



Autor: Vanessa Lima  
Nome da obra: campo de nuvens  
Dimensões: 20x30cm  
Técnica: óleo sobre tela

# A POLÍTICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: um estudo na sua história

DOI: <https://doi.org/10.22533/at.ed.3172405034>

Evandro Assis Müller<sup>9</sup>

Graziela Breitenbauch de Moura<sup>10</sup>

Não criarás a prosperidade se desestimulares a poupança.  
Não fortalecerás os fracos se enfraqueceres os fortes.  
Não ajudarás o assalariado se arruinares aqueles que o pagam.  
Não estimularás a fraternidade humana se alimentares o ódio de classes.  
Não ajudarás os pobres se eliminares os ricos.  
Não poderás criar estabilidade permanente, baseada em dinheiro emprestado.  
Não evitarás dificuldades se gastares mais do que ganhas.  
Não fortalecerás a dignidade e o ânimo se subtraíres ao homem a iniciativa e a liberdade.  
Não poderás ajudar os homens de maneira permanente se fizeres por eles aquilo que eles podem e devem fazer por si próprios.

Abraham Lincoln

## Introdução

Neste capítulo é demonstrado como a política tributária do Brasil se transformou ao longo do tempo. Apresenta-se a evolução das normas tributárias gerais no decorrer dos ciclos econômicos de nossa história.

Os tributos são fontes primárias de financiamento das atividades desenvolvidas pelo Estado. Foi instituído para executar e satisfazer as necessidades da sociedade como saúde, educação e segurança (SILVA, 1978).

O tributo é definido como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. No Brasil, a definição de tributo é dada pelo Código Tributário Nacional - CTN, artigo 3º, como "é toda prestação obrigatória por parte do contribuinte, que não decorra de sua livre vontade para ser cumprida, é decorrente de lei e deve ser satisfeita em dinheiro e cobrada obrigatoriamente pelo Estado". O artigo 5º do CTN discrimina as espécies tributárias, sendo elas, impostos, taxas e contribuição de melhorias (BRASIL, 1966).

Feita a contextualização do surgimento do tributo, demonstra-se a evolução dos tributos no Brasil e sua consolidação no sistema tributário. O tributo pode ser considerado um dos mais relevantes instrumentos de domínio de poder de uma sociedade organizada. Por meio do tributo, os governantes alimentam seus planos presentes e futuros de governo na prestação de serviços públicos à comunidade (MARTINS; DELFIM NETO, 2007).

<sup>9</sup> Mestre no Programa Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas (PMGPP) da Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI. E-mail: [evandromuller@blumenau.sc.gov.br](mailto:evandromuller@blumenau.sc.gov.br)

<sup>10</sup> Docente no Programa Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas - PMGPP da Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Doutora em Administração e Turismo (UNIVALI). E-mail: [grazi1@univali.br](mailto:grazi1@univali.br)

## **Os tributos no Brasil: sua evolução no regime de monarquia**

Nos séculos XIV e XV, a Europa apresentou um crescimento populacional e, como consequência, teve expansão do consumo e necessidades de intensificar sua produção para abastecer a população ampliando suas relações comerciais com o Oriente. Guillen e Couceiro (2001) destacam que a base do comércio da época eram os produtos como pimenta, cravo, gengibre, noz-moscada e o sal, este para a conservação de alimentos, principalmente a carne.

Nessa época, a atividade comercial com o Oriente era dominada pelas cidades italianas de Gênova, Veneza e Pisa e pelas rotas comerciais com a Índia. No ano de 1453, os turcos, com a tomada de Constantinopla, tornaram inválida a rota comercial por via terrestre. Então, houve a necessidade de procurar novas rotas para se chegar às Índias e continuar abastecendo o continente europeu com os produtos vindos do Oriente.

Guillen e Couceiro (2001) explicam que Portugal tinha uma situação privilegiada com a tomada de Constantinopla, pela sua posição geográfica que o favorecia na navegação marítima e na busca de um caminho alternativo para as Índias. Com o domínio da navegação e do comércio, Lisboa passa a ser considerada a capital da Europa. Com o domínio da rota comercial com a Índia e sabendo que a Espanha havia encontrado terras novas navegando na direção oeste do Oceano Atlântico, Portugal se aventura em se distanciar da costa africana e, no dia 22 de abril de 1500, a armada comandada por Pedro Álvares Cabral avista novas terras, que mais tarde são denominadas de Brasil. Mesmo com a descoberta de novas terras, Portugal não se interessou em ocupá-las pelos primeiros trinta anos e continuou a investir seus esforços no comércio de especiarias com a Índia, por ser um negócio lucrativo (GUILLEN; COUCEIRO, 2001).

Portugal continuou a organizar expedições exploratórias para sua colônia. Essas expedições exploratórias, segundo Guillen e Couceiro (2001), tinham por objetivo conhecer o litoral, fazer a defesa da colônia e iniciar sua exploração. Portugal, inicialmente, teve como objetivo transformar o Brasil em uma colônia de exploração, onde os ganhos decorrentes dela gerassem resultados para a coroa portuguesa. Amed e Negreiro (2000) comentam que durante a colonização observou-se a existência de uma madeira nobre, denominada pau-brasil. Ela estava presente em quantidade e qualidade superior à existente na Europa. Dela se extraía um corante utilizado para tingir tecidos, produto muito utilizado e de grande valor para os europeus.

A extração do pau-brasil foi a primeira atividade econômica explorada na colônia brasileira mediante concessão da coroa portuguesa. Neste sentido, Amed e Negreiro (2000, p. 36) afirmam que as conquistas portuguesas eram consideradas propriedades do Rei e, ao mesmo tempo, este soberano não possuía recursos suficientes para bancar essa exploração. Então, utilizou-se de uma prática econômica já comum em Portugal, que era a concessão da Coroa Portuguesa para a exploração da madeira. Com isso, os concessionários interessados somente poderiam explorar a atividade extrativista depois de autorizados pela Coroa Portuguesa, mediante contrato de concessão. Segundo Balthazar (2005), os interessados deveriam atender a três exigências da Coroa: construir fortes ao longo do litoral da colônia, iniciar a colonização da nova terra e pagar o quinto do pau-brasil à Coroa portuguesa.

Com a exploração da primeira atividade econômica na nova terra, a colônia experimentou a primeira incidência tributária. Amed e Negreiro (2000) afirmam que aquele que possuía a concessão para explorar o pau-brasil deveria recolher em espécie à Coroa portuguesa o tributo chamado quinto do pau-brasil. Esse não foi um tributo

criado com a chegada dos portugueses na nova colônia, ele já existia na legislação do país colonizador.

Quando Portugal perdeu o monopólio do comércio com as Índias e teve ameaçada a propriedade de suas novas terras por outros Estados europeus, entendeu que havia necessidade de reorganizar a forma de colonização de sua colônia. Segundo Balthazar (2005), a solução encontrada foi criar as Capitânicas Hereditárias, que consistiam na doação de terras para particulares. Além de garantir a povoação da colônia, o sistema garantia alguns direitos e cobrança de tributos ao Rei, ao Capitão Mor que era a pessoa encarregada pela cobrança de tributos e ao governador.

Simonsen (2005) destaca que a Coroa Portuguesa dividiu a cobrança de tributos em duas grandes modalidades. Na primeira, a finalidade era reverter rendas ao erário real e, na segunda, as rendas eram para os donatários das capitânicas hereditárias.

No Quadro 01, são relacionados os tributos de acordo com a sua finalidade:

Quadro 01 - Tributos das rendas do real erário e do donatário

Rendas do Real Erário	Rendas do Donatário
Comércio do pau-brasil e especiarias.	Monopólio das explorações de moendas d'água e engenhos.
Direitos régios das alfândegas reais.	Direito de passagem dos rios.
Quinto dos metais e pedras preciosas.	Quinto do produto pau-brasil e especiarias, originários da capitania.
Dízimo dos pescados e colheitas de todos os produtos da terra.	Dízimo do quinto dos metais e pedras preciosas, originárias da capitania.
Sisa por cabeça de índio tomado escravo.	Meia dízima do pescado.
	Rediziam de todas as rendas da Coroa.

Fonte: Adaptado de Simonsen (2005).

A competência para fiscalizar e arrecadar os tributos era dos rendeiros e seus auxiliares, os contadores, feitores ou almoxarifes, funcionários da Coroa. Os tributos cobrados na colônia Brasil eram herdados ou copiados de Portugal. Para Amed e Negreiro (2000), Portugal estava preocupado em sustentar os gastos com a colonização do Brasil e cobrava diversos tributos sem levar em consideração a capacidade contributiva dos colonos residentes.

A atividade econômica no período de colonização desenvolveu-se de acordo com os interesses de Portugal e passou por ciclos que obedeceram aos interesses e as oscilações do mercado internacional. Primeiro, a colônia passou pelo ciclo do pau-brasil, depois pelo ciclo da cana de açúcar e, ao final do ouro, tudo conforme as demandas do mercado internacional (AMED; NEGREIRO, 2000).

Sobre as relações comerciais realizadas com a cana de açúcar e o pau-brasil incidiam os tributos diretos e indiretos que chegavam a onerar em mais de 20% o valor das mercadorias (BALTHAZAR, 2005).

Conforme as atividades econômicas foram se desenvolvendo na colônia Brasil, os portugueses aumentavam seu poder arrecadatório para sustento da Metrópole, visto que a fonte de renda vinha da cobrança de numerosos tributos. Amed e Negreiro (2000) exemplificam o poder arrecadatório da Coroa com a criação do imposto que



incidia sobre a venda de escravos que viviam na colônia por algum tempo, que eram chamados de “ladinos”.

O governo português, ao longo do período colonial, logrou bons rendimentos tributários. Sempre que alguma nova atividade econômica era desenvolvida, exigia pesados tributos para que eles fossem comercializados em Portugal ou na Europa, como exemplo: a cana de açúcar, os metais, as pedras preciosas, o couro, o algodão, o tabaco, entre outros.

A necessidade de arrecadação de tributos por parte da Coroa portuguesa era tão voraz que, por volta dos anos de 1700, em razão do intenso tráfego nos rios de embarcações cujo destino eram as minas de exploração de minérios, instituiu-se o imposto sobre o direito de passagens sobre os rios (AMED; NEGREIRO, 2000) sendo cobrado de todas as embarcações.

Segundo Costa (2008, p. 58), nos anos de 1750 e 1790 existiam, na colônia Brasil, aproximadamente 16 tributos cobrados denominados: imposto de exportação; imposto sobre açúcar; quinto sobre qualquer metal; sobre o pau-brasil; 10% sobre o pescado; tabeliães públicos e judiciais pagavam 500\$ réis de pensão anual; imposto sobre passagens nos rios; dízima na alfândega; subsídio grande e pequeno no vinho; subsídio das aguardentes; imposto guarda-costas, para entradas e saídas de navios; subsídios dos escravos que iam para Minas; dízimo da chancelaria; direito de entrada sobre todas as mercadorias com destino às minas; subsídio voluntário, destinado à reconstrução de Portugal (atingido por terremoto); subsídio literário, para arrecadar fundos para o ensino e atividade desenvolvida pelos padres jesuítas. Os municípios tinham competência para cobrar tributos sobre as reses, entradas em açougues e imposto de lugares onde eram realizados o comércio de produtos considerados de primeira necessidade.

Balthazar (2005) ressalta que no ano de 1808, a família real portuguesa chega ao Brasil, em razão das invasões feitas pelas tropas de Napoleão ao território português. Com a vinda da família real ocorreu uma série de inovações nas práticas tributárias da colônia.

A chegada da família real proporcionou expansão da atividade comercial e marcou o fim do pacto colonial. Estudos realizados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, sem data) constatam que, nesta época, o centro do Rio de Janeiro foi ocupado por diversas casas comerciais que ofereciam os mais variados produtos que vinham de todas as partes, principalmente da Inglaterra.

Ao mesmo tempo, a chegada da família real proporcionou uma dinâmica para as atividades econômicas desenvolvidas na colônia causando em contrapartida um aumento significativo em suas despesas. Para suportar o aumento de despesas com a instalação da família real na colônia, a solução existente na época foi criar tributos.

Moraes (1996) afirma que a cada serviço novo instituído no país exigia o aumento ou a criação de um novo tributo. O objetivo dos tributos era apenas o aumento de receita para atender as urgentes medidas do momento.

Moraes (1996) exemplifica que foram criadas as contribuições que incidiam sobre o direito de guindaste, alvará de 15 de abril de 1808, pensão para a capela imperial, alvará de 20 de agosto de 1808 e a contribuição da polícia, decreto de 13 de maio de 1809. Este aspecto também é comentado por Costa (2008) ao relacionar outros alvarás emitidos pela real família que permitiram a cobrança de tributos com o objetivo de cobrir despesas da colônia, como o alvará de 27 de junho de 1808 que institui a chamada décima urbana, comparado ao nosso imposto sobre a propriedade predial e territorial

urbano (IPTU), com incidência sobre a renda proporcionada pelo imóvel. Logo, editou o Alvará de 03 de junho de 1809 em que instituiu a “sisa da compra e venda dos bens de raiz”, com a mesma justificativa de aumento de despesas e instituiu o imposto do selo.

Segundo Costa (2008), em 20 de outubro de 1812, foi editado o alvará que criou o imposto sobre segos, lojas e embarcações com o objetivo de captar fundos/capital para instituir um banco. Como não se dispunha de recursos, o Império resolveu criar um imposto com o objetivo de capitalizar a empresa a ser criada. Nessa dinâmica, a família real criou o Banco do Brasil, cujos recursos iniciais originaram-se do novo imposto.

Os habitantes do Brasil, entre o final do século XVIII e o início do século XIX, estavam insatisfeitos com a política tributária implantada, período que surgiram revoltas contra o sistema fiscal por todo o país, como a Inconfidência Mineira e a Conjuração Baiana, que foram duramente atacadas pelo governo português. As revoltas continuaram acontecendo resultando ao final no processo de independência do Brasil em 07 de setembro de 1822 (BALTHAZAR, 2005; AMED; NEGREIRO, 2000).

Proclamada a independência do Brasil, o jovem Príncipe Regente D. Pedro I fez o seguinte manifesto: “que os brasileiros teriam um sistema de impostos que iria respeitar os suores da agricultura, os trabalhos da indústria, os perigos da navegação e a liberdade do comércio” (AMED; NEGREIRO, 2000, p. 191). Esse sistema no entendimento do Príncipe Regente deveria ser “claro e harmonioso” com objetivo de facilitar o emprego e a circulação de bens, riqueza e dinheiro.

No ano de 1824 é promulgada a primeira Constituição do Brasil, pós-processo de independência, em que no seu artigo 179, número 15, assim descrevia a forma de financiamento do Estado: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (BRASIL, 1824).

Amed e Negreiro (2000) ressaltam que a constituição brasileira do tempo de império estava em consonância com o pensamento liberal, fato que deveria refletir na reformulação do sistema tributário vigente de acordo com os princípios liberais proporcionando maior equidade no pagamento de tributos. Os princípios ficaram restritos à Carta Constitucional e não teve aplicação direta no sistema fiscal vigente na época.

A promulgação de uma Carta Constitucional com os princípios liberais não foi capaz de modificar a natureza do sistema de arrecadação tributário praticado no império. A única modificação imediata foi em relação à cobrança de tributos, que passaram a ser permanentes e não mais transitórios e vinculados a determinados gastos.

Outro problema relacionado com a tributação, não resolvido com a Constituição promulgada, foi a questão da competência tributária. Mesmo após sua edição, Balthazar (2005) afirma que alguns tributos eram cobrados várias vezes sobre o mesmo objeto. A constituição acabou centralizando os poderes no império, deixando as províncias sem competência tributária e fontes próprias de financiamento, se beneficiando apenas de dotações consignadas no orçamento.

O sistema tributário previsto na Carta Constitucional de 1824 era considerado de natureza flexível, como explica Balthazar (2005, p. 83) “limitando-se a enunciar alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário que, no entanto, gozava, quanto a matéria remanescente, de ampla liberdade para instituição de tributos”.

Várias foram as tentativas de legislar sobre as fontes de receitas tributárias, mas a ligação Estado e Igreja era tão forte que os tributos acabavam sendo arrecada-

dos para construção de novas igrejas e, em contrapartida, o Imperador possuía o direito de nomear ocupantes de cargos eclesiais (BALTHAZAR, 2005).

O sistema fiscal vigente no Império começou a ter novas transformações com a abdicação de D. Pedro I em abril de 1831, que retorna para Portugal com o objetivo de disputar o trono português. Na ocasião, deixou a Nação nas mãos do seu filho de apenas 5 anos, que seria o futuro imperador.

Com a abdicação de D. Pedro I surge uma série de revoltas populares, originadas na luta de poderes entre Executivo e Legislativo. Essas revoltas se espalharam pelas províncias do Império, como a Conjuração Baiana, a Cabotagem, a Farroupilha, a Sabinada e a Balaiada (AMED; NEGREIRO, 2000).

Esse período de revoltas e lutas foi importante para que o sistema tributário fosse reformado, pois muitas das lutas eram de manifestações contrárias ao pagamento de tributos, como a Revolução Farroupilha.

As revoltas populares travadas resultaram numa maior autonomia tributária das províncias. As leis orçamentárias aprovadas pelo Governo Geral começam a distinguir as rendas pertencentes ao Império daquelas pertencentes à Província. Como exemplo, Balthazar (2005) cita a Lei orçamentária 108, de 20 de maio de 1840, em que classifica os tributos em receitas gerais da província e dos municípios.

No Quadro 02 verifica-se os principais tributos pertencentes aos três entes:

Quadro 02 - Tributos do governo central, província e municípios

Governos	Tributos
<p>Governo Central</p>	<p>Direitos sobre importação, reexportação e exportação.  Direitos sobre embarcações estrangeiras que passam a ser nacionais.  Direitos novos e velhos dos empregados e ofícios gerais.  Emolumentos de certidões de polícia.  Dízima da chancelaria.  Décima adicional das corporações de mão-morta.  Sisa de bens de raiz.  Imposto adicional sobre bebidas espirituosas.  Imposto sobre barcos do interior.  Imposto sobre despachantes e corretores.  Imposto sobre mineração de ouro e outros metais.  Imposto sobre o selo do papel.  Imposto sobre as lojas.  Impostos sobre seges, carruagens e carrinhos e sobre a venda de embarcações nacionais.  Imposto sobre loterias.  Taxa dos escravos.  Governo Central</p>
<p>Província</p>	<p>Décima dos legados e heranças;  Dízima dos gêneros (açúcar, café ...).  Imposto sobre transmissão da propriedade móvel.  Novos e velhos direitos.  Meia sisa dos escravos ladinos.  Emolumentos.  Subsídio literário.  Décima dos prédios urbanos.  Taxa de viação em estradas provinciais e de navegação em rios internos (passagem de rios).  Imposto sobre casas de leilões e de moedas.  Outros tributos, diversos dos cobrados pelo Governo Central.</p>
<p>Municípios</p>	<p>Tributos outorgados pela província.</p>

Fonte: Adaptado de Balthazar (2005).

O Quadro 02 demonstra os tributos e as fontes de receitas pertencentes ao Governo Central, Províncias e Municípios. Observam-se que os municípios não possuíam competências próprias para arrecadar. Durante o período de regência foi promovida



a primeira reforma tributária da história do Brasil. No período foram reformuladas as competências e extintos alguns tributos, como o direito ao couro e adicionais da aguardente. Outro ponto relevante do período da regência foi a continuidade da ligação Igreja e Estado (BALTHAZAR, 2005; MORAES, 1996; AMED; NEGREIRO, 2000).

No ano de 1840, o imperador D. Pedro II assume o Império, iniciando seu reinado que é encerrado no ano de 1889 com a Proclamação da República. O reinado de D. Pedro II é marcado pela Guerra do Paraguai e pelo desenvolvimento da economia, destacando-se a exportação do café e, por fim, a abolição da escravatura no país.

Na área tributária, os impostos alfandegários continuavam como arrecadações de fundos para o custeio das despesas do Império. Segundo Amed e Negreiro (2000) no início do reinado são percebidas alterações na estrutura tributária. Alguns tributos são extintos e outros majorados em decorrência de crises na atividade cafeeira ou de calamidades públicas decorrentes de doenças como a febre amarela e cólera.

Com a participação do Brasil na Guerra do Paraguai realizou-se uma reestruturação na cobrança de tributos, resultando no aumento da tributação para financiamento do País. Ao final da guerra, o governo passou a rever a sistemática tributária. Foram extintos o imposto de 1% sobre gêneros navegados por cabotagem, o imposto de ancoragem e doca e o imposto pessoal. Passaram a ficar isentos de imposto os jornais e as revistas brasileiras publicadas no exterior, as fábricas de lapidação de diamantes, as loterias provinciais em benefício da instrução pública, as casas de caridade e os asilos de órfãos. Ocorreram reduções dos impostos de loterias; alterações dos impostos da décima urbana, da tarifa geral das alfândegas; retorno dos impostos de farol, de estadia de doca e adicional de 50% sobre os direitos de importação de vinhos secos (AMED; NEGREIRO, 2000).

Mandêta (n.d.) aponta que no ano de 1879 é criado o imposto de transporte, que já existia em muitas das províncias desde o ano de 1837, porém com outras denominações. Com o crescimento dos negócios envolvendo o café, novas atividades surgiram no país para atender a demandas dos grandes produtores, como as casas bancárias. No período do Segundo Reinado, a economia do país prosperou a passos lentos. Novas atividades econômicas surgiram como indústrias, bancos, caixas econômicas, companhias de navegação, mineração, transporte urbano, gás e estradas de ferro, dando sinais de vida no Brasil.

O Segundo Império chega ao fim sem conseguir criar um sistema tributário capaz de tributar as atividades conforme sua capacidade econômica e de realizar uma divisão razoável das receitas entre o governo geral e os governos províncias.

Amed e Negreiro (2000) e Balthazar (2005) destacam que a política tributária do Segundo Reinado, como a do Primeiro Reinado, esteve preocupada em favorecer aos interesses daqueles que possuíam poder econômico do que em aplicá-la para garantir o desenvolvimento econômico do país.

O Segundo Reinado chega ao fim com a publicação do decreto que aboliu a escravidão no país. Em 15 de novembro de 1889 é instalado o regime republicano de governo em substituição ao regime de monarquia.

## A prática tributária na República Brasileira

O período compreendido entre 1889 e 1930 é conhecido em nossa história como a Primeira República ou República Velha. A transição de monarquia para república nas palavras de Ferreira (1986, p. 65) foi tranquilo “graças ao espírito liberal de D. Pedro II, que sempre acalentou e alimentou a ideia de engrandecer cada vez mais o Brasil.”

Durante a Primeira República alguns fatos são importantes para a estruturação dos tributos no Brasil. O primeiro deles é relacionado com a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil no ano de 1891, em que foi estabelecida a autonomia política, administrativa e financeira aos estados-membros em conjunto com o princípio do federalismo.

No que se referem às questões tributárias, Moraes (1996) afirma que a segunda Constituição do Brasil estabeleceu competências fiscais no art. 7º para União e art. 9º para estados, por meio de uma rígida descrição das rendas tributárias de cada um. O fato negativo da segunda Constituição, segundo interpretação de Balthazar (2005) está no aproveitamento de muitos dos tributos vigentes no período do império, fato que provocou a superposição de tributos, ocasionando uma concorrência tributária entre União e estados, resultando no fenômeno conhecido como bitributação. Outra questão foi a falta de designação de competência tributária para os municípios, que continuavam dependentes dos estados repassarem algum tributo para sua arrecadação, deixando em segundo plano o efeito econômico dos tributos sobre os contribuintes.

Pelo art. 7º da Constituição de 1891 a União possui competência exclusiva para decretar os seguintes impostos:

Art. 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

- 1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
- 2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;
- 3º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;
- 4º) taxas dos correios e telégrafos federais. (BRASIL, 1891, Art. 7º).

A União era proibida de estabelecer impostos que não fossem uniformes em todo o seu território. Os estados possuíam competência, segundo a Constituição de 1891, para decretar os seguintes impostos:

Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

- 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
  - 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;
  - 3º) sobre transmissão de propriedade;
  - 4º) sobre indústrias e profissões.
- §1º - Também compete exclusivamente aos Estados decretar:
- 1º) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia;

2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios. (BRASIL, 1891, Art. 9º).

A listagem das rendas tributárias não trouxe normas capazes de distinguir as espécies tributárias taxas e impostos. Ela cuidou apenas em descrever os tributos dos entes federados. Mas, ao mesmo tempo, ela proibiu a cobrança do imposto de trânsito, dos direitos de passagem sobre produtos de outros estados da República ou estrangeiro.

O art. 72, § 7º da Constituição (BRASIL, 1891) estabeleceu a separação entre a atuação da Igreja e do Estado, proibindo a concessão de subvenção para as igrejas bem como os governantes de manterem alianças com elas. Essa alteração constitucional resultou na redução de despesas do Estado. Por outro lado, a constituição trouxe a regra da imunidade recíproca no art. 10, em que proibiu os estados de tributarem rendas e bens federais ou serviços da União.

Na Primeira República foram criados dois importantes impostos. Em 1922 criou-se o imposto sobre vendas mercantis e, em 1924, o imposto de renda cujo objetivo foi tributar a renda total dos contribuintes. O imposto de renda foi instituído por meio da Lei Orçamentária n.º 4.625/1922 com a seguinte redação no Art. 31: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem” (BRASIL, 1922).

Apesar da lei que o instituiu ter sido aprovada no ano de 1922, ela começou a ser cobrada no ano de 1924. O governo teve muitas dificuldades e não conseguiu durante o exercício de 1923 implementar os mecanismos necessários para iniciar sua arrecadação. Prorrogada sua incidência para o exercício de 1924, o governo teve tempo adequado para implantar os mecanismos para sua arrecadação.

No campo da economia, na década de 1920, as cidades passam a apresentar características mais urbanas, com os princípios iniciais da atividade de industrialização. Nessa época, segundo Amed e Negreiro (2000), o município de São Paulo passa a ser o grande centro financeiro e produtivo da República Velha, herdando essas características em virtude do destaque alcançado na produção de café naquele estado.

Em 1934, o Brasil tem uma nova constituição promulgada (BRASIL, 1934) e, segundo Balthazar (2005), houve um aperfeiçoamento das relações tributárias, principalmente para a autonomia tributária dos municípios. A Constituição ampliou as competências tributárias da União, destinou o imposto de vendas e consignações para os estados e aos municípios concedendo autonomia política e financeira e destinando competência tributária para instituir e arrecadar tributos como: o imposto de licenças; os impostos prediais e territoriais urbanos, o imposto sobre diversões públicas; o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; as taxas sobre serviços municipais, entre outros (BRASIL, 1934).

A nova constituição consignou de forma direta suas competências tributárias privativas. Foi a primeira constituição a reconhecer e dar autonomia e competência tributária e autorizou a cobrar os tributos de forma direta. Moraes (1996) afirma que a nova constituição trouxe avanços à sistemática tributária, principalmente com a ampliação da competência tributária da União em relação ao imposto de renda e ao imposto de consumo, à destinação do imposto de vendas e consignações aos estados, à

destinação de impostos privativos aos municípios e à proibição da bitributação que era prática comum na constituição anterior.

Com o golpe militar de Getúlio Vargas em 1937 é promulgada uma nova constituição para nossa república (BRASIL, 1937). Essa constituição pouco modificou o sistema tributário então vigente, apenas retirou a competência dos estados para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e dos municípios a competência para tributar as rendas das propriedades rurais.

No ano de 1940 foi instituído o imposto que incidia sobre a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem de acordo com a Lei Constitucional n. 04/1940.

Quanto ao período da ditadura de Getúlio Vargas, Balthazar faz a seguinte observação:

Se, de um lado, a Constituição outorgada nunca foi aplicada, visto a ditadura que se instaurara no país - "o Congresso nunca funcionou, os Estados viveram sob intervenção federal" - por outro lado, no que se refere à atividade tributária, foi uma carta relativamente observada mais pelos interesses dos Estados e Municípios do que uma atuação do contribuinte brasileiro (BALTHAZAR, 2005, p. 123).

Verifica-se que, mesmo sob tempos de ditadura - período entre 1937 e 1945, a atividade tributária continuou independente do regime de governo demonstrando que era uma atividade essencial do Estado e necessária para sua manutenção.

O período de 1945 a 1964 é caracterizado pelo desenvolvimento da indústria nacional. No ano de 1952 é criado o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDES) sendo o formulador das políticas de desenvolvimento econômico do país. Os recursos necessários para capitalizar o banco foram auferidos por meio de ajustes na política tributária, no qual se elevou em 10% a alíquota do imposto de renda das pessoas físicas, cuja finalidade foi de capitalizar o BNDES (IBRACON, sem data).

Em setembro de 1946, o Brasil ganha sua quarta constituição com a promoção de alterações nas questões tributárias, como o imposto de indústria e profissões que teve sua competência transferida dos estados para os municípios; a instituição da Contribuição de Melhorias para os três entes federados; além de prever a participação dos estados e municípios na repartição de vários impostos de competência da União (MORAES, 1996).

Com relação à Contribuição de Melhorias, o art. 30, I, determinava que ela poderia ser cobrada em decorrência da realização de obra pública que, por consequência, valorizasse o imóvel.

Com a promulgação da Constituição, a União passou a ter competência para instituir os impostos: importação de mercadorias de procedência estrangeira; consumo de mercadorias; produção, comércio, distribuição e consumo; importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; renda e proventos de qualquer natureza; transferência de fundos para o exterior; negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal e

propriedade territorial rural (BRASIL, 1946).

Por outro lado, os estados possuíam a competência tributária para instituir os seguintes impostos: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade causa mortis; transmissão de propriedade imobiliária intervivos e sua incorporação ao capital de sociedades; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais; isenta a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia (BRASIL, 1946).

Os municípios possuíam as competências previstas nos art. 29 da Constituição Federal de 1946:

Art. 29 - Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos:

I - Predial e territorial, urbano;

II - De licença;

III - Predial;

IV - De indústrias e profissões;

V - Sobre diversões públicas (BRASIL, 1946, Art. 29).

Além dos impostos relacionados na Carta Constitucional, ela deu competências para a União, estados e municípios cobrarem taxas e contribuição de melhorias. Outro aspecto que contribuiu para fortalecer o federalismo foi o aumento da repartição de receitas. Segundo Varsano (1996), a União ficou responsável por entregar aos municípios 10% da sua arrecadação com o imposto de renda, os estados quando constatassem que o volume total de arrecadação fosse superior ao total de rendas municipais deveria repassar 30% do excesso de sua arrecadação, devendo ser excluído da apuração do seu excesso a arrecadação do imposto de exportação.

A sistemática de repartição de receitas apresentada na Constituição Federal de 1946 foi aprimorada com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) n.º 5/1961 (BRASIL, 1961), o qual passou a obrigar a União a repassar aos municípios 10% do imposto de consumo e aumentou para 15% a repartição do imposto de renda. A mesma EC transferiu a competência tributária dos impostos sobre a transmissão de propriedades intervivos e sobre a propriedade territorial rural aos municípios, este último teve sua competência depois transferida à União por meio da Emenda Constitucional n.º 10/1964.

Varsano (1996) informa que muitas das transferências instituídas tinham por objetivo cobrar contrapartidas dos municípios. Exigiu-se que os valores recebidos em transferências do IR deveria ser aplicado em benefícios sociais para a população estabelecida nas zonas rurais dos municípios.

No campo da economia, o período de vigência da Constituição de 1946 na visão de Amed e Negreiro (2000) ficou marcado pela entrada de capital estrangeiro no país e o forte desenvolvimento da indústria nacional, como das indústrias de aço, mecânicas,



automobilísticas, elétricas, de comunicação e de equipamentos. Com o crescimento da indústria no Brasil e a consolidação da urbanização das grandes capitais foram ampliados os investimentos na infraestrutura nacional com a construção de novas estradas, o aumento da capacidade de fornecimento de energia elétrica e de melhorias dos portos. No campo político é importante destacar a construção de Brasília e a transferência da capital do Rio de Janeiro para lá.

Os militares chegam ao poder no Brasil por meio do golpe militar de 31 de março de 1964 e nele permaneceram até o ano de 1985, encerrando-se o período democrático vivido no país, cujo início foi no ano de 1945. Balthazar (2005) afirma que o período foi marcado por grandes investimentos externos que resultaram em grandes obras e projetos de desenvolvimento das áreas mais pobres do Brasil.

Amed e Negreiro (2000) destacam que são desta época as grandes obras como a Usina de Hidroelétrica de Itaipu, a Usina Atômica de Angra dos Reis, bem como a consolidação da política de subsídios, como a criação da Zona Franca de Manaus que viabilizou a instalação de vários parques industriais na região. Essa política desenvolvimentista foi implantada à custa de elevados empréstimos internacionais e de forte intervenção estatal que acabaram por aumentar a desigualdade social entre as classes mais ricas e as mais pobres do Brasil.

Para Balthazar (2005), a política tributária no governo militar foi usada para financiar as políticas sociais do governo e como estímulo econômico para alavancar o desenvolvimento rápido da Nação, além de serem computadas para redução do déficit fiscal do tesouro. Apesar de tudo, elas não foram suficientes para o governo promover sua eficiência em relação às políticas fiscais e de desenvolvimento econômico. A política de desenvolvimento econômico adotada pelo Brasil acelerou o déficit das contas públicas e o governo defende, então, a necessidade de ser feita uma profunda reforma tributária no Brasil com o objetivo de equilibrar as contas nacionais.

Balthazar (2005) explica sobre a aprovação da Emenda Constitucional n. 18 de 1º de dezembro de 1965:

A EC 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistema tributário federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema tributário nacional integrado (BALTHAZAR, 2005. p. 137).

Moraes sustenta que a emenda constitucional foi a primeira reforma tributária ocorrida durante a República e demonstra que: procurou estabelecer um sistema tributário nacional; discriminou os impostos com referência às suas bases econômicas; alterou o nome de alguns impostos; suprimiu vários impostos do sistema tributário; alterou a competência fiscal de alguns impostos; manteve e reforçou certas normas da unidade econômica e política do país; trouxe incentivos à coordenação de atividades entre a União, estados e municípios; concentrou impostos na competência da União; alterou regras de distribuição da arrecadação; trouxe maior unidade para certas normas fiscais; e estabeleceu nova discriminação de rendas tributárias (MORAES, 1996, p. 104).

A reforma promulgada pela EC n. 18/1965 deixou de instituir tributos apenas com visão jurídica passando a considerar a natureza econômica para definir a tributação, sendo elas: o comércio exterior, o patrimônio e a renda, a produção e circulação

de mercadorias e os chamados impostos especiais. Balthazar (2005) esclarece que a reforma procurou dar um maior 'entrosamento' entre os sistemas tributários da União, Estados, Distrito Federal e Municípios com o objetivo de criar um sistema tributário nacional, bases estas que formatam o nosso sistema em vigência.

Com a promulgação da emenda constitucional, as competências ficaram estabelecidas conforme se demonstra no Quadro 03:

Quadro 03 - Emenda Constitucional n. 18/1965 e as competências

	<b>Tributos</b>
União	<p>Imposto sobre importação de produtos estrangeiros.</p> <p>Imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.</p> <p>Imposto sobre a propriedade territorial rural;</p> <p>Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;</p> <p>Imposto sobre produtos industrializados</p> <p>Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários;</p> <p>Imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.</p> <p>Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza;</p> <p>Imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica.</p> <p>Imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do país.</p> <p>Impostos extraordinários de guerra.</p> <p>Taxas.</p> <p>Contribuições de melhoria.</p>
Estados/DF	<p>Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis.</p> <p>Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.</p> <p>Taxas.</p> <p>Contribuições de melhoria.</p>
Municípios	<p>Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.</p> <p>Imposto sobre serviços de qualquer natureza.</p> <p>Taxas.</p> <p>Contribuições de melhoria.</p>

*Nota.* Adaptado de "História do Tributo no Brasil," de U. C. Balthazar, 2005.

Os autores Amed e Negreiro (2000) e Balthazar (2005) são unânimes em reconhecer que a reforma tributária foi ampla, trouxe várias inovações e uma profunda mudança nas discriminações e competências dos tributos, além de se preocupar com as desigualdades econômicas existentes entre as diversas regiões do Brasil.

Os artigos segundo e terceiro da Emenda Constitucional n. 18/1965 estabeleceram os princípios tributários a serem observados pelos Entes Federados quanto à instituição, cobrança e fiscalização de tributos, entre eles estão: a legalidade, a anualidade, a limitação de tráfego, às imunidades e a uniformidade. Ainda no período do governo militar foi promulgada a Lei n. 5.172 em outubro de 1966, que institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Importante registrar que esta lei continua vigente e regulamentando a relação tributária entre Estado e Contribuinte, chamada de Código Tributário Nacional. Moraes (1996) aponta como aspectos positivos o caráter nacional do sistema tributário, evitando assim, a existência de sistemas autônomos nos estados e municípios. O CTN apresentou conceitos seguros sobre as espécies tributárias e as classificou em impostos, taxas e contribuição de melhorias. Também criou um sistema adequado para as transferências de rendas tributárias e tornou o sistema tributário um importante instrumento de política econômica do Brasil. Entre os pontos negativos destacam-se o aumento do desequilíbrio financeiro causado aos municípios, em razão do aumento maior de despesas do que das receitas e o elevado número de leis ordinárias que regulamentam a incidência dos tributos.

As Constituições de 1967 e de 1969 consolidaram as diretrizes implantadas com a Emenda Constitucional n. 18/1965, apenas acrescentaram que a União poderá instituir novo imposto que não contenha base de cálculo e fato gerador idêntico a outros já previstos na Carta Magna (AMED; NEGREIRO, 2000).

Balthazar (2005) explica que as alterações feitas no sistema tributário no período de governo militar acabaram desfigurando-o, provocando instabilidade e insegurança nos contribuintes. O Brasil conviveu com uma série de crises financeiras e impactos inflacionários. Fatos estes que levaram ao fim o período da ditadura militar no Brasil no ano de 1985 e o início de um novo governo civil, eleito indiretamente e, que no ano seguinte, convocou a Assembleia Constituinte, resultando na promulgação da atual Constituição Federal em 05 de outubro de 1988, elaborada com ideias democráticas e distantes dos ideais autoritários dos anos de 1965, 1967 e 1969.

## **Sistema tributário brasileiro contemporâneo**

A década de 1980 inicia com a profunda crise econômica e altos índices de desemprego no Brasil, marcada com o fim do regime militar e o início de um novo governo civil, eleito indiretamente pelo Congresso Nacional, que tinha entre suas propostas a de fazer uma grande reforma tributária para combater o déficit nas contas públicas e no desemprego e estimular as atividades econômicas (BALTHAZAR, 2005).

Essa reforma tributária ficou ao encargo da Assembleia Nacional Constitucional que, segundo Amed e Negreiro (2000), partiu do entendimento de que o CTN em vigor apresentava um avanço fiscal para o Brasil e seria necessário fazer algumas adequações para a nova realidade econômica. Nessa visão, restabeleceu os direitos democráticos em outubro de 1988 e promulgou a nova Constituição da República Federativa do Brasil.

A CF/88 nos artigos 150 a 152 tratam das limitações ao poder de tributar da União, estados, Distrito Federal e municípios. Cassone (1997) explica que as limitações

ao poder de tributar na verdade são princípios que norteiam o poder de tributar dos Entes Federados e são autoaplicáveis não necessitando de regulamentação. Sabbag (2009) alerta que o poder de tributar não pode ser entendido como poder de mando ou de força, mas sim como uma relação de poder - direito, como a soberania fiscal, o qual, o Estado investido na função de provedor das necessidades coletivas deve exigir dos cidadãos uma participação nos encargos públicos. Por outro lado, os princípios são garantias constitucionais ao contribuinte contra o excesso da ação tributária do Estado.

O primeiro princípio constitucional é previsto no art. 150, I da CF/88, proibindo os entes federados de instituírem e aumentarem tributos sem publicação de lei. Segundo Cassone (1997) é o princípio da estrita legalidade. Portanto, qualquer tributo para ser exigido dos cidadãos depende de autorização de seus representantes, no caso o poder legislativo. Instituir ou aumentar o tributo depende sempre do consentimento popular que é expresso por meio de lei. Machado (2008, p. 35) afirma que “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributar.” A lei que instituir tributo deve observar as normas expressas no art. 97 do Código Tributário Nacional, que são:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (BRASIL, 1966, ART. 97).

A lei que instituir o tributo deve também definir o seu fato gerador, definir sua base de cálculo, alíquota, as multas no caso de descumprimento da obrigação tributária principal e situações de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário.

O inciso II, art. 150 da CF/1988 trata do princípio da isonomia tributária ou igualdade tributária. Cassone (1997, p. 100) afirma que ele ficou mantido de forma acertada na constituição vigente e é traduzido como “a lei deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida das suas desigualdades”. Moraes (1996) ao comentar o mesmo princípio afirma que a legislação que instituir tributos deve tratar todos de forma igual, mas respeitar as diferenças existentes, onde somente as pessoas que estiverem nas mesmas condições devem ser tratadas de forma igual.

O princípio da anterioridade foi recepcionado no artigo 150, inciso III, letra “b”, da Constituição Federal de 1988. Segundo Amaro (2017), ele proíbe a cobrança de qualquer tributo no mesmo exercício em que a lei é publicada. Assim, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os institui ou aumentou tenha sido publicada. A lei, portanto, deve ser publicada no exercício anterior ao que está sendo cobrado o tributo. Excetua-

-se neste princípio, o Imposto de Exportação, o Imposto Sobre Operações Financeiras, o Imposto de Importação, o Imposto Sobre Produtos Industrializados e os Impostos Extraordinários que poderão ser exigidos ou aumentados a partir da publicação da Lei.

O princípio da irretroatividade é recepcionado no artigo 150, III, "a", da Constituição de 1988, que segundo Coêlho (2020), a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios não poderão criar tributos que sejam retroativos, prejudicando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou a coisa julgada. A lei deve ser escrita para os fatos que devem acontecer e não para os fatos que já aconteceram.

Com o objetivo de dar segurança jurídica aos contribuintes, em 2003, foi promulgada em Emenda Constitucional n. 42 prevendo que qualquer lei que instituir ou aumentar tributo será válida depois de decorridos 90 dias de sua publicação. Os incisos IV e V do art. 150 da Carta Magna tratam das proibições para uso de tributos com efeito de confisco ou como limitação ao tráfego de pessoas e bens (BRASIL, 2003).

A Constituição de 1988, em seu artigo 150, VI, "a", "b", "c", "d", trata das imunidades constitucionais, onde, veda-se à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituírem impostos sobre patrimônio ou serviços uns dos outros; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, entidades sindicais, instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos; livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

A União é proibida de instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território do Brasil. Harada (2001) explica que o princípio previsto no inciso I, art. 151 da Constituição Federal de 1988 vem a cumprir com a unidade política do Estado Federal brasileiro, onde seu território é visto como um todo do ponto de vista econômico, não podendo a União fazer discriminação tributária em decorrência do local de ocorrência do fato gerador. Este princípio também é aplicado aos estados, Distrito Federal e municípios por determinação do art. 152 da Constituição Federal de 1988. Já o inciso II do mesmo artigo veda a União de instituir isenções de tributos cuja competência pertence aos estados, Distrito Federal e municípios. Para Sabbag (2009), esse princípio na realidade procura proteger o pacto federativo, da interferência dos entes maiores na arrecadação dos entes menores, situação que colocaria em dúvida a autonomia destes entes federados.

O princípio da capacidade contributiva constante somente na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, § 1º, segundo Vale e Santos (1998), estabelece que os impostos devem levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, e sua análise não deve ficar restrita apenas ao contribuinte e suas particularidades, ela deve abranger o exame de elementos objetivos como renda, patrimônio, entre outros.

Outro importante princípio previsto na Constituição Federal de 1988 é aquele que estabelece as competências tributárias privativas da União, estados, Distrito Federal e municípios. O artigo 24 da CF/1988 dá competência para os entes federados legislarem concorrentemente sobre o Direito Tributário e Financeiro. Sabbag (2009) lembra que o poder de instituir e cobrar tributo é repartido entre vários entes políticos, de forma que cada um tem competência para impor suas exigências tributárias.

Nesse sentido, os artigos 153, 154, 155 e 156 da CF/1988 descrevem os impostos que cada ente possui para instituir e arrecadar. Nascimento (1998, p. 40) aduz que "a competência tributária compreende dois poderes: o poder de instituir tributo e o poder de cobrança do mesmo, devendo o primeiro, por força do princípio da legalidade, anteceder o segundo." Cada um desses entes pode expedir normas apenas para regulamentar os impostos expressamente relacionados nos referidos dispositivos, ficando



eles impedidos de invadir a competência dos outros entes relacionados.

A União possui competência para instituir e arrecadar os impostos, conforme a Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - Importação de produtos estrangeiros;
- II - Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - Renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - Produtos industrializados;
- V - Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - Propriedade territorial rural (BRASIL, 1988).

A União possui competência para instituir o imposto extraordinário para atender as despesas necessárias para subsidiar a participação do Brasil em guerras externas (CF/88, Art. 154, II). O inciso I do mesmo artigo autoriza o mesmo ente a instituir novo imposto desde que atendidas duas condições, não tenha fato gerador ou base de cálculo idêntico a outro imposto discriminado na CF/88 e seja não-cumulativo, permitindo que o imposto recolhido na etapa anterior seja compensado com o imposto devido na etapa seguinte.

Varsano (1996) aponta que a promulgação da CF/88 trouxe para a União uma redução considerável no seu poder de arrecadação, visto que cinco de seus tributos foram extintos e incorporados à base de cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias para formar o campo de incidência do ICMS e pelo aumento das transferências constitucionais para estados e municípios.

Por outro lado, a mesma Carta Magna deu competência para a União instituir três espécies de contribuições que, de acordo com Sabbag (2009), são as de interesse das categorias profissionais ou econômicas: as de intervenção no domínio econômico e as sociais. Varsano (1996) constatou que a União compensou a perda de suas receitas com a elevação de alíquotas dos tributos não sujeitos à repartição do produto de sua arrecadação com estados e municípios. Nesta mesma linha de pensamento, a União instituiu no ano de 1989 a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, mais tarde, o já extinto Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), aumentando as alíquotas da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, do Programa de Integração Social.

As competências privativas dos municípios estão previstas no art. 156 da Constituição Federal de 1988, podendo instituir, fiscalizar e cobrar os seguintes impostos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - Propriedade predial e territorial urbana;
- II - Transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Com o advento da nova Carta Constitucional, os municípios passaram a tributar, fiscalizar e arrecadar três impostos com características diferentes, sendo o primeiro de tributar o patrimônio, o segundo sobre a transmissão de propriedade/bens a qualquer título, desde que seja entre pessoas vivas, e o último sobre a circulação de serviços, os bens chamados de imateriais, que têm por finalidade tributar o consumo.

Por outro lado, os estados e o Distrito Federal também ficaram com competência para instituir três impostos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - Propriedade de veículos automotores.

Da mesma forma que os municípios, os estados e o Distrito federal possuem competência para legislar, fiscalizar e arrecadar três impostos, os quais possuem características distintas, em que um vai tributar a transmissão de propriedade/bens, o outro o patrimônio e um sobre a circulação de bens e serviços, ou seja, recaindo sobre o consumo.

Pertence ao município, estado e Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de competência da União, incidente na fonte sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias ou fundações que instituírem ou mantiverem, nos termos do inciso I, artigo 157 e inciso I, artigo 158 da Carta Magna. Todos os pagamentos realizados pelos municípios, estados, Distrito Federal, suas autarquias e suas fundações, sujeitos à retenção na fonte de imposto de renda são consideradas receitas próprias deles.

Os incisos II, III e IV do artigo 158 prescrevem que pertencem aos municípios as seguintes participações: a) 50% do produto da arrecadação da União com o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), relativo aos imóveis localizados em seu território; b) 50% do produto da arrecadação do Estado com o imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seu território; c) 25% do produto da arrecadação do Estado com imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Tem-se o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) previstos na alínea a e b do inciso I do art. 159 da Constituição Federal/1988. Estes fundos são constituídos com recursos provenientes do produto da arrecadação de Imposto de Renda (IR), excluída a participação direta dos municípios, estados e Distrito Federal somado ao IPI. Partes destes mesmos recursos são destinadas para programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do Brasil, como determina a alínea c do inciso I do art. 159 da mesma Carta Magna.

Além do FPM existe o fundo de compensação aos estados exportadores, em razão das empresas neles instaladas serem beneficiadas com não incidência do IPI. Para

compensar a não incidência de IPI nas exportações, a União deve entregar do produto de sua arrecadação 10% aos estados, proporcionalmente às exportações realizadas. Cabe aos estados exportadores entregar aos respectivos municípios 25% do que recebem e utilizar o mesmo critério de distribuição do ICMS. A União deverá entregar aos estados e Distrito Federal 29% do produto da arrecadação com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e os estados devem repassar 25% aos seus municípios como determinam o art. 159, III, §4º da Constituição Federal do Brasil de 1988.

## Considerações finais

Este capítulo apresentou como o sistema tributário brasileiro foi sendo construído desde a chegada dos portugueses até a promulgação da Constituição da República do Brasil de 1988 e como os tributos são cobrados sobre as atividades econômicas desenvolvidas ao longo de nossa história.

É feito um recorte histórico do surgimento dos tributos no Brasil até a formação do sistema tributário nacional que estão relacionados ao desenvolvimento das atividades econômicas no país e a estruturação do Estado.

Com o surgimento dos Estados Nacionais, o tributo passou a ter conceituação aproximada do que temos na atualidade. Este fato histórico é importante porque se demonstra que a atividade financeira do Estado deixa de se confundir com a pessoa do Senhor Feudal ou do Rei. A arrecadação tributária passa a ser atividade desempenhada pelo Estado e não mais destinada para a formação do patrimônio dos senhores feudais, imperadores ou reis.

Observa-se que a incidência dos tributos evolui de acordo com as atividades econômicas desenvolvidas pela sociedade. Foi contextualizado o surgimento do tributo, sua evolução no Brasil e sua consolidação no sistema tributário. Foram descritos os principais tributos destacados na Constituição Federativa do Brasil, seus princípios e formas de arrecadação pelos entes federativos.

## REFERÊNCIAS

AMARO, L. Direito tributário brasileiro. (22a ed.) São Paulo: Saraiva, 2017.

AMED, F. J.; NEGREIRO, P. J. L. de C. História dos tributos no Brasil. São Paulo: Sinafresp, 2000.

BALTHAZAR, U. C. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Boiteux, 2005.

BRASIL. [Constituição (1824)]. Constituição Política do Império do Brasil. [1824]. Rio de Janeiro (RJ): Imperador com Guarda. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm). Acesso em: 05 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. [1891]. Rio de Janeiro (RJ): Presidente do Congresso. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm). Acesso em: 05 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. [1934]. Rio de Janeiro (RJ): Presidente. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm). Acesso em: 05 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. [1937]. Rio de Janeiro (RJ): Presidente. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 05 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição 1946]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. [1946]. Rio de Janeiro (RJ): Presidente. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 05 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. [2022]. Brasília (DF): Presidência da República. Brasília (DF): Ulysses Guimarães. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 13 jun. 2023.

BRASIL. [Constituição (1946)]. Emenda Constitucional n. 5, [1961]. Brasília (DF): a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc05-61.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc05-61.htm). Acesso em: 05 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1946)]. Emenda Constitucional n. 10, [1964]. Brasília (DF): a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc10-64.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc10-64.htm). Acesso em: 05 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1965)]. Emenda Constitucional n. 18, [1965]. Brasília (DF): A mesa da Câmara dos Deputados, a Mesa do Senado Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 05 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (2003)]. Emenda Constitucional n. 42, [2003]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm). Acesso em: 06/11/2023.

BRASIL. Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 2 jan. 1923 e republicado em 5 jan. 1923.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília (DF), 27 out. 1966 e retificado em 31 out 1966.

CASSONE, V. Direito tributário. São Paulo: Atlas, 1997.

COÊLHO, S. C. N. (2020). Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, A. J. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, E. M. D. de. (Org). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERREIRA, B. A história da tributação no Brasil – causas e efeitos. Brasília: (s.n.), 1986.

GUILLEN, I.; COUCEIRO, S. 500 anos um novo mundo na TV. Brasília: MEC, 2001.

HARADA, K. Direito financeiro e tributário. (7a ed.). São Paulo: Atlas, 2001.

IBRACON. INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTE DO BRASIL. (sem data). Auditoria registro de uma profissão. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2>. Acesso em: 06 nov 2023.

MANDÊTTA, S. Impostos, taxas e contribuições: resenha histórica do regime fiscal no Brasil. São Paulo: Colíbras, sem ano.

MARTINS, I. G. S.; DELFIM NETO, A. O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Editora Forense, 2007.

MORAES, B. R. de. Compêndio de direito tributário. (5a ed.). Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SABBAG, E. Direito tributário: ideal para concursos públicos. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, J. A. Fundamentos do direito tributário e tributos municipais. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1978.

SIMONSEN, R. C. História Econômica do Brasil: 1500-1820. São Paulo: Secretaria Especial de Editoração e Publicações do Senado Federal, 2005.

VALE, A. DE A.; SANTOS, A. ISS: Comentários e Jurisprudência. São Paulo: Brasileira, 1998.

VARSAÑO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 1996. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3564](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564). Acesso em: 06 nov. 2023.