

## **UMA ANÁLISE HISTÓRICA SOBRE A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

### **A HISTORICAL ANALYSIS OF THE COMPLEXITY OF THE NATIONAL TAX SYSTEM**

**Marcelo Rabelo Henrique**

Universidade Federal de São Paulo - Unifesp

E-mail: marcelo@mrhenriqueconsult.com.br

**Juliane de Brito Vidal**

Universidade Federal de São Paulo - Unifesp

E-mail: jbvidal@unifesp.br

**Sandro Braz Silva**

Universidade Federal de São Paulo - Unifesp

E-mail: sandro.braz@unifesp.br

**Antonio Saporito**

Universidade Federal de São Paulo - Unifesp

E-mail: saporito@unifesp.br

Recebido em 14 de julho de 2024

Publicado em 30 de setembro de 2024

#### **RESUMO**

O Sistema Tributário Nacional brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo, sobretudo pelo elevado número de leis e regulamentações que o compõem e por sua extensa estrutura. Nessa perspectiva, o presente trabalho se propôs mapear cronologicamente, através de uma ótica histórica, a história da organização tributária no país, buscando encontrar nas origens os porquês de o atual Sistema Tributário Nacional brasileiro ser tão complexo. A metodologia adotada consistiu em uma pesquisa descritiva do assunto, tendo como meios de fundamentação teórica a análise bibliográfica de sites, revistas acadêmicas, livros e artigos que abordam o tema, além da análise de leis, regulamentações e normas técnicas. Os resultados demonstraram que a complexidade do sistema tributário brasileiro pode ser elucidada através de uma ótica histórica, visto que o atual Sistema resulta da evolução de uma tributação imposta desde os primórdios do período colonial, que ao longo do tempo foi se adequando e dando diretrizes para a prática tributária no país. Além disso, foi possível inferir, que os fatos históricos que marcaram e influenciaram a formação do atual Sistema Tributário, se deram, principalmente, a partir da segunda fase do período imperial. Com relação a complexidade do Sistema Tributário, percebeu-se dentre outras coisas, a influência do federalismo e da descentralização tributária com a discriminação dos tributos entre os entes federativos. Para pesquisas futuras, sugere-se a expansão da análise a respeito da complexidade da prática tributária nacional e um estudo comparativo entre o Sistema Tributário brasileiro e os Sistemas Tributários de outros países, que sejam mais simples, eficientes e justos.

**Palavras-chave:** Contabilidade Tributária; Complexidade; História.

#### **ABSTRACT**

The Brazilian National Tax System is considered one of the most complex in the world, especially due to the high number of laws and regulations that make it up and its extensive structure. From this perspective, the present work proposed to map chronologically, through a historical

perspective, the history of tax organization in the country, seeking to find the origins of why the current Brazilian National Tax System is so complex. The methodology adopted consisted of descriptive research on the subject, using as a means of theoretical foundation the bibliographic analysis of websites, academic journals, books and articles that address the topic, in addition to the analysis of laws, regulations and technical standards. The results demonstrated that the complexity of the Brazilian tax system can be elucidated through a historical perspective, since the current System results from the evolution of taxation imposed since the beginning of the colonial period, which over time has been adapting and providing guidelines for tax practice in the country. Furthermore, it was possible to infer that the historical facts that marked and influenced the formation of the current Tax System occurred, mainly, from the second phase of the imperial period. Regarding the complexity of the Tax System, it was noticed, among other things, the influence of federalism and tax decentralization with the discrimination of taxes between federative entities. For future research, we suggest expanding the analysis regarding the complexity of national tax practice and a comparative study between the Brazilian Tax System and the Tax Systems of other countries, which are simpler, more efficient and fair.

**Keywords:** Tax Accounting; Complexity; History.

## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional é considerado complexo pelos contribuintes brasileiros (DIAS NETO, 2008). Isso se deve ao número elevado de tributos, o emaranhado de normas que regulam o recolhimento, as diferentes alíquotas estaduais... Esses fatores são apenas um breve resumo do que é o atual sistema tributário nacional, que há anos vem sendo questionado, sobretudo pela complexidade, falhas e injustiças que carrega. Esses questionamentos, apesar de recorrentes nos dias atuais, não podem, sem dúvidas, serem considerados recentes, pois basta uma análise rápida na história do país para se concluir que desde os primórdios da nação, os problemas supracitados são motivo de descontentamento e contestação. Como exemplo tem se a Inconfidência Mineira, que ocorreu ainda no período colonial motivada pela insatisfação da população com a política fiscal praticada na época.

Atualmente, alguns fatores que dificultam a compreensão do Sistema Tributário Nacional, potencializam esses questionamentos. A diversidade das normas tributárias é um exemplo disso. Hoje, cada entidade política (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) possui suas próprias leis e regulamentações que regem as cobranças dos seus respectivos tributos, tornando o Sistema um enorme emaranhado de normas.

Além disso, destaca-se outro fator: a velocidade de edição/atualização das normas tributárias no Brasil. Uma pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2022) apurou que desde a promulgação da última Constituição em 05/10/1988 até 30/09/2022, foram editadas em média 54 normas tributárias federais, estaduais e municipais por dia útil, o que corresponde a 2,26 normas tributárias por hora útil.

Outro fator relevante que aponta a complexidade e falhas do atual Sistema Tributário Nacional, são as propostas legislativas para uma reforma tributária, abordadas constantemente. Segundo Lima e Rezende (2019) o Brasil efetuou quatro reformas no último século, buscando, dentre outras coisas, meios para aumentar a eficácia da arrecadação. Nessa perspectiva e diante dos fatos supracitados, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: Quais são os fatos históricos que elucidam a complexidade do atual Sistema Tributário Nacional brasileiro?

Como objetivo, o presente trabalho visa explicar e mapear cronologicamente, através de uma ótica histórica, a história da organização tributária no país, buscando encontrar nas origens os porquês de o atual Sistema Tributário Nacional brasileiro ser tão complexo. O estudo tem como objetivos específicos: Mapear cronologicamente a história da organização tributária no Brasil; conhecer os fatos históricos que corroboraram para a formação do Sistema Tributário Nacional brasileiro e analisar os impactos da organização tributária desde os primórdios na formação do atual Sistema.

O Sistema Tributário Nacional brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo, sobretudo pelo elevado número de leis e regulamentações que o compõem e por sua extensa estrutura. Não por acaso, a Reforma Tributária é abordada constantemente pelos governantes do país. Nessa perspectiva, a reflexão de uma ótica histórica acerca dessa complexidade é de extrema importância para o entendimento de acontecimentos e questionamentos atuais. Por exemplo: Porque a atual proposta do Governo Federal para a Reforma Tributária, entre outras coisas, visa simplificar o sistema como um todo? Nesse entendimento, o trabalho aqui apresentado visa pontuar fatos que ao longo da história influenciaram a estruturação do Sistema Tributário Nacional e conseqüentemente corroboraram para a formação do atual Sistema.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Complexidade**

O Sistema Tributário Nacional brasileiro é complexo. Essa complexidade é marcada pela existência de diversas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), pelo modelo de repartição da competência tributária entre as entidades políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e pelas diversas obrigações acessórias existentes (BRAMI-CELENTANO, CARVALHO, 2017; OLIVEIRA et al., 2014; SANTOS, 2006).

A complexidade no que diz respeito à existência das diversas espécies tributárias, se relaciona ao modelo do ordenamento jurídico brasileiro, onde a principal fonte de receita pública é a tributação (FELICIO, 2018). O modelo, *Civil Law*, que se origina do sistema romano, se fundamenta nas leis como fonte principal do direito, e se associa ao princípio da legalidade tributária (PÁDUA, 2021). Esse princípio revela-se como o princípio da reserva absoluta à lei formal, na perspectiva de que todos os elementos essenciais do tributo devem ser taxativamente expressados e determinados por lei (CUNHA, 2014).

Por sua vez, a complexidade relacionada ao modelo de repartição da competência tributária, se relaciona ao federalismo fiscal, que é a parte do acordo federativo que concede para cada entidade federativa a competência para arrecadar um determinado tipo de tributo, assim como a responsabilidade na alocação dos recursos públicos e na prestação de bens e serviços para a sociedade (GADELHA, 2017; SERRA, AFONSO, 1999). Por fim, no que tange ao atendimento das obrigações acessórias, o panorama de complexidade traz uma forte exposição ao risco e ao erro. A variedade de tributos, e a sequência de normas que os regulam, somada à infinidade de obrigações acessórias expõe os contribuintes a erros e riscos constantes (BIFANO, 2017). Não à toa, o Sistema Tributário Nacional é considerado complexo pelos contribuintes brasileiros (DIAS

NETO, 2008) e além de complexo, também é tido como ineficiente, oneroso e regressivo (PEREIRA, TEIXEIRA, GURGEL, 2016).

## **2.2 Tipos de Complexidade**

McCaffery (1990) defende que existem três tipos de complexidade: a) complexidade estrutural, b) complexidade técnica e, c) complexidade de conformidade. A complexidade estrutural, está relacionada à inabilidade do contribuinte de executar um apropriado planejamento tributário, em razão da incapacidade de compreensão das consequências tributárias; a complexidade técnica se refere ao tempo e ao esforço do contribuinte para interpretar e entender a legislação tributária; e a complexidade de conformidade está associada aos encargos administrativos resultantes do cumprimento das obrigações tributárias acessórias (MCCAFFERY, 1990; SLEMROD, 2008).

Muli (2014) sustenta que via de regra os sistemas tributários são tidos como complexos pelos contribuintes, sobretudo, por conta dos desafios que estes possuem ao tentarem cumprir a legislação fiscal. Nessa perspectiva uma maior complexidade tributária pode gerar uma menor conformidade com a legislação e consequente evasão em função da dificuldade que os contribuintes têm para compreendê-la e cumpri-la (COX e EGER, 2006). Nesse sentido, portanto, é necessário discernir a aparente eficácia de um sistema tributário para como realmente ele é visto pelos contribuintes, uma vez que a legislação tributária opera como elemento de estímulo ou desestímulo.

## **2.3 Fatos Históricos**

Alguns autores apontam fatos e períodos históricos específicos que marcaram a prática tributária no Brasil. Afonso et al. (1998), por exemplo, defendem que a problemática do sistema tributário brasileiro se deve ao constante aumento da tributação após a Segunda Guerra Mundial. Dornelles (2008) destaca a reforma tributária de 1966, fundamentando que os alicerces do sistema vigente continuam sendo os fincados nessa época e aponta ainda que o atual sistema peca pela qualidade, sendo cumulativo, opaco, iníquo, complexo e oneroso; e Varsano (1996), evidencia a Constituição de 1934 destacando que as diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país.

Como supracitado, o presente trabalho quer mostrar que o atual Sistema Tributário Nacional brasileiro herda de fatos históricos a complexidade que carrega e uma análise histórica da formação desse Sistema possibilitará encontrar nas origens, o porquê de o atual sistema tributário ser considerado tão complexo.

## **3 METODOLOGIA**

Para o alcance da proposta evidenciada neste estudo, referente a exploração e apresentação de uma análise histórica a respeito da eclosão e estruturação do Sistema Tributário Nacional brasileiro, sua origem, desenvolvimento e o modo como se instituiu na nação, optou-se pelo uso da revisão bibliográfica, utilizando-se de uma abordagem qualitativa. Para isso, foi feita uma pesquisa descritiva do assunto, tendo como meios de fundamentação teórica a análise bibliográfica de sites, revistas acadêmicas, livros e artigos que abordam o tema. Além disso, a fundamentação também ocorreu por análise

de leis, regulamentações e normas técnicas.

Associada à estratégia, realizou-se uma pesquisa histórica. Nesse método, o foco está na investigação de acontecimentos ou instituições do passado, e a influência deles na sociedade atual (PRODANOV e FREITAS, 2013). Entende-se nessa perspectiva que a revisão bibliográfica e a abordagem qualitativa, em conjunto com a pesquisa histórica, encaixam-se no objetivo central da presente pesquisa.

## **4 DESENVOLVIMENTO**

### **4.1 Origem dos Tributos**

Há um consenso entre historiadores e pesquisadores, de que os tributos se fazem presentes desde os primórdios da civilização, para Balthazar (2005) o nascimento dos tributos se confunde com a própria história da humanidade, apesar disso, os primeiros registros concretos de tributação remontam os anos 3.000 a.C., no Egito (SILVA, 2019).

Entre os povos e impérios de grande destaque, Roma foi a civilização onde a questão tributária teve maior relevância, posto que sua dimensão exigia uma organização fiscal mais robusta. A atuação romana nesse quesito foi tão eficiente, que se estendeu no tempo e no espaço influenciando muitos sistemas tributários ao longo da história (MEIRA, 1978). Com a queda do império romano, o feudalismo - organização econômica, política e social que se baseava na posse de terras e na mão de obra servil – ascende e instaura uma organização tributária bastante marcante também, conhecida pelos muitos e abusivos impostos para a classe camponesa.

Com a decadência do sistema feudal na Europa Ocidental, no último período da idade média, pelo trinômio “guerra, peste e fome”, pela ascensão da burguesia e pela expansão das atividades comerciais, ocorre a centralização político-administrativa nas mãos de um rei absolutista, iniciando aí uma lenta formação dos Estados Nacionais. Essa formação, sobretudo do Estado português, é essencial para a compreensão da origem histórica dos tributos no Brasil já que as práticas que aqui chegaram, foram frutos do que se tinha em Portugal nessa época (SOUZA, 2006).

### **4.2 A História dos Tributos no Brasil**

#### **4.2.1 Período Pré-colonial**

O primeiro ônus fiscal no país se concretizou ainda no período pré-colonial com a extração do pau-brasil (BALTHAZAR, 2005). A corte portuguesa somente autorizava sua extração mediante o compromisso do extrator de ajudar na construção de fortificações ao longo da costa, e mediante o pagamento do quinto. O quinto era um imposto cobrado pela Coroa Portuguesa sobre todos os tesouros encontrados em suas colônias, ele correspondia a 20% ou 1/5, daí o nome, do produto extraído.

Apesar das imposições, o período foi marcado pela ausência da Coroa nas terras recém-descobertas. Isso, além de dificultar a fiscalização, dificultava também a expansão territorial da colônia e conseqüentemente o crescimento econômico da corte, e facilitava possíveis invasões. Nessa perspectiva, o período pré-colonial, em função do desinteresse e da quase ausência do poder português no Brasil, não permitiu atividades econômicas

tão expressivas, resultando em uma política tributária sem tanta relevância (AMED e NEGREIROS, 2000).

#### **4.2.2 Período Colonial**

##### **4.2.2.1 Primeira Etapa da Colonização**

A fim de organizar a ocupação e colonização do Brasil, em 1534 o rei D. João III divide toda a parte litorânea da colônia pertencente à Portugal em Capitânicas Hereditárias, é nesse período que se inicia o Ciclo do açúcar no Brasil. A opção pelo açúcar como principal produto a ser explorado nessa época, foi acompanhada da decisão acerca dos rumos da organização administrativa inicial da colônia (MARTUSCELLI, 2010).

Como obrigações, os capitães hereditários, que eram membros da pequena nobreza de Portugal, deveriam garantir a defesa da capitania contra invasões, repassar para a Coroa os impostos da exploração do pau-brasil e da produção de açúcar nos engenhos e também promover o desenvolvimento de suas respectivas capitânicas.

Na prática, esses dispositivos legais que constituíram as Capitânicas, colocavam os donatários como agentes fiscais, que deveriam prestar conta do recolhimento para a Coroa, mas, decorrente da distância que separava Portugal das suas terras na América, muitas maneiras de burlar o fisco foram sendo geradas (AMED e NEGREIROS, 2000). Assim, passados poucos anos, o governo português precisou repensar a forma de organização da colônia a fim de garantir um melhor e mais eficiente modelo de exploração.

Alguns problemas derivados da opção pelas Capitânicas foram: as atividades econômicas haviam se concentrado em poucas regiões, principalmente por conta da cana de açúcar; a ameaça por invasões continuava e o esboço do sistema tributário planejado começava a demonstrar problemas. Para AMED e NEGREIROS (2000, p. 46): “Este início de prática tributária traria consigo vícios e defeitos que se perpetuaram por toda a história do Brasil”.

##### **4.2.2.2 Governo Geral**

Devido ao descontentamento da Coroa com o sistema de Capitânicas Hereditárias, sobretudo pela ineficácia das arrecadações fiscais, em 1548, a atuação das capitânicas é substituída com a criação do Governo Geral (BALTHAZAR, 2005). Thomé de Souza e Antônio Cardoso de Barros são então nomeados governador-geral e provedor-mor do Brasil, respectivamente. Ambos representavam os interesses do rei no território nacional.

A função do governador-geral era sistematizar a administração colonial, Portugal tinha compreensão da necessidade de uma exploração organizada sobre o Brasil, pois era necessário evitar que a desorganização administrativa resultasse em prejuízo para a Coroa. Ao provedor-mor cabia a responsabilidade de fiscalizar a produção de açúcar nos engenhos e a cobrança dos tributos e em parceria com o governador-geral promover ofícios públicos e supervisionar as terras. Esse funcionário era auxiliado pelos Provedores-Parciais, os quais tinham como funções: superintender a fiscalização e o reconhecimento da arrecadação nas respectivas capitânicas; prestar contas ao Provedor-Mor anualmente em relação à receita e despesa; e exercer a fiscalização dos seus

respectivos engenhos.

Além da produção açucareira, o período do Governo Geral foi marcado por outras atividades que geraram recursos expressivos para Portugal, como a extração do pau-brasil, o tráfico de escravos, a criação de gado (couro), a comercialização do tabaco e a exploração de alguns metais preciosos que começava a imergir. Sobre todas essas atividades havia uma tributação significativa, sobre o açúcar e o pau-brasil, por exemplo, recaíam tributos diretos e indiretos, que chegavam a representar mais de 20% do valor da mercadoria (BALTHAZAR, 2005).

Apesar disso, o período foi marcado por uma forte opressão fiscal, visto que o Provedor-Mor tinha plena autonomia de atuação em relação a outras autoridades, o poder concedido a ele ultrapassava, inclusive, as questões fiscais (AMED e NEGREIROS, 2000). Isso além de propiciar uma forte sonegação, resultou no surgimento de comércios ilegais e de contrabando.

#### **4.2.2.3 União Ibérica**

A União Ibérica estendeu-se de 1580 a 1640. Nesse período, por conta de problemas dinásticos, a Coroa espanhola passou a governar também a Coroa Portuguesa, o que acarretou, indiretamente, no domínio espanhol sobre as colônias lusitanas. Indiretamente, pois, visando minimizar o risco de revoltas e rebeliões, a Espanha optou por manter os portugueses nos cargos relacionados à administração de Portugal e das colônias portuguesas. Apesar disso, no início desse período, houve um afrouxamento na opressão financeira no Brasil, visto que Portugal havia perdido sua autonomia e que a Espanha se encontrava mais interessada em suas colônias da América Central e no mercado europeu (BALTHAZAR, 2005).

Nessa época, a Coroa espanhola preocupou-se com a exploração da atividade canavieira e com a região do rio da Prata, e além disso, procurou defender o Brasil de possíveis invasões, e combater o contrabando oriundo do período anterior.

Apesar dos esforços da Coroa, sobretudo pela fragilidade das finanças brasileiras, pela susceptibilidade de invasões e pelo contrabando facilitado pelos funcionários reais, os dirigentes portugueses - sob o domínio espanhol - notaram a necessidade de uma nova administração colonial. Assim, em 1588 um novo governador é nomeado, dentre as suas funções, destacava-se a de impedir o comércio estrangeiro. Além do governador, novos funcionários também foram intitulados, objetivando diminuir a corrupção e o contrabando, e estimular uma colonização mais efetiva.

Esse período ficou marcado pelos diversos impostos extraordinários estabelecidos pela Coroa espanhola. Na falta de recursos públicos para a execução dos interesses comerciais e coloniais, incidia sobre a população a cobrança de um novo tributo, mais tributos significava a diminuição da capacidade de consumo das mercadorias importadas pelos colonos e também significava o aumento do preço das mercadorias brasileiras para exportação e conseqüentemente a diminuição da demanda.

Como nessa época inexistia a prática dos orçamentos públicos, não havia uma previsão razoável acerca dos gastos da Coroa, assim, diante de qualquer gasto mais

elevado, optava-se, quase automaticamente, pelos novos tributos (AMED e NEGREIROS, 2000). Além dos impostos extraordinários, havia também um gasto excessivo com o clero, já que Portugal não era um estado laico. Os gastos para a manutenção do catolicismo, consumia quase um terço da arrecadação. Nessa perspectiva, as novas medidas adotadas pela administração foram insuficientes para evitar: o comércio ilegal com outras nações, que persistia, e as invasões, destacando-se a holandesa no Nordeste açucareiro e a corrupção. Segundo Balthazar (2005):

Nas últimas duas décadas de domínio espanhol, Portugal só via desvantagens na União Ibérica devido às pesadas cargas tributárias impostas pela Espanha, envolvida em diversos conflitos com outras potências, além de enormes gastos com os fidalgos e com a Igreja Católica. Tais fatos resultaram, [...], em grandes rebeliões populares, que se refletiram também na colônia, pois os tributos cobrados estavam além da sua capacidade para contribuir (Balthazar, 2005, p. 47)

#### **4.2.2.4 Segundo Período da Colonização**

Com a dissolução da União Ibérica, Portugal, que estava imerso em uma profunda crise econômico-financeira, assume novamente a administração do Brasil. Com a consciência de que a colônia se tornaria a sua principal fonte de renda, o processo de colonização é ressignificado a partir da centralização político-administrativa e das restrições mercantilistas. (AMED e NEGREIROS, 2000; MENDES et al., 1976). Nesse período, a política econômica foi centrada na busca por metais preciosos, motivada sobretudo pela decadência da produção açucareira e pela dívida externa gigantesca herdada do período anterior. Essa jornada se consolidou no final do século XVII, quando, através da interiorização do território pelos bandeirantes com as expedições denominadas Entradas e Bandeiras, se efetuou a descoberta de metais e pedras preciosas no Brasil. Este fator foi responsável por gerar uma forte demanda migratória para a região além de provocar a reorganização de praticamente toda a dinâmica da colônia. Era o início do Ciclo do Ouro. Sobre esse período AMED e NEGREIROS (2000) ressaltam:

Dessa forma, começava a salvação da decadente economia portuguesa, ao mesmo tempo que também se dava início à mais severa política colonialista sobre o Brasil, através do terror administrativo e político, assim como a partir de uma prática fiscal opressiva e muitas vezes extremamente injusta. (Amed e Negreiros, 2000, p.96)

Em função das dificuldades econômicas, Portugal se tornava cada vez mais dependente das riquezas geradas pelo Brasil, os recursos advindos da colônia não eram mais um complemento das finanças da Metrópole, mas sim a base. A opressão resultante dessa dependência aumentava, também, à medida com que a relação de Portugal e Inglaterra, principal potência da época, se afunilava.

Com seus acordos e tratados, a Inglaterra havia imposto a Portugal seus interesses comerciais, provocando assim, um desequilíbrio na balança comercial lusitana. Dessa forma, Portugal sobrevivia à base de uma forte carga tributária incidente sobre a mineração do Brasil, visto que grande parte do ouro encontrado, era transferido quase instantaneamente para a Coroa inglesa. Nessa perspectiva a opressão fiscal foi inevitável, e a fim de conseguir suportar as cargas impostas pela Inglaterra, um sistema tributário especial precisou ser montado junto com a mineração. Assim, em 1702, a Coroa

Portuguesa estabelece a Intendência das Minas. Este órgão era responsável por fiscalizar, controlar e facilitar a arrecadação de impostos sobre o ouro encontrado no Brasil (AMORIM e WEYNE, 2006).

A primeira decisão da Intendência das Minas foi sancionar o quinto sobre a atividade mineradora, que assim como nos produtos explorados anteriormente, destinava 20% do que era produzido na prospecção à Coroa. Além do quinto, a finta, que estabelecia uma cobrança de 30 arrobas anuais para os mineradores de cada região também foi instituída. Nesse período, houve ainda a criação das Casas de Fundição, onde, todo o ouro encontrado em forma de pepita ou pó era transformado em barras e marcado com o símbolo do governo metropolitano para facilitar a cobrança do quinto e evitar o tráfico coibido com maior eficiência.

A partir de 1750, com a Era Pombalina e com o afinamento da mineração, a opressão fiscal chegou a níveis insuportáveis, gerando inclusive o desejo pela emancipação colonial. Marquês de Pombal, responsável por reorganizar a máquina estatal da Coroa, realizou algumas importantes modificações no método de cobrança dos tributos. Seu governo acreditava que um sistema de arrecadação organizado e centralizado conseguiria aumentar os lucros reais. Assim, novas condutas administrativas emergiram no Brasil, como novos métodos de contabilidade, e a implantação de tesourarias e juntas fazendárias em todas as capitânicas (BALTHAZAR, 2005).

Além disso, novos tributos surgiram, entre eles: a Capitação, que era o imposto pago pelo senhor de lavras por cada pessoa escravizada que trabalhava em seus lotes e a Derrama que era cobrada do acúmulo do não pagamento ou do pagamento parcial do quinto. Essa intensificação da opressão fiscal foi o principal motivo das diversas revoltas populares do período como: A Guerra dos Emboabas, a Revolta de Vila Rica e a Inconfidência Mineira. Acerca do tema, explica Alcides Jorge Costa:

Todo o ouro devia ser levado às casas de fundição para a dedução do quinto, e a quota mínima fixada era de cem arrobas por ano. Se esta quantia fosse ultrapassada, no ano seguinte se levava a conta o excesso. Não chegando a cem arrobas, de ter lugar a “derrama”. [...] aproximadamente a partir de 1760, as derramas se sucederam e foram cada vez mais frequentes, porque a produção de ouro caía e não chegava a cem arrobas anuais. Numa dessas derramas aconteceu a Inconfidência Mineira. (Costa, 2008, p.60)

Essas tentativas de revolução, somadas ao escasseamento das jazidas de ouro e ao avanço do império napoleônico, que através de uma expansão agressiva, modificaria a geopolítica europeia, marcaram o fim do século XVIII e o início de um novo século de transformações para o Brasil.

#### **4.2.2.5 Período Joanino**

Para garantir que Portugal continuasse independente das imposições de Napoleão Bonaparte, que como supracitado, avançava rápido e agressivamente na Europa, o príncipe regente de Portugal, D. João VI, organiza a transferência de toda a Corte Portuguesa para o Brasil. Esse período, ficou conhecido como Período Joanino, e foi marcado por significativas mudanças na colônia, incluindo mudanças na prática legislativa e tributária.

Do ponto de vista dos tributos, as mudanças puderam começar a ser apreciadas poucos dias depois da chegada da família real em território colonial, com a promulgação da primeira Carta Régia do Brasil, a Carta Régia de 1808, que dentre outras coisas permitiu: a) a liberação do comércio/exportação no Brasil e a abertura dos portos às nações amigas; b) o surgimento da imprensa nacional; c) a criação do Banco do Brasil e; d) a revogação das leis que proibiam a atividade industrial em território nacional (BALTHAZAR, 2005).

Com a liberação dos portos às nações amigas, o Brasil podia agora exercer atividade comercial com outras nações, o que até então era proibido pelo Pacto Colonial. Tal fato, aumentou a importação e a exportação de produtos e assim, novas leis e tributos foram criados, inclusive a tributação incidente sobre a importação. Essa liberação estabeleceu a liberdade do comércio de quaisquer gêneros às nações que mantivessem boas relações com a Coroa Portuguesa, entretanto, as mercadorias inglesas foram as mais beneficiadas com essa abertura, pois, além de adentrarem em um novo mercado consumidor em ascensão, pagavam menos impostos que as demais. Sobre o tema, Balthazar afirma:

Nesse período a alíquota dos direitos aduaneiros levava muito mais em conta aspectos políticos do que econômicos [...]. Percebe-se, portanto, que o comércio brasileiro estava extremamente atrelado aos interesses britânicos, os quais emperraram muito sua expansão. (Balthazar, 2005, p.74).

Além dos impostos referentes à abertura dos portos, novos tributos e taxas surgem nesse período, sobretudo porque, assim como no período anterior, os tributos continuavam a ser a maneira mais rápida de entesouramento do Estado Português. Nessa perspectiva, surgem impostos gerais e impostos abrangendo, foros de patentes, selos, direitos de chancelaria, taxas de correio, sal, sesmarias, ancoragem, subsídios, venda e rendimento de imóveis, venda de escravos, contribuição para atividades reais, contribuição para órgãos reais, e muitos outros (AMED e NEGREIROS, 2000; SIMONSEN, 1969).

Nesse sentido, Balthazar (2005) afirma que o período joanino foi marcado, assim como o período anterior, por uma forte opressão fiscal, visto que o fisco continuava a tributar toda e qualquer movimentação comercial.

Esses excessos e abusos do governo geraram diversas manifestações populares, como a Revolução Pernambucana de 1817, que promoveu a luta contra o Império, e colocou em pauta os aspectos mais injustos da política tributária na região, que mesmo empobrecida pelas dificuldades no comércio, ainda tinha que arcar com uma altíssima carga tributária imposta pela Coroa. Somado a essa insatisfação, a situação de Portugal e a influência dos movimentos revolucionários ocidentais, dentre outros fatores, culminaram na independência do Brasil, em 1822, que deu início ao período imperial.

### **4.2.3 Período Imperial**

#### **4.2.3.1 Primeiro Reinado**

Em 1820, influenciada por ideias liberais, eclode em Portugal a Revolução do Porto. Esse movimento, liderado por militares lusitanos, exigia o retorno de Dom João VI

para terras portuguesas, além da restauração do sistema colonial no Brasil. Nesse cenário, frente à pressão crescente, D. João cede e retorna para Portugal no ano seguinte, deixando seu filho D. Pedro I como príncipe regente no Brasil.

Nesse período, esse anseio português de retomar o controle sobre o Brasil, se chocou diretamente com os interesses da elite forjada na nação, que estava infeliz com a aspiração de recolonização por parte da Coroa. Assim, esse grupo, que tinha influência direta nos assuntos econômicos e políticos, investiu incansavelmente sobre o príncipe regente ideais que culminaram no rompimento com Portugal em 07 de setembro de 1822 (AMED e NEGREIROS, 2000).

Com a Proclamação da Independência era necessário agora organizar a máquina administrativa, visto que o Brasil enfrentava uma profunda crise econômica com o aumento das importações e a redução das exportações. Os sistemas administrativos e tributários também estavam precarizados, esse último, sobretudo, pela falta de sistematização das receitas e despesas e pela má distribuição dos tributos. Entretanto, ao contrário do que se esperava, o rompimento formal do Brasil com Portugal não implicou em uma completa reformulação e organização das leis tributárias existentes no país. Se limitou apenas a atribuir ao Poder Legislativo a competência privativa para estatuir sobre os tributos (MORAES, 1996).

Em 1824 é então outorgada a primeira constituição brasileira. Nesse período havia uma preocupação em limitar o Estado, e de certa forma evitar a fragmentação do país, como ocorreu na América Espanhola. O regime estabelecido foi a monarquia hereditária, com a existência de quatro poderes, o poder moderador, o poder executivo, o poder legislativo e o poder judiciário. Esse primeiro limitador dos demais, já que dava ao imperador o direito de intervenção nos outros. No âmbito tributário, mesmo após a outorga da Constituição, não houve significativas mudanças. Os tributos eram ainda regulados por leis orçamentárias (AMED e NEGREIROS, 2000). Nessa perspectiva, diferente do que se esperava, a Carta que poderia definir uma melhora no sistema tributário do país instituiu poucas mudanças.

Evidentemente, que o rompimento com Portugal, fez com que a receita arrecadada pela cobrança dos tributos não mais saísse do território nacional, mas, como supracitado, as mudanças que se esperavam na forma de cobrança e na arquitetura tributária não foram estabelecidas (AMED e NEGREIROS, 2000). Nesse sentido, assim como no período anterior, os direitos de entrada estipulados pela Abertura dos Portos às nações amigas, continuavam em vigor e eram os responsáveis pela principal arrecadação do país emergente que continuava em crise não só financeira, mas também política e social. Assim, em 1831, por diversos motivos (políticos, sociais e econômicos) chega ao fim o primeiro reinado.

#### **4.2.3.2 Período Regencial**

Como exposto, devido a uma série de crises e complicações políticas, econômicas e sociais entre brasileiros e portugueses, em 1831, D. Pedro I abdica do trono e volta para Portugal, nomeando seu filho, Pedro de Alcântara como sucessor ao trono. Como este não tinha idade suficiente para governar, um período de transição foi implantado até que o novo imperador atingisse a maioridade. Esse período de transição que ficou conhecido

como período regencial se estendeu até 1840, e foi marcado por diversas mudanças no cenário tributário e orçamentário do Brasil. Para muitos historiadores o período foi um marco na sistematização dos impostos no país (AMED e NEGREIROS, 2000).

Com o início desse período inicia-se uma tentativa de melhorar a organização dos tributos no Brasil, através de uma descentralização. Até então, a Constituição de 1824 havia instituído a concentração do Estado Unitário e por conta dessa concentração as províncias ficavam dependentes das decisões políticas e econômicas do Estado. Assim, em 1831, são extintos o Conselho da Fazenda, o Tesouro Nacional e as Juntas Provinciais, que haviam sido instituídos no período colonial, e são organizados as Tesourarias das Fazendas nas províncias e o Tribunal Nacional do Tesouro.

Essa alteração dos órgãos oficiais do governo, visava estabelecer um direcionamento e impor uma fiscalização das rendas e despesas do país emergente, além de controlar de uma forma mais eficiente a contabilidade das receitas públicas. Essa alteração foi de extrema importância, visto que até então, inexistiam elementos que permitissem avaliar a receita ou calcular as despesas (MORAES, 1996).

Outro passo significativo para a reorganização e avanço da reforma tributária da época, foi dado com as leis outorgadas em 1832, 1833 e 1834 quando as despesas e receitas foram definitivamente divididas entre gerais e provinciais. Essa divisão foi um marco importante na história tributária do Brasil, para Amed e Negreiros (2000), as tributações atuais diferenciadas entre os governos federais, estaduais e municipais, tiveram origem nesse período da história. Sobre o período, Moraes (1996) ressalta:

O Ato adicional de 1834 constitui outro passo à tendência descentralizadora e discriminatória de rendas tributárias estabelecidas pelas leis de 1832 e 1833. Inúmeros autores apontam a importância do aludido Ato para a concretização de uma discriminação de rendas tributárias, caracterizando-o como o primeiro esboço ou ensaio de discriminação de rendas no Brasil (Moraes, 1996, p. 51 apud Amed e Negreiros, 2000, p. 198)

Essa divisão ficaria mais bem evidenciada na lei orçamentária nº 108 de 1840, que fixou uma nova discriminação legal dos tributos, classificando-os em Receitas Gerais, Provinciais e Municipais. Nesse cenário, segundo Balthazar (2005), cabia às Receitas Gerais: direitos sobre a importação, sobre o chá, sobre a pólvora, sobre a reexportação, sobre a exportação; direitos sobre as embarcações estrangeiras que passassem a ser nacionais; emolumentos de certidões de polícia; direitos novos e velhos dos ofícios e empregos gerais; dízima da chancelaria; sisa de bens de raiz; imposto adicional sobre bebidas espirituosas; décimo adicional das corporações de mão-morta; impostos sobre barcos do interior, sobre despachantes e corretores, sobre exportação, sobre mineração de ouro e de outros metais, sobre o selo do papel, sobre lojas, sobre segos, sobre loterias e sobre os escravos.

Por sua vez, cabia às receitas provinciais: Décima dos legados e herança; impostos sobre a transmissão da propriedade móvel; dízima dos gêneros; novos e velhos direitos; meia sisas dos escravos ladinos; emolumentos; décima dos prédios urbanos; subsídio literário; taxa de viação em estradas provinciais e de navegação em rios internos; e impostos sobre casas de leilões e casa de moedas.

Por fim, às receitas municipais cabiam os tributos que a Província delegava a elas. Nesse período, portanto, de acordo com a Constituição, as Assembleias Provinciais já podiam deliberar sobre as suas receitas e despesas, e quais seriam os impostos essenciais, contanto que não prejudicasse as imposições gerais do Estado (Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834). Em suma, o período regencial marcou um importante avanço na prática tributária no Brasil, para alguns estudiosos foi quando ocorreu a primeira reforma tributária do país (BALTHAZAR, 2005). Para Amed e Negreiros (2000), o período teve um quadro tributário positivo, sobretudo pela discriminação das receitas.

#### **4.2.3.3 Segundo Reinado**

Em julho de 1840, com o golpe da maioria, D. Pedro II assume o trono e inaugura o período do segundo reinado. Esse período foi marcado pela aristocracia rural, pela abolição da escravidão e pela guerra do Paraguai, e todos esses fatores tiveram importante participação nas mudanças que ocorreram no sistema tributário da época.

A reforma descentralizadora, ocorrida no período anterior, havia delimitado a atuação do Governo Geral e das Províncias quanto aos impostos e inaugurado uma nova sistemática tributária no país. Essa nova sistemática, que durante o período regencial foi marcada como positiva, no segundo reinado desencadearia em um estranhamento entre as Províncias e o Governo Imperial (AMED e NEGREIROS, 2000). Isso porque, o sistema fiscal do Segundo Império apresentava falhas que terminavam por provocar frequentes déficits orçamentários, e decorrente disso, as formas pelas quais eram efetuadas as cobranças dos tributos e a própria situação política da época, colocavam as províncias em oposição ao governo central.

Esse estranhamento entre as províncias e o governo Central, marcava a gênese da ascensão do federalismo no Brasil, que transformaria, em um futuro breve, o sistema tributário brasileiro (AMED e NEGREIROS, 2000). Do ponto de vista econômico, não houve muitas alterações entre o período anterior e o segundo reinado, os impostos aduaneiros continuavam a ser os fornecedores centrais da receita orçamentária, que permanecia sendo deficitária.

Em 1844, como tentativa de diminuir esses déficits, D. Pedro II instituiu a “Tarifa Alves Branco”, que modifica as taxas aduaneiras de importação. Os artigos importados, agora, passavam por uma avaliação antes de serem taxados, e produtos que eram considerados supérfluos, ou que pudessem ser elaborados em território nacional, eram taxados com uma alíquota maior. Atualmente esse mesmo crivo é utilizado, obviamente com critérios mais bem estabelecidos (AMED e NEGREIROS, 2000).

Essa medida, apesar de acender uma desavença com os comerciantes importadores e com alguns países que se sentiram lesados com o protecionismo brasileiro, foi extremamente positiva para o Brasil, pois favoreceu o crescimento de novas atividades econômicas no território nacional.

Outro acontecimento importante do período, que marcou a economia e a tributação brasileira, foi a abolição da mão de obra escrava, em 1850. O “golpe fatal” contra a escravidão veio com a Lei Eusébio de Queirós, que proibia definitivamente o tráfico de escravos para o Brasil. Essa lei que resultou na abolição gradual da escravidão,

foi responsável por provocar um lento deslocamento dos capitais até então investidos para a aquisição de escravos para outros setores da economia, como as indústrias. Era os primórdios de uma nova fase para o Brasil, onde o café se tornaria o principal produto de exportação e consequentemente delinearía novas políticas tributárias e uma nova organização social.

Além dos fatos supracitados, outro acontecimento que alterou a prática tributária no período foi a Guerra do Paraguai (AMED e NEGREIROS, 2000), que influenciou a dinâmica tributária, e estabeleceu modificações no domínio fiscal. Nesse período, para fazer face às despesas oriundas da guerra, recorreu-se à criação de novos tributos e a majoração dos existentes. Apesar disso, o império chegou ao fim sem ter fundado um sistema tributário que ao menos estabelecesse: 1) uma distribuição e arrecadação baseadas, racionalmente, nas condições econômicas do país e; 2) uma divisão razoável das contribuições públicas entre Receita Geral e Receita Provincial. (ZAVARIZI, 1995). O período imperial teve fim em 15 de novembro de 1889, com a Proclamação da República, após um longo processo de crise da monarquia brasileira, atenuado pela guerra do Paraguai.

#### **4.2.4 Brasil República**

##### **4.2.4.1 República Velha**

Como supracitado, a Proclamação da República foi resultado de um longo processo de crise da monarquia no Brasil. Logo depois da Guerra do Paraguai, o regime monárquico que já estava em crise, começa a entrar em decadência, e se torna incapaz de contemplar as demandas da sociedade brasileira. Assim, uma articulação entre militares e civis, liderada por Marechal Deodoro da Fonseca e apoiada pela igreja e pela elite da época, resulta na Proclamação da República em 1889.

Dois anos após a proclamação, é promulgada a primeira Constituição da República do Brasil. Tomando como modelo a Carta Magna dos Estados Unidos, a Constituição de 1891 consagra o federalismo no Brasil, que estabelece uma ampla autonomia financeira, política e administrativa para os Estados (BALTHAZAR, 2005). Além disso, essa Constituição rompe com o poder moderador da Constituição de 1824, e estabelece a independência dos três poderes, poder executivo, poder legislativo e poder judiciário. Ficava estabelecido também, o voto direto, a igualdade de todos perante a lei e a separação entre a Igreja e o Estado.

Do ponto de vista tributário, a Constituição de 1891 aprimorou e peneirou as leis fiscais até então vigentes e firmou a competência fiscal da União e dos Estados através de um sistema de discriminação de rendas tributárias. Apesar disso, duas lacunas puderam ser observadas na Carta Magna quanto a essa discriminação de rendas: a superposição dos tributos, já que muitas vezes União e Estado entravam em concorrência tributária e a não contemplação dos Municípios na divisão, uma vez que os tributos destes ficavam a critério do Estado (AMED e NEGREIROS, 2000; KORFF, 1977).

A respeito do assunto, Ricardo Varsano destaca:

“Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios

e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.” (Varsano, 1996, p.2)

A descentralização do poder e a autonomia dos estados, fez surgir a sobreposição de alguns estados sobre outros e até mesmo sobre o poder federal. Nesse cenário, os dois estados que mais se beneficiaram foram São Paulo e Minas Gerais, sobretudo pelas características e autonomia econômica que detinham (política do café com leite). Nessa perspectiva, nota-se que a configuração política do período, se resumia à produção cafeeira, que influenciava não só os aspectos sociais, mas também os econômicos e tributários. Sobre esse último, Amed e Negreiros apontam:

Quando pensamos que a receita pública, [...], é composta basicamente pelos impostos cobrados da população, percebemos que os eventuais e reais prejuízos do negócio cafeeiro eram cobertos, [...], pelos contribuintes brasileiros, mesmo aqueles que não tivessem qualquer possibilidade de acesso aos lucros dessa atividade econômica (Amed e Negreiros, 2000, p. 236).

Além desses, outro aspecto marcante desse período foi a criação do imposto de renda em 1922. Oriunda das nações tidas como “desenvolvidas”, a ideia da aplicação de uma modalidade de imposto sobre a renda individual, começou a penetrar o Brasil ainda no segundo império, com o objetivo de melhorar a receita fazendária e amenizar os déficits do Erário, mas só foi efetivada no primeiro período da república (BALTHAZAR, 2005).

Assim, em 1922, o imposto incidente sobre a renda total do contribuinte é estabelecido na Lei de Orçamento nº 4625/1922, que dispunha: “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 casa, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”. Essa Lei foi revista em 1923, tendo em vista algumas dificuldades de arrecadação, com a Lei Orçamentária nº 4728 de 31/12/1923, e em 1924 ocorre enfim a implantação do Imposto de Renda no Brasil.

#### **4.2.4.2 Era Vargas**

A Era Vargas teve início após a Revolução de 1930, que estabeleceu o rompimento da política dos governadores e o fim da República Velha. O período que perdurou por 15 anos, foi marcado por importantes avanços no cenário industrial e social. Na perspectiva tributária, a Era Vargas também teve sua relevância, resumida nas duas Constituições outorgadas no período, a Constituição de 1934 e a Constituição de 1937.

A Constituição de 1934 inovou na legislação tributária, aperfeiçoando a discriminação de tributos por competências, alargando a relação dos tributos da União, contemplando os Estados com novos impostos e munindo, finalmente, os Municípios de autonomia financeira, política e administrativa e através de uma competência tributária própria (BALTHAZAR, 2005).

O art.13 da Constituição foi o que estabeleceu a competência tributária dos Municípios, e elencava que:

“Os municípios serão organizados de forma que lhe fique assegurada a autonomia em tudo que lhe respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente (I) a electividade do Prefeito e dos Vereadores da Câmara Municipal, (II) a decretação dos seus impostos e taxas, e a arrecadação e aplicação das suas rendas, e (III) a organização dos serviços de sua competência”. (Brasil, 1934, art.13)

Por sua vez, a discriminação de rendas quanto à competência da União foi estipulada no art. 6º, que estabelecia que à União cabia decretar os impostos: sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; de transferências de fundos para o exterior; de consumo de quaisquer mercadorias (exceto os combustíveis de motor a explosão); de renda e proventos de qualquer natureza (exceto a renda cedular de imóveis); sobre atos emanados do seu governo e; nos Territórios, ainda os que a Constituição atribui aos Estados (Brasil, 1934, art.6).

Por fim, aos Estados, o art. 8º firmava a competência privativa para decretar impostos sobre: propriedade territorial (exceto a urbana); transmissão de propriedade; transmissão de propriedade imobiliária; consumo de combustíveis de motor de explosão; exportação das mercadorias de sua produção; vendas e consignações; indústrias e profissões; atos emanados do seu governo e para cobrar taxas de serviços estaduais (Brasil, 1934, art.8).

Outra novidade dessa carta foi a previsão de competência tanto para a União quanto para os Estados e Municípios para instituir a Contribuição de melhoria. Nesse aspecto, o art. 124 dispunha que: “Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria” (Brasil, 1934, art.124).

Além desses, outro importante aspecto estabelecido com a Carta de 1934, foi quanto ao alcance da imunidade recíproca, que é a regra constitucional que impede que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal instituíam impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Segundo Balthazar (2005), enquanto a Constituição de 1891 utilizava o verbo “tributar” de maneira vaga, alcançando o benefício quaisquer tributos, a Carta de 1934 realmente restringiu o princípio apenas à uma espécie tributária, os impostos.

Sobre a Carta Magna de 1934, Balthazar (2005, p. 118) afirma que: “A Constituição de 1934 inovou, [...], em vários aspectos. Se ainda não foi o texto que sistematizou a legislação tributária, firmou princípios antes ausentes das Cartas anteriores, ou presentes de forma ainda implícita, ou limitada [...]”.

A duração da Constituição de 1934 foi a mais curta da história. Após o golpe político-militar de Vargas, que o deixaria mais 8 anos no poder, é outorgada a quarta constituição nacional, a de 1937, que teve um caráter próprio da situação política mundial do período e que modificou pouco o sistema tributário estabelecido pela que a antecedeu (BALTHAZAR, 2005).

Com relação à Carta anterior, foram mantidos grande parte dos princípios como as competências dos três entes federativos, e a proibição da bitributação e foram revogados alguns poucos, como a Contribuição de melhoria, que só voltaria a aparecer na Constituição de 1946. Para Balthazar (2005) a Constituição de 1937 foi uma Carta relativamente observada mais pelos interesses de Estados e Municípios do que por uma atuação do contribuinte brasileiro. O fim da Era Vargas, se deu em 29 de outubro de 1945 após a queda de Getúlio Vargas.

#### **4.2.4.3 República Populista**

A quarta Constituição da República do Brasil foi promulgada em 18 de setembro de 1946, durante a República Populista, que teve início logo após a destituição de Getúlio Vargas. Essa Constituição estabeleceu importantes fatores sociais e trabalhistas, como: A liberdade e garantia individuais para a expressão de pensamento, a liberdade de organização partidária, a liberdade de manifestação de massa, a livre associação de classe, a liberdade de imprensa, a educação para todos e entre outros.

Do ponto de vista tributário, a Constituição de 1946, trouxe uma pequena alteração na discriminação de rendas em relação à Constituição de 1937. A Carta foi marcada por ajustes realizados nas formas de cobrança, bem como nas esferas de competência de onde os tributos deveriam incidir (BALTHAZAR, 2005).

A discriminação dos tributos de acordo com as competências das esferas públicas ficou sendo a seguinte: À União competia exclusivamente o imposto sobre importação de mercadorias; sobre produção, comércio, distribuição e consumo de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos de qualquer origem ou natureza; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; sobre consumo de mercadorias; sobre a transferência de fundos para o exterior; sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal; impostos extraordinários e outros a serem criados. A União possuía ainda competência para instituir taxas e a Contribuição de Melhoria (BALTHAZAR, 2005).

Aos Estados-membros competia os impostos sobre: a propriedade territorial, exceto a urbana; a transmissão de propriedade imobiliária; a exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro; a transmissão de propriedade; as vendas e consignações; sobre atos regulados por lei estadual e; sobre os serviços de justiça e os negócios de sua economia. Assim como a União, os Estados também podiam instituir taxas e a Contribuição de Melhoria (BALTHAZAR, 2005).

Os municípios detinham competência para instituir impostos predial e territorial urbano, de licença, de indústrias e profissões, sobre diversões públicas, e sobre atos de sua economia e assuntos de sua competência, e assim como a União e os Estados, também podiam instituir taxas e a Contribuição de Melhoria (BALTHAZAR 2005).

Na Constituição de 1946, os produtos e serviços considerados como indispensáveis eram imunes ao imposto de consumo. Essa política, segundo Ubaldo Cesar Balthazar (2005) refletiu-se posteriormente com a criação do ICMS e a tributação com alíquota reduzida sobre a cesta básica, além de outras reduções e isenções de outros tributos dentro da mesma perspectiva social.

Além desse, outro aspecto importante no que diz respeito ao sistema tributário da Constituição de 1946, refere-se à obrigatoriedade de repartição de receita de alguns impostos entre os entes federativos (BALTHAZAR, 2005). A Carta, por exemplo, estabeleceu a partilha obrigatória dos impostos criados por Estados e União no exercício da competência concorrente, obrigou os Estados a entregarem aos Municípios 30% do que arrecadassem a título de impostos, quando o volume total passasse as rendas municipais de qualquer natureza e; instituiu que os Municípios passariam a participar da arrecadação do imposto sobre a renda e do imposto de consumo, entre outras alterações.

Outro fato relevante desse período, foi a elaboração de um anteprojeto do futuro CTN, através de uma comissão nomeada pela Portaria nº 784 de 1953. Apesar do projeto não ter se tornado lei nesse período, serviu para balizar a Reforma Tributária a ser estabelecida em 1965.

#### **4.2.4.4 Regime Militar**

A Ditadura Militar foi um regime autoritário que vigorou 21 anos no Brasil. Resultante da oposição entre os modelos políticos do capitalismo e do socialismo, teve início em 1964, por meio de um golpe civil-militar, e encerrou-se em 1985. O período foi marcado por significativas mudanças nos cenários político, social, econômico e tributário.

Do ponto de vista tributário, as mudanças puderam começar a ser apreciadas ainda nos primeiros anos do governo. Os militares, após o golpe, manifestaram grande preocupação econômica com o sistema tributário em vigor, até então cheio de lacunas. Essa insatisfação, em 1965, resultou na primeira reforma tributária do período republicano (MORAES, 1996).

Segundo Amed e Negreiros (2000), as principais críticas ao sistema tributário então vigente eram: a) a tributação era ampla e variada e as áreas de incidência baseavam-se em distinções meramente jurídicas; b) o imposto sobre vendas e consignações era cumulativo, o que sobrecarregava o consumidor final; c) o imposto de transmissão imobiliária não tinha racionalidade; d) o imposto de exportação era estadual e não correspondia ao seu papel; e) o sistema não levava em conta as inter-relações entre impostos federais, estaduais e municipais e; f) existiam muitos impostos que poderiam ser extintos pois eram desprovidos de finalidade econômica.

Nessa perspectiva, Bernardo Ribeiro de Moraes (1996), aponta que a reforma tributária realizou-se em três etapas: Na primeira, foram realizadas medidas emergenciais, como a captação de recursos adicionais para cobrir o déficit da União e a eliminação dos obstáculos que prejudicavam o funcionamento do sistema tributário; na segunda, foram editadas inúmeras leis, com o objetivo de facilitar e melhorar a arrecadação; e na terceira foi criada a Comissão Especial, com a finalidade de elaborar um anteprojeto de emenda constitucional a ser submetido ao Congresso Nacional.

A reforma foi oficialmente aprovada em 1º de dezembro de 1965, através da Emenda Constitucional nº 18, e trouxe fortes mudanças, modificando as discriminações de competência, categorizando os impostos sob uma visão econômica, trazendo um maior entrosamento entre os sistemas tributários dos entes federativos e consagrando a divisão tripartida dos tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) (BALTHAZAR,

2005; MORAES, 1996).

Sucintamente, a Emenda Constitucional 18/1965 mostra que a reforma tributária: procurou estabelecer um sistema tributário nacional uno; alterou a competência fiscal de alguns impostos; discriminou os impostos com referência às suas bases econômicas; alterou o nome de alguns e suprimiu outros impostos; trouxe incentivos à coordenação de atividades entre a União, Estados e Municípios; alterou regras de distribuição da arrecadação; trouxe mais unidade para certas normas fiscais; estabeleceu nova discriminação de rendas tributárias, entre outras alterações.

**Quadro 1 - Reforma Tributária de 1965 (Repartição de Competências)**

Competências Federais	Impostos sobre o comércio exterior (exportação e importação)
	Impostos sobre a Propriedade Territorial Rural
	Impostos de Renda
	Impostos sobre Produtos Industrializados
	Impostos sobre Operações Financeiras
	Impostos sobre serviços de Transporte e Comunicações
	Imposto Extraordinário de Guerra
	Impostos sobre Combustíveis e Lubrificantes
	Impostos sobre Energia Elétrica
	Impostos sobre Minerais
	Taxas
	Contribuições de Melhorias
	Competências Estaduais
Impostos sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias	
Taxas	
Contribuições de Melhorias	
Competências Municipais	Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
	Imposto sobre Serviços
	Taxas
	Contribuições de Melhorias

Fonte: Pereira (2019), adaptado pelos autores.

Outra Lei importante do período foi a Lei nº 5.172/66, que dispôs sobre o STN (Sistema Tributário Nacional) e estabeleceu normas gerais de direito aplicáveis às entidades federativas (BALTHAZAR, 2005). Essa lei recebeu o nome de Código Tributário Nacional e era composta por 217 artigos, apresentando normas sobre a competência tributária, suas limitações, regras sobre os inúmeros impostos e sobre as distribuições de receitas tributárias. Além disso, essa Lei trouxe também regras sobre a legislação, a obrigação, o crédito tributário e a administração da matéria (AMED e NEGREIROS, 2000).

A Emenda Constitucional 18/65 entrou em vigor em 1967, com a outorga da sexta

Constituição do Brasil. A Carta de 1967 ratificou a EC 18/65, implementando alterações sobretudo no âmbito econômico dos impostos sobre a circulação e produção de mercadorias. Dentre essas alterações vale destacar a limitação de competência dos Estados em matéria tributária (ZAVARIZI, 2006).

À União se conferiu a permissão de conceder isenções de impostos estaduais e municipais através de Leis Complementares. Com isso, diversas isenções e renúncias tributárias foram instituídas aos Estados, impondo uma pesada carga às suas finanças e propiciando um crescimento da receita da União discrepante em relação às outras entidades federativas. Decorrente disso, as receitas dos Estados e dos Municípios se tornaram ainda mais inexpressivas para arcar com suas necessidades (PEREIRA, 2019; VARSANO, 1996; ZAVARIZI, 2006). Em 1969, a Constituição de 1967 foi também editada pela Emenda Constitucional nº 1/69. No campo tributário, essa edição foi quase nula, se limitando à alteração da incidência e as alíquotas do ICM (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias), e aumentando a participação dos Estados e Municípios na arrecadação dos impostos de competência federativa (PEREIRA, 2019; ZAVARIZI, 2006).

Sobre o período do regime militar e as alterações na prática tributária da época, Balthazar afirma:

Se em alguns aspectos o sistema tributário construído pela EC 18/65, e mantido pelas Cartas de 1967 e de 1969, fora mais lapidado, e agora pudesse ser considerado mais funcional que seus antecessores, conteria ainda uma série de lacunas. Isso restou evidente com a Carta de 1988, a qual explicitou vários princípios antes considerados implícitos [...] (Balthazar, 2005, p.176).

A ditadura militar teve fim em 1985 com a eleição de Tancredo Neves para a presidência. Assim se iniciava o atual período político do Brasil.

#### **4.2.4.5 Brasil Contemporâneo**

Como supracitado, a ditadura militar no Brasil teve fim em 1985, com a eleição indireta de Tancredo Neves. O novo governo, antes mesmo da eleição, prometia a convocação de uma Assembleia Constituinte para a institucionalização da democracia e uma reforma fiscal e tributária capaz de extinguir o déficit público, acabar com a inflação e retomar o crescimento econômico. (AMED e NEGREIROS, 2000; BALTHAZAR, 2005)

Nessa perspectiva, as reformas fiscal e tributária vieram com a Constituinte de 1988, tendo como ponto de partida o entendimento de que o CNT vigente, o de 1965, precisava de adequação à nova realidade econômica e à nova ordem democrática instituída no Brasil. Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes (1996), os principais pontos referentes à prática tributária que estavam nas discussões da nova Constituição, eram:

Descentralização e fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios; atenuação dos desequilíbrios regionais do país; maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte; simplificação da tributação e sua adequação às necessidades de modernização do sistema produtivo; garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema tributário, nos seus princípios básicos, mediante a preservação da figura da lei complementar em matéria tributária; crescente progressividade do imposto sobre produtos industrializados e; criação de novos impostos. (Moraes, 1996, p. 169).

A Constituição de 1988, manteve os princípios gerais da tributação presente nas Cartas anteriores e acrescentou outros. Os tributos respectivos dos entes federativos ficaram da seguinte forma:

**Quadro 2 - Constituição Federal de 1988 (Discriminação de Rendas)**

Competências Federais	Impostos sobre Importação
	Imposto sobre a Exportação
	Imposto de Renda
	Imposto sobre Operações Financeiras
	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
	Imposto sobre grandes fortunas
	Taxas
	Contribuição de Melhoria
Competências Estaduais	Imposto sobre transmissão causa mortis e doações
	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
	Taxas
	Contribuição de Melhoria
Competências Municipais	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
	Imposto sobre Transmissão "inter vivos" de Bens Imóveis
	Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos
	Imposto sobre Serviços
	Taxas
	Contribuição de Melhoria

Fonte: Pereira (2019), adaptado pelos autores

O modelo tributário aprovado em 1988 representou um novo pacto federativo pelo qual se procurou dar mais autonomia aos Estados e Municípios, abolindo o excessivo centralismo imposto pelo código tributário de 1965. Mas, o novo sistema não demorou a receber críticas, pois, ainda que descentralizador, era considerado extremamente complexo, pouco transparente e injusto, contribuindo, assim, para a guerra fiscal entre os Estados, em busca de investimentos industriais. (AMED e NEGREIROS, 2000; BALTHAZAR, 2005). Além disso, segundo Serra (1999), o novo sistema foi prejudicial às receitas da União, sobre o tema o autor ressalta:

Na Constituinte, procuramos dar mais autonomia aos Estados e Municípios com a descentralização tributária, mas sem nenhuma racionalidade, na verdade, foi fruto de pressões políticas. Demos mais flexibilidade para o estabelecimento de alíquotas mais altas do ICMS e a situação dos Estados e Municípios melhorou. Porém, com essa nova repartição, criamos um grande

problema para a União, que procura ampliar sua receita com contribuições, onerando o setor produtivo, aumentando a carga fiscal indireta e reduzindo a competitividade da produção nacional perante o mercado internacional. (Serra, 1999, p. 42).

Por esses motivos, logo após a implantação do novo sistema tributário, se inicia um movimento a favor de uma reforma tributária. Apesar disso, o governo acabou optando por outras soluções que aumentaram significativamente a carga tributária no país, sobretudo com os impostos indiretos e no fim, as medidas tomadas acentuaram ainda mais a urgência de uma reforma tributária profunda e verdadeira. Para Zavarizi (2006) o sistema tributário da Constituição de 1988 se tornou uma verdadeira colcha de retalhos mal costurada.

O fato é que para uma reforma tributária profunda, os entes federativos precisavam entrar em consenso quanto aos seus interesses, mas, enquanto a União pretendia que a reforma lhe desse uma “fatia” maior do bolo tributário do país, por entender que a Constituição de 1988 havia lhe tirado recursos indispensáveis para a cobertura de seus encargos, os Estados e Municípios pretendiam que a reforma mantivesse, no mínimo, a partilha instituída pela Carta. Segundo Amed e Negreiros (2000), como nunca se chegou ao consenso ao longo desse tempo, a reforma não andou.

Ao longo desses trinta anos, algumas Emendas Constitucionais foram outorgadas, visando diminuir os problemas supracitados, segundo Costa (2018) algumas delas provocaram mudanças significativas no sistema tributário nacional:

**Quadro 3 - Emendas Constitucionais Tributárias (continua)**

<b>Emenda</b>	<b>Alteração</b>
EC 03/1993	Previsão da substituição tributária progressiva
	Nova disciplina aos impostos estaduais
EC 29/2000	Nova disciplina ao IPTU
EC 33/2001	Nova disciplina às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico
	Nova disciplina ao ICMS
EC 37/2002	Acréscimo de competência legislativa quanto ao ISS
EC 39/2002	Previsão da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública
EC 41/2003	Instituição da contribuição dos servidores para o Regime Próprio de Previdência Social

**Quadro 3 - Emendas Constitucionais Tributárias (conclusão)**

<b>Emenda</b>	<b>Alteração</b>
EC 42/2003	Autorização para instituição de regime único de arrecadação
	Princípio da anterioridade especial
	Nova disciplina ao ITR
	Nova disciplina ao IPVA
EC 75/2013	Previsão da imunidade tributária sobre fonogramas e videofonogramas musicais
EC 87/2015	Alteração na sistemática de cobrança do ICMS
EC 116/2022	Alteração na sistemática de cobrança do IPTU - Templos Religiosos

Fonte: Pereira (2019), Souza (2018), adaptado pelos autores.

Atualmente, três décadas depois da outorga da Constituição, uma reforma tributária profunda ainda não foi efetivada, e o sistema tributário brasileiro permanece complexo, distorcido, injusto e regressivo (PAIVA, 2023). Quando se olha a fundo a estrutura tributária vigente, encontra-se uma das mais complexas do mundo, em avançado estado de deterioração, irracionalidade, ineficiência e iniquidade (CINTRA, 2003).

A atual proposta aprovada pela Câmara dos Deputados, no entanto, traz esperança frente a esse sistema. O principal pilar da PEC 45/2019, é a simplificação do sistema com a unificação de 5 tributos (IPI, ICMS, PIS, Cofins, e ISS) em um, o IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Este novo tributo será cobrado no lugar em que o consumo ocorrer, será não cumulativo e dual, isto é, um sistema com competência tributária fragmentada, dividido em um IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência partilhada entre estados e municípios, e uma CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de competência da federação (PAIVA, 2023). Para o governo federal, o objetivo dessa reforma é possibilitar o crescimento da economia brasileira e a redução das desigualdades sociais e regionais, além de reduzir a indubitável complexidade do atual Sistema Tributário Nacional.

#### 4.2.8 Quadro Resumo

**Quadro 4 - Quadro Resumo**

<b>Período Histórico</b>	<b>Fase</b>	<b>Resultados</b>
Pré-Colonial	Pré-Colonial	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esse período em função do desinteresse e da ausência do poder português no Brasil, não permitiu atividades econômicas tão relevantes, resultando em uma política tributária sem tanta significância.</li> </ul>
Período Colonial	1º etapa da colonização	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esse período foi marcado pela atuação dos donatários (capitães hereditários) que atuavam como agentes fiscais e eram responsáveis, entre outras coisas, por repassar para a coroa portuguesa os tributos da exploração do pau-brasil e da produção de açúcar nos engenhos. Entretanto, por conta da distância que separava Portugal do Brasil, inúmeras maneiras de burlar o fisco foram sendo geradas. Para alguns autores, este início de prática tributária traria consigo vícios e defeitos que se perpetuaram por toda a história do Brasil.</li> </ul>
Período Colonial	Governo Geral	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Durante esse período, a coroa portuguesa criou cargos para sistematizar a administração colonial, incluindo a organização tributária (governador-geral, provedor-mor e provedores-parciais);</li> <li>• Além da produção açucareira, o período do Governo Geral foi marcado por outras atividades que geraram recursos expressivos para Portugal, como a extração do pau-brasil, o tráfico de escravos, a criação de gado (couro), a comercialização do tabaco e a exploração de alguns metais preciosos que começava a emergir. Sobre todas essas atividades havia uma tributação significativa. Além disso, o período foi marcado por uma forte opressão fiscal que resultou no surgimento de comércios ilegais e de contrabando.</li> </ul>
Período Colonial	União Ibérica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No âmbito tributário, esse período ficou marcado pelos diversos impostos extraordinários estabelecidos pela Coroa espanhola;</li> <li>• Além dos impostos extraordinários, havia também um gasto excessivo com o clero. Os gastos para a manutenção do catolicismo, consumia quase um terço da arrecadação de impostos. Esses fatores foram responsáveis por uma forte opressão fiscal no período.</li> </ul>

Período Colonial	2º etapa da colonização	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Início do ciclo do ouro, com uma forte incidência tributária sobre a exploração aurífera e outros metais e pedras preciosas;</li> <li>• Criação de um pseudo sistema tributário para administrar a mineração no Brasil, com a criação de diversos impostos e órgãos públicos;</li> <li>• Forte opressão fiscal;</li> <li>• Revoltas populares resultantes da insatisfação com a opressão fiscal.</li> </ul>
Período Colonial	Período Joanino	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Primeira Carta Régia do Brasil (1808)</li> <li>• Criação de tributos incidentes sobre a importação, após a liberação do comércio/exportação no Brasil e a abertura dos portos às nações amigas</li> <li>• Criação de impostos gerais, que marcaram a gênese de impostos hoje estabelecidos e foram responsáveis por uma forte opressão fiscal no período;</li> <li>• Revoltas populares resultantes da insatisfação com a opressão fiscal.</li> </ul>
Período Imperial	1º reinado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proclamação da Independência e a outorga da primeira constituição do Brasil (1824);</li> <li>• Sistema tributário precarizados pela falta de sistematização das receitas e despesas e má distribuição dos tributos;</li> <li>• Perpetuação do sistema tributário do período colonial;</li> <li>• Tributos regulados por leis orçamentárias</li> </ul>
Período Imperial	Período Regencial	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descentralização tributária com a extinção e a criação de órgãos públicos (Ato adicional de 1834 e lei orçamentária nº 108 de 1840);</li> <li>• Criação de um processo efetivo para fiscalização de receitas e despesas;</li> <li>• Discriminação legal dos tributos entre Governo Geral, Províncias e Municípios. Essa divisão foi um marco importante na história tributária do Brasil, para Amed e Negreiros, as tributações atuais diferenciadas entre os governos federais, estaduais e municipais, tiveram origem nesse período da história.</li> </ul>
Período Imperial	2º reinado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ascensão do federalismo no Brasil, abolição da escravidão e guerra do Paraguai;</li> <li>• Guerra fiscal entre as províncias e o Governo Imperial resultantes dos déficits orçamentários;</li> <li>• Tarifa Alves Branco - Modificou as taxas aduaneiras de importação. Os artigos importados, passavam por uma avaliação antes de serem taxados, e produtos que eram considerados supérfluos, ou que pudessem ser elaborados em território nacional, eram taxados com uma alíquota maior.</li> </ul>
Brasil República	República Velha	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proclamação da República e outorga da 1º Constituição da república do Brasil (1891), que consagra o federalismo no Brasil que estabeleceu uma ampla autonomia política, administrativa e financeira para os Estados. Do ponto de vista tributário, a Constituição de 1891 aprimorou e peneirou as leis fiscais até então vigentes e firmou a competência fiscal da União e dos Estados através de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias;</li> <li>• Ciclo do café e a política do café com leite, que influenciava não só os aspectos sociais, mas também os econômicos e tributários;</li> <li>• Criação do Imposto de Renda.</li> </ul>

Brasil República	Era Vargas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Outorga das Constituições de 1934 e 1937;</li> <li>• Aperfeiçoamento da discriminação de tributos por competências, ampliando a relação dos tributos da União, contemplando os Estados com novos impostos e munindo, finalmente, os Municípios de autonomia financeira, política e administrativa, através de uma competência tributária própria, com impostos definidos;</li> <li>• Criação da Contribuição de melhoria para a União, Estados e Municípios;</li> <li>• Alcance da imunidade recíproca.</li> </ul>
Brasil República	República Populista	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Outorga da Constituição de 1946;</li> <li>• Ajustes nas práticas tributárias, operados nas formas de cobrança, e nas esferas de competência de onde os tributos deveriam incidir;</li> <li>• Repartição de receita de alguns impostos entre os entes federativos;</li> <li>• Elaboração de um pré-projeto do futuro CTN</li> </ul>
Brasil República	Regime Militar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Primeira reforma tributária da república;</li> <li>• Criação da Lei nº 5172/66 que recebeu o nome de Código Tributário Nacional e dispôs sobre o sistema tributário nacional;</li> <li>• Outorga da Constituição de 1967;</li> <li>• Atribuição de conceder isenções de impostos estaduais e municipais à União;</li> <li>• Outorga da Emenda Constitucional nº 1/69.</li> </ul>
Brasil República	Brasil Contemporâneo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Outorga da atual Constituição do Brasil (1988) que institucionalizou o Estado de Direito Democrático e operou uma reforma fiscal e tributária;</li> <li>• Descentralização tributária - O modelo tributário aprovado em 1988 representou um novo pacto federativo pelo qual se procurou dar mais autonomia aos Estados e Municípios, abolindo o excessivo centralismo imposto pelo código tributário de 1965;</li> <li>• Lei kandir;</li> <li>• Lei complementar 42/2003;</li> <li>• Discussão sobre a necessidade de uma nova reforma tributária.</li> </ul>

Fonte: Autores

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivos principais: mapear cronologicamente a história da organização tributária no Brasil; conhecer os fatos históricos que corroboraram para a formação do Sistema Tributário Nacional brasileiro e; analisar os impactos da organização tributária desde os primórdios na formação do atual Sistema. Para obter os resultados, realizou-se uma pesquisa descritiva do assunto, tendo como meios de fundamentação teórica a análise bibliográfica de sites, revistas acadêmicas, livros e artigos que abordam o tema, além da análise de leis, regulamentações e normas técnicas.

A partir do estudo realizado, foi possível inferir que a complexidade do sistema tributário brasileiro pode ser elucidado através de uma ótica histórica, visto que o atual sistema resulta da evolução de uma tributação imposta desde os primórdios do período colonial, que ao longo do tempo foi se adequando e dando diretrizes para a prática tributária no país.

Além disso, foi possível inferir, através do mapeamento e análise histórica, que os fatos históricos que marcaram e influenciaram a formação do atual Sistema Tributário, se deram, principalmente, a partir da segunda fase do período imperial, o período regencial. Os períodos anteriores a isso, não tiveram grande influência nesse âmbito, pois apesar da tributação já ser vista (e utilizada) como um forte instrumento econômico, ainda não

estava tão bem sistematizada e se resumia majoritariamente aos produtos produzidos na época, como o pau-brasil no período pré-colonial e o açúcar e ouro no período colonial.

Nessa perspectiva, os marcos da prática tributária do período imperial foram: a) a descentralização tributária com a discriminação dos tributos entre Governo Geral, Províncias e Municípios, que marcou a gênese do formato de tributação atual que é fragmentada entre os entes federativos, e permitiu o início da independência financeira dos Estados e Municípios e; b) o estabelecimento de um processo mais robusto para a fiscalização das receitas e despesas dos entes, também importante para o Sistema de hoje, visto que estão intimamente ligados à questão tributária atual.

Com a Proclamação da República diversas mudanças também ocorreram no âmbito tributário, com destaque para a institucionalização do princípio do federalismo, que consolidou uma ampla autonomia tributária para os Estados e Municípios, sobretudo com a Constituição de 1934. A partir dela, houve o aperfeiçoamento da discriminação de tributos por competências, e decorrente disso, hoje, cada entidade política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possui leis e regulamentações próprias que regem as cobranças dos seus respectivos tributos. Além disso, o período republicano marcou a formalização das isenções, das leis complementares e dos incentivos fiscais. Todos esses fatores marcam a complexidade do atual Sistema Tributário Nacional.

O Sistema Tributário na forma como é conhecido hoje, foi instituído com a Constituição de 1988 e com as Emendas Constitucionais que ocorreram desde então. Para alguns autores, entretanto, esse sistema se tornou uma verdadeira colcha de retalhos mal costurada, sobretudo pelo cipoal de normas que o compõe, que tornam burocrática e complexa a prática tributária no Brasil e que geram diversas distorções. Nessa perspectiva, através da pesquisa realizada, foi possível entender o porque que desde a outorga da atual Constituição se fala da necessidade de uma reforma tributária que seja capaz de simplificar o Sistema Tributário como um todo, e o motivo pelo qual essa reforma há três décadas vem sendo postergada, mantendo o Sistema complexo e ineficiente.

Quanto às limitações encontradas na formação da presente pesquisa, ressalta-se a baixa quantidade de materiais e estudos acadêmicos do ponto de vista contábil acerca do tema, fato bastante negativo visto a relevância do assunto no país. Por ser um tema bastante debatido atualmente e de extrema relevância para a prática contábil, acentua-se a necessidade de mais estudos na área.

Por fim, espera-se que, a partir da pesquisa desenvolvida neste trabalho, novos estudos sejam realizados, sobretudo no atual momento em que a questão tributária está tão evidente no país. Compreender a história do sistema tributário brasileiro e sua complexidade é de extrema importância para que sejam identificadas as lacunas necessárias a serem resolvidas e a forma para que isso se realize da maneira mais efetiva possível, permitindo assim uma prática tributária justa, simples e acessível no Brasil.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. *et al.* Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, p. [25]-50, jun. 1998.

AMARAL, Gilberto Luiz do. *et al.* **Estudo sobre a quantidade de Normas Editadas no Brasil:** 34 anos da Constituição Federal de 1988. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2022. Disponível em: [https://drive.google.com/file/d/1xDAAaRXq8ugixEC-IETad2HRuATs\\_VSGU/view](https://drive.google.com/file/d/1xDAAaRXq8ugixEC-IETad2HRuATs_VSGU/view). Acesso em: 10 mai. 2023.

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

AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à História.** Fortaleza: SEFAZ, 2006. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Livro.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2023.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das Obrigações Tributárias Incluindo a Imposição de Multa por seu Descumprimento. In: **XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários - Racionalização do Sistema Tributário.** São Paulo: IBET, 2017, PP.291-321.

BRAMI-CELENTANO, Alexandrine; CARVALHO, Carlos Eduardo. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. In.: **Revista Katálysis**, v. 10, p. 44, 2017.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brazil.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em: 8 set. 2023.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 15 set. 2023.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 17 set. 2023.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 18 set. 2023.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 21 set. 2023.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 25 abr. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de**

1988. [sl], Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 29 set. 2023.

BRASIL. Decreto nº 01, de 15 de novembro de 1889. Brasil, 15 nov. 1889. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1851-1899/d0001.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%201%2C%20DE%2015,devem%20reger%20os%20Estados%20Federais](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d0001.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%201%2C%20DE%2015,devem%20reger%20os%20Estados%20Federais). Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL. Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834. Brasil, Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/lim16.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim16.htm). Acesso em: 02 out. 2023.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1996. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios). Acesso em: 05 out. 2023.

CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único**. 1 ed. São Paulo: LCTE, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 52-77.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COX, S. P.; EGER III, R. J. Procedural complexity of tax administration: the road fund case. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 18, n. 3, p. 259-283, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-18-03-2006-B001>. Acesso em: 03 abr. 2023.

CUNHA JR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8 ed. Salvador: Juspodivm. 2014.

DIAS NETO, Guilherme Cardoso. **A percepção dos gestores frente ao tema reforma tributária: um estudo de caso de mestrados em Administração da Região Metropolitana de Belo Horizonte**. 2008. Dissertação (Mestrado em Administração) - Unihorizontes, 2008. Disponível em: <https://mestrado.unihorizontes.br/a-percepcao-dos-gestores-frente-ao-tema-reforma-tributaria-um-estudo-de-caso-de-mestrados-em-administracao-da-regiao-metropolitana-de-belo-horizonte/>. Acesso em: 10 mai. 2023.

DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988**. Senado Federal, 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-federalismo-fiscal-na-organizacao-do-estado-brasileiro-pela-constituicao-de-1988>. Acesso em: 16 de mai.2023.

FELICIO, Raphael Maleque; MARTINEZ, Antônio Lopo. Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. **Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte** - [S. l.], v. 11, n. 1, p. 156-181, 2018. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/13975>. Acesso em: 16 mai. 2023

GADELHA, Sergio Ricardo de Brito. **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal** no Brasil. 2017. Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2018. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3186>. Acesso em: 5 set. 2023.

KORFF, Eurico. Finanças Públicas Municipais. **Revista de Administração de Empresas**. Rio de Janeiro, vol. 17, n. 5, p. 7-41, set/out, 1977.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, v. 20, n. 1, p.239-255, jan./mar. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/inter/a/ttZkLzk7qdnmxZjQL7Yq8Qp/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 12 abr. 2023.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 10 set. 2023.

MCCAFFERY, Edward J. **The Holy Grail of Tax Simplification**. 5nd ed. California: Wisconsin Law Review, 1990.

MEIRA, Sílvio. Direito Tributário Romano. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1978. Disponível em: <http://www.ablj.org.br/revistas/revista8/revista8%20%20SILVIO%20MEIRA%20-%20Direito%20Tribut%20C3%A1rio%20Romano.pdf>. Acesso em: 14 set. 2023.

MENDES JR, Antônio; RONCARI, Luiz e MARANHÃO, Ricardo. **Brasil História**. Texto e Contexto. I. Colônia. São Paulo: Editora Brasiliense, 1976.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 5º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MULI, Kudakwashe Millicent Mutee. **Exploring individual taxpayer's perceptions of tax complexity**. 2014. Tese (Doutorado) - University of Pretoria, 2014. Disponível em: [https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/43555/Muli\\_Exploring\\_2014.pdf?sequence=1](https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/43555/Muli_Exploring_2014.pdf?sequence=1). Acesso em: 09 mai. 2023.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PÁDUA, Felipe Bizinoto Soares de. Lineamentos sobre a Relação Jurídica Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n.47. p. 185-196. São Paulo: IBDT, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1171/142/3499>. Acesso em: 2 out. 2023

PAIVA, Cláudio Cesar. **Reforma Tributária: os interesses moram nos detalhes**. Jornal da Unesp, São Paulo, 2023. Disponível em: <https://jornal.unesp.br/2023/06/30/reforma-tributaria-os-interesses-moram-nos-detalhes/>. Acesso em: 9 out. 2023.

PEREIRA, Matheus Wemerson Gomes; TEIXEIRA, Erly Cardoso; GURGEL, Ângelo Costa. Uma análise da reforma tributária sobre a economia e a competitividade setorial das macrorregiões brasileiras. In.: **Revista de Economia**, v. 40, n. 3, 2016.

PEREIRA, Raquel Carvalho. **A evolução histórica do sistema tributário brasileiro**. 2019. TCC (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2019. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/24093>. Acesso: 25 abr. 2023.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SANTOS, Cárilton Vieira dos. **Política tributária, nível de atividade econômica e bem-estar: lições de um modelo de equilíbrio geral inter-regional**. 2006. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, 2006. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-10052006152813/publico/CarlitonSantos.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2023.

SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo Fiscal à Brasileira: Algumas reflexões. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-31. dez, 1999. Disponível em: [https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/17041/1/PRArt122803\\_Federalismo%20Fiscal%20a%20Brasileira\\_compl\\_P.pdf](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/17041/1/PRArt122803_Federalismo%20Fiscal%20a%20Brasileira_compl_P.pdf). Acesso em: 9 out. 2023

SILVA, Luiz Felipe Scholante. Breves Apontamento Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil. **Âmbito Jurídico**, São Paulo, 8 jul. 2019. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/breves-apontamos-historicos-sobre-tributacao-no-mundo-e-no-brasil/>. Acesso em: 12 abr. 2023.

SIMONSEN, Roberto. **História econômica do Brasil (1500-1820)**. 6. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1969.

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes. In.: MIT Press, 2008.

SOUZA, Eliziane Mara de. Aspectos destacados acerca da tributação no Brasil Colônia. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar *et al.* **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Santa Catarina: Fundação Boiteux, 2006. p. 87-104.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro, 1996. (Texto para Discussão, n. 405). Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acesso: 17 abr. 2023.

VARSANO, Ricardo. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro, 1998. (Texto para Discussão, n. 583). Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2439/1/td\\_0583.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2439/1/td_0583.pdf). Acesso: 10 mai. 2023.

ZAVARIZI, Índio Jorge. A fiscalidade no Brasil República. In: BALTHAZAR, Cesar Ubaldo *et al.* **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Santa Catarina: Fundação Boiteux, 2006. p. 123-155.

ZAVARIZI, Índio Jorge. **Política do Direito Tributário**. Orientador: Dr. Osvaldo Ferreira de Melo. 1995. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1995. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/106412/101875.pdf?sequence=1>.