

## RESUMO

O Sistema Tributário Nacional brasileiro evoluiu de diversas concepções de Estado e de relações de poder surgidas em períodos anteriores a 1891. Se já tínhamos tributação durante o Brasil-colônia, várias das práticas então adotadas serão reproduzidas no contexto atual, plasmando o sistema que hoje prevalece. Grande parte dos problemas existentes no atual Sistema Tributário de 1988 é originada de concepções de tributação marcadas por um viés tipicamente expropriatório e fundado na necessidade de cobertura de despesas públicas cuja origem é questionável. Tal modelo de tributação, ao invés de sua adequação no atual contexto constitucional, deverá ser por ele repellido, visto que incompatível com a concepção de Estado Constitucional Democrático então vigente.

**PALAVRAS-CHAVES:** Sistema Tributário Nacional. Evolução. Influências. História. Constituição Federal de 1988. Estado Constitucional Democrático de Direito

## ABSTRACT

Brazilian Tax System evolved from a variety of conceptions of State and power relations originated before 1891. Many of the practices adopted during the colonial age will be reproduced in the present context, contributing to the profile of the prevalent tax system. Additionally, a profusion of problems were born from those conceptions of taxation linked to a simple idea of taxation as a mechanism of “legal expropriation” and as an important tool to provide the State the means to assure and maintain the levels of its income. Those conceptions are inappropriate when confronted to the notion of a democratic constitutional state.

**KEYWORDS:** Brazilian Tax System. Evolution. Influences. History. Historical influence. Federal Constitution of 1988. Democratic Constitutional State.

## 1. A evolução histórica da tributação no Brasil

### 1.1. Introdução

A evolução da tributação no país é marcada por um interessante fenômeno: tínhamos contribuintes antes mesmo de termos Direito Tributário; tínhamos tributação antes mesmo de termos Constituição. Mesmo porque, tínhamos Constituição apenas em 1824 quando a noção de que haveria direitos do homem e do cidadão pôde ser propagada pelo discurso liberal de índole iluminista.

Boa parte da história nacional nos revela a existência de mecanismos de tributação [com ênfase na cobrança] bem articulados e aparentemente bem sucedidos, embora qualitativamente a tributação não observasse qualquer critério de justiça. Tínhamos a marca da tributação contingente, da tributação destituída de qualquer conceito de retributividade, flagrante e freqüentemente desrespeitosa à real capacidade contributiva dos que a ela se submetiam.

Se das breves linhas deixadas acima pôde ser visualizada qualquer semelhança com o atual modelo de tributação brasileiro, isso não é mera coincidência. Os modelos de tributação adotados no país e várias das categorias criadas com o intuito de potencializar a arrecadação tributária são extremamente antigos. São heranças dos tempos em que as constituições não existiam e o Poder, obviamente, não Poderia ser contido por meio do ideal abstrato da legalidade.

Isso se dá porque, como se verá posteriormente, desde o início da tributação no Brasil até a introdução de um Estado Democrático de Direito, o que se pôde verificar foi a predominância de deveres e não de direitos legal ou constitucionalmente assegurados. No mesmo sentido, toda a tributação existente era manejada de forma a transferir riquezas para fora do território nacional, não ensejando uma desejável aplicação do produto arrecadado no custeio de qualquer atuação pública em prol da cidadania.

Deve-se compreender o processo de colonização brasileiro como um empreendimento econômico em muito distinto dos demais territórios ocupados por Portugal. A descoberta dos novos territórios na América trouxe algum ânimo à Metrópole, que via no novo território um quintal de grandes possibilidades econômicas.

O entusiasmo inicial, todavia, foi substituído pela decepção e pelo infortúnio, visto que, ao contrário do reino de Espanha e de sua inesperada sorte nos territórios do Peru e do México, Portugal não logrou êxito em encontrar de forma fácil e rápida pedras e metais preciosos, nem tampouco sociedades devidamente organizadas que pudessem ser colonizadas e fornecer um contingente de mão-de-obra a ser explorado no novo território. [1]

Não logrando êxito na exploração de outros itens, encontrou o explorador português no pau-brasil

valioso item que, como primeira atividade econômica do espaço colonial, compôs inicialmente a pauta de exportações do novo território, não tardando Portugal a taxá-lo mediante a imposição de um tributo denominado Quinto, sobre o produto de sua extração, importando o modelo da taxaço existente em outros territórios colonizados.<sup>[2]</sup> Inclusive, foram criadas feitorias<sup>[3]</sup> para o controle de sua extração.

Em momento posterior, Portugal percebe a necessidade de expansão das atividades econômicas no novo território, o que demandaria altíssimos custos de colonização e a criação de uma infra-estrutura inexistente. E, diga-se, Portugal não detinha tais recursos. A lavoura açucareira, extremamente bem sucedida, implicava na necessidade de colonização das novas terras conquistadas e propiciava altíssimos lucros, tanto para a Coroa quanto para os comerciantes envolvidos.<sup>[4]</sup> Logo o açúcar foi considerado o primeiro produto de exportação relevante do Brasil, tendo recebido incentivos da Coroa para a sua produção.

Como declinado há algumas linhas, a opção pelo açúcar como principal produto a ser explorado por Portugal foi acompanhada da decisão acerca dos rumos da organização administrativa inicial da colônia. A ausência de recursos por parte da Coroa Portuguesa implicou na entrega a particulares da gestão das áreas exploradas, mediante a criação do que se convencionou chamar de “capitanias hereditárias” e pela sistemática dos contratos.

A existência das capitanias, por meio das cartas de doação e cartas de foral, implicava na outorga de direitos patrimoniais de posse e livre exploração das referidas áreas, investindo o donatário de prerrogativas inclusive próprias de autoridade real, já que era o administrador de tais territórios. Veja-se que o que se cedia ou doava não era o patrimônio de Portugal, mas, sim, do próprio Rei, daí a marca pessoal das referidas outorgas, que eram feitas ao bel-prazer do soberano. Se era assim, foram delegadas a estes, inclusive, prerrogativas legislativas e os direitos à cobrança de impostos e taxas.<sup>[5]</sup> Nos precisos termos de SIMONSEN, é-nos lembrado, com rara precisão:

Portugal, desejando ocupar e colonizar a nova terra e não tendo recursos para fazê-lo, à custa do erário real, outorgou para isso grandes concessões a nobres e fidalgos, alguns deles ricos proprietários, e outros já experimentados nas expedições às Índias. Concedeu-lhes, outrossim, o Rei, vários de seus direitos políticos, indispensáveis ao fortalecimento da autoridade de quem ia correr tão graves riscos. Mas, para estimular a colonização, conservando, para si, o dízimo das colheitas e do pescado, o monopólio do comércio de pau-brasil, das especiarias e das drogas e o quinto das pedras e dos metais preciosos, o soberano regulou, nos forais, os direitos políticos e a percepção de rendas dos donatários e definiu-lhes também as responsabilidades perante a Coroa.<sup>[6]</sup>

Os referidos dispositivos legais nada mais eram do que termos de investidura dos donatários na função de agentes fiscais da Coroa, que deveriam dar conta do produto arrecadado para o soberano Português por meio da sistemática dos “contratos”.<sup>[7]</sup> Essa, efetivamente, a primeira forma de tributação institucionalizada nas terras recém descobertas.

Percebia-se aqui um embrião de parafiscalidade, já nos idos dos 1500 e porque não dizer-se, de uma praticidade da tributação. Em interessante passagem da obra de MADEIRA,<sup>[8]</sup> é-nos lembrado que “o contratador arrematava em leilão, por preço fixo, o total de imposto que ele deveria recolher aos cofres da Real Fazenda, relativo ao triênio sob contrato. A partir daí, tratava de gerir com autonomia a cobrança tributária dos contribuintes”.<sup>[9]</sup>

A outorga das prerrogativas de fiscalização e cobrança dos tributos a um particular era forma prática de deslocamento dos riscos da exploração colonial para a iniciativa privada, mas implicava também na concessão de Poderes extremos, o que criava situações de criação de privilégios e abusos sem qualquer controle aparente.

Percebe-se então que, a despeito da inexistência de Estado, de Constituição, de moeda<sup>[10]</sup>, [que só viria a circular em meados de 1650], ou de organização administrativa, já se exercia pressão tributária sobre a colônia, fazendo-se recair seu peso sobre os produtos *in natura* ou sobre o volume auferido de lucros apurados pelo comércio dos bens constantes da pauta de exportações a colônia.

O declínio da produção açucareira no século XVII, devido aos altíssimos custos de produção e transporte, bem como a questões internacionais envolvendo França, Holanda e Inglaterra, é contemporâneo à corrida pela mineração em terras brasileiras, até então incipiente.

Nesse estágio, propiciou-se a já incipiente interiorização dos povoamentos no país, especificamente com a descoberta de ouro em Minas Gerais em meados de 1690. O ciclo da mineração gerou a transferência

de vários núcleos de atividades comerciais para a região central e sul do país, abandonando as regiões antes povoadas do nordeste.

A mineração no país possui uma peculiaridade. A aparente liberdade com que a Coroa portuguesa tratava a atividade extrativa, a açucareira e a pecuária deu lugar a um crescente controle administrativo sobre a atividade minerária. Conforme PRADO JÚNIOR,<sup>[11]</sup> ao contrário do que se deu na agricultura e em outras atividades da colônia, a mineração foi submetida desde o início a um regime especial de minuciosa e rigorosa disciplina.<sup>[12]</sup> O estudo dos ciclos de mineração no país nos permite vislumbrar a implementação de rigorosíssimos mecanismos administrativos de controle da extração, produção e comercialização do ouro na colônia. Tais mecanismos, obviamente, foram idealizados como formas de maximização da arrecadação de tributos no ambiente colonial. E onde há pressão arrecadatória sempre existe a ocorrência de excessos. Vejamos:

Em resumo, o sistema estabelecido era o seguinte: para dirigir a mineração, fiscalizá-la e cobrar tributo (o quinto, como ficou denominado), criava-se uma administração especial, a Intendência de Minas, sob a direção de um superintendente; em cada capitania em que se descobrisse ouro, seria organizada uma destas intendências que independia inteiramente de governadores e quaisquer outras autoridades da colônia, e se subordinava única e diretamente ao governo metropolitano de Lisboa.

O descobrimento de jazidas era, obrigatoriamente e sob penas severas, comunicado à intendência da capitania em que se fizera. Os funcionários competentes (os guardas-mores) se transportavam então ao local, faziam a demarcação dos terrenos auríferos, e em dia e hora marcados e previamente anunciados, realizava-se a distribuição entre os mineradores presentes.

Entregues as datas aos contemplados, deviam eles dar início à exploração no prazo de quarenta dias, sob pena de devolução. Transações com as datas não eram permitidas, e somente se autorizava a venda na hipótese devidamente comprovada da perda de todos os escravos. Neste caso o minerador só podia receber nova data quando provasse que adquirira outros trabalhadores. Mas isto somente uma vez, pois da segunda que alienasse sua propriedade perdia definitivamente o direito de receber outra.<sup>[13]</sup>

Quanto a isso, nada mais próximo do que o que temos no contexto Brasileiro atual, visto que a necessidade de controle e austeridade no gasto e endividamento públicos é questão anterior à própria existência do Estado brasileiro e moldou o perfil da tributação implantado nessas terras há praticamente quinhentos anos.

As pressões fiscais da coroa portuguesa atingiram patamares insuportáveis aos colonos brasileiros, que viam na derrama um pesadelo, sempre latente, que viriam a ter de enfrentar.<sup>[14]</sup> E isso decorria do fato de que, a despeito de toda a infinidade de tributos incidentes sobre praticamente todas as condutas que pudessem ter repercussão econômica, os colonos viram-se, agora, responsáveis por uma cota determinada de ouro que deveria ser atingida e remetida à metrópole.

A conjuração mineira, nesse sentido, aponta para a superação das estruturas de dominação coloniais então vigentes, marcadamente em função da opressão fiscal imposta à colônia. Isso porque os tributos eram criados sem razão aparente, para fazer face a despesas odiosas como núpcias reais, construção de igrejas, manutenção de ordens religiosas e que, muitas vezes, de tributos temporários passavam a se perpetuar, cumulando-se com os demais existentes e sem qualquer retorno efetivo ao ambiente colonial.

Se na colônia a repugnância ao colonialismo português era patente, havia a influência dos recentes movimentos ocorridos na Europa, as revoluções e o Iluminismo, que alimentaram o ideal de independência, justamente em função do fato de que, pelo menos no exemplo francês, não mais se toleravam os abusos da nobreza e o financiamento de sua nababesca existência. Era o nascedouro dos chamados direitos fundamentais e a criação de uma classe até então destituída de quaisquer direitos, o cidadão constitucional.

Com a vinda da Corte portuguesa para o Brasil, inicia-se a fase do reinado português no Brasil, culminando com a declaração da sua independência em 1822. Tal evento, atrelado à dependência econômica à Inglaterra, fez nascer novos tributos, então desconhecidos, bem como se proliferaram os já existentes, preponderantemente incidentes sobre as exportações e as transações comerciais. Ainda com a sua chegada, novas estruturas administrativas foram criadas, houve um significativo incremento e melhoria das áreas urbanas e a concentração de capitais nas principais cidades. Novamente, para corresponder a estes serviços e a este excesso de despesa, foi estabelecido<sup>[15]</sup> um regime tributário excessivamente centralizador,

convergindo toda a atividade econômica e financeira das capitanias para o luxo da corte bragantina no Rio de Janeiro e o sustento das repartições civis e dos corpos militares, que tinham sido criados[16].

Durante o período denominado Primeiro Reinado, evento de significativa importância marca a história nacional. Em função das inspirações liberais e libertárias transmitidas pelas recentes revoluções francesa e americana, cogita-se acerca da promulgação de uma constituição para o Brasil. Apesar da sua estruturação moderna, seguindo a fórmula clássica da tripartição dos Poderes proposta por Montesquieu, a primeira constituição brasileira foi marcada, em sua origem, por um golpe contra o legislativo e, em seu texto, pelo ranço autoritário e colonial, mediante a previsão de um chamado “Poder Moderador”. Junto dela, um sentimento de frustração coletivo veio à tona.

Novamente com FREIRE, [17] o regime constitucional dela oriundo não passou de um regime pessoal caracterizado pela organização centralizadora, pela plenipotência de um só Poder constituído sobre os outros, sem iniciativa e sem força, bem como pelo predomínio do governo nacional sobre os governos das províncias, agravando a decadência econômica e financeira, em que sempre nos debatemos como consequência inevitável dessa organização política sobre a qual se modelou a nação: o indivíduo absorvido pelo Estado, as províncias pelo centro, os municípios pelas províncias.

Do ponto de vista tributário, percebe-se a herança de grande parte das estruturas tributárias então vigentes durante o período colonial, não gerando a promulgação da constituição uma modificação qualitativa no modelo então adotado. Quedou-se inerte o referido texto em relação à proteção do cidadão em face do Poder tributário do Estado, mantendo-se o exercício irracional do Poder de tributar tal como outrora era feito.

De fato, a promulgação da Constituição de 1824 não logrou êxito em relação ao aperfeiçoamento da estrutura de tributos então vigente, mas possuiu o efeito de fazer com que o produto arrecadado permanecesse no território brasileiro. Ainda, possuía o grave defeito de ser centralizadora em relação a matérias de relevância local, visto que os governos provinciais eram meras delegações do governo nacional, o que furtava àqueles a sua autonomia financeira e tributária.

Os governos provinciais sofreram restrições severíssimas em relação às suas prerrogativas legislativas, visto que o Poder central Poderia exercer uma ampla faixa de competências legislativas sem qualquer interferência do governo provincial. Tal centralização de competências, historicamente transferida em maior ou menor medida até a Constituição de 1988, teve por consequência a consolidação de um obstáculo aparentemente intransponível para a efetivação de um projeto global de desenvolvimento sócio-econômico do país, visto que o Poder central quedou responsável pela tarefa impossível de conduzir econômica e socialmente o país em sua integralidade.

Com a abdicação do trono por Dom Pedro I em 1831, inicia-se no país o período regencial, que vai de 1831 a 1840, marcado que é pela explosão de novas sublevações, muitas delas com motivação tributária, como a Guerra dos Farrapos, cuja eclosão deu-se pela excessiva taxação da carne e do couro no sul do país. Em 1834, durante o período regencial, foi editado o ato adicional (Lei n. 16, de 12 de agosto) – uma espécie de emenda constitucional a Carta do Império, que, dentre outras disposições, a concessão de maior autonomia às províncias. Restou ao Poder central, por óbvio, apenas os impostos sobre exportação, vindo as províncias a tributarem sucessivas vezes o que já de outrora se tributava. [18]

Tal fato ocasionou a edição de legislações complementares e, especialmente, a Lei n. 105, que tinha por escopo explicitar de que forma a delegação de prerrogativas tributárias teria sido feita às províncias, norma que foi de nítido caráter interpretativo. [19]

No mesmo passo, [20] o conceito de tributarem-se as províncias já existia. O inovador era, no caso, o próprio Poder central estabelecer e discriminar quais seriam os tributos de uma ou de outra esfera, o que, pode-se perceber, foi tido como forma de retirar as províncias da situação de penúria em que se encontravam. [21] Dessa forma, a interpretação do referido Ato Adicional serviu como mecanismo apto a estancar o processo de descentralização de Poder para as províncias, que daria suporte ao Segundo Reinado. [22] A consequência disso foi a convergência da competência tributária das províncias para o governo central. [23]

Apesar da evolução do quadro da tributação no período regencial, algumas províncias clamavam por maior autonomia frente ao Poder central, reforçando ainda mais os ideais federalistas e uma rígida repartição das receitas tributárias. Permaneceram estas com alguns tributos e, na maior parte dos casos, com os encargos de cobrança dos tributos pertencentes ao Poder central.

No período, vários fatos contribuíram para modificações no perfil tributário do país. A abolição da escravidão e a proibição do tráfico de escravos contribuíram sobremaneira para a modificação do cenário econômico nacional, fato esse acompanhado de maciças ondas de imigração de mão-de-obra. A instituição

da Tarifa Alves Branco e a Guerra do Paraguai contribuíram significativamente para a modificação do sistema tributário então vigente.

Sendo assim, percebe-se que finda o período imperial no Brasil[24] sem que fosse estruturado um sistema de tributação razoavelmente coerente e que respeitasse a capacidade econômica do cidadão e proporcionasse uma efetiva repartição do produto dessa arrecadação com as diversas províncias então existentes.

## **2. O Período Constitucional Republicano**

A pressão no Brasil fiscal deu-se muito mais em função da forma de cobrança dos tributos[25] do que efetivamente pela sua previsão legal. [26] Não se pode olvidar que as primeiras constituições brasileiras não cuidaram devidamente da parte referente à tributação, tratando a cobrança de tributos como mera manifestação de tarefas administrativas e a fiscalização como pura manifestação de um Poder de polícia, muitas vezes amplificado pela própria feição centralizadora do Poder vigente. Gradativamente, as constituições passaram a prever um rol de direitos oponíveis ao Estado, previstos constitucionalmente, embora os direitos do cidadão-contribuinte sejam realidades ainda recentes na história constitucional brasileira.

### **2.1. A Constituição de 1891**

Com o fortalecimento do ideal federalista e do incremento da economia cafeeira no interior paulista, é promulgada a Constituição de 1891. Em sua singeleza redacional, [27] encerra o período monárquico no Brasil, trazendo significativas novidades para o solo pátrio, tais como os conceitos de república, de federalismo e de separação de Poderes. Do ponto de vista tributário pouco ou nada foi debatido em relação aos direitos dos contribuintes ou às suas conseqüências diretas ou indiretas no cenário econômico.

Em termos gerais, a Constituição de 1891, ao introduzir o federalismo no país, gerou significativa modificação na tributação nacional, propiciando uma rígida separação das competências e rendas da União e dos Estados-membros então criados, embora estes não tenham sido tão beneficiados como se presume, em função do aproveitamento de tributos existentes nos períodos anteriores e que propiciavam a concorrência entre a União e os Estados-membros no que concerne ao exercício da sua competência. Mas o que é interessante, da mesma forma, é a previsão no texto constitucional de regras de competência estruturadas em face de tributos específicos.

A recém inovação federalista trouxe modificações na estrutura da tributação nacional, visto que aos Estados deu-se maior autonomia para a tributação das operações de comércio, especialmente do café. Em contrapartida, o governo federal inicia um processo de regulação econômica da produção, especificamente em momentos de baixa do produto no mercado externo, atuando com verdadeiro regulador da economia, taxando o produto de forma aparentemente extrafiscal. [28]

Por pior que fosse, o artigo 11 da Constituição autorizava a União e os Estados a tributar cumulativamente diversas situações, o que gerou conseqüências nefastas no período. Nada diz a Constituição de 1891 acerca dos tributos municipais, os quais passaram a ser criados pelos próprios Estados. Logo, de início, temos que os Estados foram agraciados com uma parcela de competência para instituir seus próprios impostos, de forma a custear suas despesas, em consonância à noção de autonomia federal, embora houvesse em seu texto o defeito de permitir-se a bitributação, em flagrante prejuízo ao cidadão. Tal autonomia, nos dizeres de HORTA, [29] foi amplificada pela “generosidade do constituinte federal, no setor sensível da discriminação das rendas dos Estados, a eventual criação de outras fontes de receitas”, bem como na possibilidade de interpretação dos Poderes que lhes foram reservados.

No que concerne ao catálogo de direitos dos cidadãos, especialmente no que se refere aos direitos do cidadão contribuinte, percebe-se a influência dos ideais liberais, insculpindo-se a previsão isolada do princípio da legalidade, estampado que foi no § 30 do artigo 72 de seu texto. [30]

Do que se vê, na estruturação das regras de competência tributária existentes no referido texto constitucional, a despeito de uma incipiente partilha tributária, não há garantias estendidas ao cidadão contribuinte, à exceção da legalidade.

## 2.2. A Constituição de 1934

O período que vai de 1930 a 1934 encerra o que se Poderia denominar de vácuo constitucional, tendo sido a república governada por meio de uma série de decretos[31], culminando na promulgação da Constituição de 1934, tendo-se guiado o país por meio de um denominado Governo Provisório, após a Revolução de 30, até o seu advento. Traço característico do período foi a maior autonomização da esfera municipal, que pela primeira vez é dotada de prerrogativas tributárias próprias.

A Constituição de 1934 foi fruto de um período em que a república restou governada por decretos da lavra de Getúlio Vargas, que por golpe tomou o Poder. Nesse período, a Assembléia Nacional Constituinte digladiava-se entre interesses de uma ala progressista, que via no processo constitucional uma forma de incorporar os novos valores sociais e econômicos então vigentes. Ao seu lado, um grupo tenentista também aspirava pelos mesmos ideais. Contudo, as oligarquias locais teimavam em manter a estruturação do Poder nos moldes até então existentes, dando-se maior autonomia ao Poder descentralizado dos Estados.

A influência de um republicanismo efetivo, dos desejos de implementação de um federalismo coerente e os influxos das teorias liberais nutridas em solo europeu ensejaram um rico debate político anterior à promulgação da Constituição de 1934 e que fatalmente ensejaram a opção pelo presidencialismo, a adoção do republicanismo, além da previsão de uma declaração de direitos e garantias. Em seu texto profundas alterações foram realizadas, especificamente no que concerne à efetivação de direitos sociais, à nova dimensão intervencionista do Estado na economia e à releitura do direito de propriedade.

Foi um texto efetivo no que concerne à efetivação do princípio federativo, do presidencialismo, do republicanismo, além da previsão de uma declaração de direitos e garantias, tendo buscado sua inspiração nos já existentes e modernos textos constitucionais do pós-guerra. Notadamente, busca inspiração nos texto Mexicano de 1917, bem como na Constituição Alemã de 1919 e na Constituição Espanhola de 1931. Importante referenciar no texto em análise a existência de cláusulas de vedação ao exercício da competência tributária[32], verdadeiras limitações constitucionais ao seu exercício.[33]

Ao contrário da Constituição de 1891, a Constituição de 1934 atenuava o problema da bitributação ou cumulatividade por meio da regra da prevalência dos tributos criados pela União em detrimento daqueles tributados pelos Estados-membros, conforme previsão de seu artigo 11 [34]. Sua principal característica foi a maior autonomização da esfera municipal, consagrada que foi a regra da autonomia em seu artigo 13, que pela primeira vez é dotada de prerrogativas tributárias próprias.

## 2.3. A Constituição de 1937

Como explanado linhas atrás, a Constituição de 1934 foi mais curta da história e, em face do descontentamento de Getúlio Vargas e dos grupos que representava em face das eleições recém realizadas, desferiu golpe fatal sobre a Constituição, tomando o Poder, o que culminou com a outorga da Constituição de 1937.

Como diria HORTA,[35] O Estado Federal, nominalmente adotado pela Constituição Semântica, desapareceu na legislação que dispôs sobre a Administração dos Estados e Municípios (Decreto-Lei n.º 1.202, de 8 de abril de 1939), submetendo-se os entes sem autonomia ao controle unitário do Presidente da República.

A Constituição de 1937 inaugura o que se convencionou chamar de Estado Novo no Brasil. Semântica por transfigurar o teor dos dispositivos por ela trazidos à ideologia de Poder ora imposta, é produto de um golpe de estado levado à cabo por Getúlio Vargas, cujos temores estampam de forma textual o seu preâmbulo.

De caráter extremamente centralizador, a Constituição de 1937 reflete as tendências e aspirações de restabelecimento da polarização das relações do Poder no governo central da União, esvaziando os estados-membros de sua autonomia. É uma constituição marcada pela intensa interferência do governo na economia, com marcada ênfase na esfera social e pela assunção de tarefas por parte do Presidente inexistentes nas Constituições de 1891 e 1934, qual seja a prerrogativa de normatização ordinária.

O Estado Federal, nominalmente adotado pela Constituição Semântica, desapareceu na legislação que dispôs sobre a Administração dos Estados e Municípios (Decreto-Lei n.º 1.202, de 8 de abril de 1939), submetendo-se os entes sem autonomia ao controle unitário do Presidente da República.[36] Em seu texto, extrai-se que praticamente nada foi alterado acerca da partição das rendas tributárias.

Em relação às competências específicas, retirou-se dos Estados-membros a competência sobre o imposto sobre consumo de combustíveis de motores a explosão, anteriormente descrita na Constituição de 1934 em seu artigo 8.º, inciso I, alínea “d”, e dos municípios foi amputada a competência descrita no artigo 13, parágrafo 2.º, inciso IV, para a instituição do Imposto Cedular sobre a Renda de Imóveis Rurais.

A competência tributária residual é dada aos Estados-membros no artigo 21, inciso II e 22[37], muito em função da perda da competência acima descrita, embora se mantenha a regra de prevalência da competência da União nos casos de bitributação. O mesmo não se pode dizer em relação aos municípios, os quais passaram a sofrer da amplificação dos problemas então enfrentados visto que inexistente qualquer compensação pela perda da competência para a instituição do citado Imposto Cedular sobre a Renda de Imóveis Rurais.

No que toca às garantias do cidadão, bem como do cidadão contribuinte, a Constituição de 1937 é extremamente lacônica. Há pouquíssimas hipóteses de limitações ao Poder de tributar, marcadamente resumidas aos dispositivos trazidos pelos artigos 23, parágrafos 1.º e 2.º, 25, 32, e 35, alíneas “a” e “b”.[38] em flagrante retrocesso constitucional.

Vê-se, então, um recrudescimento das normas referentes aos direitos e garantias do cidadão, bem como das normas de efetivação do princípio federativo e o reduzido número de garantias ligadas ao exercício da competência tributária é fruto de tal opção constitucional centralizadora.[39]

#### 2.4. A Constituição de 1946

Apesar da aparente reprodução do teor da Constituição de 1934, a Constituição de 1946 já revelava significativas alterações na estrutura econômica nacional, onde não mais preponderavam as atividades primárias e sim a atividade econômica de base preponderantemente industrial e urbana.

No que toca ao federalismo, amplificou-o, inovando a concepção constitucional até então vigente por meio da criação de mecanismos efetivos de descentralização de Poder, modificando o sistema constitucional de competências, de seu exclusivismo inicial para um processo de co-gestão e cooperação na consecução de interesses públicos. Mantiveram-se, inclusive, as limitações constitucionais ao Poder de tributar inerentes à efetivação do federalismo, tais como as descritas em seus artigos 17[40], 19, parágrafo 5.º [41] e 32, [42] exemplificativamente.

A Constituição de 1946 incorpora as influências do pós-guerra, geradas em função da vivência jurídica de um ambiente em que o esforço de reconstrução nacional era intenso e a efetivação de direitos de índole social era recorrente[43]. Veja-se, a título de exemplo, a previsão inserida no artigo 157, inciso XVI,[44] o qual previa o pagamento de contribuição social por parte da União, empregador e empregados.

A necessidade de alavancagem de recursos para investimentos relevantes na infra-estrutura nacional, atrelados a uma política de fomento das exportações e desenvolvimento regional moldou um sistema de tributação peculiar, que passaria a tributar a atividade produtiva de forma mais racional, estimulando o desenvolvimento nacional por meio da concessão de incentivos fiscais regionais. A competência tributária passava a ser manejada como forma de planificação e incentivo à economia.

Pelo lado das receitas governamentais, foi realizado um esforço tributário a partir de uma estrutura de impostos relativamente flexível à alta de preços e à modificação da composição do produto. Essa estrutura era formada por tributos com base impositiva dinâmica, tais como a renda de empresas e indivíduos, consumo de produtos industrializados, lubrificantes, combustíveis e produtos importados, bem como de movimentos financeiros, tendente a ampliar mais que proporcionalmente a receita fiscal. [45]

A Constituição de 1946 reproduzia em parte a estrutura tributária então vigente, embora as sucessivas reformas posteriores, culminando com a Emenda Constitucional 18/65, tenham-lhe transmutado no arquetipo do sistema de tributação atualmente existente no país.

Em relação aos Estados-membros e Municípios, há sensível modificação em relação à sua participação na receita de outros impostos, a exemplo da previsão constante do artigo 15, parágrafo 4.º.[46] bem como previu-se a transferência do Imposto de Indústrias e Profissões para a competência municipal e que, desde a constituição anterior, metade da receita já lhes pertencia. Outra modificação importante foi o compartilhamento da competência residual, conforme previsão de seu artigo 21. [47]

Uma interessantíssima previsão constante da Constituição de 1946 é a textualização do princípio da capacidade contributiva, que já deitava suas raízes desde a Constituição de 1891, conforme previsto em seu artigo 179, n.º 15. Com efeito, consta do texto de 1947 a imunidade do Imposto sobre o Consumo de Mercadorias, previsto em seu artigo 15, inciso II,[48] para pessoas hipossuficientes economicamente, regra

essa que, na futura Constituição de 1988 seria trocada pela cláusula de reserva do possível, mas que no texto de 1946 era amplificada pela garantia de respeito à capacidade contributiva prevista em seu artigo 202. [49]

A despeito de seu viés democrático, a Constituição de 1946 não trata dos princípios, direitos e garantias da tributação de forma sistemática e efetiva, fazendo-o de forma aparentemente esparsa e, mediante algum esforço, são os mesmos reconhecidos ou extraídos de algumas de suas normas.

Houve uma repactuação dos repasses tributários aos municípios, [50] especificamente no que concerne à transferência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR e do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos – ITBI, dos Estados para os Municípios. Ainda, seriam transferidos aos municípios os percentuais de 15% (quinze por cento) do volume arrecadado com o Imposto de Renda e 10% (dez por cento) do total arrecadado com o Imposto sobre Consumo, dentre outras alterações. [51]

Pelo lado dos Estados-membros, uma profunda alteração operou-se na tributação sobre o consumo, deixando a mesma de ser cumulativa, passando a ser a tributação sobre o valor adicionado e não mais “em cascata” como no antigo Imposto sobre Venda e Consignações, inclusive com um já incipiente reconhecimento da técnica da não-cumulatividade, que viria a se tornar princípio por meio da Emenda Constitucional n.º 18/65.

A Constituição de 1946 é a primeira que adota a técnica de enumeração das imunidades tributárias, algumas delas denominadas de isenções. A primeira delas encontra-se na imunidade das pequenas glebas rurais, conforme descrito no seu artigo 19, parágrafo primeiro. [52] Para além do respeito à legalidade e aos direitos e garantias fundamentais, teríamos a inscrição de direitos do cidadão contribuinte especialmente elencados no rol de direitos individuais, [53] a exemplo da previsão da anualidade, anterioridade e legalidade tributárias, inaugurada expressamente pela Constituição de 1946.

As distorções surgidas em nosso cenário federativo fizeram com que fosse substituída a racionalização do sistema tributário nacional por uma política de subvenção das descentralizações políticas. Estados e municípios viram-se vítimas do próprio cenário econômico, já que o processo de industrialização nacional força a ocorrência de um êxodo massivo de contingentes populacionais para determinados espaços urbanos da nação, concentrando ainda mais a riqueza nacional no sudeste.

Nesse panorama, viu-se a necessidade de uma reforma tributária premente, em função do fato de que em grande parte, a arrecadação era destinada a fundos com finalidades específicas, legais e constitucionais, criados e manejados pela União. [54]

A necessidade de centralização do campo de decisão econômica e tributária, pautada por um ideal de planejamento estrutural a longo prazo, atrelada a fatores políticos de fundo, plasmaram o assassinato da Constituição de 1946 e da breve experiência democrática nacional. Os processos de planificação econômica suplantaram o ideal de efetivação da democracia e dos direitos constitucionais que então se construía.

As reformas sofridas, entretanto, não deram conta da tarefa de readequação do sistema tributário de então à nova realidade econômica nacional. Tal fato ensejou a criação de uma Comissão, cujo objetivo era elaborar um anteprojeto de reforma tributária. MAFFEZOLI [55], citando trecho da mensagem do Presidente do Conselho de Ministros ao Congresso Nacional em 1962, relativamente ao Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social de 1962, nos traz relevante contribuição:

Duas razões principais conduzem à convicção da necessidade urgente de completa e profunda revisão do sistema tributário brasileiro. A primeira delas é o próprio fato de que o sistema atual está obsoleto, pois foi concebido para um país de economia semi-colonial. As revisões parciais levadas a efeito contribuíram para tornar o sistema tributário mais adequado às novas condições, porém algumas apenas quebraram a sua unidade. Compete pois atualizar o sistema tributário de modo a torná-lo compatível com a atual estrutura da economia brasileira, o que proporcionaria distribuição mais equitativa da carga fiscal e maior eficiência na arrecadação e da fiscalização. A segunda razão é a necessidade de utilizar a tributação como instrumento de política de desenvolvimento econômico, tornando possível, através dela, orientar os investimentos segundo interesses da economia nacional. [56]

Nesse interregno, vem à tona o Ato Institucional n.º 1, encerrando a breve trajetória democrática da nação em prol dos interesses revolucionários de então. A total revogação da ordem jurídica anterior era um requisito importante para que as mudanças pretendidas pelos revolucionários vingassem. Todavia, tal desiderato foi alcançado à custa do sacrifício de praticamente todos os direitos e garantias fundamentais do cidadão, embora se tivesse alcançado sucesso na sistematização da legislação tributária nacional, que se considerava confusa e extremamente numerosa, difundida que era entre os estados-membros. Nesse sentido,



pugnava-se pela criação de um regramento unitário e centralizador da competência tributária e tal objetivo foi alcançado posteriormente.

O Golpe Militar de 1964 inicia um período peculiar na história nacional, mas viabiliza reformas significativas nas estruturas políticas nacionais, com reflexos diretos na estrutura tributária então vigente. O rompimento é tal que a reforma foi viabilizada pela Emenda Constitucional n.º 18/65 e, posteriormente, pela promulgação do Código Tributário Nacional, marcadamente influenciado pelo período.

Tecnicamente, há uma norma com o papel de constituição, introduzida por intermédio do Ato Institucional n.º 1, de 9 de abril de 1964, mas que não Poderia ser compreendida como constituição na acepção atual da palavra, visto que editada em franco retrocesso aos processos de efetivação de direitos historicamente conquistados pela experiência democrática brasileira.

As propostas de emenda constitucional que culminaram na promulgação da Emenda Constitucional n.º 18/65 têm como pano de fundo a tentativa de reestruturação tributária do país sob o prisma do federalismo, atrelada à necessidade de sistematização da cobrança dos tributos de forma mais adequada à estrutura econômica nacional e às políticas nacionais de desenvolvimento, visto que seria a primeira com feição nitidamente fiscal, em função da organização orçamentária a esta conferida e em função do fato de que pouco ou nada teria sido modificado desde a Constituição de 1891. [57]

Houve uma melhora qualitativa no Sistema Tributário Nacional, [58] agora modernizado e capaz de suprir o Estado de recursos crescentes para o desempenho de suas tarefas ampliadas e decorrentes do mesmo processo de centralização. A nova estrutura tributária sistematiza as bases tributáveis, provê o sistema de maior coerência, dotando-o de uma praticidade até então inexistente e tornando-o mais adequado ao novo perfil econômico por meio da adoção de uma sistemática de tributação pelo valor adicionado e da racionalização dos tributos aduaneiros.

Foi atingido o objetivo de tornar mais neutro o sistema tributário, consolidando-se tributos de natureza idêntica, definindo-os em nível constitucional por meio de características econômicas e não simplesmente por conta de uma denominação irracional. Mas lembre-se, nada disso foi feito em prol do contribuinte e, sim, como objetivo de planificação econômica do Estado. [59]

Todavia, a sanha do crescimento econômico acelerado trouxe desvios aparentemente irreparáveis na aplicação prática do sistema tributário que então se instalava. A despeito da aparente neutralidade que se obteve, o mesmo restou caracterizado pela excessiva concentração de riqueza. Daí a ênfase nos tributos sobre consumo e a quase inexistência de tributos que potencialmente pudessem onerar a riqueza, a qual deveria ser direcionada para a atividade econômica.

Nesse sentido, em função da ênfase dada a aspectos econômicos atrelados à política de desenvolvimento nacional, os tributos sobre consumo sobrepujaram aqueles sobre a renda, restando o sistema tributário que se então criara incapaz de ser mecanismo de redistribuição da renda nacional. A própria análise dos documentos produzidos pela Comissão de Reforma silencia quanto à necessidade de reformulação do sistema tributário objetivando a correção de distorções sociais, a melhor distribuição da renda ou a realização de ideais de justiça por meio da tributação.

## 2.5. A Constituição de 1967

Em janeiro de 1967 era outorgada a quinta Constituição da República, que modificava em parte aquela até então vigente (de 1946) e incorporava as medidas que possibilitavam ao governo militar agir como D. Pedro I. A nova Constituição legitimou as arbitrariedades do Poder Executivo nacional. [60] Em face da inexistência de uma Assembléia Constituinte legitimada pelo povo, a sua tarefa restou de natureza meramente homologatória da opção determinada pelo Poder Executivo.

A tendência de centralização excessiva, diametralmente oposta aos ideais de descentralização política trazidos em 1946, implicou em modificações importantes na estrutura da Constituição de 1967.

No que toca à questão tributária, a Constituição de 1967 a partir do Capítulo V do Título I, especificamente em seu artigo 18, inaugura textualmente o denominado Sistema Tributário Nacional, criado pela anterior Emenda Constitucional n.º 18/65 e que teve por finalidade principal, como já esboçado, sistematizar a tributação no país. Nesse aspecto, difere em muito a Constituição de 1967 das anteriores, pelo simples motivo de fazer constar em seu texto um capítulo específico acerca das normas de tributação de forma sistematizada e é, obviamente, produto de um processo que já se iniciara desde o início da década de 60.

As medidas adotadas no início da década de 1960 tinham por objetivo potencializar a arrecadação em prol do custeio dos planos de desenvolvimento econômico e industrial, o que foi atingido por meio da reestruturação das administrações fazendárias, a reeleitura do imposto sobre consumo, bem como várias modificações no Imposto de Renda, [61] já iniciadas antes da Carta de 1967. Nunca se teve em mente a maximização de direitos e garantias do cidadão.

Estruturalmente, o sistema tributário constante da Constituição de 1967 era construído sobre a base de três gêneros de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, conforme a dicção inaugural de seu artigo 18. [62] É clara a Constituição ao especificar as competências de cada ente tributante, partindo da fixação lógica de regras de competência e limites comuns [63] para, em momento posterior, indicar individualmente a parcela de Poder conferida a cada esfera da federação.

Há uma aparente contradição no texto da Constitucional de 1967 quando se analisa a questão federativa. A despeito das referências textuais acerca da preservação e respeito ao vínculo federativo, várias delas descritas no corpo do artigo 20, uma exceção causa perplexidade. A fragilização do princípio federativo encontra-se comprovada, na seara tributária, na previsão constante do artigo 20, § 2.º, [64] o qual legitimava a União a conceder isenções acerca de tributos que não eram de sua competência, o que doutrinariamente se denomina de competência isencional heterônoma, conforme se extrai do teor da norma.

No mesmo viés, com o advento da nova Constituição os Estados-membros perderam um importante mecanismo de financiamento de seus gastos, em função da ampla prerrogativa que detinham de elevação das alíquotas do Imposto sobre Vendas e Consignações. O novo texto constitucional previu que as alíquotas do novo imposto sobre consumo, agora denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias, seriam fixadas pelo Senado Federal e não mais seriam manejadas ao alvedrio dos legisladores estaduais.

Embora virtuosa no sentido de racionalizar o Sistema Tributário Nacional, a Constituição de 1967 não Poderia ser considerada um avanço no que toca aos direitos e garantias do cidadão contribuinte. Manteve a cláusula de reserva legal em seu artigo 20, inciso I [65], bem como a imunidade dos livros, jornais e periódicos, descrita no inciso III, alínea “d” [66]. Previu uma imunidade referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias aplicável aos gêneros de primeira necessidade, conforme a previsão do artigo 24, § 6.º, [67] mas não é pródiga como a futura constituição de 1988.

O que se percebe é o recrudescimento de seu conteúdo material quando confrontada com os textos anteriores, especificamente a Constituição de 1946, em franco retrocesso constitucional. Em seu Título II, que trata da declaração de direitos constantes de seu corpo, faz prever em seu artigo 150 [68] o princípio da legalidade e da anterioridade orçamentária e nada mais.

A Emenda Constitucional n.º 1 à Constituição de 1967 é clara ao dispor acerca de tratar-se do “novo texto constitucional”. Não teve a referida Emenda a pretensão de corrigir distorções no sistema constitucional tributário nem tampouco ajustar a Constituição de 1967 à nova realidade sócio-econômica nacional e mundial, mas sim de criar uma nova Constituição que representasse as aspirações da junta militar que tomara o Poder.

A “nova Constituição” traz poucas modificações em relação ao texto anterior já emendado pela Emenda Constitucional n.º 18/65, no que toca à questão tributária. De relevante possui a modificação concernente ao Imposto sobre Minerais, previsto no artigo 21, inciso IX [69]. No mesmo sentido, passa a prever de forma mais clara a existência de contribuições de intervenção no domínio econômico, sobre previdência social bem como aquelas ligadas a contribuições no interesse de categorias profissionais, conforme se extrai de seu artigo 21, parágrafo 2.º, inciso I. [70]

Os processos de centralização de Poder no âmbito federal e a racionalização do sistema permitida pelas emendas constitucionais já citadas não seriam suficientes se, no plano prático, não fossem idealizadas estruturas para a gestão administrativa do tributo. Nesse panorama, justifica-se a criação da Secretaria da Receita Federal, instituída pelo Decreto n.º 63.659 de 1968, passando a ocupar o antigo posto da Direção-Geral da Fazenda Nacional o que teria por consequência a elevação da tributação nacional dos antigos 18% (dezoito por cento) ao patamar de 24% (vinte e quatro por cento) do Produto Interno Bruto. [71] E tal elevação não se dá apenas em função da racionalização do sistema.

As décadas seguintes provariam com fogo a opção constitucional plasmada na Carta de 1967.

## 2.6. A Constituição de 1988

Em meados da Década de 80, o regime político adotado no país dá claros sinais de cansaço.

Percebe-se que o processo de expansão econômica iniciado nos anos 30 e que continuou seu curso até o fim dos anos 60 foi inviabilizado pelo regime militar.

Sendo assim, a crise que se instalara e a avassaladora inflação que assola o país, atrelada à moratória da dívida externa, forçam a compreensão de que os esforços públicos dever-se-iam centralizar-se em uma reforma tributária e fiscal ampla, ao contrário do que até então vinha sendo feito por meio de modificações pontuais da legislação. A conseqüente reforma constitucional a ser operada no texto de 1967 dever-se-ia pautar em políticas de estabilização econômica, política monetária e contenção da inflação e não propriamente em ajustes de índole nitidamente social, os quais foram relegados a um segundo plano.

O surgimento em meados da década de 80 dos ideais neoliberais<sup>[72]</sup> é fator concomitante e não menos importante nesse processo de reforma constitucional que culmina na Constituição de 1988. As pressões do capital externo atreladas aos processos de sua transnacionalização demonstram que os centros de Poder já não são aptos a ditar os rumos da economia e o excessivo intervencionismo era artificialidade que não deveria ser tolerada pelo mercado.

Nesse contexto, é de relevante lembrança a Emenda Constitucional n.º 23, de 1.º de dezembro de 1983, denominada de Emenda Passos Porto e João Calmon, que além da modificação de vários dispositivos referentes à matéria tributária, viabilizava uma participação mais justa da arrecadação de impostos aos estados-membros e municípios, por meio de repasses a seus fundos de participação. E é nesse movimento que a Constituição de 1988 faz ressurgir no Brasil o federalismo efetivo e de cooperação, através da predicação da autonomia aos estados-membros e municípios. O constituinte de 1988 teve consciência da crise do federalismo e se empenhou na retomada dos fundamentos definidores do estado federal. <sup>[73]</sup>

O processo de expansão das entidades subnacionais, atrelado aos ideais de contenção da centralização do Poder tiveram influência sobre o sistema tributário plasmado na Constituição de 1988, visto que a dotação de maior parcela de autonomia implicaria em ampliação da competência tributária de estados-membros e municípios, ao contrário do que ocorreu com a União, que perdeu competências tributárias.

Consta dos anais do Senado Federal, relativamente à Constituinte de 1988, pronunciamento do então Deputado José Serra, membro componente da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, as preocupações então manifestadas em relação ao projeto de Constituição que se pretendia implementar e que se revelam de importante constatação quando as confrontamos com o texto promulgado:

(...) que deveremos dar ao Brasil um sistema tributário melhor que o atual. Para tanto as diretrizes fundamentais são as seguintes: em primeiro lugar, maior justiça social na repartição da carga tributária, que hoje cai desproporcionalmente sobre as classes trabalhadoras, sob a forma de impostos diretos, e sobre a classe média, no que se refere ao imposto direto, ao Imposto de Renda. Em segundo lugar, adequar o nosso sistema tributário às necessidades do nosso desenvolvimento, do crescimento econômico, da geração de empregos e do maior bem-estar do conjunto da população. Em terceiro lugar, atenuar as desigualdades regionais no Brasil. Esta é uma obrigação que fará com que a nossa comissão tenha de montar um sistema tributário que sirva a uma diminuição das desigualdades de desenvolvimento do nosso País. Entendidas essas desigualdades como as hoje existentes, entre o Norte, o Nordeste, o Centro-Sul, o Sul e o Centro-Oeste. É nesse trabalho que precisaremos nos concentrar. Não se trata de resolver os problemas tributários através do conflito regional, do conflito entre regiões. Estou convencido, como acredito estejam os demais integrantes desta Comissão e o nosso Presidente Francisco Dornelles, pessoa de grande experiência na área tributária, que Poderemos equacionar o sistema tributário brasileiro de maneira a atender melhor à sociedade, ao desenvolvimento do País e às regiões sem que isto passe por um conflito regional, o qual não levará senão a um enfraquecimento da nossa própria necessidade de desenvolvimento. Temos de oferecer através da simplificação, da descentralização e da maior justiça tributária. o que o nosso País precisa.<sup>[74]</sup>

De fato, a União originalmente perde com a Constituição de 1988. A título de exemplo, a União perde, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, cuja parcela era de 67% (sessenta e sete por cento) e passa a ser de 43% (quarenta e três por cento), após a definição das novas regras de repasse orçamentário. Da mesma forma, houve perdas no que toca às receitas do Imposto sobre a Renda, que cai dos mesmos 67% (sessenta e sete por cento) para o patamar de 53 % (cinquenta e três por cento).

A Constituição de 1988 ordena a matéria tributária, inaugurando em seu Título IV o novo Sistema Tributário Nacional e prossegue, fixando normas de caráter principiológico, regras de competência e os limites constitucionais ao seu exercício, irradiando seus efeitos cinco meses após ser promulgada. Mas a

grande virtude da nova Constituição de 1988 seja a possibilidade de articulação<sup>[75]</sup> da matéria tributária às demais normas definidoras de direitos e garantias fundamentais e a sua referibilidade direta ao núcleo intangível da Constituição, o que há muito havia sido esquecido.

Apesar das suas virtudes e do claro ressurgimento do complexo de direitos e garantias amplamente difundidos em seu texto, a Constituição de 1988 não é um texto que aponta para uma maior justiça na tributação. A simples previsão de direitos e garantias não é suficiente para que tenhamos tal efeito o caráter semântico das Constituições de 1937 e 1967 é a prova disso. Ao contrário, a nova Constituição concentra as bases de tributação preponderantemente sobre o consumo e o faturamento, herança do ideário de 1964, tornando a tributação regressiva e incapaz de cumprir seu papel redistributivo. Quanto ao aspecto federativo, não é efetiva no que toca aos problemas relativos à competição entre as regiões do país, fragilizando o vínculo federativo que então se pretendia proteger. E no que toca aos direitos e garantias fundamentais, melhor sorte não se tem em face da concessão de uma série de direitos de realização complexa ou quase impossível.

Outro fator que seria verificado mais tarde decorreria da perda de arrecadação por parte da União. Como dito linhas atrás, a Constituição de 1988 implicou em sacrifício para o complexo de competências tributárias da União, da mesma forma que implicava em um rateio maior do produto da arrecadação de impostos entre estados-membros e municípios, processo que teria sido iniciado anos atrás com a Emenda Passos Porto e João Calmon. A consequência da descentralização de receitas foi a adoção, por parte da União, de uma tributação centralizada em tributos cuja partilha era vedada constitucionalmente, preponderantemente contribuições especiais, valendo-se de uma interpretação espúria do princípio da solidariedade.

Esse processo, de centralização da tributação nacional sobre o consumo e o faturamento, muitas vezes de forma cumulativa, atrelado ao exercício da competência tributária da União marcadamente por meio da criação de tributos anti-federativos, tais como as contribuições especiais, marca os debates que se seguiram à promulgação da Constituição de 1988 e que ressoam atuais até o presente momento.

### 3. Conclusão

O histórico de evolução do Sistema Tributário Nacional atual comprova que a tributação foi manejada durante séculos no Brasil sem a observância de um referencial constitucional efetivo e, nesse sentido, a sistematização e exercício das competências tributárias no âmbito do Estado Brasileiro tenderam a vulnerar direitos e garantias fundamentais, visto que as definições de Poder e competência tributária encontram seu referencial epistemológico ainda fundado em concepções ultrapassadas do fenômeno jurídico.

A legitimação do exercício da competência tributária ainda reside em uma racionalidade instrumental ligada a fins, de caráter Weberiano, e que aponta para o seu manejo com objetivos meramente arrecadatórios e vinculados a um conceito de legalidade que, para a Administração Tributária, é bastante em si mesmo.

### 4. Referências

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1991.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14. Ed. São Paulo: Saraiva

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos Tributos do Brasil. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

Ata da 1.ª Reunião da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/publicacoes/anais/constituente>, pg. 07>. Acesso em: 20/08/2010.

AVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. 3.a Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

BAER, Werner. A economia brasileira. 2.ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Nobel, 2002

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Processo Constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BERCOVICI, Gilberto. Desigualdades Regionais, Estado e Constituição. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. As Futuras Bases da Descentralização. Belo Horizonte: Revista Brasileira

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: UnB, 1999.

CARDOZO, Soraia Aparecida. Continuidades e Descontinuidades na Articulação do Espaço Econômico Nacional – 1930 aos anos 90: Uma Análise a partir das políticas tributária, monetária e de desenvolvimento regional. – Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de Campinas/Instituto de Economia. Campinas: SP [s.n.], 2004. pg.107 -108.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ª ed. 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COSTA, Wilma Peres. Conflito e convergência na construção do centro político: repensando a questão da centralização no Império. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Direito Tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, José Murilo. Cidadania no Brasil: o longo caminho. 3.ª Ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

COSTA, Alcides Jorge. *História da Tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial*. Artigo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Direito Tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Federalismo, Estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. Revista da Procuradoria Geral do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Del Rey, v.1, n. 1. 1999.

FAVEIRO, Vitor. O Estatuto do Contribuinte. – A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FREIRE, Felisbello de Oliveira. História Constitucional da República dos Estados Unidos do Brasil. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983

FURTADO, Celso. Formação Econômica do Brasil. 32. Ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.

GRECO, Marco Aurelio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. In: REVISTA FORUM DE DIREITO TRIBUTARIO – RFD. Ano 1, n.1, jan./fev. 2003. Belo Horizonte: Forum, 2003.

HAYEK, Friederich A. Camino de Servidumbre. Trad. José Vergara. Madrid: Alianza Editorial S.A, 2007.

HORTA, Raul Machado. Estudos de Direito Constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

PRADO JR., C. História econômica do Brasil. 20.ed. São Paulo: Brasiliense, 1977.

SIMONSEN, R. C. História econômica do Brasil (1500-1820). 6. ed. São Paulo: Companhia Editora nacional, 1969.

---

[1] BAER, Werner. A economia brasileira. 2.ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Nobel, 2002, p. 32.

[2] AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos Tributos do Brasil. São Paulo: Edições SINAFFRESP, 2000.p. 36.

[3] As arcaicas administrações tributárias locais.

[4] AMED, Fernando José et al. Op. Cit. p. 42.

[5] Note-se aqui o embrião do fenômeno da parafiscalidade, em que opera-se a delegação de competências administrativas a entidades públicas ou não, dotando-as, inclusive, de prerrogativas de cobrança exorbitantes do direito comum, a exemplo da aplicabilidade do rito das execuções fiscais à cobrança dos créditos de tais entidades.

[6] SIMONSEN, R. C. História econômica do Brasil (1500-1820). 6. ed. São Paulo: Companhia Editora nacional, 1969. p. 45.

[7] Os contratos ou a sistemática dos contratos era utilizada como forma arcaica de tributação no país, por meio da qual a Coroa pactuava que para a exploração de bens submetidos a monopólio, uma quantia deveria ser paga como permissão de exploração. Outras obrigações Poderiam ser instituídas.

[8] MADEIRA, Mauro de Albuquerque. Letrados, Fidalgos e Contratadores de Tributos no Brasil Colonial. Brasília, Coopermídia, Unafisco/Sindafisco, 1993, apud AMED, Fernando José et al. Op. Cit. p. p. 37.

[9] É interessante a enorme semelhança com as denominadas “metas de arrecadação” impostas às Administrações Tributárias no Brasil

[10] SIMONSEN, R. C., op. Cit. p. 89.

[11] PRADO JR., C. História econômica do Brasil. 20.ed. São Paulo: Brasiliense, 1977, p. 37.

[12] Entenda-se por disciplina um minucioso rol de obrigações impostas à atividade extrativa de metais e pedras preciosas, semelhantes aos atuais deveres instrumentais.

[13] PRADO JR., C. Op. Cit. p. 38.

[14] É curiosa a semelhança do contexto colonial com o contexto atual, em que se aumenta o arrocho da fiscalização em prol da manutenção de metas de arrecadação e financiamento do gasto público.

- [15] FREIRE, Felisbello de Oliveira. História Constitucional da República dos Estados Unidos do Brasil. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983, p. 83.
- [16] Interessante notar como a vinda da corte portuguesa se assemelha, em seus efeitos, ao processo de emancipação política dos municípios em 1988, em função do massivo endividamento público criado e a conseqüente elevação da carga tributária global.
- [17] FREIRE, Felisbello de Oliveira. Op. Cit. p. 83.
- [18] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 83.
- [19] Importante verificar que as chamadas normas interpretativas Poderiam modificar radicalmente o perfil de competências ou o esquema de repartição de atribuições até então delineado.
- [20] AMED, Fernando José et al. Op. Cit., p. 199.
- [21] Nesse sentido, talvez seja este o embrião de um sistema de repartição de competências em matéria tributária.
- [22] COSTA, Wilma Peres. Conflito e convergência na construção do centro político: repensando a questão da centralização no Império. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Direito Tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008. p.87.
- [23] Vide Lei de 22 de outubro de 1836, a qual dispunha: art. 23.: O Governo supprirá, desde já, pelos cofres da Renda Geral o déficit das Províncias, cujas rendas não chegarem para as suas despesas (...); Disponível em <<http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/colecoes/Legislacao/Legimp-22/Legimp-22.pdf>>. Acesso em 20/01/2010.
- [24] Se ponderarmos bem, um período de trezentos anos sem coerência na forma de tributação.
- [25] Logo, do exercício do que impropriamente se denomina de capacidade tributária ativa.
- [26] Exercício da competência tributária abstrata.
- [27] Possuía apenas 99 artigos.
- [28] AMED, Fernando José et al. Op. Cit., p. 240.
- [29] HORTA, Raul Machado. Op. Cit., p. 440.
- [30] Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade nos termos seguintes:  
(...)  
§ 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado sinão em virtude de uma lei que o autorize.  
Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, decretada e promulgada pelo Congresso Nacional Constituinte, 24/02/1891 Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legislacao/legin.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=532699&seqTexto=15017&PalavrasDestaque=>>. Acesso em: 20/01/2010>.
- [31] COSTA, Alcides Jorge. COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. Artigo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Direito Tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 117.
- [32] Art 11. É vedada a bi-tributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bi-tributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.  
Art 17. É vedado á União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)  
VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou faze-os incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;  
VIII - tributar os combustíveis produzidos no pais para motores de explosão;  
IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veiculos que os transportarem;  
X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição ás concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.  
Art 18. É vedado á União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.  
Art 19. É defeso aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
IV - estabelecer diferença tributaria, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza;  
Art 113. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no pais a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á subsistência, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:  
(...)  
36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.  
Art 126. Serão reduzidos de cinqüenta por cento os impostos que recaiam sobre imóvel rural, de área não superior a cinqüenta hectares e de valor até dez contos de réis, instituído em bem de família.
- [33] HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 58.
- [34] Art 11. É vedada a bi-tributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bi-tributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.
- [35] HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 61.
- [36] HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 61.
- [37] Art. 21. Compete privativamente ao Estado:  
(...)  
II - exercer todo e qualquer Poder que lhes não for negado, expressa ou implicitamente, por esta Constituição. Art. 24. Os Estados Poderão criar outros impostos. É vedada, entretanto, a bi-tributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bi-tributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual.
- [38] Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados:  
§ 1º O imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos.  
§ 2º O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e, pelo Município em partes iguais.  
Art. 25. O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos inter-estaduais, inter-municipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem.  
Art. 32. É vedado á União, aos Estados e aos Municípios:  
a) criar distinções entre brasileiros natos ou discriminações e desigualdades entre os Estados e Municípios;  
b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;  
c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.  
Art. 35. É defeso aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
a) denegar uns aos outros, ou aos Territórios, a extradição de criminosos, reclamada, de acordo com as leis da União, pelas respectivas justiças;  
b) estabelecer discriminação tributaria ou de qualquer outro tratamento entre bens ou mercadorias por motivo de sua procedência;
- [39] Poder-se-ia ousar dizer que os processos de supressão e não amplificação de direitos e garantias fundamentais em face da tributação recrudescem em contextos históricos de centralização de Poder no âmbito da União.
- [40] Art. 17. Á União é vedado decretar tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado.
- [41] Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:  
(...)  
§ 5º O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.
- [42] Art. 32. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não Poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza.

[43] Aqui, revela-se o desenvolvimento do ideal de solidariedade na tributação ou de necessidade do esforço comum de [re] construção nacional.

[44] Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

XVI - previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte;

[45] Cf. MAFFEZOLI, Lineu Carlos. Impactos da Reforma Tributária de 1965-1967 sobre as finanças públicas municipais: um estudo de casos. Disponível em: <<http://libdigi.unicamp.br/document/?code=000074879>>. Acesso em: 04/01/2010.

[46] Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

§ 4º A União entregará aos Municípios, excluídos os das capitais, dez por cento do total que arrecadar do imposto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se, pelo menos, metade da importância em benefícios de ordem rural.

[47] Art. 21. A União e os Estados Poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.

[48] Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

§ 1º São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. (grifos nossos).

[49] Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

[50] Por intermédio da Emenda Constitucional n.º 5, de outubro de 1961.

[51] IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Artigo: EVOLUÇÃO DOS ASPECTOS LEGAIS E DOS MONTANTES DE TRANSFERÊNCIAS REALIZADAS PELO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. Carlos Eduardo Gasparini / Rogério Boueri Miranda pg. 14. Disponível em: <[Http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td\\_1243.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1243.pdf)>. Acesso em: 3/09/2010.

[52] Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I - propriedade territorial, exceto a urbana;

§ 1º O imposto territorial não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

[53] A Constituição de 1946 sistematiza um complexo de limitações constitucionais ao Poder de tributar, figurando estas logo após a fixação das regras de competência, completando o seu conteúdo garantístico:

Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 34 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;

II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embarçar-lhes o exercício;

III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo;

IV - recusar fê aos documentos públicos;

V - lançar imposto sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins;

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

[54] AMED, Fernando José et al. Op. Cit., p. 277.

[55] MAFFEZOLI, Lineu Carlos. Op. Cit. p. 14.

[57] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1998, p.100.

[58] OLIVEIRA, Fabrício Augusto. Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional. Tese de doutoramento apresentada à Universidade Estadual de Campinas par o concurso de livre-docência na área de Economia Brasileira do Departamento de História Econômica do Instituto de Economia. Biblioteca Central. 1992. p. 20.

[59] Se os sistemas tributários nacionais são construídos com base em um fundamento meramente econômico e não sobre bases de desenvolvimento ligadas à amplificação de direitos e garantias fundamentais, as oscilações econômicas ditarão a sua nova conformação e, pela ausência de referencial constitucional, poderão adotar o perfil mais conveniente aos interesses contingentes de arrecadação, como outrora ocorreu no Brasil colonial.

[60] AMED, Fernando José et al. Op. Cit., p. 280-281.

[61] Modificações operadas pelas leis de n.º 4.069, de 11 de junho de 1962; 4.357, de 16 de julho de 1964; 4.506, de 30 de novembro de 1964 e Lei n.º 4.862, de 29 de novembro de 1965.

[62] Art. 18. O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

[63] Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

I - os impostos previstos nesta Constituição;

II - taxas pelo exercício regular do Poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram.

[64] Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 2º A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, Poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

[65] Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

[66] Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - criar imposto sobre:

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

[67] Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

§ 6º Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada.

[68] Art. 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 2º Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

(...)

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

[69] Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

IX - a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior.

[70] Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;

[71] AMED, Fernando José et al. Op. Cit., p. 286.

[72] HAYEK, Friederich A. Camino de Servidumbre. Trad. José Vergara. Madrid: Alianza Editorial S.A, 2007.

[73] HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 523.

[74] Ata da 1.ª Reunião da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/publicacoes/anais/constituente>, pg. 07>. Acesso em: 20/08/2010.

[75] É relevante no contexto atual a participação do Supremo Tribunal Federal na interpretação sistemática da Constituição e na leitura atual do complexo de direitos e garantias fundamentais do cidadão em face do Poder Público.