



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e GPP – FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA
Bacharelado em Ciências Contábeis

RAQUEL CARVALHO PEREIRA

A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Brasília
2019

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenadora de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis - Noturno

RAQUEL CARVALHO PEREIRA

A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília.

Orientadora: Professora Rosane Maria Pio da Silva

Brasília

2019

PEREIRA, Raquel Carvalho.

A evolução histórica do sistema tributário no Brasil. Raquel Carvalho Pereira – Brasília, 2019.

Trabalho de Conclusão do Curso (Graduação) - Universidade de Brasília, Brasília, 2019/1

Orientadora: Profa. Doutora Rosane Maria Pio da Silva

Palavras-chave: 1.Contexto Histórico da Tributação; 2.Sistema Tributário Brasileiro; 3.História do Brasil.

RAQUEL CARVALHO PEREIRA

A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília.

Orientadora: Professora Rosane Maria Pio da Silva

BANCA EXAMINADORA

Professora Rosane Maria Pio da Silva (orientadora)

Professora Francisca Aparecida Souza

Brasília

2019

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, ao meu mestre, Jesus Cristo, a quem pertence toda sabedoria, conselho e entendimento.

Ao meu marido, Gustavo, por tanto apoio, compreensão, e encorajamento diário para que eu pudesse concluir essa etapa e para que eu continue em busca da realização dos meus sonhos.

Aos meus pais, Sólton e Roseli, por toda dedicação e esforço, e por toda instrução, força e amor dados sem medida a mim.

Às minhas irmãs, Rebeca e Rute, por serem parte das minhas maiores alegrias.

À minha orientadora, Rosane Maria Pio da Silva, pelo incentivo e por acreditar na concretização desta pesquisa.

E a todos os amigos, colegas e professores que me acompanharam nesta caminhada, cada um trazendo um ensino e contribuindo para meu crescimento como pessoa, cidadã, estudante e futura profissional.

RESUMO

O presente trabalho objetivou apresentar um relato histórico a respeito do surgimento do sistema tributário no Brasil, buscando entender sua origem, sua evolução e o modo como se estabeleceu no país. A pesquisa teve como escopo o contexto histórico dos tributos, bem como os reflexos dessa evolução no atual regime tributário brasileiro. Para alcance da proposta, a pesquisa foi realizada a partir da descrição da origem da cobrança de tributos, do surgimento da tributação no Brasil e a relação com o sistema de arrecadação de recursos da Coroa Portuguesa. Foram elencadas as principais alterações necessárias para auxiliar a transição do sistema colonial para o Império, bem como as novidades normativas trazidas pela primeira Constituição do Brasil e a “primeira reforma tributária”, que ocorreu durante o período regencial. O trabalho ainda se dedicou a abordar a forma como cada constituição federal, após a proclamação da república, estruturou o sistema tributário brasileiro. Por fim, verificou-se que a Constituição Federal de 1988 apresenta uma série de reflexos das reformas e Constituições anteriores. Além disso, a constante edição de Emendas Constitucionais ao longo dos 30 anos de sua vigência revela um costume presente no Direito brasileiro desde a Colônia, qual seja, o excesso de normas. Contribui, então, o presente trabalho por ser um relato histórico do sistema tributário brasileiro, assim como por ser um incentivo para que mais pesquisas sejam realizadas acerca do tema.

Palavras-Chaves: Contexto Histórico da Tributação. Sistema Tributário Brasileiro. História do Brasil.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Objetivo geral.....	8
1.2 Justificativa.....	8
2 REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1 Código Tributário Nacional.....	9
2.2 Sistema Tributário Nacional	9
2.2.1 Impostos.....	10
2.2.2 Taxas.....	10
2.2.3. Contribuições de melhoria	11
2.2.4 Empréstimos compulsórios	11
2.2.5 Contribuições especiais	11
3 METODOLOGIA.....	12
4 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS	13
4.1 Histórico do surgimento dos tributos	13
4.2 Histórico dos tributos no Brasil Colônia	13
4.3 Histórico dos tributos no Brasil Império	15
4.4 Os tributos na República	17
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	24

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a sociedade precisa conviver com a insatisfação acerca da carga tributária imposta e da ausência de retorno ao bem-estar social. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o brasileiro precisa trabalhar por 153 dias do ano, aproximadamente cinco meses, somente para pagar impostos. A tributação incide sobre os rendimentos, sobre o consumo, sobre o patrimônio, e, ainda, sobre diversas atividades e serviços do cotidiano (limpeza pública, iluminação pública, emissão de documentos, etc.) e também por meio de taxas e contribuições.

No entanto, a tributação sobre todos esses fatores não é algo recente. Trata-se de uma fonte de receita estatal já há muito tempo incidente. Alguns chegam até a afirmar que a história dos tributos é tão antiga quanto a história da civilização. No Brasil, desde o período colonial, os tributos constituem o principal meio de arrecadação de recursos.

Segundo o Código Tributário Nacional (artigo 3º), tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Já conforme a análise etimológica, a palavra “tributo” provém do latim “tributum”, que, dentre outros significados, pode ser traduzida como “distribuir, dividir ou repartir entre as tribos” (SOUZA, 1999). Ou seja, a ideia de tributar está interligada a de distribuir a receita entre as pessoas.

Todavia, como dito anteriormente, no Brasil, nota-se uma certa disparidade entre o valor arrecadado e o valor distribuído à sociedade em forma de serviços e bem-estar social. O Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IBPT) revela que, dos trinta países analisados com as maiores cargas tributárias, o Brasil está sempre no fim da lista, apesar de ser o décimo quarto que arrecada mais impostos.

Segundo Lima e Resende (2019) no último século, o Brasil efetuou quatro reformas tributárias (nos anos de 1934, 1946, 1967 e 1988), promovendo a criação de novos tributos e buscando mecanismos para aumentar a eficácia da arrecadação. Segundo os autores, um estudo desenvolvido pelo IBGE mostra que a carga tributária brasileira saltou de 7,00% em 1920, para 38,95% em 2005. Nesse período houve crescimento das tributações domésticas, dos tributos diretos e a criação de impostos sobre o consumo e a renda, tornando-se as principais fontes de receita.

Outro fato sobre o atual sistema tributário brasileiro é a constante edição de leis sobre o tema, o que torna a tributação cada vez mais complexa. Segundo outro estudo realizado pelo IBPT em 2018, o Brasil edita cerca de 774 normas por dia útil, somando quase 5,9 milhões desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Dentre essas normas editadas, 390.726 se referem a matérias tributárias. Isto representa, em média, a edição de quase duas normas tributárias por hora por dia útil. Entretanto, esse fenômeno também não é algo atual. Ao longo da história do Brasil, é possível notar que o sistema tributário nunca se apresentou de modo simplificado, e o Estado sempre se valeu de inúmeras leis, decretos, portarias e regulamentos tributários para tentar resolver os problemas financeiros do país. Não era incomum, inclusive, que vários tributos incidissem sobre uma mesma situação ou objeto, o que culminou com a necessidade de um sistema tributário devidamente regulamentado

Dessa forma, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: quais as origens e fatos históricos que culminaram no surgimento do sistema tributário brasileiro?

1.1 Objetivo geral

A partir deste contexto, o presente estudo tem por objetivo apresentar um relato histórico a respeito do surgimento do sistema tributário no Brasil, buscando entender sua origem, sua evolução e o modo como se estabeleceu no país.

1.2 Justificativa

Diante de tantas reformas no Brasil, a tributária não ficará de fora. É o que, pelo menos, tem sinalizado o Governo. Em abril de 2019, o economista Bernard Appy apresentou sua proposta de reforma tributária na Câmara dos Deputados, e em 22 de maio, a Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) aprovou a PEC 45/19, cujo conteúdo é uma proposta de mudanças no sistema tributário brasileiro. Segundo Lima (1999), as principais críticas ao sistema tributário nacional são o seu alto custo, o elevado grau de complexidade, e as aberturas que permitem a sonegação. Em virtude desses e outros fatores, a sociedade tem clamado por mudanças.

Com isso, o estudo pode contribuir para a compreensão histórica da cobrança de tributos e os motivos pelos quais a carga tributária se tornou tão alta no Brasil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os tributos representam a transferência de recursos que uma sociedade faz ao seu governo, de forma compulsória, esperando receber em troca a prestação de serviços públicos que atendam as diversas necessidades relacionadas especialmente à saúde, educação, segurança, infraestrutura e todas as demais demandas dos tantos contribuintes. Mas o processo de cobrança desses recursos nunca foi simples.

Conforme Ives Gandra (2000, p.4),

“A sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que no desarmônico complexo, taxas havia que invadiam as áreas pertinentes aos impostos, assim como contribuições que se confundiam com impostos e taxas, sobre não se definir com correção e adequação os fatos geradores dos diversos tributos. A necessidade de um corpo de princípios e normas gerais revelou-se de aguda preocupação entre os aplicadores da legislação, razão pela qual o Código Tributário passou a ser o elemento segundo desse anseio por um sistema”.

2.1 Código Tributário Nacional

Todo Estado precisa estabelecer um sistema tributário para organizar a entrada de recursos, atendendo aos preceitos constitucionais e respeitando os direitos dos contribuintes. No entanto, somente após o término da Segunda Guerra Mundial o tema da codificação tributária passou a ser discutido no Brasil (CAPARROZ, 2018).

Relata o autor que a primeira codificação do direito tributário ocorreu na Alemanha, em 1919, com o Código Tributário Alemão. E foi a partir dele que o fenômeno tributário passou a ser difundido não apenas como um instrumento para balizar os interesses do Estado, mas também para exigir limites e obediência a princípios.

2.2 Sistema Tributário Nacional

Criado em 1965 por meio da Emenda Constitucional nº 18, o Sistema Tributário Nacional surgiu da convergência de projetos distintos, assessorados por dois juristas: Rubens Gomes de Souza e Gilberto Ulhôa Canto. Tratava, inicialmente, dentre outros assuntos, da discriminação tributária, das fontes do sistema, dos limites à atividade legislativa e da repartição de receitas. Afinal, a edição dessa Emenda tinha como objetivo final a aprovação do Código Tributário Nacional, que teve seu projeto discutido por mais de dez anos no Congresso Nacional (CAPARROZ, 2018).

Segundo Abraham (2018), o sistema tributário nacional é aquele subsistema do ordenamento jurídico nacional delineado pela Constituição de 1988 e detalhado pela legislação infraconstitucional, tendo como finalidade organizar o exercício do poder estatal de tributar. Ressalta o autor a peculiaridade do sistema tributário brasileiro em encontrar no próprio texto constitucional todas as bases de sua estrutura. Assim, nota-se que o ápice do sistema tributário nacional é a Constituição Federal.

A partir de sua configuração constitucional, explica o autor que o sistema tributário nacional se divide em quatro partes principais: Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional; Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar; Distribuição de Competências Tributárias; e Repartição das Receitas Tributárias.

Quanto à classificação, o tributo é gênero, do qual decorrem algumas espécies. Há duas correntes sobre esse tema, uma baseada na teoria tricotômica e a outra, na teoria quántupla. A primeira corrente entende que são apenas três as espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Já a teoria quántupla defende que, além dessas três espécies, haveria também os empréstimos compulsórios e as contribuições (chamadas de “contribuições especiais”). Essa é a posição predominante, visto que foi adotada inclusive pelo Supremo Tribunal Federal. A partir da classificação adotada majoritariamente, vale destacar as diferenças entre cada uma das espécies (CAPARROZ, 2018).

2.2.1 Impostos

Segundo Mazza (2018), os impostos constituem a espécie tributária mais importante do ordenamento, sendo tributos desvinculados de uma atividade estatal relativa ao contribuinte. Isto é, os impostos não possuem caráter retributivo, mas sim contributivo; ao contrário das taxas e contribuições de melhoria, as quais remuneram atuações do Estado.

2.2.2 Taxas

As taxas, segundo Schoueri (2018), são espécies tributárias cobradas por todas as pessoas jurídicas de direito público, nos âmbitos de suas competências, destinadas a cobrir os custos do Estado em apenas duas situações previstas na Constituição Federal: no exercício do poder de polícia; ou na prestação, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis.

2.2.3. Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria constituem, segundo Schoueri (2018), o valor exigido dos proprietários de imóveis beneficiados por uma obra pública nova, cujo limite individual é a valorização do imóvel e cujo limite total é o custo da obra. Além do mais, sua instituição é bem mais rígida que a de uma taxa, sendo, portanto, pouco utilizada.

2.2.4 Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios, segundo Caparroz (2018), são espécies tributárias de instituição vinculada à ocorrência das situações previstas no artigo 148 da Constituição Federal. Tais hipóteses, de evidente interesse nacional, são de competência exclusiva da União, podendo ser instituídos mediante lei complementar. São elas: “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”; e “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”.

2.2.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais são tributos finalísticos qualificados pela destinação. Tal conceito se deve ao fato de a Constituição ter estabelecido as finalidades para a criação dessa espécie tributária, ou seja, as contribuições especiais têm sua natureza definida pela finalidade a que a Carta Magna vincula sua existência (MAZZA, 2018).

3 METODOLOGIA

Para o alcance da proposta destacada neste estudo, no sentido de apresentação de um relato histórico a respeito do surgimento do sistema tributário no Brasil, sua origem, evolução e o modo como se estabeleceu no país, adotou-se a combinação da pesquisa bibliográfica, documental e histórica.

A bibliográfica foi fundamentada em obras literárias e estudos científicos pertinentes ao conteúdo relacionado ao processo de formação do sistema tributário brasileiro, a partir do período colonial, até a atualidade. A pesquisa documental, segundo Gil (2008) é aquela fundamentada a partir de material que não recebeu tratamento analítico ou que podem ser reelaboradas a partir do objetivo de pesquisa. Neste estudo, ela foi realizada a partir da análise de editais, constituições, decretos e leis.

Associada às referidas estratégias, fez-se presente a pesquisa histórica. Segundo Prodanov e Freitas (2013), no método histórico o foco está na investigação de acontecimentos ou instituições do passado, e a influência na sociedade de hoje. Para Luna (1997, p.6), “seu principal objetivo é a recuperação da evolução de um conceito, área, tema e a inserção dessa evolução dentro de um quadro de referência que explique os fatores determinantes e as implicações das mudanças”. O autor esclarece que o procedimento da pesquisa histórica demanda a determinação do retrocesso no tempo, e que em casos de revisão histórica, o critério deveria ser o momento de aparecimento do problema que se de seja estudar. No caso da pesquisa em tese, optou-se pela construção a partir do período colonial, visto que o surgimento da tributação no Brasil tem relação direta com o sistema de arrecadação de recursos da Coroa Portuguesa.

Quanto ao objetivo, esta pesquisa se enquadra como exploratória. Segundo Beuren (2013, p. 80):

“A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”.

No quesito abordagem, a pesquisa se enquadra como qualitativa. Para Prodanov e Freitas (2013, p.69), neste tipo de enquadramento, o pesquisador “mantém contato direto com o ambiente e o objeto de estudo em questão, necessitando de um trabalho de campo. Nesse caso, as questões são estudadas no ambiente em que se elas se apresentam sem qualquer manipulação intencional do pesquisador”.

4 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS

4.1 Histórico do surgimento dos tributos

A origem histórica dos tributos não se confunde apenas com a história do Estado, como sociedade organizada, mas com a própria história da humanidade (BALTHAZAR, 2005). Isso se deve ao fato de a tributação não ser um fenômeno baseado puramente na ordem econômica e estatal. Os poucos documentos das eras mais antigas demonstram forte cunho religioso, antropológico e sociológico cercado a instituição dos tributos (COHEN, 2015). É o caso, por exemplo, de Israel. Para os doutrinadores, os animais oferecidos em sacrifício a Deus seriam uma forma de tributação, embora não fossem uma arrecadação destinada ao financiamento da comunidade (CORRÊA, 2006).

A história tradicional retrata que à medida que as civilizações iam se formando, o sistema tributário também se desenvolvia. Ou seja, a organização de grupos sociais acarretava despesas de caráter coletivo, que, por sua vez, geravam a necessidade de se constituir fundos financeiros (BALTHAZAR, 2005). Assim, tem-se que a tributação se deu como uma evolução simultânea em direção ao Estado (COHEN, 2015).

Além do mais, na Antiguidade, as guerras também eram significativas fontes de recursos, visto que o Estado vencido deveria pagar ao vencedor o valor correspondente aos gastos dispendidos com o conflito. Tal forma de arrecadação de receita também é citada por alguns autores como exemplo de tributo (BALTHAZAR, 2005).

Entretanto, os tributos somente passam a ser estudados com mais propriedade pelos governantes e economistas no final do século XVIII, quando, então, o imposto passa a ser analisado como um possível instrumento de realização de justiça fiscal e social. E a evolução de tais estudos ainda duraria muitos anos até que o sistema tributário fosse consolidado. A primeira codificação de normas fiscais, por exemplo, ocorreu em 1919, por um juiz alemão (BALTHAZAR, 2005).

4.2 Histórico dos tributos no Brasil Colônia

O surgimento da tributação no Brasil tem relação direta com o sistema de arrecadação de recursos da Coroa Portuguesa. Conforme descreve Souza (2006), em 1501, quando foi descoberto o pau-brasil, Portugal não possuía dinheiro suficiente para explorar a madeira. Então, por meio de contratos de concessão, permitiu que outros países realizassem a exploração, mediante o pagamento do quinto, também conhecido como vintena. Tratava-se de um tributo

já existente na legislação portuguesa desde 1316, que correspondia a 20% (quinta parte) de todas as tomadas, tesouros ou descobertas.

No Brasil, essa porcentagem incidia sobre o pau-brasil extraído pelos concessionários. O quinto deveria ser pago em espécie e recolhido diretamente ao real erário. Esse foi o primeiro tributo cobrado no Brasil (BALTHAZAR, 2005). Segundo o autor, após a criação das Capitanias Hereditárias, foram instituídas outras duas modalidades de tributos: Rendas do Real Erário e Rendas do Donatário. As primeiras eram devidas a Portugal e tinham como principais fontes o monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e das drogas; o direito das alfândegas reais, relativo a mercadorias importadas e exportadas; o quinto dos metais e pedras preciosas; e a dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra.

No que concerne às Rendas do Donatário, Balthazar (2005) esclarece que eram constituídas, dentre outras, pela doação efetiva de aproximadamente 20% das terras da capitania; pelas marinhas de sal, moendas de água e demais engenhos; pela escravização dos índios; e pela contribuição de 500 réis anuais nos tabelionatos.

Conforme o autor, apesar de já bem estabelecidos e delimitados os tributos e suas alíquotas, não havia organização na arrecadação e fiscalização. E, devido à distância entre a Colônia e a Coroa, o sistema de tributação nas Capitanias era marcado pela corrupção e sonegação fiscal.

Com a finalidade de centralizar a administração, a Coroa instituiu na Colônia o Governo-Geral e o cargo de Provedor-Mor. O Provedor-Mor era o responsável pela fiscalização e cobrança dos tributos, bem como pela prestação de contas (SOUZA, 2006). Nesse período, ainda foram instituídos outros diversos tributos, sendo um dos principais o incidente sobre a entrada de escravos no Brasil. Afinal, com o crescimento do cultivo da cana-de-açúcar, a produção açucareira tornou-se a maior fonte de recursos para Portugal, e por ser tal atividade baseada na mão de obra escrava, a demanda por escravos aumentou exponencialmente. Tanto que, além dos impostos sobre o açúcar que chegavam a representar mais de 20% do seu valor, também foi estabelecido imposto sobre os escravos, inclusive sobre os que já viviam aqui, os ditos “ladinos”.

Apesar das tentativas, Balthazar (2005) esclarece que os tributos continuaram a ser sonegados, e o rigor fiscal parecia apenas ter contribuído para o crescimento de comércios ilegais e do contrabando. Cabe ressaltar, ainda, que nessa época, já existia regulamentação para a exploração de minérios no Brasil, na qual havia previsão legal do quinto, juntamente com as funções de fiscalização e cobrança do Provedor-Mor.

Segundo Costa (2008), o que se pode concluir sobre a tributação no período da colônia é que, apesar de não ser um sistema tão bem estabelecido e ordenado, já era visto como um forte instrumento econômico. Inclusive, com características de imposto progressivo sobre a renda, pois o cidadão que tivesse quatrocentos mil réis de renda ou mais, deveria dar trezentos réis de esmola pela bula (financiamento das cruzadas) em cada ano; os que tivessem entre duzentos e quatrocentos mil réis de renda, contribuiriam com duzentos réis por bula; e os demais dariam quatro vinténs.

O autor ainda afirma que traçar a história tributária do Brasil no tempo da Colônia é muito difícil. Afinal, a tributação era extremamente confusa, e não havia planejamento; bastava surgir uma despesa para que se criasse um imposto a fim de atendê-la.

Todavia, com a vinda da Família Real e a abertura dos portos, em 1808, diversas mudanças tributárias foram implementadas. Algumas permanecem até hoje, a exemplo da “imunidade tributária” sobre os livros, instituída pelo Rei João VI em 1819.

Outras mudanças ocorridas se deram com a instituição de novos tributos. Para Balthazar (2005), eles eram “desprovidos de objetividade e racionalidade, tendo em vista que visavam, unicamente, um aumento na arrecadação para que fosse possível o custeio das despesas reais, não revertendo em qualquer proveito para o povo”. O Quadro 1 descreve os principais tributos cobrados da sociedade para manter a aferição de recursos da Coroa.

Quadro 1 – Tributos na época da Corte Portuguesa

Tributos	Fato gerador	Alíquota
Sisa de compra e venda	Compras, vendas e arrematações de bem de raiz	10%
Décima dos prédios urbanos (atual IPTU)	Rendimento líquido dos prédios urbanos	10%
Meia sisa dos escravos	Venda de escravo ladino	5%
Imposto do selo	O comércio do Papel	-
Imposto sobre vencimentos	Vencimentos de funcionários da Fazenda e da Justiça	10%

Fonte: Souza (1999), adaptado pela autora.

4.3 Histórico dos tributos no Brasil Império

Com a invasão realizada por Napoleão Bonaparte em Portugal, a Corte Real foge para o Brasil e aqui estabelece a sede do Império Português em 1808. Segundo Moraes (1996), D. João não tarda em implantar inúmeras medidas com o objetivo de organizar o Brasil, algumas delas já citadas anteriormente. Porém, vale destacar outras que interferiram diretamente no sistema tributário brasileiro:

- a) Liberalização do comércio e exportação no Brasil, bem como a abertura dos portos às nações aliadas à Coroa;
- b) Criação do Tesouro Nacional, em substituição às Juntas da Fazenda;
- c) Instituição da Imprensa Régia (posteriormente chamada Imprensa Nacional);
- d) Criação do Banco do Brasil.

Em 1822, Dom Pedro I proclama a Independência do Brasil, e D. João VI e sua Corte se retiram do país. Os momentos iniciais desse novo período são marcados por uma séria crise financeira, porém nada se faz, de essencial na área tributária. A Constituição Política do Império do Brasil (a primeira constituição brasileira) trazia poucas normas a respeito da tributação e nada falava quanto à discriminação das rendas tributárias. Limitou-se a atribuir ao Poder Legislativo a competência privativa para legislar sobre os tributos (MORAES, 1996).

Todavia, foi no período regencial (1831 a 1840) que, de fato, houve a sistematização dos impostos no Brasil. Foram extintos o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda e as juntas provinciais, dando lugar ao Tribunal Nacional do Tesouro. A Fazenda Pública também foi totalmente reformada (BALTHAZAR, 2005).

Além disso, foi estabelecida, pela primeira vez, uma divisão das Rendas Públicas em Receita Geral e Receita Provincial, visando a uma descentralização fiscal. Com isso, e com o desenrolar de novos acontecimentos políticos nessa direção, tais como a edição do Ato Adicional, as Províncias passaram a ter relativa autonomia quanto aos impostos e suas receitas, e a descentralização do sistema tributário começou a tomar forma. O próprio Ato Adicional de 1834 é considerado por alguns autores como o primeiro esboço de ensaio de discriminação de rendas no Brasil (MORAES, 1996).

Além do mais, alguns estudiosos afirmam ainda que, no período da Regência, ocorreu também a primeira Reforma Tributária do país. Afinal, além das mudanças já descritas acima, houve a abolição de vários impostos, bem como novas isenções tributárias e, também, uma nova divisão dos tributos em Receitas Gerais, Provinciais e Municipais, descentralizando ainda mais o sistema tributário (BALTHAZAR, 2005).

Encerrado esse período, inicia-se o Segundo Reinado (1840 a 1889), com D. Pedro II como Imperador. Uma nova reforma, então, foi realizada na legislação tributária vigente, criando-se novos tributos e majorando as alíquotas dos existentes. A primeira tributação sobre transporte, por exemplo, ocorreu nesse período, em 1837, com a criação dos impostos sobre bestas e cavalos que entravam na cidade e do imposto sobre embarcações em trânsito (BALTHAZAR, 2005).

Em 1889, então, o período Imperial é encerrado com o Decreto de 15 de novembro, promovendo a libertação dos escravos e, conseqüentemente, a implantação do regime republicano. E esses dados relatados no presente tópico revelam como se encontrava o sistema tributário brasileiro no momento em que a República foi proclamada.

4.4 Os tributos na República

Proclamada a República, em 1889, surge a necessidade de se elaborar uma nova Constituição conforme os princípios da nova forma de governo. Então, neste tópico, apresenta-se o modo como foi tratado o sistema tributário, ao longo do período republicano, em cada Constituição Federal proclamada.

2.4.1 Constituição de 1891

Com a proclamação da República, uma nova Constituição foi elaborada, em 24 de fevereiro de 1891. Chamava-se “Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil”, inspirada na Constituição dos Estados Unidos da América e redigida, em sua maior parte, por Rui Barbosa. Sua elaboração abriu os caminhos para o federalismo e, por consequência, para uma maior descentralização. Porém, no campo tributário tal princípio não se concretizou por completo, visto que os municípios não foram contemplados (ZAVARIZI, 2006).

Dispunha a Constituição Republicana, em seus artigos 7º e 9º, as competências exclusivas apenas da União e dos Estados, conforme descrito no Quadro 2.

Quadro 2 – Distribuição de competências tributárias em 1891

Tributos de competência federal	Tributos de competência estadual
Imposto sobre Importação	Imposto sobre Exportação
Imposto sobre Entrada, Saída e Estadia de Navios	Imposto sobre Imóveis Rurais e Urbanos
Taxas de selo	Imposto sobre Transmissão de Propriedade
Taxas dos correios e telégrafos federais	Imposto sobre Indústria e Profissões
	Taxas de selos emanados por governos estaduais
	Taxas dos correios e telégrafos estaduais

Fonte: Zavarizi (2006) e Constituição Republicana de 1891, adaptado pela autora.

A partir do apresentado no Quadro 2, nota-se que o sistema tributário discriminado na Constituição de 1891 limitava-se, basicamente, a tributar o comércio exterior, a propriedade, a produção e algumas transações internas. Percebe-se, então, que a renda não era ainda explicitamente tributada. Existiam à época da proclamação da República apenas impostos sobre vencimentos pagos pelos cofres públicos e sobre benefícios distribuídos por sociedades anônimas. Somente em 1924 foi, de fato, instituído um imposto de renda geral. Além do mais,

percebe-se (Quadro 2) que também não havia um imposto sobre o consumo. Apenas sobre alguns produtos incidia a obrigação tributária, tais como o fumo. Em 1922, então, cria-se o Imposto sobre Vendas Mercantis (VARSANO, 1996).

2.4.2 Constituição de 1934

Não obstante a criação do Imposto sobre Vendas Mercantis e de outros (como o Imposto sobre Operações a Termo e Imposto sobre Vales para Brindes), os orçamentos continuaram a registrar déficits e a economia se estagnou. Assim, surge a Constituição de 1934, inspirada no modelo alemão de Weimar, reformulando o sistema tributário (ZAVARIZI, 2006).

Segundo Varsano (1996), tal Carta Magna promoveu alterações no sistema tributário fundamentais para sua evolução. As principais giraram em torno da distribuição de competências. Aos estados atribuiu-se competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações. E aos municípios, pela primeira vez, foram concedidos alguns tributos privativos. O autor ainda destaca outra inovação de extrema relevância: a repartição de impostos entre diferentes esferas de governo. A Constituição de 1934 manteve a competência dos estados para criar outros impostos. Porém, 30% da receita arrecadada desses tributos deveria ser entregue à União e 20%, aos municípios de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de indústria e profissões, de competência estadual, teria sua receita repartida com os municípios.

Também estabeleceu a Constituição de 1934, a competência tributária comum, constituída pelas taxas e contribuições de melhoria. Tratou-se, portanto, de uma Constituição com discussões mais qualificadas sobre a discriminação das rendas e dos tributos, em geral (BALTHAZAR, 2005).

2.4.3 Constituição de 1937

Segundo o Balthazar (2005), com o Golpe do Estado Novo, em 1937 é elaborada uma nova Constituição, dessa vez inspirada na Constituição polonesa de 1935. Na seara tributária, porém, não incidiram grandes mudanças. Os três entes federativos permaneceram com suas respectivas competências privativas, bem como com as comuns, apesar de os estados terem vivido, nesse período, sob intervenção federal e o Congresso não ter funcionado.

Varsano (1996), no entanto, relata algumas modificações que a Constituição Polaca estabeleceu, tais como a retirada dos estados da competência privativa para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e, dos municípios, da competência para tributar a renda das propriedades rurais. Também descreve o autor que foram impostas limitações à cobrança

do imposto de exportação, o que fez com que o imposto de vendas e consignações (IVC) se tornasse a principal fonte de receita estadual.

2.4.4 Constituição de 1946

Já a Constituição Federal de 1946 outorgou aos municípios novas competências tributárias, com a finalidade de solucionar o problema das finanças locais. Assim, ficaram estabelecidos como de sua competência o Imposto Predial e Territorial Urbano, o Imposto de Licença, o Imposto de Indústrias e Profissões (antes de competência privativa dos Estados), o Imposto sobre Diversões Públicas e o Imposto sobre Atos de sua Economia. Além disso, com a instituição da repartição das rendas, os municípios passaram a receber parte do Imposto Único e do Imposto de Renda. Contudo, tal parte correspondia a 10% da arrecadação, que era dividido pelo número de municípios (excluídos os das capitais). Tratava-se, então, de valor ínfimo recebido individualmente por cada município. Mesmo assim, foi uma grande inovação (COSTA, 2008).

Quanto aos estados, estes tiveram a sua posição estabilizada. Para o autor, quem perdeu neste processo foi a União. Vale destacar uma nova competência para ela instituída: o Imposto Extraordinário de Guerra, imposto esse que prevalece até os dias atuais.

Moraes (1996), no entanto, levanta uma série de críticas a respeito do sistema tributário implantado pela Constituição de 1946, dentre elas o fato de ser a tributação ampla e variada; a falta de finalidade econômica em diversos impostos; a ausência de adequação dos tributos aos efeitos inflacionários; e o excesso de leis. Então, em decorrência disso, após o golpe de Estado de 1964, a necessidade por uma reformulação nesse sistema tornou-se latente. A receita tributária necessitava ser melhor aproveitada economicamente e, para isso, muitas mudanças precisavam ocorrer.

Em 1965, a reforma foi devidamente proposta e, segundo o autor, realizada em três etapas. A primeira etapa caracterizou-se pela adoção de medidas de emergências. Seu objetivo principal resumia-se na aquisição de recursos adicionais para cobrir o déficit da União sem processos inflacionários, e foi consolidada através da Lei n 4.357/64. Já a segunda etapa visava à facilitação e ao aperfeiçoamento da arrecadação fiscal. E, por isso, foram editadas novas leis alterando alguns impostos, como o Imposto de Consumo, o Imposto do Selo, o Imposto de Renda, e até mesmo o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (que era de competência dos Municípios e passou a ser da União). Por fim, na terceira etapa, foi formada uma Comissão Especial para elaborar o anteprojeto da Emenda Constitucional que daria forma aos objetivos alcançados nas etapas anteriores.

Assim, em 1º de dezembro de 1965 é aprovada a Emenda Constitucional nº 18, instituindo uma verdadeira mudança, a começar pela adoção de importantes princípios que passaram a nortear todo o sistema tributário. Cita-se, a título de exemplo, o estabelecimento de um sistema tributário uno e nacional; a discriminação dos impostos conforme suas bases econômicas; e a consagração de uma divisão tripartida dos tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) (MORAES, 1996). Além do mais, o autor destaca que foram alteradas as competências, conforme descrito no Quadro 3.

Quadro 3 – Repartição de competências com a Reforma Tributária de 1965

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

Fonte: Moraes (1996) e Reforma do Sistema Tributário (EC nº 18/1965), adaptado pela autora.

Havia, porém, ainda outra questão relevante que estava em discussão nesse período. Trata-se do Código Tributário, que estava na forma de anteprojeto em tramitação simultaneamente à Emenda Constitucional nº 18. Tal projeto foi redigido pelo professor paulista Rubens Gomes de Sousa, a pedido do Ministério da Fazenda, e serviu de base para a Reforma exposta acima. Após a aprovação da Reforma Tributária, em 1965, o anteprojeto foi aprovado pelo Legislativo e sancionado pelo Presidente da República, em 25 de outubro de 1966, como Lei nº 5.172/66. Todavia, a denominação de “Código Tributário Nacional” só ocorreu com a edição do Ato Complementar nº 36, em 14 de março de 1967 (BALTHAZAR, 2005).

2.4.5 Constituição de 1967

Em 1967, uma nova Constituição é promulgada no Brasil, e, dois anos depois, é editada e aprovada sua primeira Emenda. Contudo, mesmo com modificações legislativas tão severas, não houve alterações significativas na discriminação das rendas. Segundo Zavarizi (2006), as

maiores alterações no sistema tributário ocorreram no campo econômico dos impostos sobre a produção e circulação de mercadorias.

Todavia, vale destacar a limitação de competência dos estados em matéria tributária, decorrente da nova ordem constitucional. Afinal, conferiu-se à União a atribuição de conceder isenções de impostos estaduais e municipais, bastando editar uma Lei Complementar e que fosse atendido “relevante interesse social ou econômico nacional” (conceituação que também ficava a cargo da União). Com isso, segundo Zavarizi (2006) uma série de isenções e renúncias tributárias foram impostas aos Estados, gerando uma carga pesada às suas finanças e um crescimento da receita da União completamente dissonante em relação aos demais entes federativos. As receitas próprias dos Estados e, principalmente, dos Municípios se tornaram ainda mais inexpressivas para arcar com suas necessidades.

Afirma Zavarizi (2006) que esse fato gerou um endividamento crescente e, conseqüentemente, uma pressão para que fosse promovida uma nova reforma tributária. No entanto, o resultado foi apenas uma Emenda Constitucional que alterou a incidência e as alíquotas do ICM (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias), e aumentou a participação dos Estados e Municípios na arrecadação dos impostos de competência federal.

2.4.6 Constituição de 1988

Em 1988, promulgada a sétima Constituição Federal, inaugura-se uma nova realidade econômica e uma nova ordem democrática. A discriminação de rendas sofreu modificações consideráveis, de acordo com o descrito no Quadro 4.

Quadro 4 – Discriminação de Rendas na Constituição Federal de 1988

Competências federais	Impostos sobre Importação
	Imposto sobre Exportação
	Imposto de Renda
	Imposto sobre Produtos Industrializados
	Imposto sobre Operações Financeiras
	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
	Imposto sobre Grandes Fortunas
Competências estaduais	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
Competências municipais	Imposto sobre a 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

Fonte: Constituição Federal de 1988, adaptado pela autora.

Nota-se, então, a ampliação da autonomia fiscal dos estados e municípios. Varsano (1996) destaca que esse fato decorreu de algumas mudanças pontuais: a competência atribuída a cada estado para fixar as alíquotas do ICMS; a eliminação da possibilidade de a União conceder isenções de impostos estaduais e municipais; e a proibição de se impor condições ao emprego dos recursos repartidos entre estados e municípios.

Algumas dessas competências, porém, já sofreram alterações. Para Zavarizi (2006), as regras atuais são mais abrangentes e generosas para com os estados e municípios. Afinal,

“Com o Sistema Tributário estruturado na Constituição de 1988, a União perdeu cinco impostos: os três únicos que incidiam sobre os combustíveis, minerais e energia elétrica, o imposto sobre transporte e o sobre comunicações. E, dos principais impostos, o IPI e o IR, a União, que transferia para Estados e Municípios 33%, passou a transferir 47%” (ZAVARIZI, 2006).

Para Maneira e Lima (2018), essas foram as únicas mudanças significativas trazidas pela Constituição de 1988 quanto ao sistema tributário, as quais consideram ser uma “anomalia”. Isso porque, quando os estados passaram a ter a competência do ICMS, passaram a alcançar os serviços de comunicação, transporte e os impostos especiais da União incidentes sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais.

Entretanto, segundo Mota (2018), o processo geral de concentração do poder tributário continua nas mãos da União, tanto em relação ao poder de legislar quanto sobre a efetiva arrecadação.

Todavia, não demorou muito tempo para que o sistema tributário constante da nova Constituição passasse a ser criticado e uma nova reforma fosse almejada. Diversas Emendas Constitucionais, então, foram editadas e alterações pontuais realizadas, tornando o sistema tributário da Constituição de 1988 uma verdadeira colcha de retalhos mal costurada, como afirma Zavarizi (2006).

Costa (2018) também critica essa reiterada edição de emendas constitucionais, afirmando constituir expressão da instabilidade da ordem normativa superior do ordenamento jurídico brasileiro. No campo tributário essas alterações são sentidas ainda com maior intensidade. Principalmente, porque precisam ser fortemente questionadas, devido ao risco de ofensa às cláusulas pétreas (princípio federativo, separação de poderes, e direitos e garantias individuais). Para reafirmar essa percepção, a autora destaca as emendas de maior impacto, que provocaram grandes mudanças no sistema tributário nacional, as quais estão descritas no Quadro 5.

Quadro 5 – Principais Emendas Constitucionais tributárias

Emenda	Alteração
EC nº3, de 1993	Previsão da substituição tributária progressiva Nova disciplina aos impostos estaduais
EC nº 29, de 2000	Nova disciplina ao IPTU
EC nº 33, de 2001	Nova disciplina às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico Nova disciplina ao ICMS
EC nº 39, de 2002	Previsão da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública
EC nº 42, de 2003	Autorização para instituição de regime único de arrecadação Princípio da anterioridade especial Nova disciplina ao ITR Nova disciplina ao IPVA

Fonte: Costa (2017), adaptado pela autora.

Todavia, além daquelas citadas por Costa (2018), vale descrever as outras Emendas editadas ao longo dos últimos trinta anos que alteraram previsões referentes ao Sistema Tributário Nacional. Todo esse quantitativo de emendas reforça o quanto a estrutura tributária no Brasil vem sendo alterada, mesmo a partir da CF/88, tornando o sistema cheio de particularidades e cada vez mais complexo.

Quadro 6 – Emendas Constitucionais tributárias

Emenda	Alteração
EC nº 37, de 2002	Acréscimo de competência legislativa quanto ao ISS
EC nº 41, de 2003	Instituição da contribuição dos servidores para o Regime Próprio de Previdência Social
EC nº 75, de 2013	Previsão da imunidade tributária sobre fonogramas e videofonogramas musicais
EC nº 87, de 2015	Alteração na sistemática de cobrança do ICMS

Fonte: Constituição Federal de 1988, adaptado pela autora.

Maneira e Lima (2018) concluem que “a situação atual é de grave desequilíbrio federativo, com perda significativa de autonomia financeira dos entes subnacionais”, mesmo com novas competências legislativas tributárias outorgadas pela Constituição aos estados e municípios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo baseou-se na proposta de apresentar um relato histórico a respeito do surgimento do sistema tributário no Brasil, buscando entender sua origem, sua evolução e o modo como se estabeleceu no país.

A partir do estudo realizado, foi possível inferir que o sistema tributário brasileiro atual é fruto da evolução de uma tributação imposta desde o período colonial pela Coroa Portuguesa. Pode-se afirmar que as raízes da tributação brasileira se encontram nas normas lusitanas vigentes à época da colonização, e o seu marco inicial foi o quinto do pau-brasil. A análise histórica permitiu dizer que, nesse período, os tributos, apesar de não estarem tão bem organizados em um sistema, já eram vistos (e utilizados) como um forte instrumento econômico.

Já no período do Império, foi possível concluir grandes passos referentes ao Direito Tributário foram dados, tais como a efetiva sistematização dos tributos e a ocorrência da primeira reforma tributária do país. Além disso, foi nesse período que também surgiu o primeiro esboço de uma futura discriminação de rendas.

Com a proclamação da República, foi instituído o princípio do federalismo, o que levou a uma série de ajustes, em cada Constituição promulgada e em cada reforma tributária, a fim de melhor discriminar as competências e rendas de cada ente político. Além do mais, foi a partir desse período, que foram instituídos os tributos na forma como são conhecidos atualmente.

No entanto, já se discute no Congresso Nacional uma nova Reforma Tributária, que possui em sua pauta de modificações temas como a distribuição de competências, a repartição das receitas e, até mesmo, a instituição de novos tributos. De acordo com a proposta, os principais objetivos da Reforma são simplificar o sistema tributário nacional e colocar fim à guerra fiscal entre estados e municípios.

Assim, conclui-se quão complexo é o sistema tributário atual e quão difícil é adaptá-lo às reais necessidades de cada ente federativo e da sociedade como um todo. Afinal, o costume de editar uma nova norma para cada nova despesa ou problema com o qual se depara o Estado, como visto ao longo deste estudo, torna a estrutura tributária ainda mais complexa e mais difícil de ser executada.

Quanto às limitações encontradas na formação do presente estudo, há que se ressaltar a pouca quantidade de materiais e estudos acadêmicos acerca do tema. Considera-se esse fato

surpreendente (negativamente), visto que se trata de assunto tão debatido no Congresso Nacional, nas Assembleias Legislativas, nas Universidades e na imprensa.

Por fim, espera-se que, a partir dos elementos históricos desenvolvidos neste trabalho, desperte-se o interesse para que novos estudos sejam realizados, principalmente no atual momento em que se tem uma nova Reforma Tributária em discussão. Compreender a história do sistema tributário brasileiro é de suma importância para que sejam identificados os pontos necessários a serem reformados e o modo para que isso se realize da melhor forma possível.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos - 2018**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2018. Disponível em: <<https://materiais.ibpt.com.br/665e7b22d8cacae99204>>. Acesso em: 12 maio 2019.

_____. **Quantidade de NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 30 anos da constituição federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2018. Disponível em: <<https://materiais.ibpt.com.br/bacb489d5b230028e0cc>>. Acesso em: 12 maio 2019.

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

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica**. 2012. 49 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito da Regulação, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2012. Disponível em: <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/243>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BEUREN, Ilse Maria et al (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.

_____. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.

_____. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.

_____. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.

_____. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. [sl], Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 abr. 2019.

_____. Decreto nº 01, de 15 de novembro de 1889. Brasil, 15 nov. 1889. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D0001.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.

_____. Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834. Brasil, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM16.htm>. Acesso em: 18 abr. 2019.

_____. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1996. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172.htm>. Acesso em: 04 maio 2019.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. Breve história do tributo na civilização ocidental: da pilhagem à legalidade. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 10, n. 2, p.293-329, jul. 2015. Disponível em: <<http://www.fumec.br/revistas/meritum/article/view/5446>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

CORRÊA, Caetano Dias. Direito, religião e fiscalidade no antigo testamento. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar et al. **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Santa Catarina: Fundação Boiteux, 2006. p. 9-27.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. 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. 112-139.

_____. 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.

GANDRA, IVES M. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma**. Disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf>. Acesso em junho/2019

GIL, A.C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008

JANKAVSKI, André. **Reforma tributária faria o PIB crescer mais 10% em 15 anos, diz Appy**. 2019. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/reforma-tributaria-faria-o-pib-crescer-mais-10-em-15-anos-diz-appy/>>. Acesso em: 03 jun. 2019.

LICAS JÚNIOR, José Carlos; SANTOS, Marco Aurélio dos; MACEDO, Mônica Regina Fiorin de. **Custos tributários: uma análise do sistema tributário brasileiro por meio de seu contexto histórico**. 2008. 51 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis,

Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, 2008. Disponível em: <<https://aberto.univem.edu.br/handle/11077/523>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. Brasília: Ipea, 1999. 27 p. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4179>. Acesso em: 10 abr. 2019.

LIMA, E.M; RESENDE, A.J., Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, MS, v. 20, n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019

LUNA, S.V.de. **Planejamento de pesquisa**: uma introdução. São Paulo: Educ, 1997. Disponível em <<http://franciscoqueiroz.com.br/portal/phocadownload/MetodologiadaPesquisa/luna%20sv%20planejamento%20de%20pesquisa.pdf>>. Acesso em junho/2019

MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. 30 anos da Constituição: Sistema Tributário Nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. **Revista da Faculdade de Direito da Uerj**, Rio de Janeiro, n. 34, p.58-76, dez. 2018. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/39459/27675>>. Acesso em: 13 jun. 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

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

MOTA, João Luis do Nascimento. Entraves ao sistema tributário brasileiro: por uma construção democrática. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 13, n. 1, p.107-129, jan. 2018. Disponível em: <<https://bdtd.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/8678/5988>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

PRODANOV, G.C.; FREITAS, E.C. **Metodologia do Trabalho Científico – Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª ed. Novo Hamburgo-RS: Feevale, 2013

ROSSI, Baleia. **Proposta de Emenda Constitucional n. 45**. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=6F0CA0E940CB3A983873C687022C4836.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 03 jun. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve Passeio pela História do Direito Brasileiro, passando pelos tributos**. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 1999.

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.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Ipea, 1996. 34 p. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564>. Acesso em: 25 maio 2019.

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.