

OS EFEITOS RESIDUAIS DA DITADURA COMO REFLEXO DO ATUAL CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL DE 1966

THE RESIDUAL EFFECTS OF THE DICTATORSHIP AS A REFLECTION OF THE CURRENT NATIONAL TAX SYSTEM OF 1966

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich *

Simone Diogo de Souza **

Resumo

A ideia deste artigo surgiu do clamor de trazer à tona as origens tributárias, sua evolução, modificações e inserções arbitrárias que ano após ano o contribuinte tem se submetido arduamente. Ao percebermos os vestígios de uma antidemocracia tributária, acompanhada de incertezas e inseguranças jurídicas tivemos a percepção da inevitável reforma e reestruturação do Sistema Tributário Nacional de 1966. Também há o entendimento de que ao compreendermos que a justa medida atualizada das normas tributárias acarretará numa segurança institucional e cidadã, poderemos trazer mais igualdade entre os contribuintes.

Palavras-chave: Antidemocracia. Cidadania. Insegurança Jurídica. Reestruturação. Sistema tributário.

Abstract

The idea of this article came the cry to bring up the tax origins, its evolution, modifications and arbitrary insertions that year after year the taxpayer has undergone hard. When we perceive traces of a tax anti-democracy, accompanied by legal uncertainties and insecurities had the perception of inevitable reform and restructuring of the National Tax System 1966. There is also the understanding that to understand that just as the updated tax rules will result in institutional security and citizen, we can bring more equality among taxpayers.

Keywords: Antidemocracy. Citizenship. Juridical Insecurity. Restructuring. Tax System.

Artigo submetido em 07 de Dezembro de 2017 e aprovado em 05 de Fevereiro de 2018.

* Pós-graduando em Direito Tributário pelo programa Master of Laws (LL.M). PUC Minas.

** Acadêmica do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e Pesquisadora do Núcleo Acadêmico de Pesquisa. Email: g9611021@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A compreensão de todo e qualquer sistema pressupõe o conhecimento de suas partes, peças e estruturas. Essa premissa também é aplicável ao Direito, haja vista se tratar de um sistema lógico e organizado para um determinado fim. É neste contexto que investigaremos a evolução tributária para uma boa compreensão dos fundamentos e das origens da máquina tributária brasileira.

Ainda no Século XVIII, à época do Brasil colônia, eram cobrados: o quinto, os dízimos, o direito de passagem, bem como outros tributos, todos fundamentados na religiosidade para arcar com os gastos com o governo, o clero e a expansão da fé nas colônias. Dentre os mecanismos de fiscalização e arrecadação, as Casas de Fundição se destacavam por sua importância, mediante as explorações de metais preciosos e a forte corrupção presente entre os funcionários. (Balthazar, 2005, p. 55)

Segundo Costa (2008, p.18), os impostos eram cobrados mediante as Alfândegas nas Capitanias, nas Casas de Fundições onde ficavam os Registros de movimentação dos minerais circulantes, além destes, cobrava-se o imposto sobre o número de escravos em serviço efetivo nas Minas; o Sistema de Fintas (pagamento anual de uma quantia fixa em substituição do antigo Quinto), existindo por cinco anos. Entretanto essas medidas não foram suficientes para estancar as movimentações ilegais. Assim em 1735 instituíram novas práticas tributárias, segundo o mesmo autor, surgiu a Taxa de Capitação dos Escravos e os Censos das Indústrias, aumentando o número de contribuições a favor do Governo. Porém deixou de ser cobrada em 1751 a Taxa de Capitação dos Escravos, retornando as Casas de Fundições acrescidas à taxa de cem arrobas de ouro por ano. Depois se instituiu a Derrama, que cobrava os impostos atrasados fundamentada na redução do Quinto, devido ao contra bando e à sonegação fiscal. Com a decadência aurífera e a não aceitação da redução de arrecadação por parte do governo português. Havia então como tributos: O Subsídio Literário; Subsídio Voluntário, usados para a reconstrução de Lisboa pós terremoto; Terças Partes (um terço dos rendimentos dos ofícios) e Novos Direitos de Ofícios Justiça e Fazenda. Posteriormente o Quinto foi substituído pelos contratos de monopólio mediante a exploração de Diamante. Todas essas ações opressivas do governo geraram revoltas e inquietações populares. (Balthazar, 2005, pág. 56)

Ulteriormente com a vinda da família portuguesa para o Brasil, e com a abertura dos portos em 1808, vieram também os tributos, como: A Sisa de compra e venda dos bens da raiz, (10% do valor de compra) que depois se transformou em IMT (Imposto Municipal sobre

Transmissões Onerosas de Imóveis); Décima Urbana (10% sobre o rendimento dos imóveis, posteriormente em 1965, imposto sobre o patrimônio, hoje Imposto predial; Imposto do Selo, excluído pela Reforma de 1965. Mas que hoje segundo Costa(2008, pág.26), este não foi de fato extinto, se transformou no Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros; Imposto de Consumo Controlado pelas Estampilhas, hoje selo de qualidade; Impostos para criar fundos para a Instituição do Banco do Brasil, tendo a experiência se repetido mais tarde, com a criação do BNDES e a Petrobrás.

Outro marco importante foi em 20 de maio de 1840, com a Lei Orçamentária nº 108, que fixou uma nova discriminação legal dos tributos, classificando-os em Receitas Gerais¹, Provinciais² e Municipais³. Conforme Balthazar (2008, pág. 89-175)

A participação do Brasil na Guerra do Paraguai causou grande impacto na tributação. Houve majoração das alíquotas de vários impostos, com a aplicação do imposto direto de quantidade proporcional, isto é, o imposto pessoal (precursor do atual imposto de renda).

O imposto de renda foi criado em 1922 pelo artigo 31 da Lei de Orçamento nº4.625 e emendada em 1923, entrando em vigor somente em 1924.

A Constituição de 1934, em seu artigo 13 inovou dando autonomia aos municípios, e no artigo 11, proibiu expressamente a bitributação e o exercício cumulativo de competência, representando, portanto, um passo contra o abuso do poder de tributar.

¹ As receitas gerais correspondiam a: a) direitos sobre Importação (15%), sobre o Chá (30%), sobre a Pólvora (50%), sobre Reexportação (2%), sobre Exportação (7%); b) direitos sobre as embarcações estrangeiras que passassem a ser nacional (15% de seu valor), Lei 15 de novembro de 1831; c) direitos novos e velhos dos empregos e ofícios gerais (privilégios e faculdades recebidas como as de Dignitários da Ordem da Rosa) Lei de 11 abril de 1661; d) emolumentos de certidões de polícia, etc; e) dízima da chancelaria, imputada àquele que perdesse a demanda, revertendo em 10% sobre o valor da causa para o fisco, substituída por um imposto a 2%, pela Lei nº 98, 31 de outubro de 1835; f) imposto adicional sobre bebidas espirituosas; g) impostos sobre barcos do interior; h) impostos sobre despachantes e corretores; i) impostos sobre exportação – Alvará de 25 de abril de 1818; j) impostos sobre mineração de ouro e de outros metais- Lei de 27 de outubro de 1827; k) imposto de selo do papel – Alvará de 17 de junho de 1809, incidindo sobre tributos, folhas de livros, papéis forenses e comerciais; l) impostos sobre as lojas – Alvará de 20 de outubro de 1812; m) impostos sobre seges, carruagens e carrinhos e sobre a venda de embarcações nacionais - Alvará de 20 de outubro de 1812; n) impostos sobre loterias – Lei de 11 de outubro de 1837; o) taxa dos escravos, cobrada por cada escravo – Lei de 8 de outubro de 1835. (BALTAZAR, 2008, p. 89-175)

²As receitas provinciais correspondiam a: a) décima dos legados e herança; b) dízima dos gêneros (açúcar, café, etc.); c) impostos sobre transmissão da propriedade móvel; d) novos e velhos direitos; e) meia sisa dos escravos ladinos; f) emolumentos; g) subsídio literário, com finalidades assistenciais; h) décimas dos prédios urbanos; i) taxa de viação em estradas provinciais e de navegação em rios internos (passagem dos rios); j) imposto sobre casas de leilões e casa de modas; k) outros tributos, desde que diversos dos cobrados pelo Governo Central.(BALTAZAR, 2008, p. 89-175)

³ Aos Municípios caberia a receita que lhes fosse outorgada. (BALTAZAR, 2008, p. 89-175)

Em 1937 com o golpe militar, os municípios passaram a ter competência sobre o imposto de indústria e profissões antes dos Estados. A União, os Estados e os Municípios adquiriram competência comum firmando o Princípio de Participação comum em vários impostos.

A Reforma de 1965 estabeleceu a competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para cobrar Contribuição de Melhoria para custear obras públicas. Da Receita global do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre produtos Industrializados, obrigava à emenda à União entregar 20% da Receita aos Estados, DF e Municípios, através dos Fundos de Participação (art.21), antes era 10% sobre os dois impostos, sendo 10% restantes formariam o Fundo de Participação dos Municípios.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DA INSTITUIÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

O Código Tributário Nacional vigente foi introduzido ao ordenamento jurídico brasileiro formalmente através de uma lei ordinária - a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e pelo Ato Complementar 36/67.(CARREGAL, 2014, p.1)⁴, ainda sob a vigência da Constituição de 1967.

Com a queda do regime ditatorial e advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o Código Tributário Nacional de 1966 foi por ela recepcionado, excluindo-se os seus artigos que frontalmente confrontassem com o texto constitucional.

A Constituição de 1988, por sua vez, ao recepcionar o Código Tributário Nacional lhe atribuiu caráter de norma complementar em atendimento ao disposto no art. 146 da CRFB/1988, instrumento normativo constitucionalmente previsto que exige quórum qualificado, instituído pelo artigo 49, inciso II da Constituição de 1967 e perpetuado na Emenda Constitucional de 69 e na CRFB/1988⁵.

⁴ CARREGAL, João Paulo. Hierarquia Normativa. Lei Complementar. Direito Tributário. Análise dos julgados no AI no Ag 1.037.765-SP (STJ) e RE 377.457/PR (STF). Disponível em: <<http://blog.ebeji.com.br/hierarquia-normativa-lei-complementar-direito-tributario-analise-dos-julgados-no-ai-no-ag-1-037-765-sp-stj-e-re-377-457pr-stf/>>. Acesso em 26 de março de 2014.

⁵ Importante observar que enquanto o disposto no § 1º do art. 18 da EC 01/1969 dispunha competir à Lei Complementar, estabelecer normas gerais de direito tributário provocando controvérsia doutrinária sobre a abrangência das normas gerais, o inciso III do art. 146 em suas alíneas “a”, “b”, “c” da CRFB de 1988 discriminou matérias que necessariamente seriam estabelecidas como normas gerais e, assim, veiculadas por Lei

Foi diante dessa conjuntura, entremeada por conflitos, abusos de poder pelo estado, sonegação por parte dos contribuintes, e diante de um Código Tributário Nacional permeado por supressões, reformas, não recepções que o sistema tributário atual está fundado. E é diante dessa estrutura lacunosa, e pouco coesa que ainda hoje é possível identificar resquícios do regime ditatorial no Direito Tributário Brasileiro, sistema esse que em muitos momentos desprivilegia a isonomia.

3 VESTÍGIOS DE UM REGIME TOTALITÁRIO PRESENTE NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Na continuidade do amadurecimento do sistema tributário nacional, a constituinte de 1986 organizada mediante suas comissões aprovou em 27 de agosto de 1988 a reforma tributária, modificando a redistribuição de receitas da União, dos Estados e Municípios, bem como a fusão dos cinco impostos federais. O sistema tributário nacional revelou o anacronismo e a disfunção autoritária diante dos ideais democráticos, não avançando muito no tocante a vários princípios constitucionalmente previstos.

Nessa conjuntura que diversos “traços” do autoritarismo de outrora ainda estão presentes no Direito Tributário atual. Dentre os vários exemplos possíveis, OLIVEIRA (1995, p. 98-133) destaca:

A primeira brecha herdada do regime ditatorial passou a ser ampliada na constituição de 1988, foi a autorização feita ao executivo para alterar as alíquotas dos impostos de Importação, Exportação, Produtos Industrializados e Operações Financeiras, excluindo o Princípio da Anualidade, ou seja, tornando arbitrário o orçamento anual e conseqüentemente desestabilizando a economia. Observa-se que ainda permanece o sistema regressivo de cobrança de impostos, resquícios da constituição anterior. Outra questão alterada parcialmente foi às taxas cobradas nos empréstimos compulsórios muito utilizados no regime militar para atender as despesas com guerra externa, que passaram a ser utilizadas restritivamente apenas em casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, e em casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A União manteve também a sua expansão na ampliação de arrecadação, como o poder de instituir novos tributos e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais, todos de competência residual da União.

Complementar, como p.ex., definição de tributos e suas espécies, definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes no que diz respeito aos impostos, prescrição, decadência, obrigação, lançamento e crédito tributário.

No mesmo sentido, o ilustre jurista Aliomar Baleeiro, em sua obra “Direito Tributário Brasileiro”, questiona a idoneidade do processo legislativo durante o Regime de 1964, pois embora fosse mantida a Constituição de 1946, o ato complementar desenvolveu norma já existente na Constituição, como os atos institucionais. Os decretos-lei e os atos complementares introduziram no CTN alterações secundárias e de caráter interpretativo.

O CTN sobreviveu pelo princípio geral de continuidade e recepção das normas anteriores compatíveis em seus aspectos essenciais. (Baleeiro,2013, p. 4).

4 DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA COMO REGRA BASILAR PARA A CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO CONFORME A JUSTIÇA FISCAL

Nas constituições modernas, a igualdade ou isonomia, trata-se de princípios fundamentais (Weichert, 2000, p. 242-251). No entanto, a sua positivação em sentido meramente formal (igualdade perante a lei – art. 5º, *caput*, da CRFB/1988) não tem sido o suficiente.

A igualdade formal não está a contento. Pelo contrário, o tratamento igualitário *perante* a lei é a perfeita justificativa para o efetivo tratamento não isonômico. De fato, a administração, vinculada à legalidade, concretizará o comando abstrato da norma. E, se residir nesse critério posto na lei o cerne da discriminação, o agente cuidará tão somente de, *perante a lei*, aplicá-lo igualitariamente, ou seja, desigualar conforme a lei. “O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos.” (Canotilho,1993, p. 563).

Neste sentido, Weichert (2000, pág.243) questiona:“*Com efeito, de que adianta a aplicação isonômica da lei, se é a própria lei que distingue onde não poderia?*” No Brasil, apesar de o art. 5º, *caput*, da Constituição iniciar por determinar uma igualdade *perante* a lei, o Constituinte inseriu esse *valor isonômico* em diversos outros dispositivos, em contextos que não deixam dúvidas quanto à obrigação de ser observado *na* formulação da lei.

José Afonso da Silva (1994) adverte que, no Brasil, ao contrário do estrangeiro, a doutrina e a jurisprudência já antes da Constituição de 1988 não distinguiam a igualdade *perante* a lei da igualdade *na* lei:“Entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como a jurisprudência já firmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem

sentido que, no estrangeiro, se dá à expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.” (Silva, 1994, p. 197).

Como disse nosso mestre inspirador Rui Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. *Tratar com desigualdade os iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.* (BARBOSA, 1999, p. 55)

O legislador não é livre para desigualar contribuintes com capacidades econômicas equivalentes ou igualar contribuintes com capacidades distintas, exceto quando a própria natureza do tributo não o permita (hipótese em que opera plenamente apenas a isonomia e vedação do arbítrio, mas não a isonomia capacidade contributiva o que fere diretamente nas decisões judiciais).

Desta forma é que foram recebidas as isenções tributárias. A isenção, como se sabe, implica renúncia pelo Estado à receita de determinado tributo. Trata-se de uma exceção à regra da universalidade na tributação, corolário da igualdade. Ao conceder uma isenção, total ou parcial, o Estado abre mão de recursos públicos em favor de um particular ou um grupo de indivíduos. É o mesmo que uma subvenção, só que, ao invés de influir nas despesas, acarreta uma redução das receitas. Não é, aliás, que o constituinte determinou o mesmo tratamento orçamentário à subvenção e à isenção, ao dispor no parágrafo 6º do art. 165 que o projeto de lei orçamentária deve ser acompanhado de demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e outros benefícios tributários, financeiros e creditícios. Sempre que se concede a uma pessoa ou a um grupo de pessoas benefício fiscal, o ônus do tributo não pago é assumido pelo restante da sociedade. Todos os demais contribuintes deverão, pois, pagar tributos mais elevados para compensar o que deixou de ser arrecadado em função de isenção concedida. E, se o benefício não encontrar sólido fundamento, que justifique adequadamente essa desigualdade, o Estado estará discriminando todos os demais cidadãos.

A regra, portanto, é que a concessão de isenção atenta contra a igualdade e, com isso, afronta a Constituição. No entanto, se ela for fruto da ponderação de outros valores constitucionais, será admitida, sobrepondo-se à isonomia tributária fundamentada na divisão dos encargos do Estado conforme a capacidade econômica. É o caso da isenção concedida com

o intuito de incentivar o desenvolvimento regional, ou seja, no contexto de redução das desigualdades regionais (art. 3º, III, da Constituição). Logo, somente quando admitida pela própria Constituição, como instrumento de preservação ou promoção de valores por ela positivados, será tolerável a isenção.

Ressaltando que o princípio da isonomia está relacionado com o fato de que a hipótese de incidência tributária deve ter consequência igual para todo contribuinte a ela adstrito, sem qualquer distinção da pessoa envolvida. Assim, sob este viés, o denominado fato impositivo tributário deve incidir de forma igualitária para todo o contribuinte que se enquadrar nesta hipótese normativa, sem qualquer distinção.

Em relação às distinções em termos tributários, Machado (1995,pág.37) conceitua: "*o critério de discriminação deve ter um nexo plausível com a finalidade da norma*"; Do Canto (2001,pág.1) diz que sob este parâmetro é fácil identificar, por exemplo, que tipo de isenção estaria em desacordo com o princípio da igualdade ou não; por certo há de se levar em conta que a mesma não venha criar determinado privilégio para classe dominante, o que atentaria ao finalismo deste dispositivo normativo.

Assim surgiu as percepções necessárias e fundamentadas para requer uma reforma ampla e irrestrita do Código Tributário Nacional que assegure as garantias fundamentais e essenciais para a saúde tributária do contribuinte no Brasil e os impactos no exterior.

Necessário torna-se uma nova forma de programar uma redistribuição regressiva com ênfase nas grandes fortunas, reduzindo as discrepâncias sociais. Conciliar os conflitos é o melhor caminho para alcançar o êxito entre a sociedade e a Fazenda Pública.

5 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto é possível compreender que apesar do Código Tributário Nacional de 1966 ter alcançado os objetivos para os quais foi elaborado à seu tempo, atualmente, encontra-se defasado, mutilado pelas diversas reformas pontuais e marcado pelos princípios vigentes do anterior regime antidemocrático.

Por essas razões e diante da inevitabilidade real e das situações desiguais constantes é preciso urgentemente que se faça reformas profundas, não somente no que tange a uma readequação da carga tributária estrutural e fiscalizatória, além de um processo tributário mais

equânime e isonômico entre Estado e o Contribuinte, onde não persistam presunções absolutas, garantias impossíveis, exigências incumpríveis e a desproporcionais recursos.

REFERÊNCIAS

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 12^a ed., atualizado por MisabelDerzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A Resistência ao pagamento de tributos no Brasil**. Disponível em: <<http://www.fiscosoftware.com.br/a/2lzt/a-resistencia-ao-pagamento-de-tributos-no-brasil-uma-breve-analise-historica-e-humanistica-ubaldo-cesar-balthazar-andre-zampieri-alves>>. Acesso em dezembro de 2015.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 7. ed. Rio de Janeiro. Ediouro,1999.

BRASIL. **Constituição da República de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 20 de fevereiro de 2016.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 20 de fevereiro de 2016.

CAMPOS, H. S. Ourem. **Revista Esmafe**: Escola de Magistratura Federal da 5^a Região, n. 6, abr. 2004, pág.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra : Almedina, 1993.

CARREGAL, João Paulo. **Hierarquia Normativa. Lei Complementar**. Direito Tributário. Análise dos julgados no AI no Ag 1.037.765-SP (STJ) e RE 377.457/PR (STF). Disponível em: <<http://blog.ebeji.com.br/hierarquia-normativa-lei-complementar-direito-tributario-analise-dos-julgados-no-ai-no-ag-1-037-765-sp-stj-e-re-377-457pr-stf/>>. Acesso em 26 de março de 2014.

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.Do Canto . J.L.L. Revista da AJURIS – n. 84 – RS-Dez/2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 16^a Ed., revista atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999, p. 37.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 1995. pág.113.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

WEICHERT, Marlon A. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 37 n. 145 jan./mar. 2000. 242-251.