

Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP
Especialização em Gestão Pública Municipal

GESTÃO TRIBUTÁRIA

Luiz Antônio Abrantes
Marco Aurélio Marques Ferreira



2012
2ª edição

© 2012. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Todos os direitos reservados.

A responsabilidade pelo conteúdo e imagens desta obra é do(s) respectivo(s) autor(es). O conteúdo desta obra foi licenciado temporária e gratuitamente para utilização no âmbito do Sistema Universidade Aberta do Brasil, através da UFSC. O leitor se compromete a utilizar o conteúdo desta obra para aprendizado pessoal, sendo que a reprodução e distribuição ficarão limitadas ao âmbito interno dos cursos. A citação desta obra em trabalhos acadêmicos e/ou profissionais poderá ser feita com indicação da fonte. A cópia desta obra sem autorização expressa ou com intuito de lucro constitui crime contra a propriedade intelectual, com sanções previstas no Código Penal, artigo 184, Parágrafos 1º ao 3º, sem prejuízo das sanções cíveis cabíveis à espécie.

1ª edição – 2010

A161g	Abrantes, Luiz Antônio Gestão tributária / Luiz Antônio Abrantes, Marco Aurélio Marques Ferreira. – 2. ed. reimp. – Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2012. 126p. : il. Inclui bibliografia Especialização em Gestão Pública Municipal ISBN: 978-85-7988-032-2 1. Direito tributário - História - Brasil. 2. Obrigação tributária. 3. Responsabilidade fiscal. 4. Impostos. 5. Finanças públicas. 6. Educação a distância. I. Ferreira, Marco Aurélio Marques. II. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Brasil). III. Universidade Aberta do Brasil. IV. Título. CDU: 336.2
-------	--

Catálogo na publicação por: Onélia Silva Guimarães CRB-14/071

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR – CAPES
DIRETORIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS
Universidade Federal de Santa Catarina

METODOLOGIA PARA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA
Universidade Federal de Mato Grosso

AUTORES DO CONTEÚDO
Luiz Antônio Abrantes
Marco Aurélio Marques Ferreira

EQUIPE TÉCNICA

Coordenador do Projeto – *Alexandre Marino Costa*
Coordenação de Produção de Recursos Didáticos – *Denise Aparecida Bunn*
Capa – *Alexandre Noronha*
Ilustração – *Adriano S. Reibnitz*
Igor Baranenko
Projeto Gráfico e Finalização – *Annye Cristiny Tessaro*
Editoração – *Rita Castelan*
Revisão Textual – *Barbara da Silveira Vieira*
Claudia Leal Estevão Brites Ramos

Créditos da imagem da capa: extraída do banco de imagens Stock.xchng sob direitos livres para uso de imagem.

SUMÁRIO

Apresentação.....	7
Unidade 1 – A Legislação Tributária e os Princípios Constitucionais Brasileiros	
Evolução da Legislação Tributária no Brasil.....	15
Princípios Constitucionais Tributários.....	26
Conceituando o Direito Tributário.....	26
Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.....	27
Fontes do Direito Tributário.....	28
Unidade 2 – Obrigação e Legislação Tributária	
Obrigação Tributária.....	39
Definições e Espécies.....	39
Elementos da Obrigação Tributária.....	40
Responsabilidade Tributária.....	41
Vigência e Aplicação da Legislação Tributária.....	43
Administração Tributária.....	43
Fiscalização.....	44
Discriminação Constitucional de Rendas.....	45
Classificação da Competência Tributária.....	45

Unidade 3 – Sistema Tributário Nacional

Sistema Tributário Nacional.....	51
Definições de Tributos.....	52
Espécies de Tributos.....	53
Impostos.....	54
Taxas.....	55
Contribuição de Melhoria.....	56
Empréstimos Compulsórios.....	57
Contribuições Sociais.....	58

Unidade 4 – Gestão da Receita e da Despesa Pública Municipal

Gestão da Receita e da Despesa Pública Municipal.....	65
Ciclo Orçamentário.....	66
Características do Processo Orçamentário Municipal.....	67
Orçamentária: Sistema Tributário Municipal – Receitas.....	70
Transferências Intergovernamentais.....	91
Despesas.....	106
Sistema de Informação Orçamentário.....	112
Considerações Finais.....	120
Referências Bibliográficas.....	121
Minicurriculo.....	126

APRESENTAÇÃO

Caro estudante,

O debate público sobre a tributação no Brasil continua marcado por complexidade e dúvidas. Verificamos que cada vez mais o espaço é dedicado a discutir quais seriam os tributos mais recomendados pela teoria, ou pelos organismos governamentais, e quase nenhuma atenção é dada a administração e a gestão tributária.

No Brasil, o pouco conhecimento da realidade tributária e, mais ainda, de sua administração e gestão é bem mais acentuado no caso dos municípios. Primeiro, há certo preconceito em acreditar que todo governo, ainda que de menor escala, deveria se autossustentar, o que não ocorre nem nos países mais desenvolvidos. Segundo, os tributos típicos de governos locais, incidentes sobre patrimônio e taxas, não são os mais fáceis de serem administrados e de terem seus potenciais explorados. Finalmente, em um País com dimensões continentais tendem a faltar informações atualizadas e precisas, sem contar com as disparidades territoriais, funcionais, econômicas e sociais entre os municípios.

Podemos observar que muitos ainda discutem que as prefeituras dependem exclusiva ou basicamente de transferências repassadas pelas esferas superiores. No entanto, após a Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, houve um forte incremento de arrecadação municipal. Assim, reconhecemos o potencial de geração de receita própria pelos municípios.

Como colocam Afonso *et al.* (1998), os resultados de arrecadação tributária nas grandes cidades tendem a ser explicados pela modernização fazendária e, após a estabilização, pela melhoria dos sistemas de avaliação das propriedades imobiliárias e pelo



crescimento dos serviços à frente da indústria e do comércio. Nos municípios de menor porte, o aumento da arrecadação tende a ser explicado pela simples regulamentação e início de cobrança de impostos e taxas, posto que nestas unidades havia uma composição desregulamentada na década passada.

Desta forma, veremos a importância do conhecimento da gestão tributária dos municípios e responderemos questões como: o porquê da tributação, para onde vão nossos tributos e como elaboramos um orçamento público. A partir daí, criaremos uma visão teórico-empírica dos aspectos relacionados aos princípios da administração das nossas cidades.

Qualquer resposta a quaisquer dessas questões que você possa apresentar agora será parte de uma construção conceitual estabelecida a partir deste momento. Vamos juntos levantar amplos conhecimentos sobre a administração e a gestão tributária municipais para, em cada momento da aprendizagem, elevarmos a nossa condição de compreensão e aplicação à realidade.

Para abordarmos esses temas, estruturamos este livro em quatro Unidades de forma a possibilitar a você um profundo e conciso conhecimento dos fatores relacionados à gestão tributária municipal. Propomos, com este instrumento de ensino, conhecimentos teórico-empíricos no âmbito da gestão de despesas e receitas governamentais, com particular destaque aos recursos tributários municipais, fonte de financiamento da gestão municipal e de operacionalização das políticas públicas. Nesse contexto, vale ressaltarmos também a funcionalidade dos conhecimentos criados como base para as diversas ações do setor público, como o incentivo à melhoria da qualidade e bem-estar da população.

Na Unidade 1, faremos uma discussão sobre a evolução dos conceitos da Legislação Tributária, possibilitando a construção de uma visão crítica a respeito do desenvolvimento do Código Tributário Nacional e de sua influência na gestão pública. Ressaltaremos a prática administrativa de cobrança de tributos desde os primórdios do Brasil Colônia e as constantes evoluções na tributação em função da promulgação das Constituições Federais.



Nossa dica é: leia com atenção e procure estabelecer a relação entre a história tributária brasileira, seus dizeres lícitos e o impacto das práticas de arrecadação de tributos no ordenamento administrativo nacional.

Na Unidade 2, avançaremos para um contexto contemporâneo, visando à compreensão das definições e espécies tributárias e à aplicação do Direito Tributário na legislação brasileira. Trataremos dos processos de criação de tributos, de seus dispositivos e do surgimento da obrigação tributária, a qual se relaciona ao advento do vínculo jurídico na prestação tributária. Observaremos, também, as determinações da vigência, administração, fiscalização e competência na arrecadação dos tributos.

Na Unidade 3, estudaremos o Sistema Tributário Nacional. Examinaremos os aspectos estruturais básicos do nosso ordenamento jurídico-tributário vigente, contendo as regras que devem ser seguidas pelos legisladores, bem como por parte da administração tributária e do Poder Judiciário no exercício de suas respectivas funções. Veremos, também, as diferentes caracterizações dos tributos sob a perspectiva das competências federal, estadual e municipal, e, quanto às espécies, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

Na Unidade 4, abordaremos a exposição dos conceitos relativos aos princípios da gestão tributária e das principais fontes de receitas e despesas públicas e sua aplicação na administração municipal. O nosso objetivo com esse tópico é o de facilitar o seu entendimento sobre o orçamento público e propiciar-lhe a utilização prática da gestão pública municipal em processos de arrecadação, execução e acompanhamento orçamentário. Veremos que o orçamento público municipal é apresentado como um meio que evidencia as receitas de terceiros (impostos, taxas e contribuições) e as receitas que constituem fontes de recursos, sendo possível ao governo municipal reconhecer o montante total na aplicação e oferecimento de bens e serviços, como a educação, a saúde, a segurança, dentre outros, no intuito de atender aos anseios da sociedade. Em seguida apresentaremos o processo do orçamento



municipal relacionado aos aspectos de previsão de receita tributária, considerando como receita os impostos sobre: a propriedade territorial urbana e a propriedade predial (IPTU); a transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) e os serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Abordaremos, também, as receitas municipais advindas das taxas do efetivo exercício do Poder de Polícia administrativa, tais como: as licenças para localização, funcionamento e exercício de comércio; e as taxas decorrentes da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à disposição, por exemplo, aquelas relacionadas à limpeza pública e conservação de estradas municipais.

Como iremos verificar, além dos recursos tributários municipais, a Constituição Federal de 1988, criou dispositivos de transferências intergovernamentais, visando à autonomia e ao crescimento dos entes da União. Nessas, ressaltamos as Transferências Constitucionais (FPM e ITR); as Legais (Programas Educacionais, de Saúde e de Assistência Social); as Automáticas (PNAE, PDDE, PNATE); as Fundo a Fundo (Saúde e Assistência Social); as Diretas ao Cidadão (Programa Bolsa Família); e as Voluntárias (ICMS, IPVA, IPI).

Conferiremos como as despesas públicas são de fundamental relevância na determinação do orçamento como instrumento essencial da política administrativa municipal, compatível com exigências legais e institucionais. Podemos identificá-las como os dispêndios que a administração faz para o custeio de seus serviços, remuneração dos servidores, aquisição de bens, execução indireta de obras e serviços e outros empreendimentos necessários à consecução de seus fins.

Ao final desta disciplina, esboçaremos o SIGA BRASIL que é um sistema de informações que permite a qualquer indivíduo por meio da internet ter acesso amplo e facilitado a diversas bases de dados sobre planos e orçamentos públicos. Esse sistema foi desenvolvido para que o usuário final não precise sequer conhecer as diversas bases de dados, pois todas as consultas são feitas por meio de uma única interface. Portanto, além de agrupar um grande

acervo de informações orçamentárias, o SIGA BRASIL torna essa coletânea acessível a você e lhe permite fazer os cruzamentos que desejar entre um amplo leque de dados.

A partir das interfaces do SIGA BRASIL podemos realizar diversas consultas, além de verificar relatórios e pareceres elaborados pela Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. A maioria dessas consultas é interativa, ou seja, você pode modificá-las, filtrando ou acrescentado variáveis ou mesmo inserindo cálculos, classificações e outros aspectos.

Todos esses temas o conduzirão ao conhecimento da evolução e da implementação da gestão tributária municipal no Brasil. Esperamos que, ao final do estudo, a leitura do material e a realização das atividades sugeridas lhe propiciem uma ampla compreensão dos fenômenos relacionados ao seu município, possibilitando a você uma visão crítica e, ao mesmo tempo, propositiva.

Assim, desejamos que você tenha uma ótima experiência com o seu estudo, pois nós autores ao percorrermos este caminho a tivemos. Aproveitamos para fazer especiais agradecimentos ao mestrando em Administração Pública da Universidade Federal de Viçosa, Antônio Carlos Brunozi Junior, pelo subsídio à realização das pesquisas de conteúdo textual e gráfico, sem as quais esse livro não seria concluído; e a Professora Doutora Maria Helena Leal Castro, da Universidade Federal de Juiz de Fora, pelas preciosas críticas e sugestões técnicas que tornaram possível atingir a versão final deste livro.

*Professores Luiz Antônio Abrantes e
Marco Aurélio Marques Ferreira*



UNIDADE 1

A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BRASILEIROS

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Descrever a evolução da Legislação Tributária no Brasil;
- ▶ Evidenciar os princípios jurídicos que proporcionam suporte a cada legislação;
- ▶ Identificar os dizeres constitucionais relacionados à Legislação Tributária; e
- ▶ Conceituar Direito Tributário, descrever suas fontes lícitas e seus dispositivos de incidência.

EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Caro estudante,

Seja bem-vindo à primeira Unidade da disciplina *Gestão Tributária*. Nesta Unidade, veremos que as dimensões das práticas tributárias no Brasil podem ser observadas desde os primeiros instantes de exploração do pau-brasil, no século XVI, o que nos possibilitará a construção de uma visão crítica a respeito do desenvolvimento do Código Tributário Nacional e de sua influência na gestão pública.

Bons estudos!

Nos primórdios do Brasil Colônia temos que o primeiro tributo brasileiro, denominado quinto do pau-brasil, era pago compulsoriamente à Coroa portuguesa pelos colonizadores que desejavam explorar a terra descoberta, sendo o pagamento deste tributo a quinta parte de tudo aquilo que era extraído e vendido pelo colonizador. Naquela época, a tributação não ocorria exclusivamente em moeda, o pagamento também era efetuado com a própria mercadoria produzida no País principalmente devido à proibição da circulação de moedas no Brasil e à dinâmica econômica que não facilitava a circulação dessas mercadorias.

Contudo, o processo de colonização do Brasil foi inevitável e necessário para a proteção e desenvolvimento do território e para tornar a Colônia, a partir das riquezas produzidas, um empreendimento lucrativo para Portugal.

Esse processo, no campo administrativo, considerando as precárias condições econômicas da Coroa, foi incrementado de forma a transferir o ônus financeiro da colonização para

particulares, surgindo assim as Capitânicas Hereditárias, cuja concessão também envolvia obrigações tributárias impostas aos donatários. No campo econômico, a opção foi pela exploração agrícola da cana-de-açúcar, pois o açúcar, além de ser uma mercadoria de grande aceitação em terras europeias, tornava as novas terras mais rentáveis.

Com esta forma de organização surgiram também dispositivos legais para a cobrança tributária. Por meio da [carta de](#)

[Foral](#) era concedido o direito tributário sobre rendas, direitos, foros e tributos. Os donatários das capitânicas eram obrigados a pagar ao rei de Portugal parte de tudo o que produziam.

Sendo assim, mesmo a Colônia sendo povoada por portugueses, as exigências tributárias aumentaram significativamente no Brasil, e novos tributos passaram a ser cobrados como aqueles relativos ao monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e drogas; os relativos aos direitos alfandegários sobre importação e exportação; quintos dos metais e pedras preciosas e dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados.

Passados poucos anos, o Governo português verificou que a opção pelas capitânicas não foi a mais acertada, visto que as atividades econômicas se concentraram em poucas regiões, principalmente em função da cana-de-açúcar e do assédio às terras portuguesas por parte das potências europeias. Além do mais, o esboço do sistema tributário articulado com o sistema das Capitânicas Hereditárias já demonstrava nítidos sinais de superação.



Saiba mais

Carta de Foral

No Brasil como em Portugal e em outras partes do Império Português, a carta de Foral tratava, entre outras coisas, dos tributos a serem pagos pelos colonos ou aqueles de que estes ficavam isentos. O seu nome é originário do documento que estabelece os foros (direitos, deveres, liberdades e garantias) dos habitantes ou povoadores de uma terra a ser fundada, ou que recebia independência por seu desenvolvimento. Assim, cada carta de Foral estabelecia os direitos e os deveres particulares desses colonos, habitantes, ou povoadores na vida municipal, no exercício da Justiça, nos privilégios da terra, na organização social e administrativa etc. Definia ainda o que pertencia à Coroa e ao senhor donatário, quando houvesse um. Geralmente, quando descobertos metais e pedras preciosas, eram repassados 20% à Coroa e 10% dos produtos do solo ao donatário. A Coroa detinha então o monopólio do comércio do pau-brasil e de especiarias. Fonte: Elaborado pelos autores.

Aqueles que detinham a confiança do rei tornaram-se foco de problema no que se referia à arrecadação tributária à época, pois parte da arrecadação era desviada para particulares. Por sua vez, aqueles que tinham o ofício de cobrar os tributos omitiam essa situação para beneficiarem os devedores.

Como solução intermediária a fim de centralizar a administração colonial, o Governo português na Colônia brasileira instituiu um novo representante, o Governo-Geral, que assumiu grande parte das funções desempenhadas pelos donatários. A partir de 1720, os governadores passaram a receber oficialmente o título de Vice-Rei. O Governo-Geral permaneceu até a vinda da família real para o Brasil, em 1808.

No século XVIII, o Vice-Rei que fora designado ao Brasil manteve os mesmos princípios de arrecadação dos tributos. Além disso, propôs a criação de novas formas de receitas tributárias para a Coroa, com destaque para o subsídio literário, os subsídios do açúcar e do algodão e os impostos sobre o ouro. No início do século XIX os portos do Brasil foram abertos a nações ligadas a Coroa portuguesa e medidas importantes foram instituídas visando à melhoria da administração da Colônia brasileira, como a implementação do Banco do Brasil e do Tesouro Nacional e o surgimento das moedas ouro e prata utilizadas para as realizações comerciais. Como consequência dessas implementações houve a extinção dos rendeiros, responsáveis pela arrecadação do dinheiro público.

Ainda assim a gestão dos recursos públicos arrecadados pelo Governo-Geral continuava insipiente. Podemos observar na história do País dispêndios abusivos, a exemplo da mudança da família real para o Brasil, financiada por meio dos tributos arrecadados na Colônia brasileira. Como a arrecadação era insuficiente para suprir as despesas da corte portuguesa, foram instituídas novas formas de tributação à Colônia. E, devido à inexistência de uma separação fiscal de competência, um mesmo tributo podia ser cobrado várias vezes, sendo diferenciado apenas em sua nomenclatura.

Com a proclamação da independência brasileira em 1822, as relações coloniais entre Brasil e Portugal foram rompidas. Em 25 de março de 1824 o País outorgou a sua primeira Constituição, com promessas de um Sistema Tributário Nacional mais justo sem os excessos fiscais que provinham da Coroa e a manutenção de uma gestão mais equitativa nas práticas tributárias.

Entretanto, a despeito das promessas, o Brasil independente herdou do período colonial uma precária estrutura tributária. A receita arrecadada pela cobrança dos tributos passou a ficar no País, porém a forma de cobrança e a arquitetura tributária sofreram poucas transformações. As mudanças ocorridas à época estavam relacionadas ao âmbito administrativo, com a divisão dos poderes em Legislativo, Moderador (Executivo) e Judiciário. Já nas cidades, o poder estava restrito a uma Câmara Municipal, representando direitos civis e políticos, porém limitados.

No período colonial do Brasil, o abuso na cobrança de tributos era intenso. Veja estas **pérolas históricas** da Legislação Tributária brasileira:

Outras peculiaridades da Legislação Tributária brasileira podem ser encontradas no

Dicionário da História dos Impostos lançado pela Receita Federal. Leia e discuta com os seus colegas este extenso processo de aplicações tributárias. Poste sua opinião no Ambiente Virtual de Ensino-Aprendizagem.

- ▶ Em abril de 1600 foi criado o imposto denominado “isenção até o fim do mundo”, destinado a auxiliar o Mosteiro de São Bento.
- ▶ Entre 1630 e 1738, era cobrado o imposto “conchavo das farinhas”, em que os baianos tinham de contribuir com um prato de farinha para a alimentação das tropas que lutavam contra os holandeses invasores.
- ▶ Nos primórdios de 1730, o tributo apelidado “chapins da princesa” contribuía para cobrir as despesas com sapatos das mulheres da corte, em Portugal.

Assim, em 1889, com a promulgação da República, algumas decisões administrativas foram paulatinamente sendo introduzidas e, em 24 de fevereiro de 1891, a primeira Constituição da República delegou, por meio dos artigos 7º e 9º, competência à União e aos Estados para decretarem determinados impostos. Coube a cada Estado encarregado fixar os impostos municipais de forma a

assegurar-lhes autonomia. Tanto a União como os Estados tinham poder pra criarem outras receitas tributárias.

Por meio do artigo 31 da Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, foi instituído no Brasil o imposto geral sobre a renda, devido anualmente por toda pessoa física (IRPF) ou jurídica (IRPJ), residente no território nacional, com incidência sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. Nesse mesmo ano foi criado, ainda, o imposto sobre vendas mercantis posteriormente denominado imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).

Anteriormente à Constituição de 16 de julho de 1934, que promoveu notórias modificações na estrutura tributária e nas práticas administrativas do País, ressaltamos a importância dos tributos nos três âmbitos da esfera federal. Para a União, os impostos de importação representavam aproximadamente 50% de suas receitas, e os impostos sobre o consumo 10%.

Na esfera estadual o imposto de exportação foi a principal fonte de recursos, gerando mais de 40% do total arrecadado. Aos municípios couberam receitas tributárias específicas como o imposto sobre indústrias e profissões e o imposto predial.

Na década de 1930, por meio da Constituição Federal, houve uma reforma geral do Tesouro Nacional com reflexo no campo tributário, e as principais modificações ocorreram nas esferas estadual e municipal. Os Estados foram dotados de competência privativa para decretarem impostos sobre vendas e consignações ao mesmo tempo em que era proibida a cobrança do imposto sobre exportações em transações interestaduais e limitada a alíquota deste imposto ao máximo de 10%.

Os municípios, a partir dessa Constituição, passaram a ter competência privativa para decretarem alguns tributos, como o imposto sobre a concessão de licenças; o imposto predial e territorial urbano; o imposto sobre diversões públicas; o imposto sobre a renda de imóveis rurais; e taxas sobre serviços municipais.

Outra inovação à época foi a repartição da receita de impostos entre as diferentes esferas de governo. Estes impostos eram arrecadados pelos Estados que repassavam 30% à União e 20%

ao município de origem da arrecadação. Metade dos impostos cobrados pelos Estados sobre as indústrias e as profissões também eram repartidos com os municípios.

A Constituição de 10 de novembro de 1937 apresentou mudanças mínimas no Sistema Tributário Nacional, com poucos efeitos sobre as práticas orçamentárias e destaque para a perda de competência privativa dos Estados para tributare o consumo de combustíveis de motor de explosão. Ademais, os municípios perderam a capacidade para tributare a renda das propriedades rurais. Em face das limitações impostas pela Constituição anterior, o imposto sobre exportação, principal receita tributária estadual, passou a representar apenas 10% da arrecadação, enquanto o imposto sobre vendas e consignações tornou-se a principal fonte de recursos, respondendo por 45% da arrecadação.

Em virtude das guerras mundiais ocorridas na primeira metade do século XX, a participação do imposto sobre a importação foi reduzida bruscamente em 1942 e deixou de ser uma importante fonte de recursos para o Governo Federal. A pouca notoriedade relativa à receita por ele gerada certamente facilitou a decisão de utilizá-lo principalmente como instrumento de política econômica na década de 1950.

A Constituição Federal promulgada em 18 de setembro de 1946, apesar de ter efetuado poucas mudanças no Sistema Tributário Nacional, trouxe nova autonomia aos Estados e municípios, que passaram a participar de vários impostos decorrentes do avanço da industrialização apoiada em investimentos estrangeiros e em benefícios fiscais. Mas será que essa situação foi benéfica?

Não. Essa situação gerou graves problemas de equalização ao orçamento público, visto que o apoio à industrialização e ao desenvolvimento nacional ocasionou o crescimento de despesas que não foram acompanhadas pela geração de receitas. Nessa época,

o Sistema Tributário Nacional mostrava-se insuficiente, apresentando um déficit de 4% do Produto Interno Bruto (PIB). Deste modo, para que o Governo pudesse enfrentar a crise política e econômica à época, a realização de reformas se fez necessária, surgindo, portanto, as “reformas de base”.

Durante o período compreendido entre as décadas de 1950 e 1960, inúmeras propostas foram elaboradas a fim de proporcionarem a reestruturação do sistema arrecadador, até então insuficiente. Com o País almejando crescimento econômico, a principal crítica à tributação era a excessiva carga incidente sobre o setor produtivo, tanto devido à cumulatividade do imposto de consumo como ao progressivo aumento do imposto de renda de pessoas jurídicas. Assim, ao final de 1963 foi criada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal.

Com o golpe de março de 1964, a reforma tributária proposta pela comissão adquiriu impulso, e os órgãos instituidores passaram a encontrar menores obstáculos políticos. Um novo Sistema Tributário Nacional foi gradativamente implantado, priorizando medidas que contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e a equalização do orçamento público. Neste período, tiveram destaque os incentivos fiscais para as regiões não industrializadas, a política de subsídios com a criação da zona franca de Manaus e a reforma tributária de 1965. Em 24 de janeiro de 1967, foi outorgada a quinta Constituição da República.

A preocupação do Governo Federal em aumentar as receitas tributárias e lançar empréstimos estava em consonância com os objetivos de reduzir o déficit do Tesouro Nacional e equalizar o orçamento público. Tudo isso deveria ser feito sem que a moeda brasileira fosse inflacionada, uma vez que esta era uma das maiores críticas feitas pelo Governo militar ao Governo constitucional que o antecedeu.

A partir da implementação da reforma do aparelho arrecadador federal finalizada em 1982, o País passou a apresentar reflexos positivos em sua estrutura administrativa, ressaltando como destaques a criação de mecanismos de compensação nas distribuições de rendas fiscais e a transformação do Sistema Tributário Nacional em instrumentos de política econômica. Em contrapartida, também foram observados problemas como a gestão tributária insuficiente, as excessivas legislações e a confusão na aplicação e orientação de leis aos contribuintes.

Em razão desse cenário de déficit e agravamento do estado econômico, o Governo buscou receitas, materializadas pela Emenda Constitucional n. 23, de 1º de janeiro de 1984, para alterar os dispositivos da Constituição Federal vigente (1967) a fim de aumentar a receita tributária. Na época, além de modificar a participação dos Estados e municípios em relação à distribuição das receitas tributárias, também foram instituídos o imposto sobre serviço de comunicação e o novo imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Todas essas alterações processadas na Legislação Tributária e a excessiva desconcentração de recursos surgiram como fortes indícios de comprometimento da eficiência da reforma realizada na década de 1960. A necessidade da elaboração de um novo sistema culminou, então, com o surgimento da Constituição de 1988. Observe na Tabela 1 as mudanças ocorridas na participação tributária sobre o PIB nacional, quando consideradas as inúmeras distinções nas leis e as variáveis nos preceitos de arrecadação.

Tabela 1: Carga tributária global – 1947/1985

ANO	% TRIBUTÁRIA DO PIB
1947	13,84
1950	14,42
1955	15,05
1960	17,41
1965	18,99
1970	25,98
1975	25,22
1980	24,52
1985	24,06

Fonte: Adaptada a partir das Contas Nacionais do Brasil e IBGE

O Sistema Tributário Nacional criado pela Constituição de 1988, ao contrário do originado pela reforma na década de 1960, foi consequência de um processo participativo cujas maiores discussões ficaram concentradas na Assembleia Nacional Constituinte, embora também tenha contado com a participação direta da população, por meio das emendas populares.

No Título IV – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, Seção I a VI – são elencados os princípios gerais da tributação, as limitações ao poder de tributar e a distribuição das competências tributárias. As limitações ao poder de tributar trazem a garantia de direitos individuais ao contribuinte; mantêm o princípio da legalidade, igualdade tributária, irretroatividade e anterioridade; os tributos confiscatórios; os tributos de tráfego interestaduais ou intermunicipais; e a impossibilidade de criar um tributo sem lei que o estabeleça.

Sendo assim, pela forma da lei, os tributos das respectivas esferas do Governo passaram a ter a seguinte configuração no novo Sistema Tributário Nacional:

- ▶ Tributos da União
 - ▶ Imposto sobre importação de produtos estrangeiros.
 - ▶ Imposto sobre exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.
 - ▶ Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.
 - ▶ Imposto sobre produtos industrializados.
 - ▶ Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários.
 - ▶ Imposto sobre a propriedade territorial rural.
 - ▶ Imposto sobre grandes fortunas.
 - ▶ Outros impostos, impostos extraordinários, na iminência ou em caso de guerra externa.
 - ▶ Empréstimo compulsório.
 - ▶ Taxas.
 - ▶ Contribuições de melhoria.

- ▶ Tributos dos Estados
 - ▶ Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.
 - ▶ Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.
 - ▶ Imposto sobre propriedade de veículos automotores.
 - ▶ Adicional do imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.
 - ▶ Taxas.
 - ▶ Contribuições de melhoria.
- ▶ Tributos dos municípios
 - ▶ Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.
 - ▶ Imposto sobre transmissão *inter vivos* a qualquer título de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis.
 - ▶ Impostos sobre vendas a varejo de combustíveis, líquidos e gasosos, exceto óleo diesel. Imposto sobre serviços de qualquer natureza.
 - ▶ Taxas.
 - ▶ Contribuições de melhoria.

Esse Sistema Tributário Nacional passou a vigorar no dia 1º de março de 1989 e foi apontado como extremamente complexo, pouco transparente e injusto, considerando que a carga tributária estava concentrada nos impostos indiretos, cuja base de incidência era o consumo. Com base na Figura 1 podemos evidenciar a incidência da carga tributária sobre o PIB nacional, considerando as modificações e introduções lícitas advindas da Constituição Federal de 1988.

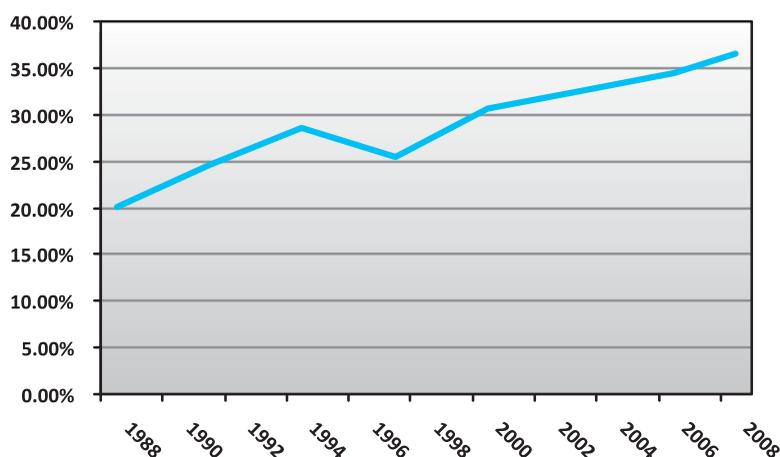


Figura 1 : Evolução da carga tributária sobre o PIB após a Constituição de 1988
Fonte: Adaptada a partir das Contas Nacionais do Brasil e IBGE

Assim, podemos afirmar que um sistema tributário bem concebido, constituído por impostos de base ampla, deve possibilitar o aumento ou a diminuição da carga tributária, de forma a fornecer financiamento adequado às atividades do governo, em suas diferentes etapas, sem que sejam necessárias reformas de grande porte que afetem o funcionamento do setor produtivo.

Contudo, dificilmente isto será possível se os componentes de um sistema tributário apresentarem bases mais estreitas, que exijam tributação excessivamente pesada de poucos segmentos da atividade econômica. Assim, a ampliação das bases e a racionalização dos tributos, ao interferirem cada vez menos no funcionamento do processo econômico, são claramente tendências mostradas pela evolução do Sistema Tributário Nacional brasileiro, embora a carga tributária tenha continuamente evoluído.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Vamos agora compreender os princípios constitucionais tributários que orientam o Direito Tributário. Para tanto partiremos da definição de Lacombe (2004) que traz princípio como sendo conceitos ou ideias básicas que podem fundamentar uma forma ou uma teoria já concretizada.

Para compreendermos este tema precisamos partir de uma visão dicotômica ampla, Estado e contribuinte, para depois entendermos o que é, conceitualmente, o Direito Tributário.

CONCEITUANDO O DIREITO TRIBUTÁRIO

De acordo com Harada (2007), o Direito Tributário é o responsável por disciplinar o processo de retirada compulsória pelo Estado de parcela da riqueza de seus contribuintes mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito; constituindo uma disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

Mas atenção! O Direito Tributário não é uma ciência autônoma, mas um ramo independente da Ciência Jurídica, que tem princípios jurídicos próprios, inaplicáveis aos demais segmentos do Direito. Ou seja, submete-se aos princípios gerais do Direito, bem como se relaciona com os outros campos do Direito, que é uno e indivisível.

Ademais, o Direito Tributário se relaciona com o Direito Constitucional por este representar a base de origem de todos os ramos jurídicos; possui estreita ligação com o Direito Financeiro, em que se destacam o estudo específico da receita pública e a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte; possui vínculo com o Direito Administrativo por este embasar os diversos procedimentos tributários; interliga-se com o Direito Penal quando da interpretação e aplicação das infrações fiscais que capitulam penas pecuniárias; e mantém conexões com o Direito Civil no qual foi buscar várias de suas categorias jurídicas frequentemente vinculando a estrutura privada desses conceitos ao Direito Público.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) rege a estruturação sistemática da ordem tributária do País. O artigo 145 da CF/88 confere poder à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios para instituírem impostos e taxas, em razão do exercício do Poder de Polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição e a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Contudo, na CF/88, direta ou indiretamente, encontramos o sustentáculo do Direito Constitucional Tributário Positivo, visto que ela é a sua primeira e principal fonte quando este dispõe sobre seus princípios gerais: das limitações do poder de tributar, dos impostos da União, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, dos impostos dos municípios e da repartição das receitas tributárias.

A CF/88 é o instrumento primeiro e soberano que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. Ainda que abstratamente, a CF/88 descreve os vários tributos e estabelece



Confira, no texto da CF/88, o artigo citado acessando o *site* <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/constitui%C3%A7ao_compilado.htm>.

referências às taxas e às hipóteses em que são admitidas; à contribuição de melhoria e seus pressupostos; e ao delineamento dos empréstimos compulsórios.

Contudo, é importante destacarmos, ainda, que a CF/88 como Lei Tributária Fundamental, **não cria tributos**. Logo, a competência tributária não ultrapassa a esfera do Poder Legislativo, pois se exaure com a edição da CF/88.

Sendo assim, podemos perceber que é na CF/88 que encontramos a delimitação e o fracionamento da competência tributária pela qual a União, os Estados, os municípios e o Distrito Federal receberam cada qual um campo tributável próprio.

Apenas o Poder Legislativo pode criar tributos.

FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Fontes são os modos de expressão do Direito. Nos sistemas de Direito escrito, a fonte básica é a lei, abrangendo a lei constitucional; as leis complementares; as leis ordinárias; as leis delegadas; as medidas provisórias; os decretos legislativos; as resoluções; os tratados e convenções internacionais; e as fontes formais secundárias.

No Direito Tributário, centrado no princípio da legalidade, a lei exerce o papel de notória importância. Outros atos, sem o *status* da lei, podem atuar em assuntos preteridos da tributação, como a aprovação de formulários de prestação de informações, de guias de recolhimento etc.

Fontes Materiais

As fontes materiais ou fontes reais do Direito Tributário são os pressupostos básicos da tributação; são os bens em geral, utilizados pelo legislador como veículos de incidência tributária, como o patrimônio, a renda e os serviços. Esses bens, por servirem de suporte ao fenômeno tributário, são conhecidos como fatos impositivos.

A fonte real, portanto, é a ocorrência do fato que define a geração da obrigação tributária. Conforme o artigo 114 do Código Tributário Nacional, fato real é a situação definida em lei como necessária e suficiente na determinação de um fenômeno tributário.

A situação para a ocorrência é sempre um fato, descrito na norma legal, que, uma vez ocorrido em concreto, gera a obrigação de pagar o tributo. É descrito em norma legal que existe a incidência do imposto sobre serviços e mercadorias (ICMS), porém a efetiva geração da obrigação de pagamento do tributo se dá na circulação, seja na compra, seja na venda de serviços ou mercadorias.

Fontes Formais

São consideradas fontes formais os atos normativos ou o conjunto de normas que dão nascimento ao Direito Tributário. As normas jurídicas que regulam o procedimento administrativo e as normas jurídicas que dispõem sobre a tutela jurisdicional em matéria tributária constituem as fontes formais do Direito Tributário Material, do Direito Administrativo Tributário e do Direito Tributário Processual.

As fontes formais são constituídas pelas normas constitucionais e pelos atos normativos referidos no artigo 59 da CF/88, quais sejam: emendas à CF/88, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções, tratados e as convenções internacionais.

Emendas Constitucionais

As emendas constitucionais são alterações setoriais no texto constitucional originário, realizadas por meio de um processo mais rigoroso do que o previsto para as demais normas e surgem como manifestação do poder constituinte derivado. Sendo assim, seu conteúdo deve respeitar os limites impostos pelo texto principal.

Cabe destacarmos ainda que em acordo ao § 4º do artigo 60 da CF/88, não será objeto de deliberação a proposta que tende a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais.

Para o seu melhor entendimento, evidencie as formas de fontes do Direito Tributário e as incidências na sua realidade e região geográfica, pesquisando no site do Senado Federal – SICON – <<http://www6.senado.gov.br/sicon/PreparaPesquisa.action>>. Após verificar as representações de seu interesse, destaque as principais consequências decorrentes das formas de tributação em seu município. Compartilhe essas informações com seus colegas e tutor no Ambiente Virtual de Ensino-Aprendizagem (AVEA).

Leis Complementares

A lei complementar é uma espécie normativa diferenciada, com processo legislativo próprio e matéria reservada. A princípio possui as mesmas fases do procedimento ordinário, o que as diferencia é o *quorum* para aprovação e a competência material. Assim, para a lei ordinária é suficiente maioria simples (artigo 47 da CF/88), já para a lei complementar (artigo 69 da CF/88) o *quorum* para aprovação deverá ser de maioria absoluta.

No campo material, para a lei complementar a competência é taxativa, ou seja, somente nos casos expressamente determinados pela CF/88. Para a lei ordinária a competência é residual, abrange apenas as matérias não reservadas para a lei complementar.

Cabe ainda salientarmos que não há hierarquia entre as duas espécies normativas, ambas estão subordinadas à CF/88.



Leis Ordinárias

A lei ordinária é a lei que tem seu procedimento delineado pela CF/88 por meio do processo legislativo ordinário, o qual compreende três fases: introdutória, constitutiva e complementar.

A primeira fase concebe a iniciativa de lei, que é a faculdade atribuída a alguém ou a algum órgão para apresentar projetos de lei ao legislativo. A fase constitutiva se estabelece após a apresentação do projeto de lei ao Congresso Nacional e uma vez discutido é votada a matéria nas duas casas, delimitando o objeto a ser **aprovado** ou mesmo rejeitado pelo Poder Legislativo.

Após aprovado e sancionado pelo presidente da república, o projeto de lei passa à fase complementar que compreende a sua promulgação (declarar existência da lei) e a sua publicação (garantir notoriedade). A lei ordinária está subordinada hierarquicamente somente à CF/88; contudo, a sua competência material é obtida de forma residual à competência das leis complementares elencadas taxativamente nos dispositivos da CF/88.

Para a aprovação de lei ordinária é necessário atender o requisito do artigo 47 da CF/88, qual seja, a de maioria simples para a aprovação do projeto em cada casa legislativa, câmara e senado.

Medidas Provisórias

No Direito Constitucional brasileiro, a medida provisória (MP) é adotada pelo presidente da república mediante ato unipessoal, sendo pressupostos a urgência e a relevância, sem a participação do Poder Legislativo.

A MP vigora por 60 dias, prorrogável por mais 60. Após este prazo, se o Congresso Nacional não aprová-la, convertendo-a em lei, a MP perderá sua **eficácia***. A CF/88 proíbe a reedição de uma MP na mesma sessão legislativa, que tenha sido expressamente rejeitada no Congresso Nacional ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo, podendo ser confirmada na sessão legislativa seguinte.

Quanto ao aspecto da elaboração de matéria tributária, as MPs não se mostram instrumento hábil e legal à criação ou majoração de tributos, pois a CF/88 exige via específica, consubstanciada na lei formal, em face do princípio da legalidade.

Nesse contexto, as MPs, em matéria tributária, são utilizáveis para a criação de impostos extraordinários de guerra e para a

***Eficácia** – capacidade de atingir resultados válidos, ou seja, que precisam ser atingidos.
Fonte: Lacombe (2004).

instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, ou sua iminência, crises econômicas e calamidade pública).

Decretos Legislativos

São instrumentos normativos de igual hierarquia a da lei ordinária, editados privativamente pelo Congresso Nacional para a aprovação de tratados e convenções internacionais. São ferramentas idôneas também utilizadas para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitam do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

Mas para que servem os decretos-leis?

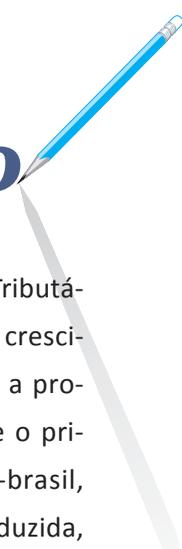
Servem para fixar, a cada exercício financeiro, a remuneração do presidente e do vice-presidente da república e dos ministros de Estado. Ao Direito Tributário interessa mais os decretos legislativos aprovando convenções internacionais para evitar dupla tributação do imposto sobre a renda, ou para instituir isenções de impostos federais, estaduais e municipais em determinadas circunstâncias.

Fontes Formais Secundárias

Além dos instrumentos normativos evidenciados, o Código Tributário Nacional enumera em seu artigo 100, as fontes tidas como complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos.

Podemos, assim, determinar como fontes formais secundárias os fatos e atos administrativos cuja observância pelo sujeito passivo implica a exclusão de penalidades e a incidência de juros moratórios, representando, portanto, uma garantia a mais para os contribuintes. Ou seja, são ferramentas normativas de hierarquia inferior ao decreto legislativo, às decisões administrativas de órgãos singulares ou colegiados, às práticas observadas pelas autoridades do administrativo e aos convênios que entre si celebram as entidades políticas tributantes.

Resumindo



Nesta primeira Unidade, analisamos o Sistema Tributário do Brasil desde o seu surgimento no momento de crescimento da exploração do pau-brasil, no século XVI, até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Vimos que o primeiro tributo brasileiro, denominado quinto do pau-brasil, era pago sobre a circulação da própria mercadoria produzida, sendo destinado compulsoriamente à Coroa portuguesa.

Na sequência, tratamos do processo de colonização do Brasil que trouxe formas de organização para a Legislação Tributária. Além do tributo incidente sobre o pau-brasil, a nova organização tributária passou a cobrar tributos sobre as especiarias e drogas e os relativos aos direitos alfandegários sobre importação e exportação.

Vimos ainda que a vinda da família real para o Brasil determinou o aumento da fonte de recursos, principalmente via arrecadação tributária, a fim de custear as despesas reais. Nessa época, a gestão dos recursos públicos arrecadados pelo Governo continuava insipiente. Constam na história do País dispêndios abusivos. Finalmente, a proclamação da independência demarcou o rompimento das relações coloniais entre Brasil e Portugal.

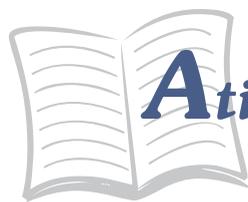
Conseguimos observar que no período posterior a independência o País ainda continuava refém da precária estrutura tributária. Com a promulgação da República, algumas decisões administrativas foram introduzidas no Siste-

ma Tributário Nacional. No âmbito dos tributos, tanto a União como os Estados tinham poder para criarem outras receitas tributárias.

Outro fator destacado foi a instituição, em 1922, do imposto de renda sobre pessoa física e jurídica. A partir daí e das Constituições posteriores, a estrutura tributária passou a ser organizada mais concretamente. Atualmente, o Sistema Tributário Nacional é regido pela Constituição Federal de 1988.

Diante de tais acontecimentos, a formulação atual do Sistema Tributário Nacional tem como princípios os conceitos de Direito Tributário e suas fontes materiais e formais, compostas de dispositivos normativos, lícitos e emendas.





Atividades de aprendizagem

As atividades de aprendizagem propostas buscam promover a fixação de seu conhecimento sobre o assunto proposto. Por isso, se ao resolvê-las você tiver alguma dúvida, não hesite, consulte seu tutor.

1. Descreva o processo de estruturação do Sistema Tributário Nacional e indique os principais marcos na evolução dos tributos no Brasil.
2. Quais são as fontes do Direito Tributário previstas na Constituição Federal de 1988?
3. Uma emenda constitucional federal pode disciplinar assuntos tributários previstos na Constituição Federal?
4. Atualmente é importante o conhecimento jurídico na profissão de administrador, por isso, aproveite e procure se atualizar e estudar por meio dessas reflexões. Assim, responda: uma legislação complementar municipal, em matéria tributária do município, pode alterar uma lei complementar estadual, em matéria tributária do Estado?