LA CONFISCACION TRIBUTÁRIA EN LA HISTÓRIA DEL DERECHO BRASILEÑO

Gerson Santana Arrais*

ÍNDICE: 1 Introducción; 2 Consideraciones generales sobre la confiscación tributaria; 3 Ordenamientos jurídicos de Brasil; 3.1 Las Ordenanzas Alfonsinas (1446-1521); 3.2 Las Ordenanzas Manuelinas (1521-1603); 3.3 Las Ordenanzas Filipinas (1603-1916); 4 Los tributos en las Ordenanzas Alfonsinas; 5 Los tributos en las Ordenanzas Manuelinas; 6 Los tributos en las Ordenanzas Filipinas; 7 Palo-brasil, marco inicial de la pesada carga tributaria en Brasil; 8 El quinto sobre el oro y los derramas; 9 La Iglesia Católica y la tributación en Brasil; 10 La tributación en Brasil a partir de 1822; 11 La carga tributaria en las reformas tributarias brasileñas en el siglo XX; 11.1 Consideraciones generales; 11.2 Aspectos principales de la reforma tributaria de 1934; 11.3 Aspectos principales de la reforma tributaria de 1946; 11.4 Aspectos principales de la reforma tributaria de 1967; 12 Principales rebeliones derivadas de la pesada tributación; 12.1 Consideraciones generales; 12.2 La revuelta de Felipe dos Santos (1720); 12.3 "Conjuración Minera" (1789); 12.4 La revuelta de los alfaiates o "Conjuración Bahiana" (1798); 12.5 La revolución pernambucana (1817); 13 Actual sistema tributario constitucional de Brasil; 14 Conclusión; 15 Referencias.

RESUMEN

El presente artículo tiene por finalidad presentar un resumen sobre el camino, orígenes, causas y consecuencias de la tributación, con efectos de confiscación, por la historia de Brasil, desde sus tiempos precoloniales hasta los días actuales. En esta misma vía, al mismo tiempo en que se explota este tema, en el presente trabajo, también se abordará los efectos confiscatorios de la tributación exacerbada sobre el patrimonio del contribuyente.

Palabras-claves: tributación exacerbada; confiscación; patrimonio; contribuyente.

ABSTRACT

This article has as goal to present an abstract about the trajectory, origins, causes and consequences of taxation with confiscation effects through the Brazil's history, since its precolonial times until nowadays. In this same way that it is exploited, in this article, it also will deal with the confiscation effects from overdone taxation over taxpayer property and others goods.

Keywords: overdone taxation; confiscation; property; taxpayer.

* Advogado, mestre em Direito das Relações Internacionais, doutorando em Ciências Jurídicas pela PUC Argentina e Coordenador/gestor do curso de Direito do Centro de Ensino Superior de Jataí (CESUT). E-mail: arraisjuris@arraisjuris.com.br.

1 INTRODUCCIÓN

Históricamente no es posible precisar cuándo realmente se inició la institución del tributo. En la antigüedad el hombre no vivía en una sociedad organizada. Era la etapa del hombre nómada. Éste y sus seres o grupos familiares llegaban a alguna región y se quedaban allí hasta que los recursos vegetales y animales se agotaran. Cuando esto ocurría, buscaban otro lugar para explotar y poder vivir de lo que allí hubiera.

Con el correr del tiempo, el hombre desarrolló técnicas de plantación y de cría de animales que lo llevaron a instalarse en determinadas regiones y a establecer aldeas y pueblos. Frente a distintas necesidades, el hombre pasó entonces a intercambiar su producción excedente con los demás habitantes de otras aldeas o pueblos. Era la época del trueque, la época en que el hombre comenzó a producir excedentes. Lo que no se intercambiaba se almacenaba, cuestión ésta que, indudablemente, marcó el inicio de la acumulación de la riqueza. Surgen así fuertes conflictos e intrigas entre las aldeas y los pueblos.

A partir de este nuevo estilo de vida en grupo y ya en sociedad, el hombre comenzó a sentir la necesidad de contar con un líder o líderes para protegerse y para proteger a su grupo. Se crea entonces un modelo de jefe, líder o rey. Obviamente, este líder tiene ahora la responsabilidad de proteger a todo el grupo. Para ello, los líderes o reyes de la antigüedad contaban con ayudantes que organizaban las fuerzas de protección y se preparaban para eventuales guerras o confrontaciones. Los gastos que estas cuestiones generaban eran cobrados a los aldeanos o súbditos. Dicha contribución se trataba de un tributo pagado en especie (animales, productos agrícolas, piedras preciosas, etc.).

Con el transcurso del tiempo, la humanidad desarrolló y perfeccionó este nuevo modelo de sociedad. Nacía entonces el Estado.

El antiguo modelo de Estado ha desarrollado diversas formas, desde el Estado absolutista de los señores feudales hasta el Estado absolutista de los monarcas. El modelo actual de Estado se inició durante el iluminismo, período en que el hombre se convirtió en el centro de las atenciones y el Estado estaba enfocado en el interés del individuo. A partir de este hito histórico, el Estado dejó de ser visto como un fin en sí mismo.

En todos estos modelos se ha exigido al hombre o al ciudadano toda clase de tributos.

Durante el modelo de Estado feudal-absolutista, los barones tenían autorización real para instituir y cobrar tributos de los vasallos y de los campesinos. Obviamente, en esta época no había un sistema tributario justo y organizado, dentro de lo que en la actualidad se conoce

como capacidad tributaria. Se cobraba arbitrariamente y la exacción era excesivamente pesada para el campesino o el simple ciudadano. Estos tenían la concesión de arrendamiento de las tierras del señor feudal para trabajarlas y ceder, en promedio, el cincuenta por ciento de su producción para el mantenimiento del feudo. Además, debían entregar grandes cantidades en concepto de tributos. Se puede afirmar que a partir de este modelo de Estado el ciudadano común tuvo una concreta y real noción de lo que actualmente se conoce como *confiscación tributaria*.

Un tiempo después se inició el actual modelo de Estado, en el cual el hombre es considerado sujeto de derechos y no únicamente un objeto de servicios, aunque el Estado continuó exigiéndole el pago de tributos. El nuevo modelo de Estado consideró al ciudadano como un contribuyente de las necesidades colectivas provenientes de la vida vegetativa del Estado, los llamados gastos corrientes públicos, generados por el servicio público desarrollado y puesto a disposición de los ciudadanos y de la sociedad como un todo.

A partir de esta nueva relación jurídica con el Estado, el ciudadano, al mismo tiempo de ser un contribuyente tenía el derecho de participar activa y pasivamente en la vida pública. De forma pasiva contó con el derecho de ciudadano, con poderes para exigir, fiscalizar y oponerse a los desvíos de conductas de los gobernantes y a las gestiones públicas ineficientes o temerarias.

Sin embargo, dentro de este contexto histórico de Estado y de tributo, en el ámbito de la relación jurídica tributaria hubo un fenómeno que siempre, en mayor o en menor grado, estuvo presente, la famosa y odiada *confiscación tributaria,* capaz de colocar al contribuyente en serios problemas.

A lo largo de este trabajo se han destacado algunos acontecimientos históricos de relevancia en la historia de los tributos brasileños, desde el período precolonial hasta los días de hoy, respecto de la confiscación tributaria, y los cambios en los rumbos históricos del país que este denunciado fenómeno tributario ha provocado.

El presente estudio se divide en doce capítulos: el primero trata sobre las consideraciones generales de la confiscación tributaria; el segundo lleva al lector a conocer los sistemas jurídicos que orientaron a los ordenamientos jurídicos de Brasil desde el período precolonial. Los demás capítulos, de forma contextualizada, se refieren a la práctica de una excesiva tributación sobre Brasil en sus principales etapas históricas, desde el período colonial, pasando por el período imperial hasta la actualidad. Para ello, sin la intención de agotar el tema, este trabajo se fundamenta en los estudios y relatos de los respetados autores

Friedrich Renger, Ivone Pereira Rotta, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Guilherme Deveza, Luiz Ferreira Felipe Difini, Ernest Sánchez Santiró y Aliomar Baleeiro, entre otros igualmente reconocidos y de distintas épocas que contribuyeron y aún contribuyen para entender y buscar posibles y concretas soluciones para que Estado y la sociedad no sucumban en virtud de gravámenes indebidos.

2 CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA CONFISCACIÓN TRIBUTARIA

En sentido amplio, confiscar significa disponer de algo que le pertenece a alguien, de forma ilegal o ilegítima, en contra de la ley.

En el Derecho Tributario, según la doctrina en general, la confiscación tributaria presenta distintas caras. En primer lugar, se debe considerar, que cualquier exacción o exigencia tributaria no amparada por la ley o en desacuerdo con esta, como la exacción tributaria excesiva que traspasa los límites legales, se presupone como una confiscación tributaria, porque el Estado-fisco dispone del contribuyente parte de su patrimonio privado y lo ingresa de forma abusiva al tesoro público.

El eminente magistrado de Curitiba, el Dr. Jorge de Oliveira Vargas (2012, p. 72), define la confiscación tributaria de la siguiente manera:

> La expresión del efecto de confiscación reflejada en el art. 150, IV, de la Constitución Federal, deja en claro que la garantía de no confiscatoriedad tributaria debe recibir la interpretación más amplia posible. "Efecto", en este caso, es el resultado. Es por el resultado que este principio debe ser interpretado, y, por lo tanto, es posible su aplicación utilizando los principios de analogía y de equidad, haciendo uso de la interpretación teleológica. Toda imposición tributaria que tenga como resultado un *plus* indebido a favor del Estado, tendría naturaleza confiscatoria, tendría efecto de confiscación.[1]

A diferencia, *mutatis mutandi*, el maestro Luiz Felipe Silveira Difini (2006, p. 20), sostiene que:

> El tributo no constituye una sanción de un acto ilícito: posteriormente, no puede de por sí, constituir una confiscación. Puede suceder que si el tributo es excesivo, produzca efectos equivalentes al desapoderamiento de los bienes o ingresos del

[1] Texto original: "A expressão efeito de confisco utilizada no art. 150, IV, da Constituição Federal, deixa claro que a garantia da não confiscatoriedade tributária deve receber a interpretação mais ampla possível. "Efeito", no caso, é resultado. É pelo resultado que este princípio deve ser interpretado, e, assim sendo, é possível, para sua aplicação, utilizar-se dos princípios da analogia e da equidade, fazendo-se uso da interpretação teleológica. Toda imposição tributária que tenha como resultado um *plus* indevido a favor do Estado, terá natureza confiscatória, terá efeito de confisco". (Traducción propia).

> contribuyente: es entonces, tributo con *efecto* confiscatorio, prohibido por el art. 150, IV, de la Constitución Federal. [2]

En este mismo diapasón, nos instruye el maestro Yoshiaki Ichibara (2000, p. 482), al enseñar que:

> [...]. La Constitución vigente prohíbe la *tributación con efecto de confiscación*, es decir, es un tributo que no se confunde con la pena, sino con la carga o carga elevada que importa en tomar toda o casi la totalidad del ingreso o de la propiedad del particular, por la vía de la tributación.[3]

En observancia de todos estos sesgos que nos brindan estos renombrados juristas, entendemos que, desde el punto de vista tributario, la confiscación puede presentar diferentes caras. No existe la necesidad que un determinado tributo incida en la totalidad, en una sola exacción, del patrimonio o de la renta del contribuyente. La confiscación puede tener la apariencia de un cáncer comparado lúdicamente. Sus exacciones pueden ser tan abusivas, al punto tal de bajar gradualmente la liquidez del valor patrimonial o de las rentas gravadas. Cuando una tributación está más allá de la capacidad contributiva del contribuyente se estará definitivamente frente a una forma de confiscación tributaria.

Siguiendo esta misma línea de pensamiento, invocamos las palabras del jurista Ferraz Júnior, que plantea la llamada *capacidad tributaria objetiva*, aduce como ejemplo, que en cuanto a la imposición fiscal sobre la renta, es necesario considerar para evaluar al menos presuntamente, un valor líquido después de deducir los gastos imprescindibles o necesarios para la manutención del contribuyente y para su núcleo familiar que depende de él. El jurista afirma que "[...], la capacidad económica solo se inicia después de la deducción de los gastos para la adquisición, producción, explotación y manutención de la renta y del patrimonio" [4] (FERRAZ JÚNIOR, 1990, p. 693). El jurista afirma que esta situación tributaria debe perseguir la *renta líquida profesional* o el *patrimonio líquido* del contribuyente.

Esta confiscación tributaria indirecta agravada por la exacción impositiva sobre el ingreso y el patrimonio del contribuyente, no se debe olvidar que, si en un sistema tributario

[2] Texto original: "Tributo não constitui sanção de ato ilícito: logo, não pode, de per si, constituir confisco. O que pode ocorrer é que o tributo, por excessivo, produza efeitos equivalentes ao desapoderamento dos bens ou da renda do contribuinte: tratar-se-á, então, de tributo com *efeito* confiscatório, vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal". (Traducción propia).

[3] Texto original: "[...]. A Constituição vigente proíbe a *tributação com efeito de confisco,* isto quer dizer que é um tributo que não se deve confundir com uma pena, mas sim com a carga ou elevada carga que importa em tomar toda ou quase a totalidade do ingresso ou da propriedade do particular, pela via da tributação." (Traducción propia).

[4] Texto original: "[...], a capacidade econômica só se inicia depois da dedução dos gastos para a aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio." (Traducción propia).

de un Estado, más allá de la pesada imposición, existe una alícuota tributaria similar al consumo de productos y servicios, indudablemente, la carga tributaria de este Estado estará contaminada por la confiscación tributaria, e incluso ser más abusiva .En la mayoría de los Estados que se encuadran en esta situación, la carga tributaria sobre los ingresos es implacable y pesada, y lo que le queda al contribuyente, su ingreso neto, es además gravado por su consumo.

En el mismo sentido resume el insigne maestro Aliomar Baleeiro, al describir la modalidad más frecuente de la confiscación tributaria, afirmando que "los tributos tendrán efectos confiscatorios cuando absorben una parte considerable del valor de la propiedad, aniquilan la empresa o impiden el ejercicio de la actividad lícita y moral" [5] (BALEEIRO, 2003, p. 564).

La confiscación tributaria se hace presente también cuando el Fisco tributa más allá del hecho generador objetivo - la renta, la propiedad, la prestación de servicios, o consumo y la circulación interna o externa de mercaderías y la transmisión o recepción de la propiedad. Tributos que inciden sobre elementos que no correspondan a estos, sin duda estará, incluso bajo el manto de la ley, gravando excesiva e inmoralmente a los contribuyentes.

Finalmente existe una injusta y cobarde forma de exacción tributaria - es aquella que la ley permite transferir la carga financiera del tributo al ciudadano que no es el contribuyente de derecho (señalada por la ley tributaria), sino el contribuyente de hecho – o consumidor final – el más débil en esta compleja relación jurídica tributaria inherente a los impuestos indirectos, también conocida por *tributación plurifásica*.

El elemento objetivo que debe ser tributado por el Estado es tan solo aquel derivado de la conducta o de la condición jurídica del contribuyente (renta, venta, servicios, circulación de bienes y mercancías, importación, exportación, operaciones financieras, propiedad, transferencia o recibo de la propiedad y otros actos o hechos jurídicos afines) y no elementos extraños a la conducta o a la condición jurídica del contribuyente. El Estado no puede imponer tributos a aquellas situaciones realizadas o generadas por el mismo Estado, o que derivan de hechos naturales vinculados a la esencia universal del hombre, *v.g.* como la vida, el derecho de circular libremente, el derecho de cumplir obligaciones, cumplir con el deber, etc., lo que determina es sin duda una exacción excesiva a través de la confiscación tributaria. Si una obligación naturalmente inherente a un contribuyente este gravada, tiene una

[5] Texto original: "os tributos terão efeitos confiscatórios quando absorvem uma parte considerável da propriedade, quando aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita ou moral." (Traducción propia).

penalización, diferente de la multa, y, si esta penalización se da en forma de tributo, esto solo puede ser una *confiscación tributaria*.

3 ORDENAMIENTOS JURÍDICOS DE BRASIL

Las Ordenanzas Alfonsinas, Manuelinas y Filipinas, sin duda, fueron el más importante marco de regulación del derecho de la colonia portuguesa, e la última, fuertemente, influenció algunas partes de nuestro actual ordenamiento jurídico brasileño. Es importante, aquí, registrar sus principales características de la época, como un referencial a nuestro asunto histórico a respecto de la confiscación.

3.1 Las Ordenanzas Alfonsinas (1446-1521)

Las Ordenanzas Alfonsinas, creadas durante el Reinado de D. Afonso V, ocuparon un precursor espacio jurídico a comienzos del Brasil colonial. Estas ordenanzas entraron en vigencia a comienzos de 1446, en Portugal y fueron derogadas en 1521, durante la Dinastía de Avis, aun en el período pre-colonial brasileño. Las Ordenanzas Alfonsinas, durante los tres siglos medievales que permanecieron en vigencia recibieron distintas denominaciones, siendo la principal referenciada como *reformaçom das Hordenaçõoes*. (ORDENANZAS ALFONSINAS, 1446, p. 163).

Las Ordenanzas Alfonsinas representaban una compilación de leyes dispersas, divididas en cinco libros, organizadas de acuerdo a los Decretos de Gregorio IX.

Subsidiariamente, estas Ordenanzas fueron influenciadas por un pluralismo jurídico predominantemente marcado por el Derecho Romano y el Derecho Canónico. El Prof. Doctor Benetti Timm, de la Universidad Federal de Rio Grande del Sul, en uno de sus brillantes artículos, se refería a un fragmento del texto legal que señala el pluralismo jurídico subsidiario en escritura original del Libro II, Título IX de las Ordenanzas Alfonsinas (Texto original)[6]:

> Estabelecemos, e poemos por ley que quando alguũ caso for trazido em pratica, que seja determinado per algũaLey do Regno, ou estillo de nossa Corte, ou custumes dos

[6] "Establecemos, y ponemos por ley que cuando algún caso fuera traído en práctica, es decir, determinado por alguna Ley del Reino, o estilo de nuestra Corte, o costumbres de nuestros Reinos antiguamente usada, sea por ellos juzgado no embargante por las Leyes Imperiales sobre lo dicho hayan dispuesto en otra forma, por que donde la Ley del Reino dispone cesan todas las otras Leyes y Derechos; y cuando el caso, de que se trata, no fue determinado por la Ley del Reino, mandamos que sea sentenciado, y finalizado por las Leyes Imperiales, y por los Santos Cánones". (Traducción propia del autor del texto original em portugués). (BENETTITIMM, 2006, p. 12).

> nossos Regnos antigamente usado, seja por eles julgado nom embargante que as LeyxsImperiaaes acerca do dito caso ajam desposto em outra guisa, por que onde a Ley do Regnodispoem cessam todalas outras Leys e Derechos; e quando o caso, de que se trauta, nom for determinado per Lei do Regno, mandamos que seja julgado, e findo pelas LeysImperiaes, e pelos Santos Canones.

3.2 Las Ordenanzas Manuelinas (1521-1603)

Las Ordenanzas Manuelinas en Portugal y sus colonias (1521-1603), ayudados por el uso de la imprenta tuvieron un impacto más amplio y efectivo sobre su difusión y conocimientos en relación a las Ordenanzas Alfonsinas.

En total se editaron cinco libros referentes a las Ordenanzas Manuelinas que guardaron una estrecha semejanza con las Ordenanzas Alfonsinas. Las Ordenanzas Manuelinas se definieron más organizadas y metódicas que las Ordenanzas Alfonsinas, se presentaban con una mayor carga de abstracción positivista, con una configuración más parecida con los actuales códigos jurídicos. Por otra parte, los actuales *Codex* cuentan con sus formatos inspirados en el método de las Ordenanzas Manuelinas.

Las Ordenanzas Manuelinas convivieron subsidiariamente con las Glosas de Acúrcio, *v.g.*la Magna Glosa que versó sobre el *corpus juriscivilis*, así como con la doctrina de Bartolus de Saxo ferrato, que aborda la sistemática y la a interpretación del *corpus juris civilis*.

3.3 Las Ordenanzas Filipinas (1603-1916)

Las Ordenanzas Filipinas surgidas en Portugal, no integraron un código de leyes, sino, que surgieron de configuraciones extravagantes (legislación dispersa). Resultaron de una compilación de diferentes leyes diseminadas del Reino juntamente con las Ordenanzas Manuelinas. Esta compilación fue determinada por Felipe II de España y Soberano del Reino Portugués. Los trabajos fueron encerrados y las Ordenanzas Filipinas fueron publicadas bajo la orden de Felipe II, posiblemente a mediados de 1595, entrando en vigor solo en 1603.

Las Ordenanzas Filipinas estuvieron vigentes en la Colonia Brasileña y en Brasil, hasta 1916, y al año siguiente, entraron en vigor en el Código Civil de Brasil en 1917.

4 LOS TRIBUTOS EN LAS ORDENANZAS ALFONSINAS

En el conjunto de los preceptos legales de las Ordenanzas Alfonsinas, el término

tributo se escribía diferente. Era considerado como *jugada*, en la lengua portuguesa de la época. (ORDENANZAS ALFONSINAS, 1446, p. 277).[7]

Este término tributario lusitano también ha sido definido por el Padre Joaquim de Santa Rosa de Viterbo, en su elucidario, publicado en 1799, con la siguiente descripción, basado en las Ordenanzas Alfonsinas (VITERBO, 1799, p. 61-62, texto original):

> *"JUGADA*": He bem conhecido entre nós este Direito Real, como se disse V. *Censo*, *CensoFiscal*, e *Igreja*. ElRei D. Affonso V. declarando pela sua Lei de 1480. a maneira, e modo, por que os Privilegiados hão de pagar as *jugadas das terras, que lavrarem, e não forem suas expressamente* diz: *que o I. Rei destes Reinos de gloriosa lembrança, por hum especial Titulo reservou as Jugadas para si, e para seosSuccessores:* Mas se assim foi, El Rei D. Affonso Henriques não fez mais que declarar, que este era o *Direito da Soberania*, que já desde os tempos dos Romanos se pagou sempre ás Primeiras Cabeças do Estado, e Monarchias. [...]. Paga-se este Direito de cada Jugo de bois, com que em terra *Jugadeira* se lavra hummoio de trigo, ou milho. Tambem se disse *Jugada* o Tributo, que pagão certas terras do pão, que nellassemeão: o qual tributo se lança por *Convenção dos Colonos, e Direito Senhorio.* Todas estas *Jugadas* varião segundo as differentes terras, em que se pagão. Ha *Jugadas de pão, vinho, e linho,* de que falla a *Orden. L. II. T. 33*. [...].

En el Brasil colonial se aplicó el mismo Derecho que en Portugal. Sin embargo, en las colonias portuguesas, se aplicaba un derecho colonial, más restringido y conocido como un derecho especial. En el ámbito de este derecho especial, figuraban, también, las normas impuestas por los gobernadores o autoridades locales, con la autorización del Reino Portugués. Este derecho local obedecía, regularmente, a costumbres o usos locales, traídos también, de las costumbres indígenas (SOUZA, 2016, p. 6).

5 LOS TRIBUTOS EN LAS ORDENANZAS MANUELINAS

Con la promulgación de las Ordenanzas Manuelinas, el Rey D. Manuel separó la legislación de la hacienda real en una ordenación autónoma conocida como *Ordenanzas da Fazenda*.

Considerando que las Ordenanzas Alfonsinas tuvieron un corto período de vigencia en

[7] Se describía: "*JUGADA"*: Es bien conocido entre nosotros este Derecho Real, como se dijo V. *Censo*, *Censo Fiscal*, y la *Iglesia*. El Rey D. Affonso V. declarando por su Ley de 1480. La manera y modo, porque los Privilegiados han de pagar las *jugadas de las tierras, que labraren, y ni fueran suyas, expresamente* dice: *que el I. Rey de estos Reinos de gloriosa memoria, por un especial Titulo reservó las Jugadas para sí, y para sus Sucesores:* Pero sí así fuera, El Rey D. Affonso Henriques no hizo más que declarar, que este era el *Derecho de la Soberanía*, que desde los tiempos de los Romanos se pagó siempre a las Primeras Cabezas del Estado, y Monarquías. [...]. Páguese este Derecho de cada Yunta de bueyes, con que en tierra *Jugadeira* se labra trigo, o maíz. También se dice *Jugada* o Tributo, que pagan determinadas tierras del pan, que en ellas sembraron: dicho tributo se dicta por la *Convenção dos Colonos, e Direito Senhorio.* Todas estas *Jugadas* varían según las diferentes tierras, en que se pagan. Hay *Jugadas de pan, vino, y lino,* falla la *Orden. L. II. T. 33*. [...].[7] (Traducción propia del autor del texto original en portugués del 1799). Ordenações Afonsinas, Livro II, Tit. XXXV.

el Brasil colonial, se puede afirmar que las Ordenanzas Manuelinas tuvieron una mayor expresión en el ordenamiento jurídico de la Colonia Brasileña, y, que el Rey de Portugal D. Manuel, ciertamente fue nuestro primer gobernante colonial.

Pese al gran sentido de la administración pública y de justicia que ejercía el Rey D. Manuel, la colonia brasileña atravesaba por un gran aprovechamiento económico y tributario por parte de Portugal.

Durante el período en que las Ordenanzas Manuelinas estuvieron vigentes en la colonia brasileira, la tributación presentó todo tipo de excesos de exacciones y *bitributaciones (doble tributaciones)*. El ejemplo más notable fue la creación de los tributos *quintos* y *diezmos* sobre el palo-brasil, sobre los otros productos de la tierra, especialmente sobre la minería y el azúcar.

Incluso la Iglesia Católica, durante el período de vigencia de las Ordenanzas Manuelinas en el Brasil colonial, actuó arduamente autorizando sus tributos. En aquella época, su competencia y exigibilidad impositiva, sin duda, corporificó, la *bitributación*, fenómeno tributario absolutamente indeseado por cualquier sistema tributario.

El *quinto*, como especie de tributo, fue una creación ibérica aplicada a su sistemática en las colonias portuguesas, *v.g.* Brasil. Por cierto, su institución en Brasil colonial se dio de forma más amplia y expresiva a partir del período de vigencia de las Ordenanzas Manuelinas.

El *quinto*, en la época del Brasil colonial, si bien era bien visto como un tributo, se asemejaba más a la configuración de los actuales *royalties*, según informa Friedrich Renger (2006, p. 92).

En la práctica, todo indica que a pesar de ser destinados a la Corona Portuguesa, el *quinto sobre el oro*, por ejemplo, era destinado al monarca, y después de deducir todos los costos de la extracción. Según parece, es un tributo sobre la renta líquida, que grava aún más a los explotadores y mineros, y, además, los dueños de las capitanías hereditarias, porque el costo operacional de la explotación era altísimo, antes de la tributación.

6 LOS TRIBUTOS EN LAS ORDENANZAS FILIPINAS

Uno de los tributos más injustos y pesados que existieron en Portugal y en sus colonias, obviamente incluido Brasil, durante las Ordenanzas Filipinas fue la *finta*.

La *finta* dio origen al actual tributo brasileño conocido como *contribución de mejora*, cuyo hecho generador es la valorización de la propiedad privada derivada de la ejecución de alguna obra pública realizada por el Estado, conforme lo previsto expresamente en el III del

art. 145 de la Constitución Federal de 1988. Debe destacarse, que en la actualidad la contribución de mejora es de competencia tributaria de todos los entes de la Federación (Unión, Distrito Federal, estados y municipios).

Las fintas se impusieron en el Reino Portugués a través de las *Ordenanzas Filipinas*. Su capitulación se encuentra en el artículo 40 del Título LXVI del Libro 1[8], *in verbis* (ORDENANZAS FILIPINAS, 2018, p. 451):

> 40. E porque muitas vezes as rendas do Concelho não bastam para as cousas que os Officiaes das Cameras são obrigados por seus Regimentos prover e fazer, mandamos que quando lhes parecer lançar *finta*, e não houver para ellas dinheiro do Concelho, o escrevam ao Corregedor da Comarca, como a querem pedir, declarando para que cousas e a necessidade que dela tem. E o Corregedor irá ao tal lugar, e se informará da necessidade, que ha das ditas cousas; [...].

Del contenido o elementos del precepto legal transcripto anteriormente, se desprende que la *finta* fue establecida por el Reino Portugués para complementar los gastos presupuestarios corrientes y no dejar a la Hacienda en situación de *déficit*. De esta manera, se da a entender, que en los términos de ejecución presupuestaria y financiera, en aquella época, el Reino no contaba prácticamente con ningún mecanismo económico de control de los gastos sobre la potencial recaudación financiera.

Por consiguiente, se infiere que el contribuyente estaba a merced de la Hacienda, debiendo complementar a través de la *finta* los gastos excesivos de la Corona, que gravaba exageradamente su patrimonio privado.

Se sabe que en el Brasil colonial, la *finta* era considerada como una cuota anual de la recaudación del *quinto*, que representaba un pago mínimo de 450 kilos de oro, que debía ser pagada por la región minera (feligreses o aldeas) administrada y fiscalizada por una *Intendência das Minas*.

La diferencia entre el *quinto* y la *finta* consistía en que el primero era un tributo que exigía el 20% del oro extraído por el minero, a favor de la Hacienda Portuguesa, mientras que la *finta* consistía en una exigibilidad tributaria (450 kilos de oro) que debía pagar la región minera a través de la *Intendência das Minas* existente en cada una de las capitanías del Brasil colonial.

[8] "40. Y porque muchas veces los ingresos del Consejo no alcanzan para las cosas que le obligan a hacer y proveer a los Oficiales de las Cámaras sus Regimientos, mandamos que cuando les parece lanzar *finta*, y no hubiera para ellas dinero del Consejo, o escriban al Corregidor de la Comarca, como quieren pedir, declarando para que las cosas y las necesidades que de ella tienen. Y el Corregidor irá a tal lugar, y se informará de la necesidad, que hay de dichas cosas; [...]." (Traducción propia del autor del texto original en portugués de la época).

Es importante indicar, que durante la vigencia de las Ordenanzas Filipinas en Brasil se adoptó la primera Constitución Brasileña, de 1824, dispuesta por D. Pedro I, que trajo el precursor preceptivo legal y discreto, como l*a primera limitación constitucional al poder de tributar*en Brasil. En éste se creó la *contribución para los gastos públicos,* donde impuso que fuera *proporcional al ingreso de cada ciudadano*. Por primera vez se vio en Brasil un dispositivo constitucional, o legal, referido al *principio de la capacidad contributiva*, como se infiere en elinc. XV del art. 179 de aquella Carta,[9] *in verbis*:

> Art.179. A inviolabilidade dos Derechos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brazileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constitución do Imperio, pela maneira seguinte. [...]
> XV. Ninguem será exempto de contribuir pera as despezas do Estado em proporción dos seus haveres.

En la práctica, a pesar de esta innovación tributaria reflejada en la primera Constitución de Brasil, nada cambió. La legislación infra constitucional no se adecuó en nada a la primera Carta brasileña. La tributación continuó repleta de *bitributaciones (doble tributaciones)*, fenómeno tributario que siempre se consideró como abusivo y voraz. En aquella época, en el Imperio, era común que un mismo hecho generador (imponible) se tributara tanto por la metrópolis como por las demás provincias. No había una organización administrativa tributaria. Esta situación caótica generaba clara e innegablemente una agresión al patrimonio privado de los ciudadanos de la época y también a las empresas por su excesiva e insoportable carga tributaria.

Según el magisterio de Ivone R. Pereira, la Constitución de 1824 sufrió un grave error jurídico en el marco tributario debido a la falta de creación y regulación constitucional de los tributos. En este sentido, nos instruye la referida historiadora, *litteris* (PEREIRA, 1999, p. 25):

> Aún más, la Constitución no discriminaba los tipos de tributos y no distinguía la competencia tributaria de los tres niveles de poder: central, provincial y municipal. Solo años más tarde, el Acto Adicional de 1834 autorizó a las Asambleas Legislativas Provinciales a disponer sobre los impuestos necesarios para satisfacer los gastos propios, siempre sin perjuicio de las imposiciones generales del Poder central. [10]

[9] "Art.179. La inviolabilidad de los Derechos Civiles y Políticos de los Ciudadanos Brasileños, que tienen como fundamente la libertad, la seguridad individual, y la propiedad, está garantizada por la Constitución del Imperio, de la siguiente forma.[...].XV. Ninguno estará exento de contribuir proporcionalmente con sus haberes para los gastos del Estado." (Traducción propia del autor del texto original en portugués del 1800).

[10] Texto original: "Ainda mais, a Constituição não discriminava os tipos de tributos e não distinguia a competência tributária dos três níveis de poder: central, provincial e municipal. Só anos mais tarde, o Ato Adicional de 1834 autorizou as Assembléias Legislativas Provinciais a dispor sobre os impostos necessários para satisfazer os próprios gastos, sempre sem prejuízo das imposições gerais do Poder central." (Traducción propia).

7 PALO-BRASIL, MARCO INICIAL DE LA PESADA CARGA TRIBUTARIAEN BRASIL

En la actualidad, es común el reclamo entre los brasileños, el tradicional reclamo sobre la pesada carga tributaria. Como se mencionó anteriormente, incluso es tradicional e histórica. Desde la existencia del Estado Brasileño, este es el emblemático y rutinario reclamo de sus habitantes. Por esta razón, se produjeron en Brasil diferentes levantamientos, rebeliones y guerras civiles.

De hecho, la pesada exploración tributaria, se inicia en Brasil en el período pre colonial (1.500 a 1530), con la explotación del palo-brasil. La explotación de esta madera, ya conocida en Europa y extensamente utilizada en el teñido de los tejidos, durante los primeros treinta años, se dio en razón del desconocimiento sobre el nuevo territorio por parte dos portugueses. Brasil hasta la fecha no presentaba un gran interés para aquel país europeo.

En aquellos tiempos, la extracción del palo-brasil era demasiado onerosa para el concesionario, quien tenía que correr con los costos y riesgos del emprendimiento y pagar a título de tributo un quinto de toda la explotación a la Corona Portuguesa, bajo la excusa de atribuirse el monopolio (SOUZA, 1984).

El primer arrendatario del palo Brasil que acordó con la Corona Portuguesa fue el judío, convertido en cristiano nuevo, conocido como Fernão de Noronha. Este arrendatario le pagaba a la Corona Portuguesa el equivalente a 4.000 cruzados anualmente por la explotación del palo-brasil.

En la época en que Fernão de Noronha actuó en Brasil como arrendatario, el Derecho Portugués disponían como marco regulatorio las Ordenanzas Alfonsinas (1.500 a 1.514) y las Ordenanzas Manuelinas (1.514 a 1.603). En la época precolonial, la administración financiera o tributaria aún no había sido estructurada en la colonia. Se tiene presente que, incluso después del año 1.640, la administración financiera en la Colonia era absolutamente débil y desorganizada, a tal punto que el Rey de Portugal había tercerizado la cobranza de los tributos en el Brasil colonial, como forma de arrendamiento impositivo (cobranza fiscal). Asimismo Portugal, carecía de un servicio financiero o tributario organizado. Como enseña Rotta Pereira, aduce que esta situación se infiere: “[...] y, en la imposibilidad de controlar la recaudación, nuevos impuestos eran creados.” (PEREIRA, 1999, p. 17).[11]

[11] Texto original: “[...] e, na impossibilidade de controlar a arrecadação, novos impostos eram criados”.

Hay que enfatizar, que este modelo administrativo portugués de arrendamiento tributario se empleó en casi todo el período de Brasil colonial hasta mediados del Siglo XVIII, como concluye las enseñanzas de los maestros, los doctores Carrara y Santiró (2013, p.171), a saber:

> [...]. De forma contrastante, en el caso de Brasil, la Real Hacienda empleó como sistema habitual el arrendamiento de los diezmos. Únicamente en los años donde no había interesados, o cuando las ofertas eran claramente inferiores al esperado, es cuando las autoridades fiscales de la Corona asumían la recaudación y administración de los diezmos, pero como una situación interina hasta la celebración de otro contrato de arrendamiento.

El palo-brasil fue la primera actividad económica de la etapa precolonial de Brasil, poseía cualidades muy superiores en relación a los productos utilizados para los teñidos en Europa.

La explotación del palo-brasil, dentro del territorio del Brasil colonial era autorizada mediante la concesión por la Hacienda Real al interesado en explotarlo.

A cambio de esta concesión, el Reino Portugués le determinaba al concesionario de la explotación del palo-Brasil, tres exigencias: debería levantar fortificaciones a lo largo de la costa, promover un proceso de inicialización de la colonización y pagar un tributo, el *Quinto sobre el Palo Brasil* (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 36).

El *Quinto sobre el Palo Brasil* correspondía a una exigencia tributaria por parte de la Hacienda Real de la Corona Portuguesa, del orden del 20% (veinte por ciento) de lo explotado por el concesionario.

La colonia brasileña ha comenzado con una pesada carga tributaria en aras de la confiscación, visto que el Quinto del Palo Brasil, según los estudiosos, se convirtió en un tributo indirecto, porque el concesionario tuvo que tomar el lugar de la Corona Portuguesa para brindar seguridad a las nuevas tierras americanas. Queda claro que el primer tributo brasileño nace con claros objetivos para la confiscación patrimonial del distribuidor. Aquello que explotaba, debía pagarse un quinto de la producción a la Corona Portuguesa, y, de lo que sobraba, aplicarlo para proveer seguridad a las recientes tierras descubiertas, promover su colonización – que generaba altos costos – y construir fortificaciones, conforme afirmaban Fernando José Amed y Plínio José Labriola de Campos Negreiros (2000, p. 36), *litteris*:

> [...]. Es decir, al extractor del palo-brasil le correspondía una tarea que, en aquel

(Traducción propia).

> momento, el gobierno portugués no podía manejar: defender las nuevas posesiones. Este era el sentido de construir fortines por todo el litoral explotado. Efectivamente, se estaba frente a una tributación indirecta, porque dichas construcciones requerían de los recursos que se podrían originar de la ganancia producida por la extracción del palo-brasil. Sin embargo, no le llevó mucho tiempo darse cuenta al arrendador que el costo para mantener la seguridad de las tierras americanas era más alto que para un particular. Solo con los recursos obtenidos de la extracción del palo-brasil eran insuficientes (...). La tarea de protección iría para las manos de la Corona pocos años después. (...). Así, juntamente con la primera forma de explotación económica de América portuguesa, llegaba a estas tierras la primera forma de tributo. [12]

Está claro, que esta primera forma de tributo brasileño estuvo destinada desde un principio al fracaso, visto que años más tarde, los arrendatarios del palo-brasil abandonaron esta actividad económica debido a la alta tributación portuguesa constituida en obligaciones tributarias de dar y de hacer. Esta última, hasta hoy, es extraña a cualquier relación jurídica de orden tributaria, y es, claramente, una forma de confiscación tributaria indirecta del patrimonio privado.

8 EL QUINTO SOBRE EL ORO Y LOS DERRAMAS

A comienzos del Siglo XVII, el azúcar había sufrido una considerable baja de precios en el mercado europeo debido a la alta competitividad de diferentes centros productores azucareros. La Corona Portuguesa decide, entonces, cambiar los rumbos de su explotación colonial hacia el oro.

Brasil pasa a ser un importante productor de oro para la Corona Portuguesa. Los mineros que explotaban el oro lo trasladaban a las llamadas "casas de fundición", pagaban, a título de tributo a Portugal el 20% (veinte por ciento) del oro que trasladaban a estas casas. Esta tributación era conocida popularmente como el "quinto" (ORDENAÇÕES FILIPINAS, 2018, p. 453), pero la imposición fiscal portuguesa la llamaba "tasa cambiaria". Es aquí su fundamentación jurídica, capitulada en las Ordenanzas Filipinas, *in verbis*: "4. E de todos os metaes que se tirarem, depois de fundidos e apurados, nos pagarão o quinto em salvo de todos os custos (3). [...]"[13]. (Texto original) (ORDENAÇÕES FILIPINAS, 2018, p. 453).

---

[12] Texto original: "Ou seja, cabia ao explorador do pau-brasil uma tarefa que, naquele momento, o governo português não conseguia dar conta: defender as novas posses. Este era o sentido de se construírem fortificações por todo o litoral explorado. Efetivamente, estava-se diante de uma tributação indireta, pois tais construções requeriam recursos que poderiam se originar do lucro obtido com o pau-brasil. Porém, não demorou muito tempo para o arrendador perceber que o custo de manter a segurança das terras americanas era alto demais para um particular. Apenas os recursos obtidos com o pau-brasil eram insuficientes (...). A tarefa de proteção iria para as mãos da Coroa poucos anos depois. (...). Assim, juntamente com a primeira forma de exploração econômica da América portuguesa, chegava-se a estas terras a primeira forma de tributo". (Traducción propia).

[13] "*4.Y de todos los metales que se tiraren, después de fundidos y obtenidos, no pagarán el quinto salvo todos los costos (3).*" (Traducción propia del autor del texto original en portugués de la época). (ORDENAÇÕES

La explotación del oro, en aquel período colonial, era rudimentaria e interpretada con gran dificultad por los mineros y sus familias, lo que derivó que su extracción o explotación de oro fuese muy costosa. Por consiguiente, los explotadores fueron acumulando considerables deudas con la Corona Portuguesa a lo largo del tiempo. Portugal, no contento con la cobranza tributaria del "quinto" sobre la producción del oro, estableció además un tipo de tributo acumulativo con el "quinto", el nuevo impuesto denominado "derrama". El objetivo o alcance de la derrama era complementar las deudas o débitos acumulados de los explotados junto a Portugal. La "derrama" no paso de ser el cobro por una sola vez de los débitos acumulados por los mineros junto al Erario de la Corona Portuguesa, es decir, una cobranza de incumplimiento de todo orden a través de la tributación.

9 LA IGLESIA CATÓLICA Y LA TRIBUTACIÓNEN BRASIL

No era suficiente que la Corona Portuguesa y sus Reyes impusieran sus exigencias tributarias en el Brasil precolonial, también la Iglesia Católica exigía tributos sobre las rentas y las actividades económicas derivadas de Brasil.

La fundamentación jurídica para tal exigencia tributaria encontraba su respaldo en la bula *inter Caetera*, del Papa Calixto III, que le atribuía a la Orden de Cristo la administración espiritual de todas las colonias ultramarinas.

El poder de exacción tributaria de la Iglesia Católica carecía de fundamento explícito en sus bulas, sin embargo a partir de la interpretación implícita sobre las bulas de *Inter Caetera*y *Super Specula*, esta última autorizando la creación de la primera diócesis en Salvador, Brasil, el Patronato de la Colonia Brasileña entendía que debía cobrar el diezmo sobre los diferentes ingresos en la Colonia, *v.g.* sobre el tabaco, algodón, azúcar, cacao y otros productos agrícolas, conforme enseña inteligentemente la Prof. Dra. Lana Lage da Gama Lima (2014, p. 48), en el siguiente fragmento de su artículo:

> Aun cuando el derecho a la cobranza de los diezmos eclesiásticos de las tierras ultramarinas no fueron explícitamente mencionado en ninguna de las bulas papales, el patronato sobre sus beneficios infra episcopales, concedido primero al gran maestre de la Orden de Cristo y posteriormente al rey en calidad de su gran maestre, implicaba el derecho a las rentas eclesiásticas de aquellas tierras. Ingresos estos que prevenían esencialmente de los diezmos. Le cabía, por lo tanto, a la Corona recaudarlos en Brasil. No siempre, sin embargo, estos diezmos retornaban a la Iglesia. En Portugal, los reyes hacían uso de los gastos de la guerra contra los moros como pretexto para usurpar parte de los ingresos eclesiásticos, canalizándolos para determinadas instituciones de su predilección. Era común, en el siglo XVI, el desvió

FILIPINAS, 2018, p. 453).

> del tercio de los diezmos para construir y reparar murallas. Así, era común que la Corona continuase embolsándolo incluso después de concluir las obras, destinándolo a otros fines.

Conforme expresa Rotta Pereira (1999, p. 17), se le destinaba a la Iglesia un diez (10%) de todos los ingresos de la Colonia Brasileña. A partir de su descripción sobre esta exigencia tributaria al Patronato, se llega a la conclusión que desde la época precolonial Brasileña, se requerían tributos con una pesada carga de *bis in ídem* tributario y desvirtuado, y una práctica tributaria perversa conocida como "bitributación" (doble imposición):

> [...]. En la Colonia no era diferente y los tributos se pagaban a los tres poderes: político (rey), económico (señores) y religioso (Iglesia). La Carta Real que concedió las capitanías hereditarias y a preveían los primeros impuestos a ser recaudados en la Colonia, respetando la repartición tripartida. Este sistema se perpetuó por todo el período colonial y, de un modo general, los ingresos patrimoniales y tributarios se distribuían así:
> ● al rey, le correspondía el monopolio sobre el palo-brasil, drogas y especies; el *quinto* (20%) de los metales y piedras preciosas; la *décima* (10%) del pescado, de toda la producción agrícola o manufacturera y sobre los derechos aduaneros; la *sisa* por cada negro esclavo;
> ● a los donatarios o gobernador-general, el monopolio de la explotación de los ingenios; derechos de los canales de los ríos; *quinto* de la extracción del palo-brasil, de las especies, de las drogas y de todos los productos localizados en la respectiva capitanía; *décima del quinto* sobre los metales y piedras preciosas extraídos de la capitanía; *cinco-décima* (5%) del pescado; *una décima* (1%) de todos los ingresos de la Corona; (sic.).
> ● a la Iglesia, la *décima*, es decir, el 10% de todas las rentas.

A inicios del Siglo XVIII, en el Brasil colonial, D. Sebastião Monteiro da Vide (1853, p. 163), en su obra *Constituições Primeiras do Arcebispado da Bahia*, precisó la incidencia de los *diezmos* sobre los bienes y las propiedades de los fieles y el modo que la Iglesia Católica los imponía, así se deduce de la transcripción del párrafo transcripto de la obra*, in verbis*:

> 414. Dizimos são a decima parte de todos os bens moveis licitamente adquiridos, devida a Deos, e a seus Ministros por instituición Divina, (1) e Constitución humana (2). E assim, como são tres sortes de bens moveis, ou fructos, prediais, pessoaes, e mixtos, também são tres as espécies de dizimos. Reaes ou prediais, (3) são a decima parte devida dos fructos de todas as novidades colhidas nos predios, e terras ou nasción per si sem trabalho, ou cultura dos homens, ou sendo trabalhados com sua industria. Pessoaes (4) são a decima parte dos fructos meramente industriaes, que cada um adquire com a industria de sua pessoa. Mixtos (5) são a decima parte dos fructos, que provêm parte por industria dos homens, parte dos prédios: como são os que se pagão de animaes, caça, e aves que se crião, e peixes que se pescão. Chamam-se mixtos, porque nesses fructos obra a industria dos homens, e muito mais que nos outros prediaes meramente. [14]

[14] "414. Diezmos son la décima parte de todos los bienes muebles adquiridos lícitamente, adeudada a Dios, y a sus Ministros por la institución Divina, (1) y Constitución humana (2). Y así, como son tres suertes de bienes muebles, o frutos, catastrales, personales, y mixtos, también son tres las especies de diezmos. Reales o

A partir de un análisis más exacto sobre la publicación anteriormente referenciada, de la autoría de Vide, acentuadas por el Derecho Canónico de la época en comparación de otros anales de la historia de la misma relevancia temática, se llega a la conclusión que los diezmos de la Iglesia tenían un carácter demasiado rígido sobre la obligación de incumplimiento por parte de los feligreses, colonos, empresarios o agricultores, bajo la pena de sanciones tanto de orden espiritual como de orden material, como se colige en el siguiente párrafo de la antigua obra referenciada, *litteris* (VIDE, 1853, p. 170):

> [...]. 430. E findando esta materia de dizimos, prohibimos, sob pena de excommunhão maior, (7) *ipso facto* (8) *incurrenda*, e de cincoenta cruzados para as despezas da justiça, e accusador, que nem-uma pessoa em nosso acerbispado per si, nem por outrem *directè*, ou *indirectè* de fato ponha impedimento a pagar-se o dizimo inteiramente a quem for devido, que é a S. Magestade; nem persuada a que não se pague, nem intimide as pessoas a que pertencer a cobrança, e arrecadación do dito dizimo. E o que fizer o contrario, não será absolto (9) em quanto não satisfizer inteiramente o dizimo, e as perdas, e damnos que causar esta sua omissão culpavel, e até não pagar a pena pecuniaria, em que for condemnado.[15]

Se percibe claramente que la carga tributaria en el Brasil colonial era tan pesada e inviable económicamente con la participación de la Corona, de los Señores y de la Iglesia, bajo el ropaje de la doble tributación o doble imposición (bitributación), que los pueblos colonos se encontraban en una latente desesperación desde hacía tiempo. Esto se deduce a partir de la respetable lectura del fragmento de Lana Lage da Gama Lima (2014, p. 48), *litteris*:

> [...]. la recepción de los diezmos, fuesen o no efectivamente destinados a la Iglesia, era un problema. En Brasil, como en Portugal, su pago era hecho en géneros a los arrendatarios o diezmeros, que pagaban a la Hacienda Real una cuantía pre establecida y realizaban la cobranza por su cuenta, como sucedía comúnmente con los otros impuestos. Incluso en el reino, este expediente daba margen a enormes

---

catastrales, (3) son la décima parte debida de los frutos de todas las novedades obtenidas en los predios, y tierras o nación per se sin trabajo, o cultura de los hombres, o los trabajadores con su industria. Personas (4) son la décima parte de los frutos meramente industriales, que cada uno adquiere con la industria de su persona. Mixtos (5) son la décima parte de los frutos, que proviene por parte de la industria de los hombres, parte de los predios: son los que se pagan por animales, caza, y aves que se crearon, y peces que se pescaron. Se llaman mixtos, porque en estos frutos obra la industria de los hombres, y meramente mucho más que en los otros predios." (Traducción propia del autor del texto original en portugués de la época)

[15][...]. 430. Y finalizando esta materia de los diezmos, prohibimos, bajo pena de excomunión mayor, (7) *ipso facto* (8) *incurrenda*, y de cincuenta cruzados para los costos de la justicia, y acusador, que ninguna persona en nuestro arzobispado per se, ni por otro *directè*, o *indirectè* de hecho que impida pagar el diezmo en su totalidad a quien se debe, que es S. Majestad; ni persuada a que no se pague, ni intimide a las personas que le pertenece el cobro, y la recaudación de dicho diezmo. Y el que hiciere lo contrario, no será absuelto (9) en la medida que no satisfaga enteramente el diezmo, y las pérdidas, y daños que causa su culpable omisión, y hasta no pagar la pena pecuniaria, en que fue condenado (Traducción propia del autor del texto original en portugués del año 1700).

> abusos, como se desprende de las demandas hechas por el pueblo cuando se reunían las cortes portuguesas.

10 LA TRIBUTACIÓNEN BRASIL A PARTIR DE 1822

La historia de la colonia de Brasil estuvo comprendida desde el año 1.500 hasta el año 1.822. A partir de 1822, tuvo una reestructuración administrativa por orden del Reino Portugués.

Se observa, que en realidad al finalizar la etapa colonial de Brasil, estos cambios se llevaron a cabo, por ejemplo con la creación del Consejo Ultramarino y el Consejo de Hacienda. Se sabe que la creación del Consejo Ultramarino en Brasil se orientó más hacia una reorganización y enriquecimiento de cobranza y recaudación más voraz de los hasta entonces conocidos. Simultáneamente a esta rígida política fiscal, con la sutileza de una mayor eficiencia en las exacciones y exigibilidades tributarias, se crearon nuevos impuestos, a tal punto que la carga tributaria de la época, hasta 1822, gravaba cerca de un cuarto o el 25% del patrimonio y de la renta de los colonos.

El 7 de septiembre de 1822, Brasil consagró su independencia, este acontecimiento histórico cerró la etapa colonial, sin duda, este proceso de independencia con Portugal tuvo su apogeo en el Siglo XVIII. No obstante, a partir de 1808, con la llegada de la Familia Real a Brasil, los comerciantes, agricultores, empresarios y mineros se rebelaron contra la excesiva carga tributaria debido a que saltaba a la vista el claro efecto confiscatorio de las rentas y del patrimonio de los colonos por parte de Portugal.

El ápice de la rebelión de los colonos con el Reino de Portugal fue la edición de la Carta Regia de 1808, de la autoría de D. João VI, *verbi gratia*:

> 1º. Que sean admisibles en las costumbres de Brasil todo, y cualesquier géneros, haciendas y mercancías transportadas o en navíos extranjeros de las potencias que se conserven en paz y armonía con mi corona real, o en navíos de mis vasallos, pagando por entrada, el 24%; a saber: el 20% de derechos totales y el 4% de donaciones establecidas, reglamentándose la cobranzas de estos derechos por las causas o aforamientos, porque hasta el presente momento se regulan cada una de las mencionadas aduanas, quedando los vinos, aguas, ardientes y aceites dulces, que se denominan mojados, pagando el doble de los derechos, que hasta ahora no las satisfacían;

Por el contenido del artículo 1º de la Carta Regia, se percibe que D. João VI llevo a cabo la apertura de los puertos brasileños para importar y exportar a las naciones amigas, a las que les cobraba un impuesto por la importación de las mercancías con pesadas alícuotas, y aproximadamente ¼ (un cuarto) del valor de las mercancías importadas. Dicha alícuota de

importación, hasta el presente, representa una verdadera confiscación tributaria indirecta, impidiendo la circulación de las mercancías dentro del país.

Cuando la Familia Real se estableció en la colonia brasileña surgieron nuevos gastos en relación a la subsistencia y a las ostentaciones de la Corona Portuguesa, en consecuencia D. João VI resolvió crear nuevos impuestos generando una carga tributaria mucho más fuerte para la colonia brasileira.

Según los estudios de Amed e Negreiros (2000, p. 179), los distintos tributos se pueden enumerar así:

> a) Subsidio real o nacional, representado por derechos sobre la carne verde, los cueros crudos o curtidos, el aguardiente de caña y los aguardiente de caña y las grosseiras manufacturadas en el país;
> b) Subsidio literario, para el costo de los maestros de escuelas, incidiendo sobre cada res abatida, aguardiente destilado;
> c) Impuesto en beneficio del Banco do Brasil (fundado en 1812), de 12.800 réis, recayendo sobre cada negociante, librero o farmacéutico, negocio de oro, plata, estaño y artículos de cobre, tabaco etc., y que estaban exentas solo los negocios de barbería y zapatería;
> d) La tasa suntuaria, también en beneficio del Banco do Brasil, sobre cada carruaje de cuatro y dos ruedas;
> f) La tasa sobre ingenios de azúcar y destilaciones mayor o menor según la provincia;
> g) La décima de rendimiento anual de las casas y cualesquier inmuebles urbanos;
> h) La sisa, que era un impuesto del 10% percibido sobre la venta de las casas y otros inmuebles urbanos;
> i) La media sisa, que era un impuesto del 5% percibido sobre la venta de un esclavo que fuese negro ladino, es decir, que ya ha ejercido algún oficio;
> j) Los nuevos derechos, representados por una tasa del 10% sobre los salarios de los empleados en los departamentos de Hacienda y Justicia.

A partir de la Independencia de Brasil en 1822, el Imperio Brasileño se vio ante una profunda crisis económica y financiera. La balanza comercial de la época estaba marcada por una superioridad latente de las importaciones en relación a las exportaciones brasileñas.

En cuanto a la recaudación tributaria existía una pésima administración, sobretodo en la distribución de los ingresos para el pago de los distintos gastos corrientes y de capital. Brasil se encontraba hundido en una terrible administración financiera, totalmente desorganizada y sin criterio. Aún persistía en Brasil el ordenamiento jurídico de las Ordenanzas Filipinas como derecho general.

Las nuevas necesidades de Brasil Imperial, ya liberado de Portugal, dirigieron la imposición sobre las actividades económicas más rentables de la época, especialmente sobre las importaciones y las exportaciones y sobre el consumo de bienes no durables. Esta política fiscal puede inferir del fragmento del artículo la *Advocacia Geral da União (AGU)*, de la

autoría del Procurador de Hacienda Nacional, Dr. André Emmanuel Batista Barreto Campello (2012, p. 3), al destacar que:

> [...]. Para saciar estas necesidades fiscales, EL Imperio creó tributos (y las provincias también) sobre los nuevos hechos generadores, estableció alícuotas adicionales sobre tributos que ya existían, hizo abuso de la doble tributación, pero, sobre todo, impuso tasas a las principales actividades económicas de la sociedad brasileña: la exportación, la importación y el consumo de bienes no durables. [16]

Tan pronto como Brasil entró en su período de reinado y de independencia a mediados de 1822, el sistema tributario brasileño presentaba la siguiente nómina de tributos, conforme nos presenta el ilustre Prof. Dr. Guilherme Deveza (2004, p. 76):

> I – Derechos aduaneros de entrada, cobrados a razón del de 15% sobre el valor oficial, establecido bajo arancel aduanero, de las mercancías de procedencia portuguesa e inglesa, y del 24% sobre el valor oficial de los artículos de otros orígenes, excluidos tanto de una u otra tasa de vinos, licores, aceite y vinagres, cuyos derechos de importación se cobraban de acuerdo, con la escala especial, bajo la licencia del 25 de abril de 1818; en las aduanas eran recaudados, además, los derechos de entrada de los esclavos y, entre otras contribuciones de menor meta, los derechos de transbordo, los de guarda-costas, los de reexportación y el impuesto de anclajes de los navíos extranjeros;
> II – Diezmos, en los que incurrían los géneros de cultura y creación de todas las provincias, y para cuya cobranza, antes realizada por los administradores o por contrato de remate, con graves prejuicios y vejamen de los contribuyentes;
> III – Impuesto de exportación representado por la tasa del 2% sobre todos los géneros no sujetos a cualquier otro subsidio o derecho de salida;
> IV – Décima urbana sobre la rentabilidad líquida anual de los predios, o sobre el valor de alquiler arbitrado, en el caso que habitaran sus dueños;
> V – Sisa cobrada en razón del 10% sobre el valor de todas las compras, ventas y remates de bienes raíces;
> VI – Impuesto de carne verde, establecido por la contribución de cinco reales por cada arratel de carne fresca de vaca;
> VII – Impuesto conocido como "subsidio literario", porque estaba destinado al pago de los maestros escolares, correspondería a un real por cada arratel de carne verde que se cortase en las carnicerías, y a diez reales en caña de aguardiente de la tierra;
> VIII – Impuesto sobre el aguardiente de consumo;
> IX – Impuesto sobre carros, comercios y embarcaciones, conocido también como impuesto del "banco";
> X – Impuesto sobre el tabaco de cuerda, cobrados en base de 400 reales por arroba;
> XI – Derechos sobre los esclavos, que se enviaban a las minas;
> XII – Impuesto de sello del papel y la décima de las herencias y legados;
> XIII – La media sisa de los esclavos ladinos es decir: "todos aquellos que no han sido comprados a los negociantes de negros nuevos y que ingresan por primera vez en el país, transportados de la costa de África;
> XIV – Contribuciones diferentes, como la tasa de correos, diezmos de cancillería, martes de oficios, derechos de peajes, tasa de tránsito entre las provincias, cobrados, con frecuencia, por las autoridades locales. (traducción propia).

[16] Texto original: "[...]. Para saciar estas necessidades fiscais, o Império criou tributos (e as províncias também) sobre novos fatos geradores, instituiu alíquotas adicionais sobre tributos já existentes, abusou da bitributação, mas, sobretudo, buscou taxar as principais atividades econômicas da sociedade brasileira: a exportação, a importação e o consumo de bens não-duráveis". (Traducción propia).

11 LA CARGA TRIBUTARIAEN LAS REFORMAS TRIBUTARIAS BRASILEÑASEN EL SIGLO XX

Sin duda, en Brasil, hubo varias tentativas de hacer reformas tributarias direccionadas a la reducción de la carga fiscal, pero, hasta los días de hoy, ninguna de ellas alcanzó ese objetivo. Al contrario, las reformas que hubo solo se preocuparon con la mejor organización administrativa tributaria y formas más eficientes de recaudación.

11.1 Consideraciones generales

En el transcurso del Siglo XX, Brasil experimentó cuatro grandes reformas tributarias, la de 1934, la de 1946, la de 1967 y la de 1988, esta última plasmada al ordenamiento jurídico en la promulgación de la actual Constitución Federal.

11.2 Aspectos principales de la reforma tributaria de 1934

Esta reforma tributaria aumentó considerablemente la carga tributaria del ciudadano y del empresario brasileño debido a las tantas turbulencias históricas que atravesaba Brasil. Para la competencia tributaria de la Unión se crearon dos impuestos más (Impuesto sobre el Consumo y el Impuesto de Renta).

El sistema tributario impuesto por la Constitución de 1934 por primera vez, estableció, en su cuerpo, las competencias tributarias a nivel de municipios y de forma exclusiva. Se tiene presente que la a Constitución de 1934, inspirada en el modelo de la Constitución de Weimar y en la Constitución Mexicana de 1917, mejoró la reorganización del cuadro de competencias tributarias entre los Entes federados.

Se sabe que por primera vez la Constitución de 1934 trajo en sus preceptivos constitucionales, dentro del sistema tributario, un concepto jurídico de la *doble imposición*, declarándola prohibida. No obstante, como se ve en la práctica esto no fue respetado por parte de los Entes federados. El art. 11 de aquella Constitución así rezaba (BRASIL, 1934):

> Art .11 –Está prohibida la doble tributación, prevaleciendo el impuesto decretado por la Unión cuando la competencia fuere concurrente. Sin perjuicio de recurso judicial que correspondiere, incumbe al Senado Federal, *ex officio* o mediante petición de cualquier contribuyente, declarar la existencia de la acumulación y

> determinar a cuál de los dos tributos le corresponde la prevalencia. (Traducción propia).[17]

En la Constitución de 1934, fue autorizada la creación de impuestos residuales por parte de la Unión y de los Estados, distintos a los que ya estaban previstos y autorizados en su sistema tributario. Merece destacar dos situaciones constitucionales en esta residualidad tributaria; primero, que la creación de estos impuestos residuales pueden registrarse en cualquier época, a criterio del Ente competente; segundo, el Estado, al crear un determinado impuesto nuevo (residual) debería trasladar a la Unión el 30% y el 20% a los municipios donde se produjeron los hechos generadores tributables (parágrafo único e inciso VII del art. 10). Este traslado era de periodicidad anual, por ejercicio financiero, como se desprende de su transcripción, *in verbis*:

> Art 10 – Corresponde concurrentemente a la Unión y a los Estados: [...]
> VII – crear otros impuestos, además de los que se le son atribuidos exclusivamente.
> Parágrafo único – La recaudación de los impuestos a los que se refiere el número VII será hecha por los Estados, que entregarán dentro del primer trimestre del ejercicio siguiente, el treinta por ciento a la Unión y el veinte por ciento a los Municipios donde se hiciese la recaudación. Si el Estado faltare al pago de los cuotas debidas a la Unión o a los Municipios, la sanción y la recaudación serán hechas por el Gobierno Federal, que atribuirá, en ese caso, el treinta por ciento al Estado y el veinte por ciento a los Municipios. [18]

11.3 Aspectos principales de la Reforma Tributaria de 1946

Uno de los aspectos que han alcanzado directamente a los contribuyentes de esta época, frente a la reforma tributaria de 1964, fue el desfavorable impacto distributivo de la renta. Esto, muy probablemente, se produjo debido a la excesiva centralización tributaria por parte de la Unión, en detrimento de los estados y los municipios brasileños, considerando que estos dos, como entes estatales políticos, eran los que más asistencia le brindaba al ciudadano administrado.

---

[17] Texto original: "Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência". (Traducción propia del autor del texto original en portugués de 1934).

[18] Texto original: "Art 10 - Compete concorrentemente à União e aos Estados: [...]VII - criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente. Parágrafo único - A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios". (Traducción propia del autor del texto original en portugués de 1934).

Este conflicto de competencia tributaria impuesto por la reforma tributaria de 1946, afectó drásticamente la distribución de la renta, materializado por el distanciamiento de la tributación con la justicia social. Muchos tributos se configuraban más por el nombre que por su contenido económico. Las tres esferas de gobierno continuaron practicando sus exacciones fiscales bajo la sombra de la doble imposición, que gravaba y sobrecargaba la capacidad contributiva del contribuyente brasileño.

El distinguido profesor y auditor fiscal de Ingresos Cearense, Dr. Osvaldo José Rebouças (2010, p. 4), criticó enérgicamente el sistema fiscal de la Constitución de 1946, declarando que uno de los puntos negativos traídos por la Constitución era "[...].a) tributación amplia y variada, permitiendo la duplicidad en las incidencias tributarias, que el ámbito de incidencia de los tributos se basaba en distinciones meramente jurídicas ignorando los hechos económicos. (Traducción propia)" Esta situación, sin duda, confirma la práctica reiterada, de la doble imposición por los entes federados brasileños. En lo que respecta a la federación, la doble imposición tributaria agrede la autonomía política y administrativa de los entes federados, que conlleva una práctica incompatible y atentatoria al Pacto Federativo.

El Profesor Rebouças (2010, p.5), en este mismo diapasón, continúa destacando que "[...]. c) el impuesto sobre las ventas y consignaciones se presentaba con una incidencia cumulativa en cascada perjudicando la comercialización e industrialización de los productos. (Traducción propia)". Teniendo en consideración que, en la actualidad, la tributación en cascada es una agresión a la capacidad contributiva del ciudadano contribuyente como también a su patrimonio privado, debido a que en las distintas etapas, este tributo no solo se impone al valor agregado sino también al valor que tributó en etapas anteriores, sin ninguna duda, era, en el tiempo de la Constitución de 1946, una forma de confiscación tributaria directa y explícita por medio de la legislación tributaria.

11.4 Aspectos principales de la Reforma Tributaria de 1967

Pese a que la reforma tributaria de 1967 puso fin a la perversa práctica de la *bitributación* impuesto por el Fisco en general, un aspecto negativo de esta reforma, que tuvo su inicio en 1965, fue la ampliación de la base de cálculo del impuesto de la renta y la innovación de su exigencia y cobro en la fuente. En lo que respecta a la formación de ingresos públicos, esta ampliación de la base de cálculo del impuesto de la renta trajo una mayor recaudación al tesoro con el consiguiente y expresivo aumento de ingresos públicos sobre el

PIB (producto interno bruto), dando un salto del 14% al 17%, en el período comprendido entre 1967 a 1973, conforme la enseñanza de Maria Teresa Abrantes Cardoso (1986, p. 32).

En relación a la carga tributaria es ilustrativo mencionar que, tradicional y recurrentemente con esta reforma, el estrato más afectado con la ampliación de la base de cálculo del impuesto de la renta, considerado esta incorporación en el universo de los tributos directos e indirectos, fue la más pobre o de baja renta, conforme la preciada exposición de la Profesora Maria Teresa A. Cardoso (1986, p. 34), *litteris*:

> [...]. La evaluación más acertada del impacto social regresivo del sistema tributario evidenció que la carga tributaria, en 1973, se elevaba casi uniformemente por el estrato del ingreso, considerado del 14,15% para las familias perceptoras de hasta 2 salarios mínimos mensuales y del 11,17% para las familias cuyos ingresos pasaban los 24 salarios mínimos mensuales. Por otro lado, aquellos que ganaban hasta un salario mínimo mensual en 1975 soportaban más que el doble de la carga tributaria incidente sobre los que recibían más decien salarios mínimos por mes.[19]

Es una obviedad la afirmación que la autora hace sobre el impacto financiero en el salario mínimo de 1975, se refiere a una incidencia respecto a la carga tributaria, en proporcionalidad a la ganancia y a la disponibilidad salarial (poder adquisitivo o de compra) para el sustento y manutención de la familia del asalariado.

12 PRINCIPALES REBELIONES DERIVADAS DE LA PESADA TRIBUTACIÓN

Fue bastante común en la historia brasileña las eclosiones de revueltas o conmociones internas contra los excesos de tributación. La mayoría de ellas, fueron rechazada de forma muy severa y cruel. Es muy claro, entonces, se tener en cuenta, que el paño de fondo de casi todas las revueltas brasileñas fue la pesada carga fiscal.

12.1 Consideraciones generales

La gran mayoría de los disturbios o conmociones internas en la historia de Brasil se remiten a las explotaciones por parte de la Corona Portuguesa y del Estado Brasileño, sin

[19] "[...]. A avaliação mais acurada do impacto social regressivo do sistema tributário evidenciou que a carga tributária, em 1973, se elevava quase uniformemente por estrato de renda, sendo de 14,15% para as famílias perceptoras de até 2 salários mínimos mensais e de 11,17% para as famílias cuja renda ultrapassava os 24 salários mínimos mensais. Por outro lado, aqueles que ganhavam até um salário mínimo mensal em 1975 suportavam mais que o dobro da carga tributária incidente sobre os que recebiam mais de cem salários mínimos por mês". (Traducción propia).

duda, en materia de excesos tributarios. El gran núcleo de las insatisfacciones revolucionarias ha sido siempre exacerbado por la carga tributaria. Brasil experimentó diferentes disturbios e insurrecciones que impactaron considerablemente en la historia de su Nación. En este contexto histórico tributario marcado por grandes rebeliones, abordaremos en este capítulo, solo algunas de las principales revoluciones o insurrecciones vertiginosas que tuvieron como cuestión de fondo la alta tributación impuesta por los portugueses y la metrópoli.

12.2. La Revuelta de Felipe dos Santos (1720)

Este conflicto, conocido como la *Revuelta de Villa Rica*, tuvo su escenario en Minas Gerais, producto de la insatisfacción de los propietarios de las minas de oro en esa región, quienes estaban obligados a pagar el *Quinto sobre el Oro* y también presentar el oro en las Casas de Fundición.

El ápice de la eclosión fueron las nuevas directrices o normativas tributarias impuestas por la Corona Portuguesa. Una de ellas era la prohibición de circulación y uso de oro en polvo o en pepitas que facilitaba el contrabando de oro. A partir de esta nueva imposición el oro solo podía circular en barras, con el escudo y sellos marcados en la fundición de las barras, y de la fundición de cada barra de oro, una debía ser destinada a la metrópoli portuguesa. Es evidente que esta medida ha sido tomada ante las diferentes formas de contrabando o uso ilegal del oro en aquella época. La prohibición de utilizar o vender oro en barra con su escudo o sello real venía desde las *Ordenanzas Filipinas*, conforme se desprende del art. 5, del Título XXXIV, del Libro II, que así lo establecía:

> 5. E todos os metaes, que ás partes ficarem, depois de pagos os ditos derechos, sendo primeiro marcados, poderão vender a quem quizerem, não sendo para fóra do Reino, fazendo-o primeiro saber aos Officiaes, que para isso houver, para fazerem assentos das vendas no livro, que hão de ter, em que os vendedores assinarão. E o que vender, sem lho fazer saber, pagará a quantidade do que vender em dobro, e o comprador a noveada, dous terços para a nossa Fazenda, e o outro para quem o descobrir e accusar, e serão presos até nossa mercê (1). E o que os vender antes de serem marcados, ou em madre, antes de fundidos, ou pára fora do Reino, perderá a Fazenda, e será degradado dez annos para o Brazil.[20](Texto original).

[20] "Establecía que: 5. E todos los metales, que las partes permanecieran, después de pagar dichos derechos, los primeros marcados, podrán vender a quien quisiera, no afuera del Reino, haciendo primero saber a los Oficiales, que para eso están, hacer asentar las ventas en el libro, que ha de tener, la firma de los vendedores. Y lo que vende, si no lo hace saber, pagará el doble de la cantidad de lo vendido, y el comprador la novena, de los dos tercios para nuestra Hacienda, y otro para quien lo descubra y acuse, y serán presos hasta nuestra mercé (1). Y los que los vende antes de ser marcados, o en madre, antes de ser fundidos, o afuera del Reino, perderá la Hacienda, y será degradado diez años hacia Brasil." (Traducción propia del autor del texto original en portugués de la época). (ORDENAÇÕES FILIPINAS, 2018, p. 454).

Felipe dos Santos fue un famoso y acaudalado hacendado de la región de Minas Gerais, que influyó sobre los pobladores y mineros para iniciar la rebelión que comenzó el 14 de julio de 1720 y que duró un mes aproximadamente.

Básicamente, la rebelión consistió con la toma de armas y la ocupación de la ciudad de Villa Rica, la actual ciudad de Ouro Preto, Estado de Minas Gerais. Posteriormente se cerró un acuerdo con el Conde de Assumar y los rebeldes bajaron las armas, pero más tarde el Conde los condenó y los sentenció a muerte.

12.3 "Conjuración Minera" (1789)

A pesar de haber sido una rebelión con aires políticos, llamada la revuelta separatista, cuyo fin era la liberación de Brasil de Portugal, el detonante de esta ideología, en particular, provino de las exigencias de Portugal y de la Metrópoli, en relación a los altos costos tributarios exigidos y cobrados de forma violenta a los colonos, hacendarios y mineros de la región de Minas Gerais. Su líder fue *Tiradentes*, y es considerado hasta nuestros días como un gran héroe brasileño. Representa al patrono de la Policía Militar del Estado de Minas Gerais, su policía ostenta en la manga de la camisa de su uniforme el escudo o símbolo que encarna al Mártir Tiradentes. Sirvió como oficial de la carrera militar (Capitanía de Minas Gerais) ocupando su puesto de Alférez, equivalente en la actualidad al cargo de Aspirante oficial en las Policías Militares Brasileñas y en sus Fuerzas Armadas.

Tiradentes recibió ese apellido debido al oficio de dentista que ejercía cuando estaba fuera de la milicia. Su verdadero nombre era *José Joaquim da Silva Xavier*; y entre sus varias actividades también fue minero. A partir de su ingreso en las fuerzas milicianas de la Capitanía de Minas Gerais prestó servicios de patrullaje y fiscalización del flujo de oro en las minas. Al percibir los abusos y la presión exacerbada hacia los mineros del oro inducidos por la Corona Portuguesa, e inspirado por los movimientos de liberación que venían llevando los Estados en las Américas, principalmente, los Estados Unidos, comenzó a gestar una revuelta a favor de la independencia del Brasil. Después de haber sido traicionado por uno de sus líderes revolucionarios estuvo preso en Rio de Janeiro donde esperó su sentencia de ejecución el 21 de abril de 1792. Su cuerpo fue descuartizado y diseminado por distintos puntos de la Estrada Real, que conducía a la metrópoli y a la región minera de Villa Rica para que sirviera de escarmiento a cualquier rebelde potencial.

12.4 La Revuelta de los *Alfaiates* (*Sastres*) o "Conjuración Bahiana" (1798)

Esta revuelta tuvo diversas razones, entre las principales fue el aumento de precios de los productos de o mercancías de primera necesidad y los *aumentos en los tributos, particularmente, en los impuestos*. Esta revuelta fue liderada por la Logia Masónica Caballeros de la Luz. En el fondo, los rebeldes pretendían, asimismo, crear una república bahiana independiente de Portugal y de la metrópoli. Estas ideas básicas estaban inspiradas en los ideales de la Revolución Francesa. Se destaca que fue una revuelta de cuño popular. Años atrás cuando se transfirió la capital de Brasil hacia Rio de Janeiro, el Salvador fue prácticamente abandonado y olvidado por la Metrópoli. Escaseaban los alimentos, aumentaban los precios, había desempleo, aumentaron los tributos y se cometían diferentes abusos más por parte de los portugueses. La rebelión fue apoyada por una gran parte de los militares, en razón de sus bajos sueldos, algunos padres y muchos profesionales autónomos, como ejemplo, los sastres, que eran su gran mayoría.

El movimiento fue denunciado por un herrero y, antes de comenzar, fueron sorprendidos por las tropas reales.

12.5 La Revolución Pernambucana (1817)

El detonante que originó esta revolución devino de los altos costos que generaban los gastos de la recién llegada familia real portuguesa a Brasil. Como se mencionó anteriormente en este trabajo, esos excesos, en consecuencia, repercutieron en el aumento de los impuestos. Paralelamente, la influencia de los ideales que llevaron a cabo la Revolución Francesa, de carácter iluminista, incentivó la revuelta del pueblo pernambucano. La disminución de las exportaciones de azúcar, la caída de los precios en el mercado internacional más la falta de otros productos de relevancia comercial producidos por la colonia, reflejaban la mala condición de la Colonia.

Se pone de manifiesto que esta revolución fue la fuente de inspiración para que, posteriormente, Brasil se liberara del yugo de Portugal en 1822. Después de la intensa presión popular generalizada en toda la colonia y apoyada por aristócratas, políticos e intelectuales, D. Pedro I proclamó la independencia de Brasil.

Esta revolución fue pacificada por D. João VI, que sitió la ciudad de Recife, la lucha

duró cerca de setenta y cinco días y los líderes fueron presos y sentenciados a muerte.

13 ACTUAL SISTEMA TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL DE BRASIL

Con la llegada de la actual Constitución de la República Federativa de Brasil, el 5 de octubre de 1988, los Estados y municipios tuvieron una mayor participación sobre los tributos de competencia de la Unión, tales como el *Impuesto sobre los Productos Industrializados (IPI) y el Impuesto sobre la Renta de Persona Física y Jurídica (IR)*. Con el manifiesto objetivo de recuperar los ingresos, la Unión impuso fuertes contribuciones federales. Se establecieron la *Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS), l*a *Contribución Social sobre el Lucro Líquido (CSLL)* y la *Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros (CPMF),* esta última sin efecto en la actualidad.

Hoy en día, la carga tributaria que soportan los ciudadanos brasileños es extremadamente pesada y está al límite de una situación insostenible. En la reciente investigación realizada por el Instituto Brasileño de Planificación Tributaria, el IBPT, se llegó a la conclusión que en el año 2017, el ciudadano brasileño tuvo que trabajar hasta el día 2 de junio para pagar sus tributos directos e indirectos exigidos por los gobiernos federal, de las provincias y municipal; es decir, tiene que trabajar en promedio cinco meses y dos días para afrontar el pago (AMARAL e otros, 2018, p. 3).

En el presente, si tomamos en consideración, que los ingresos del ciudadano brasileño, equivale al período de 5 meses y dos días, dará lugar a una imposición tributaria del orden del 41,8% (cuarenta y uno con ocho décimas por ciento), sin considerar el "efecto cascada" y la "tributación interna", esta última impone un determinado tributo sobre una base de cálculo representativa de un precio en el cual están incluidos otros tributos. Es necesario señalar, que este porcentaje que depende del ingreso del trabajador alcanzó el orden del 42,62% (cuarenta y dos con sesenta y dos centésimas por ciento), conforme los propios estudios realizados por el IBPT.

Es innegable que la tributación equivalente al 41% de los ingresos brutos de un trabajador no corresponda a una confiscación tributaria, porque esta imposición roza las exacciones tributarias de la época del Estado absolutista feudal.

En un reciente artículo publicado por la *Revista Governança Tributária*, del Instituto Brasilero de Planificación Tributaria (IBPT), sostuvo que los consumidores de las clases más bajas son los directamente más afectados, en este tipo de tributo, por la elevada carga impositiva. La otra clase de contribuyente que también la afecta fuertemente es la clase

empresarial, conforme lo describe el Dr. Carlos Alberto Pereira (2017, p. 31), profesor y coordinador del MBA en gestión tributaria de la Facultad FIPECAFI, al afirmar que:

> Los altos impuestos afectan directamente a las empresas, que también son penalizadas por el papeleo, que eleva el costo de producción y reduce la competitividad de productos brasileños. "Los impuestos y la burocracia encarecen los productos brasileños en comparación con los importados. La diferencia de costo (fuera de fábrica) representa más del 16% en relación a los productos de otros países. Por otro lado, los consumidores son impactados de manera diferenciada por los tributos: pagan más impuestos los trabajadores de menores ingresos; porque la carga tributaria sobre los productos esenciales es mayor, es decir, los más pobres son más penalizados con los impuestos que los más ricos, destaca el economista". (Traducción propia).[21]

No se puede dejar de mencionar que el Impuesto a la Renta en Brasil, solo puede gravar el 27,5% del salario o remuneración mensual que percibe el contribuyente y que está por arriba de R$ 4.664,68 (cuatro mil seiscientos sesenta y cuatro con sesenta y ocho centavos). No obstante, simbólicamente, la ley del impuesto a las ganancias considera pequeñas y discretas deducciones, supeditado a los gastos de salud privados y estudios, la tributación sobre la renta, dada su progresividad de alícuotas, llegando al 27,5%, prácticamente no considera al núcleo familiar del contribuyente. La Hacienda Federal lo impone como si fuese un individuo aislado, que vive solo, sin tener en cuenta los altos costos que tiene con su núcleo familiar. La avaricia de la Agencia Federal, marcada por la exacerbada política fiscal del Impuesto a las ganancias, en nada se aproxima del objetivo universal de los tributos: la *justicia social*.

Cabe reflexionar, como ha sido mencionado anteriormente, que un *quinto* de los tributos desencadenó, no solo en Brasil sino en el Mundo, una serie de revoluciones y guerras internas, y en el presente, solo de impuesto a las ganancias el contribuyente brasileño paga más de que un *quinto,* es decir, una gran masa de trabajadores pagan más de un *cuarto*.

Mutatis mutandi, al finalizar el presente estudio no debemos olvidar, ni tampoco ignorar, que la actual paralización (huelga) de transportistas, que se registró en todo Brasil, pretendió forzar al Gobierno Federal a bajar los precios de los combustibles, además de una mejor regulación de los precios de los fletes. Esta huelga, que comenzó el 20 de mayo de

[21] "Os altos impostos afetam diretamente as empresas, que também são penalizadas pela burocracia, que eleva o custo de produção e reduz a competitividade dos produtos brasileiros. 'Os impostos e a burocracia encarem os produtos brasileiros em comparação com os importados. A diferença de custo (fora da fábrica) representa mais de 16% em relação aos produtos de outros países. De outro lado, os consumidores são impactados de maneira diferenciada pelos tributos: pagam mais impostos os trabalhadores de menor renda; porque a carga tributária sobre os produtos essenciais é maior; ou seja, os mais pobres são os mais penalizados pelos impostos que os mais ricos', salienta o economista". (Traducción propia del autor del texto original en portugués).

2018, y se extendió por diez días, impactó severamente a los sectores de la economía brasileña, causando, de igual modo, serios perjuicios directos a toda la población de Brasil.

Es innegable que en relación al alta de los combustibles, el factor principal que eleva sus precios en el mercado interno es la clásica y tradicional presión impositiva. Sobre estos combustibles inciden tres especies de tributos - la CIDE-combustibles, la contribución PIS/Cofins y el ICMS. Los dos primeros son de competencia de la Unión y el último de competencia de los Estados.

En síntesis, la carga conjunta tributaria de estas tres exacciones grava el precio al consumidor final un 43% del precio del litro de gasolina, un 27% del precio del litro de aceite diesel y el 26% del precio del litro de alcohol etanol, según la exposición de la Federación Nacional de Comercio de Combustibles y de Lubrificantes (FECOMBUSTÍVEIS). Estos números representan un verdadero retroceso en la economía de un Estado. Con seguridad, son indicadores de la sobre tributación, que se publican además de la marca donde constan los precios de los fletes, de los productos y de insumos utilizados en la producción de bienes y servicios. ¿Así, como pueden sobrevivir las pequeñas y medianas empresas comerciales y no comerciales en Brasil? Con este cuadro, fácilmente se percibe que las inversiones de las empresas no comerciales tienden a caer drástica y paulatinamente.

14 CONCLUSIÓN

En lo que respecta a la historia de los tributos brasileños, y de acuerdo con lo que ha sido tratado temáticamente en lo presente artículo, se percibe que el Estado Brasileño, desde el período precolonial, tradicionalmente experimentó y continúa experimentando una enorme carga tributaria, tanto en cantidad como en calidad.

El Brasil precolonial inició una importante actividad lucrativa, el *pau-brasil* –palo-brasil. El mercado para este producto era muy amplio y abarcaba casi todo el mundo, especialmente Europa.

Esta actividad comenzó con una fuerte carga tributaria en la que el concesionario del *pau-brasil* tenía que pagar un quinto al rey de Portugal, al Reino de Portugal, al clero de la Iglesia Católica y lo que sobraba debía utilizarlo para las obras de fortalecimiento y de asentamiento de la colonia. Tal sobrecarga de tributos y la incumbencia administrativa real, sin duda le quitaban una gran parte de su patrimonio privado. De manera que Brasil inició su colonización a expensas de las *confiscaciones tributarias*.

El exceso de exacción tributaria fue notable en todas las etapas de la historia del

Estado brasileño. Porque además de encontrarse al inicio de la colonización, como ya se ha mencionado, estuvo presente en todo el período colonial (1530 a 1822), continuó muy fuertemente durante el período de Brasil Imperio (1822 a 1889) y, de forma intensa, sobrevive en la actualidad.

Esta histórica y pesada carga tributaria en Brasil se produce por el número excesivo de tributos creados y por las pesadas alícuotas que se imponen sobre algunos tributos, principalmente sobre los impuestos federales, estatales y municipales.

En el presente trabajo, el tema principal se centró en la pesada y casi insoportable carga tributaria que siempre estuvo presente en los momentos históricos más relevantes de Brasil. Se intentó mostrar que la histórica, tradicional y recurrente carga tributaria de Brasil siempre ha sido alta, aunque al contrario de las naciones desarrolladas – donde en algunas de ellas también existe una alta tributación –, el retorno en servicios públicos siempre fue de pésima calidad para la población representada por los estratos menos favorecidas o de bajo poder adquisitivo.

Históricamente Brasil siempre estuvo contaminado con este exceso de exacción tributaria, la cual presentaba un perfil más fiscal que extrafiscal, más financiador que económico, lo que ha llevado al Estado hasta los días actuales, y a pesar de la fuerte tributación, a la imposibilidad de equilibrar sus cuentas dentro del presupuesto fiscal, con un recurrente e histórico predominio de ingresos y gastos corrientes. Nuestro presupuesto público, ante tamaña y monstruosa carga tributaria, siempre ha sido incapaz de producir cantidades significativas de ingresos de capital, y permanentemente ha dependido del crédito público (endeudamiento) proveniente de financiamientos –nacionales e internacionales – y de préstamos para la consecución de los proyectos de obras públicas y de desarrollo social y regional.

Por último, ante tal importante injerencia, no hay que olvidar que la masiva carga tributaria soportada por el contribuyente brasileño ha estado habitualmente contaminada o maculada, aun bajo el manto de la ley, de constantes confiscaciones tributarias, en continuo conflicto con la capacidad fiscal de sus administrados, lo que motivó históricas y constantes rebeliones o insurgencias contra sus gobiernos. Dos causas por las que indudablemente es señalada esta *confiscación* abstracta y fáctica son, en primero lugar, que la carga tributaria brasileña sobre los ingresos es muy parecida a la carga tributaria sobre el consumo, casi en la misma proporción, y en segundo lugar, que los tributos sobre los ingresos, tanto de la persona jurídica como de la persona física, inciden principalmente sobre la parte bruta de las

ganancias y de los ingresos y, asimismo, con un exceso de tributación *bis in idem* por parte del mismo ente público gubernamental sobre los mismos hechos imponibles. Y la principal señal de estas causas que indican la *confiscación tributaria* es el histórico endeudamiento tanto de las clases más populares como de las clases más altas, principalmente la de los empresarios en general. ¿Por qué? Es muy simple, una nación que tiende a tributar mayormente la parte bruta de los ingresos de sus ciudadanos, olvidándose de la importancia que tiene la parte neta para su mantenimiento y sobrevivencia, no hace otra cosa más que practicar la *confiscación tributario*. A partir del momento en que esa nación cuente con un sistema serio que tenga en cuenta las recurrentes e innegables necesidades básicas de sus familias, tratando de calcular tales niveles, tributando sistemáticamente sus excedentes, sin lugar a dudas estará en el correcto camino de la tributación bien vista por James Meade, practicando la tributación ideal.

15 REFERENCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; Olenike, João Eloi; Amaral, Letícia Mary Fernandes do; YASBEK, Cristiano Lisboa. **Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos em 2017**. Curitiba. 2018.

AMED, Fernando José; Campos Negreiros, Plínio José Labriolade, *História dos tributos no Brasil*, São Paulo, Edições SINAFRESP, 2000

ARQUIVO NACIONAL (Brasil). Fiscais e meirinhos: a administração no Brasil colonial, coord. de Graça Salgado, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1985.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BENETTITIMM, Luciano. O Direito subsidiário nas ordenações portuguesas medievais. **Revista Direito e Democracia**, vol. 7, n. 2, 2º sem, Canoas, (p. 387-405), 2006.

BRASIL. **Constituição de 1824**, de 25 de março de 1824. Planalto, Brasília, DF. Acceso el: mayo 2018.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, de 1934, DOU de 16-7-1934, Rio de Janeiro.

CAMPELLO, A. E. B.B.. Direito Constitucional tributário no império do Brasil. **Revista da AGU**, v. 31, p. 7-49, 2012.

CARDOSO, Maria Teresa Abrantes. **Os reflexos da reforma tributaria de 1966 e as possibilidades de sua modificação**. São Paulo, Dissertação de mestrado, EAESP/FGV, 1986.

CARRARA, Ângelo Alves; SANTIRÓ, Ernest Sánchez. Historiografia econômica do dízimo agrário: os casos do Brasil e Nova Espanha, Século XVIII. **Rev. Estudos Econômicos**, vol. 43, n. 1, São Paulo, jan./mar, 2013, p. 167-202.

DEVEZA, Guilherme. Política tributaria no período colonial. **História Geral da Civilização Brasileira**. Sérgio Buarque de Holanda (org.). Tomo II, O Brasil Monárquico, vol. 6, Declínio e queda do Império. Rio de Janeiro: Bertran Brasil, 2004, p. 74-102.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. Disponible en: <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2587/ESTUDOSOBREOSDIASTRABALHADOSPARAPAGARIMPUESTODE2017.pdf>. Acceso el: 25 mayo 2018.

DOMINGUES, José. **As Ordenanzas Afonsinas**. Tese de doutoramento, Universidade de Santiago de Compostela, Espanha, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

ICHIBARA, Yoshiaki, Direitos fundamentais do contribuinte, Pesquisas tributarias, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, nova série, nº 6, São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2000.

LIMA, LANA LAGE DA GAMA, O Padroado e a sustentação do clero no Brasil colonial. **Saeculum Revista de História,** n. 30, João Pessoa, jan./jun. 2014, p. 47-62. Disponible en: <http://periodicos.ufpb.br/index.php/srh/article/viewFile/22231/12328>. Acceso el: 30 mayo 2018.

ORDENANZAS ALFONSINAS. Lisboa, Disponible en: <http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/afonsinas/>. Acceso el: 30 mayo 2018.

ORDENANZAS MANUELINAS. Lisboa, Disponible en: <http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/manuelinas/>. Acceso el: 27 mayo 2018.

ORDENANZAS FILIPINAS. Disponible en: <http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/ordenacoes.htm>. Acceso el: 30 mayo 2018.

PEREIRA, Carlos Alberto. Carga Tributaria x retorno e serviços à população. *In:* Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). **Revista Governança Tributaria**, nº 6, out/2017, p. 1-44, Curitiba, Disponible en: <https://view.publitas.com/ibpt/revista-governanca-tributaria-2017/page/28-29>. Acceso el: 27 mayo 2018.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**.- São Paulo: Moderna: O Estado de São Paulo, 1999.

Rebouças, O. J. A codificação do Direito Tributário no Brasil sob uma perspectiva histórica. **Revista Direito Tributária em Questão**, Porto Alegre, n. 5, jan./jul., 2010.

RENGER, Friedrich. O quinto do ouro no regime tributário nas Minas Gerais. **Revista do Arquivo Público Mineiro**, Belo Horizonte, v. 42, n. 2, p. 90-105, jun/dez. 2006.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. Breve passeio pela história do direito brasileiro, passando pelos tributos. **Ulbra**, 2016, <*www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/article/download/2492/1724*>. Acceso el: 25 mayo 2018.

SOUZA, Osvaldo Martins F. de. **Pau-Brasil, esse ilustre desconhecido**. Recife: UFPE/EstaçãoEcológica de Tapacurá/Campanha Nacional do Pau-Brasil, 1984.

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Principio do não-confisco como garantia da tributação justa**. 1. ed., 4. reimpr.. Curitiba: Juruá, 2012.

VIDE, D. Sebastião Monteiro da. **Constituições do Arcebispado da Bahia**: propostas e aceitas em o Synodo Diocesano, que o dito Senhor celebrou em 12 de junho do anno de 1707. Impr. Lisboa (1719) e em Coimbra (1720), Typographia 2 de dezembro, de Antonio Louzada Antunes, São Paulo, 1853.

VITERBO, Fr. Joaquim de Santa Rosa de. **Elucidário das palavras, termos, e frases, que em Portugal antigamente se usárão, e que hoje regularmente se ignorão**: obra indispensável para entender sem erro os documentos mais raros, e preciosos, que entre nós se conservarão: publicado em benefício da litteratura Portugueza, e dedicado ao Principe N. Senhor, Tomo II (G=Z), Lisboa, Typographia Regia Silviana, Ano M. DCC. XCIX (1799).

Submetido em 20 nov. 2018. Aceito em 27 nov. 2018.