



Fundação Educacional do Município de Assis  
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis  
Campus "José Santilli Sobrinho"

**ELOISA HELENA DA SILVA**

**A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO  
TRIBUTÁRIO À LUZ DE UMA ANÁLISE HISTÓRICA DA EVOLUÇÃO  
E TRANSFORMAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

Assis/SP

2014

**ELOISA HELENA DA SILVA**

**A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO  
TRIBUTÁRIO À LUZ DE UMA ANÁLISE HISTÓRICA DA EVOLUÇÃO  
E TRANSFORMAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

Monografia apresentada ao Instituto Municipal de  
Ensino Superior de Assis, como requisito do Curso  
de Graduação em Direito;

**Orientador: Prof. Ms. Eduardo Augusto Vella Gonçalves**

**Área de Concentração: Direito Tributário**

Assis/SP

2014

## FICHA CATALOGRÁFICA

SILVA, Eloisa Helena da.

A Importância dos Princípios Constitucionais do Direito Tributário À Luz de uma Análise Histórica da Evolução e Transformações da Legislação Tributária no Brasil / Eloisa Helena da Silva. Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA – Assis, 2014.

XX p.

Orientador: Eduardo Augusto Vella Gonçalves

Trabalho de Conclusão de Curso – Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA.

1. Direito Tributário. 2. Legislação Tributária

CDD: 340

Biblioteca da FEMA.

# **A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO À LUZ DE UMA ANÁLISE HISTÓRICA DA EVOLUÇÃO E TRANSFORMAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

**ELOISA HELENA DA SILVA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Instituto Municipal de Ensino Superior de  
Assis, como requisito do Curso de Graduação  
em Direito, analisado pela seguinte comissão  
examinadora:

---

Prof. Eduardo Augusto Vella Gonçalves – Orientador

---

Prof. (titulação e nome)

Assis/SP

2014

## DEDICATÓRIA

*Dedico este trabalho primeiramente a Deus que iluminou o meu caminho, me dando força e coragem nesta longa jornada, segurando em minhas mãos e me livrando de toda negatividade que poderia me fazer desistir.*

*Aos meus pais Rosinéia e Milton por seus grandes valores e, especialmente, pelo dom da vida e pelo amor incondicional.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus, que nos criou, sendo tão criativo na tarefa;

A toda minha maravilhosa família, em especial a Rosinéia, mãe amada e guerreira; ao meu pai, Milton, que sempre esteve do meu lado e à minha irmã Lívia, que foi um grande presente de Deus em minha vida. Sem eles não teria alcançado o fim desta etapa.

Ao meu orientador Prof.<sup>o</sup> Mestre Eduardo Augusto Vella Gonçalves que me auxiliou com muita paciência e que me fez trabalhar com o forte pensamento no sucesso.

A todos os amigos, que terei eternamente em meu coração, que passaram por toda essa etapa sempre me apoiando com estímulos encorajadores.

Ao meu namorado que, mesmo de longe, me incentivou até o fim.

*"Seja forte e corajoso! Mãos ao trabalho! Não tenha medo nem desanime, pois Deus, o Senhor, o meu Deus, está com você. Ele não o deixará nem o abandonará até que se termine toda a construção do templo do Senhor."*

1 Crônicas 28:20

*"Nunca estamos sós, é verdade. É bom saber que temos amigos em quem podemos confiar. Pessoas que nos apoiam e nos acolhem com grande carinho. É certo que sempre passaremos momentos extremamente difíceis. Mas também é certo que comigo estarão sempre os amigos, dedicando-me palavras de conforto e ânimo".*

Autor desconhecido.

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo aprofundar o conhecimento acerca da história dos Princípios do Direito Tributário no Brasil, a partir de uma análise com métodos historiográficos é discutida a evolução das leis e princípios, para acompanhar o movimento, modernização e crescimento da sociedade brasileira. O Direito, assim como a História, não possui caráter estático, seu movimento é constante e suas transformações são inerentes ao processo do tempo. Para a compreensão de seus mecanismos, fundamentos e práticas, torna-se estritamente necessário o conhecimento de seu cerne, e isto só pode ser alcançado através do conhecimento histórico, da análise sistemática da sociedade, do tempo e das necessidades existentes durante o processo de transformação a que o Direito Tributário nacional tem passado e sempre passará. As várias Constituições e os Princípios do Direito Tributário são o principal objeto de estudo deste trabalho. Entender o agir do tempo e das necessidades que com ele surgem, e as transformações exigidas pela natural transformação social e política é a finalidade deste trabalho.

**Palavras-chave:** Princípios, Direito Tributário, Constituição, História.

## **ABSTRACT**

This work aims to deepen the knowledge about the history of the Principles of Tax Law in Brazil; the evolution of laws and principles is discussed by a historiographical analysis, in order to follow the movement, growth and modernization of Brazilian society. The Law, as well as the history, has no static character, its changes and transformations are inherent to time. To understand these mechanisms, fundamentals and practices, it becomes strictly necessary to know them in depth and this can only be achieved through historical knowledge, systematic analysis of society, time and existing needs during the process of transformation that the National Tax Law has passed and always will. The various Constitutions, and the Principles of Tax Law, are the main object of study of this work. To understand the action of time and the needs that arise with it, and the changes required by the natural social and political transformation, is the purpose of this work.

**Keywords:** Principles, Tax Law, Constitution, History.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

<b>a.C.</b>	Antes de Cristo
<b>Art.</b>	Artigo
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>§</b>	Parágrafo

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO 1 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA</b> .....	<b>13</b>
1.1. OS IMPOSTOS NA ANTIGUIDADE .....	13
1.2. OS IMPOSTOS NA IDADE MÉDIA .....	13
1.3. TRIBUTAÇÃO DO BRASIL COLÔNIA AO IMPÉRIO.....	15
1.4. CONSTITUIÇÃO DE 1946.....	17
1.5. SOBRE TAXAS E TRIBUTOS.....	18
1.6. A CONSTITUIÇÃO DO REGIME MILITAR .....	20
<b>CAPÍTULO 2 – A TRIBUTAÇÃO ESTABELECIDADA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988</b> .....	<b>23</b>
2.1. REFERENCIAL HISTÓRICO.....	23
2.2. CONSTITUIÇÃO DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E SUA INFLUÊNCIA HISTÓRICA NA LEGISLAÇÃO.....	23
2.3. O PODER DE TRIBUTAR .....	25
<b>CAPÍTULO 3 - OS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>27</b>
3.1. REFERENCIAL HISTÓRICO.....	27
3.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE .....	28
3.3. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE .....	29
3.4. PRINCÍPIO DA ISONOMIA .....	31
3.5. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	31

3.6.	PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE EFEITOS CONFISCATÓRIOS ...	32
3.7.	PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA.....	33
3.8.	PRINCÍPIO DA IMUNIDADE GENÉRICA .....	34
3.9.	PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO.....	35
3.10.	PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA.....	35
3.11.	PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE DISTINÇÃO EM RAZÃO DE PROCEDÊNCIA OU DESTINO .....	36
	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>37</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>39</b>

## INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é um ramo autônomo do Direito cuja história é bastante recente. Sabe-se que as leis tributárias estão em uso há pouco tempo, ao contrário dos tributos em si, que estão presentes na realidade do ser humano desde as primeiras sociedades.

A análise das transformações e influências de outras áreas e mesmo da sociedade na evolução dos códigos de leis tributárias através da história mostra-se essencial para que se possa analisar, com novo viés, temas e abordagens que são relevantes para a Ciência Jurídica. Fica claro, também, que o profissional de Direito deve ter uma visão abrangente sobre o seu ramo de atuação, o que inclui conhecimento histórico.

Este trabalho tem a intenção de levantar a questão da importância dos Princípios Constitucionais do Direito Tributário e, através do diálogo com as fontes, levantar considerações relevantes para verificar a evolução trazida por tais princípios para a legislação fiscal brasileira.

O Capítulo 1 trata da evolução histórica da prática de tributação, desde a Antiguidade até o Brasil moderno. No Capítulo 2, trata-se exclusivamente da tributação estabelecida pela Constituição de 1988.

Os chamados Princípios Constitucionais do Direito Tributário são os limitadores do Estado em seu direito de tributar, e são tratados no Capítulo 3. Tais princípios foram incorporados à Constituição Federal de 1988.

Serão abordados os aspectos da legislação fiscal anteriores à incorporação de tais princípios, para mostrar a real importância e o valor de tais princípios na evolução no código de leis do país.

## CAPÍTULO 1 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA

### 1.1. OS IMPOSTOS NA ANTIGUIDADE

Vêm do Egito Antigo, cerca de 10.000 a.C., os mais antigos registros de tarifação e cobrança de imposto, e desde então, a mesma prática é mantida pelos governos. No entanto, foi somente por volta do século XVIII, por conta da Declaração de Independência dos Estados Unidos e da a criação de constituintes em alguns países, com a criação de leis para o cidadão, que os impostos passaram a ser cobrados por um governo centralizado que propunha devolver estes impostos transformados em melhoria para os cidadãos. Até então, a cobrança de impostos era feita com taxações desmesuradas por uma classe governante, sem que nada fosse dado em troca à população, gerando miséria e frequentes revoltas. Inúmeras vezes, a cobrança de impostos era feita para financiar guerras, ou apenas luxos dos monarcas, levando a revoltas contra a cobrança de tais tributos.

Na Roma Antiga, existia a cobrança do *portorium*, um imposto pela importação de mercadorias e do *macelum*, que era o imposto cobrado pelo consumo de bens móveis.

### 1.2. OS IMPOSTOS NA IDADE MÉDIA

No século XIII, foi escrita a chamada Magna Carta, ou *Magna Charta Libertatum seu Concordiam inter regem Johannem at barones pro concessione libertatum ecclesiae et regni angliae*, em português: Grande Carta das liberdades, ou concórdia entre o rei João e os barões para a outorga das liberdades da Igreja e do rei inglês. A Magna Carta era um documento que limitava o poder do monarca em certas circunstâncias.

As cobranças de impostos obedeciam às leis criadas pelos governantes. Tais cobranças, no entanto, apesar de auxiliarem no crescimento e manutenção de

grandes impérios, até então não tinham caráter fiscal, além de muitas vezes trabalharem contra o bem estar da população; situação que começou a mudar no final do período conhecido como Idade Média, foi no século XV que algumas nações começaram a criar leis referentes ao direito civil.

Até o final do século XVIII, o destino dos tributos ainda era incerto e não havia garantia de retorno dos tributos para os cidadãos. No ano de 1791, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão pondera, em seu artigo 13º, que:

Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades. (MARCÍLIO, 2014)

Este foi um ponto de partida para que se buscasse equalizar a taxaço e o recolhimento de impostos de acordo com a capacidade de pagá-los. Percebe-se uma busca pela equidade no processo de recolhimento de taxas, o que indica que o Princípio da Capacidade Contributiva, existente atualmente, abarca situações que vinham sendo contestadas e debatidas de longa data.

Aqui cabe lembrar a definição de tributo dada por Amaro (1997):

Tributo como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo estado ou pelo monarca em vistas a atender aos gastos públicos ou as despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo, e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens exigidos pelos vencedores dos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança junto aos próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos e ajuda contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. (AMARO, 1997)

Nessa época, ainda não havia preocupação efetiva em verificar possíveis desigualdades no tratamento dado a cada contribuinte, tampouco havia cuidado na criação de leis que estabelecessem os tributos, pois, como dito anteriormente, os valores e a necessidade, ou não, dos tributos, eram definidos pelos monarcas.

### 1.3. TRIBUTAÇÃO DO BRASIL COLÔNIA AO IMPÉRIO

A utilização de tributação em nosso país surgiu com a retirada, pelos portugueses, de materiais valiosos, como o pau-brasil, taxado na primeira metade do século XVI pelo imposto chamado “Quinto” do pau-brasil.

Segundo Matos (2007):

O chamado quinto do pau-brasil foi o primeiro tributo transplantado em terras brasileiras. Ele era pago à coroa por todos os tesouros ou descobertas no Brasil. Seu nome representava a alíquota fiscal e a forma de pagamento, tendo em vista que a moeda corrente em Portugal não havia sido adotada nesta terra e todos os pagamentos à coroa eram feitos com madeira da árvore do Pau-Brasil. A arrecadação, bem como a fiscalização, dos tributos eram feitos pelos servidores especiais da coroa, em terras brasileiras, denominados de “rendeiros” e seus auxiliares. (MATOS, 2007)

No período da regência, o país sofreu diversas mudanças em suas configurações administrativas, por conta de leis que visavam melhorar o balanço financeiro dos governos. Entre as principais mudanças, estão os decretos de setembro e outubro de 1831, que versam sobre as atuações do governo perante devedores e a taxação única de produtos, para evitar que o mesmo produto fosse taxado mais de uma vez ao deixar as fronteiras de determinada região. Deve-se atentar para o fato de que, neste período, ainda não existiam limitações legais ao poder do Estado de tributar.

No ano seguinte, nova lei de tributação mostra que o governo busca autonomia, com a descentralização fiscal, assim como detalhamento e separação da receita destinada ao governo e a destinada às províncias. Em 1834, a autonomia das províncias em relação à receita gerada pela aquisição de tributos é reforçada pelo Ato Adicional, que modifica a constituição em favor das províncias, permitindo a estas criar suas respectivas Assembleias Legislativas e ter maior controle sobre suas próprias leis, inclusive tributárias, ainda que tais leis fossem remotamente controladas pela União.

Conforme a Lei nº 16, de 12 de Agosto de 1834:

Art. 1º O direito, reconhecido e garantido pelo art. 71 da Constituição, será exercido pelas Câmaras dos Distritos e pelas Assembleias, que, substituindo os Conselhos Gerais, se estabelecerão em todas as províncias, com o título de: Assembleias Legislativas Provinciais.

Art. 10. Compete às mesmas Assembleias legislar:

5º) Sobre a fixação das despesas municipais e provinciais, e os impostos para elas necessários, contanto que estes não prejudiquem as imposições gerais do Estado. As Câmaras poderão propor os meios de ocorrer às despesas, dos seus Municípios. (BRASIL, 1834)

Dolhnikoff (2005) esclarece:

O Ato Adicional de 1834 que instituiu a Regência Una, foi o resultado de um processo de negociação que se iniciara em 1831 e que concedeu autonomia às Províncias, estabelecendo a existência nelas de dois centros de poder: a Assembleia Legislativa – que substituiu os Conselhos Gerais, e a presidência provincial. (DOLHNIKOFF, 2005)

Nos anos seguintes, até 1842, as inúmeras falhas existentes no sistema tributário deram origem à criação de inúmeras leis sobre tributos. Novos impostos são criados e outros são reformulados. Outro fator de influência sobre as leis tributárias é a ocorrência de revoluções e agitações em vários pontos do país, determinando aumento na carga tributária, para suprir déficits da fazenda pública, ocasionados pelos gastos na contenção de tais rebeliões.

O primeiro passo da História do Direito Tributário no Brasil foi dado em 1888, com a criação de uma legislação sobre impostos pela então regente, Princesa Isabel. Trata-se do “Imposto de Indústrias e Profissões”, criado pelo decreto nº 9.870, de 22 de fevereiro de 1888, considerado precursor do Imposto de Renda, que seria instituído somente em 1922. Ainda hoje existe um imposto de mesmo nome, o “Imposto de Indústrias e Profissões”, recolhido atualmente junto às prefeituras.

Sobre o decreto nº 9.870, Godoy (2010) afirma que:

O regulamento, por exemplo, contemplava com metade de multa cobrada por infração ao denunciante das irregularidades. Fiscalizava-se em nome do Estado, embora não nessa qualidade, com o objetivo de se receber metade dos valores cobrados a título de sanção. Terceirização mais inusitada da atividade fiscal não houve na história tributária brasileira. (GODOY, 2010)

Percebe-se, nesta situação, que o Princípio da Legalidade, aplicado atualmente, busca proteger o contribuinte de diversas formas de atividades fiscais abusivas.

#### 1.4. CONSTITUIÇÃO DE 1946

Nota-se que o sistema tributário atuava fortemente na tributação de produtos nas alfândegas. A partir da Constituição de 1934, o governo concentrou seus esforços na regularização da economia em taxações internas, como taxação e impostos entre vendas de produtos e serviços, no comércio e na indústria.

A Constituição de 1934 estabelecia o regime democrático e efetuava alterações sobre as rendas tributárias de maneira mais contundente. Já a Constituição de 1946 estabelecia ideias e princípios sobre tributos inerentes a ela, como nos afirma Baleeiro (2013):

A constituição de 1946 utilizou a palavra Tributos no sentido genérico, para abranger três contribuições de caráter coativo (...), a saber: a) Impostos b) taxas e c) contribuições de melhorias. (BALEIRO, 2013)

A legislação tributária, vigente desde então, caracterizava-se por permitir maior autonomia e aumento da receita de Estados e Municípios. É importante lembrar que a Carta Magna de 1946 era composta por alguns itens que podem ser definidos como princípios constitucionais, porém, como lembra Martins (2013), tais princípios eram:

(...) veiculados de forma esparsa e inconsistente, em nível de sistema. Uma reforma da Carta Magna era, portanto, necessidade imperiosa, imposta pelo

crescimento nacional e pela complexidade decorrência que a Economia brasileira ganhava. (MARTINS, 2013)

A Constituição de 1946, além de buscar a criação de estruturas tributárias em todas as unidades da federação, também trabalhou um tratamento jurídico relativo a todos os tipos de tributos.

## 1.5. SOBRE TAXAS E TRIBUTOS

A distinção entre taxas e preços públicos é amplamente discutida, conforme vasta bibliografia sobre o tema.

No contexto anterior ao Regime Militar, a Constituição refere-se ao Código Tributário Nacional por meio da seguinte definição:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966)

Percebe-se que o direito tributário é um código legislativo que regula, fiscaliza e é responsável pela arrecadação de tributos, sendo tais tributos dispositivos obrigatórios e impositivos para a manutenção do estado.

Sobre esse assunto, Amaro (1997) esclarece que:

(...) na vigência da constituição de 1946 o supremo tribunal federal assinalou sumula 545, a compulsoriedade das taxas como nota que as distinguiria dos preços públicos (...) se taxa é um tributo, ela tem mesmo que ser compulsória (no sentido de obrigação imposta pela lei), aspecto que é de natureza de qualquer tributo. E o preço, por ser contratual, depende da adesão do indivíduo; nesta concepção ele é voluntário, pois não é compulsório. (AMARO, 1997)

Havia um esforço para que a discriminação dos valores recebidos pelos Municípios fosse revertida em favor destes, enquanto os Estados foram

sobremaneira carregados com gastos e despesas tornando-se, ano após ano, maiores e muitas vezes inadimplentes.

Nestes casos, a saída encontrada foi o aumento nos valores e taxações de tributos, muitas vezes com cobranças altíssimas, conforme Martins (2013). Ou ainda, pelas palavras de Santos (2011), para construir uma estrutura que possa ser compreendida no contexto.

(...) ocorre que os serviços públicos também podem ser remunerados por preços públicos (tarifas) o que poderia gerar uma confusão conceitual entre as *taxas de serviço* e os *preços públicos*, pois ambos possuem caráter contraprestacional remunerando uma atividade do Estado. Ainda que nos dois casos exista e exigência de referibilidade as semelhanças param por aí, pois o regime político a que estão submetidas às taxas é o tributário, tipicamente do de direito público, já as tarifas estão sujeitas a regime contratual, indiscutivelmente de direito privado. (SANTOS, 2011)

Para esclarecer as discrepâncias, pode-se citar a definição de Alexandre (2010) e que vai ao encontro da a descrição de Amaro (1997) feita acima.

Contextualizando esta situação dentro de um recorte temporal e espacial de federalismo constitucional, verifica-se, nessa situação, o germe da necessidade da criação de legislação pertinente ao trânsito de bens, o que direcional o pensamento em direção ao Princípio da Liberdade de Tráfego.

Sobre esta mudança perceptível, Alexandre (2010) nos lembra, sobre a criação do Princípio da Liberdade de Tráfego, que:

O objetivo do legislador constituinte foi evitar que os entes políticos criassem tributos (normalmente taxas) incidentes sobre a passagem de pessoas e bens em seus territórios. A situação era relativamente comum no passado, os tributos eram criados com finalidade arrecadatória, mas acabavam por constituir restrições ao direito que possuem as pessoas de se locomover livremente pelo território nacional de posse de seus bens. (hoje previsto no art 5º, XV, da Constituição Federal). (ALEXANDRE, 2010)

Percebe-se que houve ligeira, porém significativa, mudança na maneira de lidar com as tributações relacionadas às Unidades da Federação.

## 1.6. A CONSTITUIÇÃO DO REGIME MILITAR

Em 1966 ocorre nova modificação na jurisprudência: a Lei 5.172 cria, após pressão de inúmeros grupos, entre eles ordens dos advogados, o Código Tributário Nacional. Como nos esclarece Martins (2005):

Isso foi um diploma revolucionário na história do Brasil, por ter conseguido, de forma sucinta, clara e precisa, apresentar alicerces para a construção de uma teoria do tributo e das novas bases para a relação entre fisco e contribuinte. (MARTINS, 2005)

No ano seguinte, foi criada a Constituição de 1967, para embasar toda a jurisprudência que seria mantida no regime militar. Nesta conjuntura, Amaro (1997) nos informa que a Lei 5.172/66 ficou conhecida como Código Tributário Nacional quando da instauração da Constituição de 1967. Essa lei define tributo como:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Por meio destas orientações, foram tomadas providências para a obtenção de um grande aumento nas receitas, possibilitando amparar os gastos relativos aos planos de desenvolvimento do governo, por meio da economia e da indústria.

Tal aumento na receita foi obtido por uma grande mudança em vários setores das administrações fazendárias e, principalmente, com a aplicação algumas relevantes modificações no Imposto de Renda.

Após a implantação destas mudanças, a partir de 1968, os estados perderam autonomia no que se refere a várias áreas, inclusive a fiscal, enfrentando dificuldades inclusive com as transferências. O repasse de verbas oriundas de várias

fontes de arrecadação foi reduzido, muitas vezes, pela metade. Os fundos de arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto por Produtos Industrializados, destinados ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios, por exemplo, caíram de 10% para 5%. Entretanto, foi criado um Fundo Especial, sendo cerca de 2% dos fundos de arrecadação dos impostos citados acima destinados a um orçamento controlado pelo poder central. Até meados de 1975 as decisões de assembleias municipais estariam sempre sob o controle do poder central.

A capacidade dos municípios de arrecadar impostos foi um das principais exemplos demonstrativos do aumento do grau de autonomia dos estados e municípios, verificando-se, com isso, uma elevação das receitas. Tais situações são resultado da abertura política ocasionada pela Constituição de 1988.

Esse contexto demonstra que não há mais espaço para a centralização do poder, mostrando a tendência de que ideias neoliberais, concomitantemente com fortes tendências federalistas, pressionem o poder público para que a Constituição de 1988 diminua o intervencionismo do Estado na economia, evitando discrepâncias em relação ao restante do mercado.

Nesse momento histórico, começa a surgir o federalismo efetivo e de participação, com modificações nos dispositivos de leis referentes à matéria tributária. É possível citar ações que ocorreram pouco tempo antes da Constituição de 1988, como a Emenda Constitucional nº 23, de dezembro de 1983, que trouxe diversos avanços em relação tanto à autonomia quanto à capacidade de arrecadação e incremento de receita, por meio de nova modificação nas leis de repasse de fundos federais.

O artigo nº 25 da Emenda Constitucional nº23 ilustra os rumos que as leis, a constituição em projeto e o direito tributário tomariam em poucos anos.

Do produto da arrecadação dos impostos mencionados nos itens IV e V do art. 21, a União distribuirá trinta e dois por cento na forma seguinte:

I - quatorze por cento ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios;

II - dezesseis por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

III - dois por cento ao Fundo Especial, que terá sua aplicação regulada em lei." (BRASIL, 1983)

Assim, é possível compreender quais razões fizeram com que a Assembleia Constituinte de 1988 manifestasse um caráter descentralizador, ampliando a autonomia, controle e distribuição de recursos disponíveis.

## **CAPÍTULO 2 – A TRIBUTAÇÃO ESTABELECIDADA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

### **2.1. REFERENCIAL HISTÓRICO**

Procurando esclarecer, por meio da análise histórica, a evolução trazida pela Constituinte de 1988 para os Princípios Tributários, é importante verificar o contexto histórico em que a Assembleia Constituinte foi redigida e votada.

Além da grande quantidade de normas tributárias às quais se expôs o país, a nova Constituição não poderia ter marcas do Estado de Exceção anterior a ela. Com a criação do mecanismo de “medida provisória”, os códigos de leis podem ser atualizados sem necessidade de alteração da Carta Magna.

Antes de 1946 e durante o Regime Militar, o Decreto-Lei era a ferramenta utilizada para adaptar a constituição a situações imprevisíveis. Porém, no contexto histórico da época, a alteração de leis pelo Presidente, por meio de decretos, assemelhar-se-ia a uma porta aberta para o autoritarismo.

A “medida provisória”, ainda que contestada por muitos juristas como uma ferramenta anômala do exercício da competência jurídica, é um exemplo de como a constituição de 1988 tencionava se tornar mais aberta. Tais mudanças mostram-se na criação dos Princípios do Direito Tributário.

### **2.2. CONSTITUIÇÃO DE 1988, FEDERALISMO FISCAL E SUA INFLUÊNCIA HISTÓRICA NA LEGISLAÇÃO.**

A Constituição Federal é o grande pilar que sustenta todo o complexo de estruturas de leis, inclusive do Direito Tributário, amparando novas normas infraconstitucionais, tais como lei complementar, resoluções do Senado, e

convênios, tendo, também, a função de orientar e limitar o poder sobre a legislação tributária. Como tal, a Constituição de 1988 abriu-se à maior valorização dos Estados da federação, inclusive na área fiscal.

A partir da Constituinte de 1988, vieram à tona discussões mais atuais, como a necessidade premente de melhorar as formas pelas quais o sistema tributário trabalha as alocações de recursos, de melhorar a distribuição da receita adquirida com a elevada carga tributária, e ainda de simplificar o sistema tributário nacional.

Os Princípios Constitucionais do Direito Tributário vêm, neste contexto, para regular o poder do Estado sobre o cidadão, ainda que tais princípios possam ter exceções, como, por exemplo, o caso do pedágio, que pode ser compreendido como uma exceção ao princípio da liberdade de tráfego.

Para mostrar a uniformidade com a qual cada parte da federação é vista perante a Carta Magna, podemos citar os artigos nº 151 e nº 152 da Constituição que nos mostram claramente.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. (BRASIL, 1988)

O novo Sistema Tributário Nacional inaugurado pela constituição de 1988 fixa regras, limites e normas constitucionais, e conta com uma novidade ausente em outras constituições: a capacidade de articular o tema do direito tributário junto às outras regras estruturais de direitos.

Algumas fontes vêem a constituição de 1988 com ressalvas, pois ainda que tenha sido a precursora de alguns avanços nas definições de direitos e garantias, seu texto não aparenta ser tão igualitário no que se refere à tributação, devido à influência da legislação tributária das constituintes de 64. Por exemplo, a nova constituição mantém como base de tributação basicamente o consumo e o faturamento.

Esse processo, de centralização da tributação nacional sobre o consumo e o faturamento, muitas vezes de forma cumulativa, atrelado ao exercício da competência tributária da União marcadamente por meio da criação de tributos antifederativos, tais como as contribuições especiais, marca os debates que se seguiram à promulgação da Constituição de 1988 e que ressoam atuais até o presente momento. (MARTUSCELLI, 2010)

Nesse cenário, deu-se a criação e implantação do que ficou conhecido como Princípios Constitucionais do Direito Tributário.

### 2.3. O PODER DE TRIBUTAR

Entende-se, na Filosofia do Direito, que o poder de tributar é atribuição do poder constituinte. Os fundamentos desta abordagem são justificados pelo fato de que o poder emana do povo, que delega este poder aos seus representantes. Cada ente político, seja Federal, Estadual ou Municipal, tem salvaguardado pela constituição Federal o direito de criar impostos. Quando se fala em Poder de Tributar, diz-se que o Estado é o único com plenos direitos de instituir, aumentar, diminuir ou até extinguir impostos.

Na Idade Moderna, com o absolutismo, e até mesmo anteriormente, na Roma Antiga, o Poder de Tributar era exercido arbitrariamente, onerando sobremaneira a

população mais pobre, fomentando revoltas e levantes populares, e depondo governos.

A Constituição Federal do Brasil estabelece limites ao Poder de Tributar, definindo as imunidades, preservando a integridade dos indivíduos bem como da Federação. Esse poder deve ser exercido preservando os direitos e garantias do cidadão.

Com a finalidade de zelar pelo bem comum de seus cidadãos, o Estado necessita de bens para melhor investir em diversos recursos que atendam e contribuam para o bem de sua população. Para cumprir esta finalidade é que, teoricamente, são criados os impostos.

Todo este complexo movimento deve estar bem amparado pela lei vigente. Mesmo o Estado exercendo sua soberania ao tributar, este ato não se constitui apenas em uma relação de poder, mas sim em uma relação jurídica, visto que ambas as partes possuem direitos e deveres. O Estado, bem como seus contribuintes, está submetido às normas.

## CAPÍTULO 3 - OS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

### 3.1. REFERENCIAL HISTÓRICO

Com o objetivo de levantar informações sobre períodos históricos, possibilitando contrapor tais informações com análises coerentes de fontes jurídicas, foram pesquisados autores especialistas em Direito Tributário, de forma a expor seus pensamentos relativos aos Princípios do Direito Tributário.

Primeiramente acreditamos ser relevante o pensamento de Amaro (1997), que nos alerta que:

(...) a Constituição embaralha, no tópico das Limitações do Poder de Tributar, princípios que amparam direitos fundamentais do cidadão (por exemplo, o direito à segurança jurídica, valor protegido por uma série de princípios constitucionais não estritamente tributários, como o da legalidade) e princípios que resguardam o direito do contribuinte (ou do cidadão na sua condição de contribuinte). (AMARO, 1997)

Delimitamos, assim, que a presente análise seja feita com base nos Princípios Gerais do Direito Tributário. A definição básica tomada para explicar a delimitação do tema é a de Machado (2013), que especifica que:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. (MACHADO, 2013)

Análises dessa profundidade e pertinência são necessárias para a obtenção do panorama desejado sobre vantagens, melhorias ou possíveis reformas no sistema tributário, com ênfase nos Princípios Constitucionais do Direito Tributário. Desta forma, de acordo com o jurista Ives Gandra Martins, partindo de seu pensamento de que os Princípios Gerais são a rigor, três:

(...) o princípio das espécies tributárias, as quais foram conformadas em cinco tipos diferentes (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios), o princípio da lei complementar e o princípio da capacidade contributiva. Estes dois últimos objetivam proteger o contribuinte contra o Poder Público. O primeiro determina que as normas gerais, os conflitos de competência entre os poderes tributantes e as limitações constitucionais do poder de tributar sejam formatados por lei complementar, que passa a ter caráter de lei nacional. (MARTINS, O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma, 2013)

Este trabalho considera de fundamental importância, para o profissional do Direito, estar a par da evolução histórica do código fiscal, conforme demonstrado por Matos (2007):

O Direito por sua característica histórico-cultural, não admite o estudo de qualquer dos seus ramos sem a noção antecipada de sua evolução dinâmica, ou seja, seu desenvolvimento contínuo, e que nunca apresenta a mesma feição no tempo e espaço. (MATOS, 2007)

Portanto, o aprofundamento do estudo do Direito dentro de seu contexto histórico é necessário, levando sempre em consideração as mudanças que a sociedade, movida pelo dinamismo da história, exige. O Direito, como também a sociedade, a história dos povos e a tecnologia, não é estático, estando em renovação constante.

Os princípios tributários são regras que limitam o poder de tributar, incidindo sobre as regulamentações e imunidades dos agentes envolvidos.

### 3.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Este princípio é básico e necessário para a existência e manutenção de um Estado Democrático de Direito, na medida em que torna inválida e subordinada a legislação à vontade do gestor público.

Ou seja, caso a cobrança de determinado tributo não seja prevista pela nossa legislação, o tributo não poderá ser cobrado. Também se torna legalmente inviável a criação de um novo tributo sem lei preexistente que o estabeleça.

A Constituição de 1988 determina, em seu art. 150, que:

Art 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (BRASIL, 1988)

De acordo com Carvalho (2014):

Qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei. (CARVALHO, 2014)

### 3.3. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Este princípio estabelece a impossibilidade de se surpreender o contribuinte com a criação ou execução de um novo tributo, determinando que o contribuinte seja informado em caso de aumento da carga tributária. Este princípio também determina que a cobrança ou aumento do referido imposto só será cobrado no exercício financeiro posterior.

Informar o contribuinte evita que este seja surpreendido por nova cobrança ou por aumento de um tributo, e permitindo que o contribuinte prepare-se financeiramente para arcar com o pagamento. Algumas exceções são previstas em caso de tributos sujeitos a mudanças econômicas, que podem acontecer de maneira não programada ou imprevista.

A Carta Magna, em seu art. 150, inciso III, especifica que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos:

A) Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988)

Trata-se, portanto, da irretroatividade, ou seja, a impossibilidade de cobrança de tributo sobre os fatos que aconteceram antes da entrada em vigor da lei que os instituiu.

B) No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (BRASIL, 1988)

Aqui, trata-se do respeito à anuidade, ou seja, editada a lei, esta só passará a ter eficácia a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente.

C) Antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea b. (BRASIL, 1988)

Diz respeito à nonagesimidade, ou seja, a lei editada só passará a ter eficácia 90 dias após a data de sua publicação, respeitando o disposto na alínea “b”.

Conforme leciona Roque Carrazza *apud* Chimenti (2014):

(...) o princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao de sua entrada em vigor. (CHIMENTI, 2014, p. 20)

Nos seguintes casos não se aplica o Princípio da Anterioridade. São eles:

- Imposto sobre a importação (artigo 153, inciso I, da Constituição Federal);
- Imposto sobre a exportação (artigo 153, inciso II, da Constituição Federal);
- Imposto sobre produtos industrializados (artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal);
- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro (artigo 153, inciso V, da Constituição Federal);

- Imposto extraordinário lançado por motivo de guerra (artigo 154, inciso II, da Constituição Federal).

Os quatro primeiros impostos podem ter sua cobrança alterada por meio de decreto, sendo o último uma questão emergencial e de caráter não previsível, que pretende socorrer as finanças em caso de calamidade pública.

### 3.4. PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Este princípio é de extrema importância para todas as disciplinas do Direito, sendo também essencial para a manutenção de um Estado de Direitos que garanta a igualdade de todo cidadão perante a lei.

Este princípio determina que nenhum ator social tenha tratamento desigual perante a lei, ou seja, que contribuintes que possuam situação equivalente não devem ter tratamento diferente.

Segundo Harada (2014):

Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas. (HARADA, 2014)

Previsto no inciso II do art. 150 da CF, este princípio estabelece que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

### 3.5. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Atualmente, a Constituição Federal descreve o princípio da capacidade contributiva no inciso I do art. 145, nos seguintes termos:

I – sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Vale ressaltar que o Princípio da Isonomia refere-se ao tratamento igualitário aos agentes com equivalência de condições. Já o Princípio da Capacidade Contributiva versa sobre tratar de formas diferenciadas os atores sociais que possuem condições econômicas díspares.

Pedroso *apud* Chimenti (2014) observa que a capacidade contributiva, estabelecida como critério de graduação do imposto e de limite à tributação, impõe ao legislador determinar o que seja tributação aceitável, obrigando-o a mantê-la confinada a limites razoáveis. (...) Ela emana do conteúdo econômico que necessariamente deve existir em todo e qualquer fato gerador de tributo.

Sendo assim o valor a ser pago em impostos ou a majoração deverá ser efetivada de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo, em outras palavras, de acordo com suas condições econômicas.

### 3.6. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE EFEITOS CONFISCATÓRIOS

Prescreve o art. 150, IV, da CF, que é vedado “utilizar tributo com efeitos de confisco”.

Kfour Jr. (2012) aponta que não existe, de forma positiva, um conceito do que venha a ser confisco, porém, apresenta a seguinte citação:

O princípio da vedação ao confisco, por sua vez, está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, uma vez que é violado o princípio da capacidade de contribuir, o Estado está invadindo o patrimônio pessoal do contribuinte, promovendo uma expropriação indireta. (KFOURI JR., 2012, p. 170)

Diante disso, é possível afirmar que o objetivo do princípio da vedação é defender o contribuinte, ou defender a fonte de ser extinta pela cobrança de tributo com caráter de confisco. À medida que o tributo toma tal caráter, o contribuinte pode perder bens patrimoniais, tornando a contribuição excessivamente onerosa à fonte pagadora.

Conforme citado, este princípio assegura também o Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que resguarda o direito e dever do contribuinte de arcar com seus impostos, proporcionalmente à sua capacidade econômica.

### 3.7. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

De acordo com este princípio, os Governos Federal, Estadual e Municipal não podem instituir tributos entre si, por exemplo, o Governo Federal não pode instituir imposto sobre a prefeitura ou suas atividades. Os entes da Federação não podem tributar entre si.

Dispõe o art. 150, VI, “a”, da CF, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Neste sentido, Harada (2014) analisa que a razão desse princípio está na necessidade de preservação do princípio federativo e da convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro.

A reciprocidade de imunidade na cobrança de impostos só atinge os serviços públicos e, possivelmente, as autarquias e associações a serviço dos governos e do bem público, ligados ao Governo Federal, Estadual e/ou Municipal.

### 3.8. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE GENÉRICA

São reconhecidas como imunidades genéricas as hipóteses previstas nas letras “b”, “c” e “d” do inciso VI, do art. 150, da CF, onde é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

“VI – instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”. (BRASIL, 1988)

A imunidade é conceituada pela doutrina tradicional como vedação ao poder fiscal de instituir impostos. Segundo Harada (2014), a imunidade dos templos visa à proteção dos valores espirituais. A religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços característicos e o legislador buscou estimular a livre manifestação religiosa, tornando-a acessível a todos pela isenção de impostos. Ou seja, templos religiosos de qualquer culto serão isentos de tributação, bem como suas atividades econômicas, caso sejam revertidas integralmente para usufruto da comunidade religiosa.

A Constituição Federal pretende tornar menos onerosa a atividade de partidos políticos, isentando de impostos seus patrimônios, rendas, assim como os serviços de tais partidos e das fundações por eles mantidas. Entidades Sindicais, com o objetivo de garantir e incentivar a atividade sindical, a associação e a organização da sociedade civil, têm garantida pela CF a isenção de impostos, apenas se atenderem a sua finalidade essencial e sem fins lucrativos. Instituições de ensino e de assistência social, pela natureza do papel que exercem, de auxílio à população, também são imunes.

Livros, periódicos, jornais, revistas e o papel utilizado para impressão serão isentos da cobrança de impostos, de forma a proporcionar acesso mais barato à informação e à cultura.

### 3.9. PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

A Constituição, visando evitar a utilização do tributo como meio de bloquear a livre circulação no território nacional, estabelece este princípio, previsto no inciso V do art. 150 da CF, que impede a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, com a exceção da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Diante disso, Chimenti (2014) nos esclarece que:

Este princípio não impede a cobrança de impostos sobre a circulação de mercadorias em operações interestaduais ou intermunicipais, nem afasta a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. (...) o que se quer vedar é o tributo que tenha como hipótese de incidência o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens, o ir e vir dentro do território nacional. (CHIMENTI, 2014)

Sendo assim, de acordo com este princípio, nenhum cidadão deve pagar imposto por locomoção dentro da Federação. O direito de ir e vir deve ser garantido. Os pedágios, por exemplo, constituem-se em exceção deste princípio.

### 3.10. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

O tributo deve ser cobrado igualmente em todos os Estados da União, conforme o Princípio da Isonomia garantido pelo tratamento uniforme de todos os Estados.

Tal princípio está contido no inciso I do art. 151 da CF, que assim estabelece:

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos

fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões do País. (BRASIL, 1988)

Neste sentido, Souza (2005) afirma que este princípio:

Pressupõe uma política de fomento, (...) o dispositivo não permite o estabelecimento de regimes tributários diversos entre as várias regiões. Consente apenas que para algumas delas, em virtude de suas características, possa haver incentivos. Note-se que tal figura supõe uma política de fomento, em que se exigem de seu destinatário certas ações. Diferenças tributárias sem que se verifique o fomento, mesmo que referidas a regiões menos favorecidas, são inconstitucionais. (SOUZA, 2005)

No entanto, este princípio não exclui a possibilidade de se criar incentivos para fomentar o desenvolvimento econômico de determinada região. Incentivos fiscais são permitidos para garantir o equilíbrio socioeconômico de regiões necessitadas.

### 3.11. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE DISTINÇÃO EM RAZÃO DE PROCEDÊNCIA OU DESTINO

Conforme art. 152 da CF:

“É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. (BRASIL, 1988)

A União não poderá efetuar cobrança diferenciada baseada na origem ou destino dos bens. Este princípio carrega a regra e a exceção, visto que existem alíquotas diferentes dependendo do destino de determinada mercadoria.

## CONCLUSÃO

Os tributos são criações que datam da Antiguidade, porém, ainda hoje o homem moderniza sua forma de pensar e enxergar o mundo para que possa adaptar suas técnicas e práticas para o bem viver em sociedade.

Em um Estado capitalista e democrático, a máquina pública cobra impostos dos cidadãos, buscando aplicar esses impostos em melhorias na qualidade de vida da população. No decorrer da História, percebe-se que, em inúmeros momentos, impostos eram cobrados sem que os benefícios da contribuição chegassem a modificar ou ao menos amenizar as carências da população.

É possível citar, como exemplo de arrecadações não revertidas em benefícios para a população, os impostos cobrados pelos governos absolutistas da Europa, como o Estado francês.

Tais cobranças eram arbitrárias e o ônus do pagamento recaía sempre sobre a população carente, levando a revoltas que acabaram derrubando o absolutismo francês. Em última instância, os impostos excessivos levaram a França a uma Revolução que marcaria a história da humanidade.

Uma forma de ordenar as cobranças e impedir que elas se tornem uma oneração sem propósito para o cidadão comum é regular as cobranças de acordo com princípios que prezem pela igualdade e que sejam pautados pela justiça.

Os Estados Europeus construíram novos caminhos e hoje a economia mundial e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) destes países comprovam que seus impostos foram geridos de maneiras diferentes, buscando render benefícios às suas populações.

Atualmente, países como a Inglaterra e a França, palco de protestos e manifestações populares por conta de impostos, apresentam-se como nações que servem como referência para o mundo no que diz respeito ao Direito Tributário.

Após a análise do contexto histórico, conclui-se que a Constituição Brasileira de 1988 configura-se na mais completa tentativa, até o momento, de regulamentar, instituir, legalizar e ordenar as cobranças de forma a contemplar o Estado e seus cidadãos.

O levantamento feito até aqui verifica que os Princípios Constitucionais do Direito Tributário são fortes ferramentas para que o Leviatã do Estado não tenha liberdade para ultrapassar seus limites nas relações com as pessoas de direito privado.

Conclui-se, também, com grande certeza o quão importante é um olhar para o passado para a compreensão da construção das estruturas vigentes atualmente e que, dessa forma, tem-se uma visão mais abrangente sobre o espectro que o assunto abrange. Isso é possível verificando fontes de épocas distintas e levantando questionamentos sobre a necessidade de leis ou princípios reguladores do Estado.

No decorrer da pesquisa, foi possível assimilar e compreender melhor como são construídas as leis, verificando que estas possuem referenciais históricos pautados nas necessidades e parâmetros de sua época.

Entende-se que, em um Estado com um sistema econômico capitalista, que se reformula e cria novas demandas quase diariamente, é necessária a atenção às novas demandas, atualizando sempre estes princípios e a legislação tributária, para que todos contribuam para o crescimento desta nação e ninguém seja onerado ou beneficiado injustamente por tais princípios, mas que estes sejam aplicados de forma igualitária, de acordo com a lei.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. (2010). *Direito Tributário Esquemático*. Editora Método.
- AMARO, L. (1997). *Direito Tributário Brasileiro* (12a. ed.). São Paulo: Saraiva.
- BALEEIRO, A. (2013). *Direito Tributário Brasileiro*. Forense.
- BRASIL. (12 de agosto de 1834). *Lei nº 16, de 12 de Agosto de 1834*. Acesso em 10 de fevereiro de 2014, disponível em Legislação informatizada: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-16-12-agosto-1834-532609-publicacaooriginal-14881-pl.html>
- BRASIL. (25 de outubro de 1966). *Lei Nº 5172, de 25 de outubro de 1966*. Acesso em 12 de agosto de 2014, disponível em Palácio do Planalto - Presidência da República: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)
- BRASIL. (01 de dezembro de 1983). *Emenda Constitucional Nº 23, de 1º de dezembro de 1983*. Acesso em 12 de agosto de 2014, disponível em Palácio do Planalto - Presidência da República: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc23-83.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc23-83.htm)
- BRASIL. (1988). *Constituição*. Acesso em 12 de agosto de 2014, disponível em Palácio do Planalto - Presidência da República: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- CARVALHO, P. d. (2014). *Curso de Direito Tributário* (26a. edição ed.). São Paulo: Saraiva.
- CHIMENTI, R. C. (2014). *Direito Tributário* (17a. edição ed.). São Paulo: Saraiva.
- DOLHNIKOFF, M. (2005). *O pacto imperial: origens do federalismo no Brasil do século XIX*. São Paulo: Globo.

- GODOY, A. (05 de julho de 2010). *História do Direito Tributário: o decreto nº 9.870, de 22 de fevereiro de 1888, e a regulamentação do imposto de indústrias e profissões. Notas a propósito de uma arqueologia normativa do imposto de renda*. Acesso em 12 de agosto de 2014, disponível em Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy: <http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos/hdt1.htm>
- HARADA, K. (2014). *Direito Financeiro e Tributário* (23a. edição ed.). Atlas.
- KFOURI JR., A. (2012). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva.
- MACHADO, H. d. (2013). *Curso de Direito Tributário* (34a. ed.). Editora Malheiros.
- MARCÍLIO, M. (2014). *Biblioteca Virtual de Direitos Humanos*. Acesso em 12 de agosto de 2014, disponível em Universidade de São Paulo - USP: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-anteriores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>
- MARTINS, I. G. (07 de fevereiro de 2013). *Gandra Martins Advocacia*. Acesso em 12 de agosto de 2014, disponível em O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma: [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo\\_145.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf)
- MARTUSCELLI, P. D. (12 de junho de 2010). *Para uma Compreensão Histórica do Sistema Tributário Nacional de 1988*. Acesso em 10 de agosto de 2014, disponível em CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>
- MATOS, M. B. (21 de dezembro de 2007). *A evolução histórica do Direito Tributário*. Acesso em 02 de junho de 2014, disponível em DireitoNet: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>

SANTOS, S. G. (30 de dezembro de 2011). *A cobrança de taxa pelo exercício do poder de polícia e a necessidade ou não da efetiva fiscalização para a sua exigibilidade*. Acesso em 20 de julho de 2014, disponível em JusNavigandi: <http://jus.com.br/artigos/20750/a-cobranca-de-taxa-pelo-exercicio-do-poder-de-policia-e-a-necessidade-ou-nao-da-efetiva-fiscalizacao-para-a-sua-exigibilidade>

SOUZA, H. d. (2005). Comentários ao Código Tributário Nacional. In: I. G. MARTINS, *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva.