UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO – UFRJ.
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONOMICAS – CCJE.
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO – FND

TEORIA DA TRIBUTAÇÃO E DA EXONERAÇÃO TRIBUTARIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988.

ANTONIO JORGE SOUSA

RIO DE JANEIRO
2008

ANTÓNIO JORGE SOUSA

TEORIA DA TRIBUTAÇÃO E DA EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Professor Orientador. Dr. Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO
2008

ANTÓNIO JORGE SOUSA

TEORIA DA TRIBUTAÇÃO E DA EXONERAÇÃO TRIBUTARIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: _____/_____/_____.

Banca Examinadora:

_____

Eduardo Maneira- Presidente da Banca Examinadora
Prof. da Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro-Orientador

_____

2º Examinador- Prof. (a):

_____

3º Examinador- Prof. (a):

Dedico este trabalho a duas grades, e maravilhosas mulheres,
Minha Mãe Maria, razão e motivação para estudar e enfrentar
os desafios de um projeto de vida,
e minha Dayse, rainha do meu coração que irradia a esperança.

Ofereço-o também
A mãe Sonia, responsável do convênio da UFRJ,
A mãe Dores que sempre me deu ajuda e apoio e
Eric um grande amigo e irmão por tudo!

AGRADECIMENTOS E RECONHECIMENTOS

Reconhecendo a importância de todos aqueles que, diretamente ou indiretamente, prestaram a sua ajuda, permitindo que esse sonho se tornasse realidade, agradeço de coração.

Aos meus professores da FND, pelos ensinamentos e também a todos os funcionários e a direção da Faculdade em geral.

Agradeço também ao Prof. Eduardo Maneira, meu orientador pela orientação e toda ajuda sem o qual este trabalho não tornaria realidade.

Dedico também agradecimentos a todos os meus colegas da turma em especial a Luana, Mariana, Pedro Ivo, Pablo, Gustavo, Rafael e ao meu amigo e irmão Eric pela ajuda que sempre disponibilizaram.
E por fim, a Fernanda minha amiga e irmã por toda atenção e carinho.

Somos o que fazemos repetidamente. Por isso
o mérito não está na ação e sim no habito.

Aristóteles.

RESUMO

SOUSA, António Jorge. Teoria do Tributo e Exoneração Tributaria: Teoria da Tributação e da Exoneração Tributaria constituição de 1988. 2008. 64 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

A análise do comportamento do tributo no curso da História do Brasil, desde a época colonial até os tempos contemporâneos, deixou evidente que tributação e cidadania são termos interdependentes da equação social, sendo mesmo impossível pensá-los separadamente, pois viver em sociedade é conviver, compartir, colaborar.

O modelo econômico brasileiro que se mostrou, sempre, fortemente vinculado ao mercado e ao capital externo, atualmente aprofunda-se ainda mais na idéia de globalização. Portanto, para poder compreender os atuais fenômenos sociais, econômicos e, por extensão, os fenômenos tributários do Brasil, é preciso considerar, além da dimensão histórica, também, a dimensão espacial.

A política e a Administração Tributárias são instrumentos muito poderosos de que o Estado dispõe para produzir o desenvolvimento harmônico e, em um país de tantas desigualdades e carências como o Brasil, a responsabilidade do Estado com as questões sociais é ainda mais crucial.

O tributo pode e deve ser, um instrumento de justiça social, o preço da liberdade de viver dignamente em sociedade. É o bilhete de ingresso que o cidadão consciente paga e que o autoriza a exigir respeito aos seus direitos fundamentais de indivíduo e de cidadão.

As deformações que eventualmente viciam o Sistema Tributário Nacional geralmente decorrem de contingências políticas e não retiram do tributo sua qualidade inerente de instrumento essencial e imprescindível à plenitude democrática.

A educação tributária é parte essencial da educação política que, por sua vez, é condição para a conquista da cidadania. Essa é a conclusão que realmente importa: só a postura crítica e participativa do conjunto dos cidadãos pode levar à correta definição do tamanho e do alcance do Estado.

ABSTRACT

SOUSA, António Jorge. Teoria do Tributo e Exoneração Tributaria: Teoria da Tributação e da Exoneração Tributaria constituição de 1988. 2008. 64 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

The analysis of tribute in the course of history in Brazil, since the colonial era up to contemporary times, it goes without saying that taxation and citizenship are interdependent terms of the social equation, and it is even impossible to think about them separately, because life is to live in society, share, collaborate.

The Brazilian economic model that has been, always, strongly linked to market and foreign capital, today to further deepens the idea of globalization. Therefore, to understand the current social phenomena, economic and, by extension, the phenomena tributaries of Brazil, we must consider, in addition to the historical dimension, too, the spatial dimension.

The Tax Policy and Administration are very powerful tools that the state has to produce the harmonic development and in a country with so many inequities and shortcomings such as Brazil, the responsibility of the State with social issues is even more crucial.

The tax can and should be an instrument of social justice, the price of freedom to live with dignity in society. It is the ticket for admission to the citizen pays conscious and authorizing it to demand respect for their fundamental rights of individuals and citizens.

The deformations that might vitiating the National Tax System usually stem from political constraints and not withdraw their tribute to the inherent quality of essential and indispensable tool in the fullness of democracy.

The education tax is an essential part of education policy which, in turn, is a condition for gaining citizenship. That is the conclusion that really matter: only the critical and participatory stance of all citizens can lead to the correct definition of the size and scope of the state.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF. - Constituição Federal

CTN. – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

H.I - Hipótese de Incidência

ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE. – Imposto de Exportação

II. – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto sobre a Renda

OMC - Organização Mundial de Comercio

§ - Parágrafo

SUMÁRIO:

1. **INTRODUÇÃO** 10
2. **ORIGEM E EVOLUÇÃO DO TRIBUTO** 14
2.1 **Os Tributos no Estado Moderno** 15
3. **A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL** 17
3.1. **Período Pré-Colonial** 17
3.2. **Período Colonial** 18
3.3. **Período da República** 22
3.4. **Período Pós – Guerra** 24
3.5. **O Estado Novo** 25
3.6. **Período Pós-Golpe Militar de 1964** 28
3.7. **Período Pós-Regime Militar** 30
3.8. **Período Pós-Restauração da Democracia** 32
4. **O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO** 35
4.1. **A NOÇÃO DE SOBERANIA** 36
4.2. **A SOBERANIA TRIBUTÁRIA E O PODER DE TRIBUTAR DOS ESTADOS** 37
4.3 **O FUNDAMENTO DO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO** 39
4.4. **A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS LIMITES OS LIMITES JURÍDICOS** 40
4.5. **A NORMA TRIBUTÁRIA CONSEQÜÊNCIA, INTERPRETAÇÃO** 41
4.6. **OS PRINCÍPIOS BÁSICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO** 42
4.7. **OS TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES** 46
4.7.1. Os Impostos 47
4.7.2. As Taxas 53
4.7.3. Contribuição de Melhoria 54
4.7.4. As Contribuições Especiais 55
5. **IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS** 57
6. **ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS** 60
7. **CONCLUSÃO** 62
BIBLIOGRAFIA 64

1 INTRODUÇÃO

Antes de abordar a história da teoria do tributo e da exoneração tributária no Brasil, faz-se necessário falar sobre a cidadania e soberania, pilares da sustentação de toda a sociedade justa e igualitária.

O termo cidadania tem sua origem nas Cidades-Estado grega, e significa a possibilidade de participação dos indivíduos nas decisões coletivas que afetam diretamente sua vida. Significa o reconhecimento da soberania da nação sobre o Estado; do Povo sobre o Governo e da Sociedade Civil sobre as Instituições.

A possibilidade de participação e comprometimento que a configuram, tem como condição, a existência de um Estado que se comprometa com o exercício da democracia e com um regime político que se fundamenta nos princípios da soberania e na distribuição equitativa do poder.

Cidadania corresponde à condição dos possuidores de direitos e deveres, ou seja, não se pedem favores no exercício da cidadania. Não se está exigindo nada, além do que se tem direito por uma convenção social.

Essa convenção social, em tese, pode ser estabelecida de varias maneiras. No livro "o que é Cidadania" Maria de Lourdes Covre, explica que Rousseau em seu "Contrato Social" refere em busca de um regime político legitimo. Rousseau apresenta certo traçado de cidadania que elimina a possibilidade de exploração. A obra traça, ainda, uma síntese da proposta de convivência democrática que é a própria essência do contrato entre os homens para que sua convivência se realize preservando os direitos e os deveres de todos. No entendimento de Rousseau, a igualdade, mais ligado ao aspecto econômico e, a liberdade no seu vinculo político, não se dissociam na concepção de cidadania. Isso ficou acentuado, quando ele reiterou a idéia de que nenhum homem pode ser tão rico a ponto de poder comprar outro e, tampouco tão pobre a ponto de se vender.

Lembra Maria de L. Manzini-Covre que (...) só as leis não constroem a cidadania, mas é importante que os homens comuns, os trabalhadores, se apropriem também do espaço para a construção de leis favoráveis à extensão da cidadania. [1]

Segundo Heleno Torres, a soberania corresponde aos domínios políticos e institucionais que, exprime um poder total, absoluto e incontrastável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder e nem tem qualquer pretensão de vir a reconhecer, a não ser por vontade própria, autoridade superior. Sendo, uma faculdade jurídica, num dado ordenamento, ela aparece como supremo que se impõe a todos sem compensação. [2]

Como uma qualidade de império, é exclusiva do Estado que ocupa a posição de supra-ordenação e de independência perante os demais, permitindo distingui-lo de qualquer outra forma de instituição ou pessoa, pelo poder supremo de uma autoridade que se faz obedecer, encarnando a personalidade do poder nacional de uma responsabilidade internacional.

O Poder de Tributar é exercido pelo Estado por delegação do Povo, fundado nos seus interesses e auferir as receitas necessárias à realização de seus fins. O fundamento do Direito Tributário Brasileiro está enraizado na Constituição Federal (art. 145º CF) que institui o Poder de Tributar entre as pessoas políticas que convivem na Federação, fixa as competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

Das outras funções do Estado, cabe a garantia dos direitos e deveres individuais e coletivos aos brasileiros e estrangeiros residentes no Pais, fundamento constitucional, capitulo I do titulo I.

O Estado, é produto da Assembléia constituinte, funda-se basicamente da vontade coletiva, que lhe determina a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

---

[1] MANZINI-COVRE, Maria de L. **O que é Cidadania**. São Paulo. Brasiliense. 2007. pág.28. Coleção primeiros passos; 250

[2] TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1997. pág.48

O fundamento do Direito Tributário brasileiro está enraizado na Constituição Federal que institui o poder de tributar e reparti-los entre as pessoas políticas que convivem na federação.

O Sistema Tributário Nacional são todos os tributos cobrados em todo o território Brasileiro, independentemente da titularidade dos seus entes públicos, como dispõe a Constituição Federal nos seus arts. 145º, 148º e 149º. E ao mesmo tempo, com as suas limitações, art.150º, CF.

A sociedade contemporânea vem mostrando interesse e participação na atividade do governo, exigindo a transparência e reconhecendo que é fundamental a participação de todos na reconstrução de uma sociedade igualitária e democrática. Assim, emergindo oportunidade de formação do sujeito social, consciente, organizado e capaz na definição do seu destino e na transformação da sua realidade social.

A democracia se fundamenta na relação dialética entre o Estado e a Sociedade Civil. Cabendo ao Estado à formação educacional e cultural, garantindo as novas gerações apropriação do saber, objetivando a construção da cidadania, com envolvimento no acompanhamento da qualidade e da propriedade dos gastos públicos e, o controle no desempenho dos administradores públicos com o objetivo de assegurar melhores resultados.

O tributo, sendo uma categoria genérica que se reparte em espécies: Impostos, Taxas e contribuição de melhoria, tem uma grande importância na atividade financeira do estado, uma vez que, pela própria natureza do poder publico na realização de benefícios não divisíveis que não são suscetíveis de exclusiva imputação individual, são chamados a coletividade para cobrir essas despesas através do pagamento do imposto. O conhecimento do que é Tributo, quem paga, como paga, quando paga e qual a respectiva destinação do mesmo, é indispensável para o desenvolvimento da cidadania. Estes conhecimentos possibilitam uma maior participação dos cidadãos, por meio de recursos públicos e adoção de posturas mais responsáveis quanto à contribuição individual e ao controle social dos gastos públicos.

O dever de pagar tributos decorre de uma norma de conduta, a norma tributaria. A hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de calculo possível, das espécies e subespécies de tributo. O fenômeno do não pagamento do

tributo que chamamos de Exoneração tributaria. As normas e os Princípios tributários como elemento de equilíbrio e limitadora desse poder da tributação.

2 ORIGEM E EVOLUÇÃO DO TRIBUTO

A origem do termo tributo vem do verbo latino “tribuere”-que significa distribuir, repartir entre as tribos ou, ato de dividir entre o povo os encargos do custeio da vida em sociedade. Com a evolução e o crescimento desses grupos primitivos, inicio das atividades comerciais e o surgimento das cidades, criou novas necessidades, em virtude de uma maior complexidade das relações da vida comunitária. Daí surge à moeda com o valor de troca fixo e universal. A necessidade de regulamentação das novas atividades e dos direitos e deveres de todos os moradores das cidades originaram a criação de uma nova estrutura legal e administrativa, chamado Estado, uma convenção do mundo ocidental.

Com a criação das cidades, surgem à necessidade de criação das instituições para sua administração e distribuição de justiça, com instalações e funcionários para a prestação de serviços e custos de sua manutenção. Daí a necessidade de recursos e conseqüente instituição de tributos para cubrir os gastos e a realização das atividades da responsabilidade do Estado, na satisfação dos interesses dos cidadãos. Em principio, ninguém é isento do pagamento de tributos ao Estado.

No passado, a tributação era realizada de modo tirânico, o monarca criava os tributos que deviam ser suportados pelos súditos. Mais tarde, com o fim do feudalismo, ela passou a depender da aprovação do conselho do reino ou das assembléias, os súditos não ficaram totalmente amparados contra o arbítrio.

Na Grécia, assim como na Roma antiga, nem todo mundo pagavam os tributos, principalmente os poderosos, que tinham influencia junto ao estado e, os que dispunham de grandes riquezas não estavam obrigados a pagar, o que recaia apenas sobre o povo, os camponeses, os estrangeiros e os comerciantes.

Os tributos eram chamados ora de impostos, ora de taxas, que podiam ser pagos em espécies “produto da lavoura, animais, cobre etc.” em prestação de serviços ou em moeda.

Com o surgimento dos Estados modernos e de Direito, começaram a serem garantidos efetivamente, os direitos dos contribuintes. Daí, o poder de tributar passou a sofrer uma serie de limitações, das quais se destaca a exigência do seu exercício por meio de lei. [3]

2.1 O TRIBUTO NO ESTADO MODERNO

No estado constitucional moderno, o tributo, é mais que um instrumento de receita publica, abrange, alem da finalidade estritamente fiscal, mas também extra-fiscal. Deriva de um ordenamento legal, expressamente autorizado pela constituição e decorre da própria soberania do Estado. A obrigação tributaria já não resulta do poder do mais forte e sim, do poder jurídico, impessoal, de lei aprovado pelo poder competente, democraticamente eleito. Ela é universal, onde todos os cidadãos são obrigados a cumpri-la, respeitando as diferenças econômicas conforme prevê a lei.

Sendo isso, o tributo é uma prerrogativa do Estado e, um ônus do contribuinte, um dever jurídico derivado da lei. O tributo sendo um ônus do cidadão é também um direito, onde ele pode participar livremente da vida política, pois, ao pagar a sua contribuição, passa adquirir o direito de exigir a contraprestação do Estado.

O estado de direito assegura o império da lei, como expressão da vontade popular.

No Brasil, a instituição e a cobrança dos tributos estão limitadas pelo principio da legalidade, uma das traves do direito tributário brasileiro.

Vale ressalvar, com o surgimento do Estado Moderno no final da época medieval, observa-se que varias são as formas adotadas sempre tendentes as necessidades dos interesses do poder dominante, como do rei contra os barrões feudais, da burguesia contra os aristocratas, do povo contra a burguesia. O Estado sempre se moldou aos interesses da classe que detém poder econômico, acabando-se instrumentalizado para servir aos interesses dessa classe.

---

[3] PEREIRA, Ivone Rotta. **A Tributação na Historia do Brasil**. São Paulo. Moderna. 1999. coleção polemica. p. 5 - 8

Essa desigualdade e insatisfação que decorreu ao longo dos séculos XVIII e XX, produziram inúmeras revoluções que, deram o princípio criador de uma nova ordem política e econômica. As revoluções trouxeram grandes mudanças sociais e culturais significativas, consagradoras da democracia como regime de governo, ideal e menos injusto.

3 A EVOLUÇÃO HISTORICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

3.1 Período Pré-colonial

Antes do período colonial, o ano de 1500, inaugura o período pré-colonial, fase do pau-brasil. Neste período não houve colonização, os portugueses não haviam fixado na terra, após o primeiro contato com os indígenas, os portugueses começaram a exploração do pau-brasil da mata atlântica, que na época tinha grande valor no mercado europeu, a sua seiva avermelhada era muito utilizada para tingir tecido e na fabricação de moveis e embarcações.

No inicio era os portugueses que cortavam as arvores, como não estavam concentradas em uma única região, mas espalhadas pela mata, passaram a utilizar os indígenas como mão-de-obra para a corte e carrega-los ate as caravelas, eram pagos pelos serviços em forma de simples troca, uma vez que não eram escravizados.

Os produtos de troca eram: apitos, chocalhos, espelhos e outros objetos utilitários.

Com escassez de mão de obra e recursos que Portugal sofria neste período, a Coroa resolveu conservar aos principais nobres os privilegio de explorarem as índias, e à nobreza do "segundo escalão" as concessões para exploração do pau-brasil sob sistema de estanco (o pau-brasil, considerado monopólio da coroa portuguesa, era concedido para exploração a particulares mediante o pagamento de impostos). Durante 30 anos, a costa brasileira foi também explorada por outros paises como: holandeses, ingleses e principalmente franceses. Embora estas nações não figurarem no tratado de Tordesilhas (acordo entre Portugal e Espanha que dividiu em 1494 terras recém descobertas). Acosta brasileira era terra aberta para navios, sem povoações ou guarda costeira que a defendesse. Para evitar ataques, Portugal organizou e enviou ao Brasil expedições guarda-costas, com poucos resultados.

Em 1530, D. João III, mandou organizar a primeira expedição com objetivo de colonização. O objetivo era povoar o território brasileiro, expulsar os invasores e iniciar o cultivo de cana-de-açúcar no Brasil.

3.2 Período colonial

A colonização das terras brasileiras foi uma experiência nova para Portugal que, até então, usava suas colônias, na África e na Ásia, apenas como celeiros de bens naturais. A nova colônia só oferecia interesse como palco de extração de alguns produtos naturais, principalmente o pau-brasil, que encontrava bons mercados na Europa, como matéria-prima para tinturas. Para Portugal, a importância da nova colônia era apenas lucro, única e exclusivamente.

Após recuperar sua autonomia da coroa espanhola, Portugal manteve o mesmo modelo centralizador e monopolista adotado pela Espanha, aumentando mais ainda as exigências. O rei tinha o monopólio, desde o início, do pau-brasil e, mais tarde, do ouro, cuja extração dependia de sua autorização. Os beneficiários da concessão tinham de pagar 20% de todo ouro e pau-brasil extraídos. Pode-se dizer que este foi o primeiro tributo aplicado no Brasil.

Na colônia, assim como em Portugal, os tributos eram pagos aos três poderes: político (rei), econômico (senhores) e religioso (Igreja). A Carta Real que concedeu as capitanias hereditárias, já previa os primeiros impostos a serem arrecadados na colônia, respeitando a repartição tripartida. As rendas patrimoniais e tributárias eram assim distribuídas:

1. Ao rei, cabia o monopólio sobre o pau-brasil, drogas e especiarias; o quinto (20%) dos metais e pedras preciosas; a dízima (10%) do pescado, de toda produção agrícola ou manufatureira e sobre os direitos de alfândega; a sisa por cada negro escravo;

2. Aos donatários ou ao governador-geral, o monopólio de exploração dos engenhos; direitos de passagens dos rios; quinto da extração do pau-brasil, das especiarias, das drogas e de todos os produtos localizados na respectiva capitania; dízima do quinto sobre os metais e pedras preciosas extraídos da capitania; meia-dízima (5%) do pescado; redízima (1%) de todas as rendas da Coroa;

3. À Igreja, a dízima, ou seja, 10% de todas as rendas.

Os tributos eram pagos em espécie e recolhidos por servidores especiais da Coroa, ou pelos contratadores de impostos, a quem o rei arrendava as imposições, a fim de reduzir o custo de sua arrecadação e controle.

No início da mineração do ouro, cobrava-se o quinto, mas eram tantas as fraudes e tão difícil a fiscalização que o rei instituiu a capitação, ou seja, um imposto cobrado per capita, por cabeça de escravo efetivamente empregado na mineração. As fraudes continuaram assim como o contrabando.

Foram tantas as disputas provocadas pelo sistema de captação, que o rei aceitou o pagamento do imposto, numa cota fixa anual de ouro. Porém, caso a cota não fosse completada, o governador estava autorizado a recorrer à derrama. Este era o mais terrível dos tributos, pois eram cobradas importâncias arbitrárias de toda a população, mineradores ou não, ricos ou pobres, até completar a cota fixada.

Foi um período de grande empobrecimento da região das Gerais, apesar de tanto ouro e diamantes, devido à tributação excessiva. Em 1789 sob a ameaça de nova derrama para cobrir uma dívida de mais de 500 arrobas de ouro, um grupo de revoltosos organizou o movimento revolucionário conhecido como Inconfidência Mineira.

O quadro do período colonial foi marcado por profundas desigualdades e injustiças e, mais do que em qualquer outro período da história do Brasil, o tributo exerceu um papel de opressão. Não só o povo, mas também a incipiente nação brasileira empobrecia-se, em proveito das Cortes e da burguesia portuguesa.

A mudança da Família Real e de um contingente expressivo da nobreza para o Brasil foi extremamente onerosa. A vida na cidade do Rio de Janeiro, capital brasileira, e agora sede do reino português, sofreu mudanças radicais.

Com a transferência dos centros de decisões econômicas e financeiras para cá, foram criados o Banco do Brasil e o Tesouro Nacional, e também se adotou o curso obrigatório de moedas de ouro, prata e cobre, em lugar de ouro em pó. E, mais uma vez, a solução encontrada para fazer frente às novas despesas foi o aumento e a criação de mais tributos. Foram instituídas, entre outras medidas: imposições sobre importações, prédios urbanos, transmissão de bens inter-vivos, venda de escravos especialistas, selo, heranças e legados.

Tendo em vista a péssima administração e a desorganização fiscal, impostos idênticos eram cobrados ao mesmo tempo, pela Coroa, pelas províncias e até pelos municípios. Os tributos eram instituídos baseados apenas nas necessidades de caixa, sem qualquer critério ou preocupação com a justiça fiscal.

Declarada a independência do Brasil, sob forte influência de idéias liberais, inspiradas, economicamente, na Inglaterra e, politicamente, na França, foi promulgada, em 1824, a primeira Constituição brasileira, que consagrou os direitos civis e políticos invioláveis dos cidadãos. Entre eles, estava a proibição de trabalho forçado; a legalidade como fundamento para qualquer exigência pessoal; a igualdade de todos perante a lei; sua irretroatividade. Além disso, previa a contribuição para as despesas públicas, proporcional à renda de cada cidadão, consagrando, pela primeira vez, o princípio da capacidade contributiva.

No período da Regência, já havia um número excessivo de impostos e o orçamento público apresentava mais de 150 tributos. Uma infinidade de pequenas taxas herdadas de Portugal ainda subsistia, e outras eram lançadas sempre que ocorria necessidade de aumentar a receita pública. Algumas mercadorias eram tributadas até cinco vezes, como o açúcar ou seis como o tabaco e a pecuária, ou mesmo oito vezes como no caso da aguardente.

A Regência teve o mérito de esboçar uma reforma tributária, mostrando uma preocupação em não aumentar nem criar mais impostos. Essas alterações foram a base do sistema tributário, durante todo o Império.

Com o retorno da Corte para Portugal e a subseqüente declaração de independência, novas despesas se impuseram, pois a estrutura administrativa colonial era insuficiente para dar suporte às necessidades da nova nação. Foram contraídos empréstimos estrangeiros, principalmente com a Inglaterra, em condições altamente desfavoráveis e a juros exorbitantes.

Apesar de todas as imposições legais, a arrecadação tributária era insatisfatória. Os impostos alfandegários eram excessivos, tendo em vista a maior facilidade de controle, uma vez que dependiam do desembarque portuário. Mas, mesmo nesse caso, a arrecadação era insatisfatória, pois os tratados comerciais celebrados no Primeiro Reinado limitavam a alíquota a 15% ad valorem, muito abaixo do que era praticado no mercado internacional.

Logo após a abertura dos portos brasileiros por D. João, foi fixada a tarifa alfandegária geral de 24% ad valorem. Porém, a dependência dos ingleses, levou os dirigentes do país a firmarem um acordo, concedendo-lhes a tarifa preferencial de 15%. Assim, após a independência, permanecendo em vigor esse acordo, o país teve de adotar a mesma alíquota nos tratados firmados com outras nações, a fim de evitar um monopólio inglês. Mais tarde, essa tarifa preferencial foi estendida a todas as importações, independentemente de tratados, o que provocou a falência total da pequena e precária indústria nacional, que mal aparelhada, não teve condições de fazer frente à concorrência estrangeira.

A constante emissão de papel moeda, sem lastro na produção ou mesmo no ouro, os inúmeros empréstimos externos e a falta de crédito, foram fatores que, desde então, assombram este país e que já compunham o quadro em que se instalou o Segundo Reinado. Logo de início, o novo governo tentou realizar uma reforma tributária, para discriminar as rendas pertencentes aos governos centrais e provinciais. Algum resultado foi obtido, principalmente quanto à redução das espécies tributárias.

A reforma de 1834 proibiu as províncias de legislarem sobre impostos de importação. Como pressupunham que tal proibição alcançava apenas os gêneros adquiridos no exterior, muitas províncias decidiram tributar as mercadorias adquiridas de outras províncias, gerando uma verdadeira “guerra fiscal”, que ainda hoje perdura entre os estados da federação.

A abolição do regime escravista representou de imediato, uma sensível redução da mão-de-obra. Os empresários tiveram que reorientar os investimentos destinados ao tráfico de escravos para outros negócios, propiciando o incremento das atividades econômicas. Apesar das melhorias econômicas, as províncias permaneciam com escassez de recursos e insatisfeitas com a parte que lhes cabia na repartição tributária, insistiam em cobrar impostos sobre gêneros ou operações que já eram tributadas no nível central, apesar da proibição expressa.

Foi nesse clima conturbado que em 1867 se intentou uma nova reforma tributária. Propunha-se a redução dos tributos sobre gêneros essenciais, o aumento dos impostos sobre bens supérfluos, a proporcionalidade do imposto de indústrias e profissões e sobre a

propriedade urbana, e ainda, o imposto progressivo sobre os vencimentos pagos pelos cofres públicos.

Com o fim da vigência dos tratados comerciais, foi possível adotar uma política protecionista da indústria local, aumentando as alíquotas sobre o comércio exterior. Apesar de tantas reformas, a arrecadação tributária do Império continuava insuficiente.

A situação econômica tomou novo vigor com a lavoura do café, que em pouco tempo, tornou-se o principal produto de exportação do país, proporcionando grande superávit e equilibrando as finanças.

O aumento das despesas, em conseqüência da Guerra do Paraguai, associado ao pagamento da dívida pública, obrigava, entretanto, ao aumento da carga tributária, provocando o esvaziamento financeiro das províncias.

3.3 O período republicano

Com a proclamação da República, pode-se dizer que a questão da autonomia estadual foi o princípio que predominou na primeira fase da vida republicana. Na Carta de 1891, a matéria tributária constitucional fez uma discriminação dos tributos pertencentes apenas a dois níveis de governo, quais sejam: A União e aos Estados.

A União ficou com os impostos sobre a importação, direitos de entrada e saída de navios e outras taxas. Aos Estados, foram permitidos os impostos sobre imóveis, transmissão de propriedade, indústrias e profissões e taxas próprias. Aos municípios, embora lhes tenha sido reconhecida autonomia, não lhes coube qualquer tributo, ficando sob custódia e dependendo dos governos estaduais.

Na questão tributária, essa Constituição adotava os princípios da legalidade, da igualdade, da uniformidade dos impostos federais, a proibição de privilégios de nascimento e de qualquer estado ou município. Todo tributo deveria ser previsto em lei e cobrado de todos,

igualmente. Estabelecia a imunidade tributária dos bens públicos, dos estados e da União, e vedava os impostos de fronteira entre os estados.

Desde os tempos do Império, existiam leis que, com a intenção de preservar e fortalecer o mercado nacional proibia as províncias de taxar os produtos que transitavam entre suas fronteiras. A Constituição republicana seguiu a mesma orientação, concedendo aos estados, entre outros, o imposto de exportação e reservando, para a esfera federal, todo o imposto de importação (principal fonte de recursos fiscais). Como o imposto de exportação só beneficiava os estados que produziam gêneros de grande procura no mercado internacional, essa divisão tributária era altamente danosa, pois aumentava o abismo entre estados ricos e pobres.

Como forma de compensar a escassez de recursos decorrente dessa política fiscal, alguns estados se fizeram de desentendidos e passaram a tributar mercadorias que vinham de qualquer outra região, caracterizando uma importação interna, embora adotassem diversas denominações para esse tributo: taxa de trânsito, imposto de consumo, taxa de estatística, de desembarque, etc. Ou então, cobravam imposto sobre o "giro de capital" das empresas importadoras de bens estrangeiros, o que vinha a ser um imposto de importação disfarçado, concorrendo com o federal e contrariando dispositivo legal.

Havia ainda quem tributasse com alíquotas mais elevadas às mercadorias estrangeiras que tivessem similar nacional, sob pretexto de proteger as indústrias locais, havendo aí certa dose de razão.

Sob a justificativa de mais recursos para governar e fazer frente às desigualdades regionais, o governo onerava os contribuintes com mais tributos, ainda que não autorizados.

O resultado era uma grande confusão e insatisfação geral. O tributo, usado ao sabor das necessidades financeiras de cada governo, em desobediência frontal à lei, perde sua conotação essencial de instrumento promotor de liberdade e igualdade. Em um Estado Constitucional, a lei substitui a vontade do soberano e as razões de Estado, e só ela pode dispor sobre os tributos a serem cobrados.

Assim, foram muitas as crises que marcaram o último decênio da Primeira República. A guerra fiscal foi um dos aspectos, da luta pelo poder entre grupos políticos. Essa época foi marcada também pela penetração do capital estrangeiro, que deu novo rumo à história econômica e política do país. A economia do país passa a gravitar ao sabor do capital financeiro europeu e, mais tarde, também do capital norte-americano e canadense.

Forma-se um amplo sistema econômico mundial, dominado por grandes grupos econômicos e financeiros que se espalham pelos diversos países. Vão atrás de matéria-prima, da mão-de-obra barata, dos recursos naturais abundantes e dos benefícios fiscais, representados por prolongadas isenções de impostos. A participação das empresas multinacionais no mercado financeiro era quase absoluta, em face da permanente carência de recursos e da instabilidade da moeda nacional. Esse monopólio lhes possibilitava largas especulações e o controle sobre todas as operações cambiais, ou seja, os recursos provenientes da exportação, o setor mais importante das finanças do país.

Dessa forma, os que gerenciam esse capital, por razões de cunho eminentemente econômico, podem provocar verdadeiras catástrofes, como ocorreu no Brasil, no final da década de 20.

3.4 O período pós-guerra

Na economia do pós-guerra, o Estado assumira uma postura muito mais ativa no sistema econômico. Atuava ora como produtor, por intermédio das empresas públicas, ora estimulando alguns setores de interesse nacional. Tal intervenção se dava – como ainda se dá – pela concessão de benefícios fiscais, como incentivos, isenções, anistia.

Ou seja, o Estado renuncia ao recolhimento dos tributos de determinadas empresas, de forma a atrair investimentos para setores estratégicos.

Após a Primeira Guerra Mundial, os investimentos externos na lavoura cafeeira nacional desviam-se para outros países, provocando uma queda expressiva nas exportações. O investidor estrangeiro, não satisfeito em suspender a aplicação de recursos financeiros no país, passa a retirar toda a remuneração do capital anteriormente aplicado, tornando a situação do

Brasil, caótica, com a inflação atingindo 269%. Nesse cenário, aconteceu a Revolução de 1930.

Foi uma época econômica e politicamente confusa. As poucas alterações efetuadas no sistema tributário visavam atender as novas despesas. Foram instituídas a taxa de educação e saúde e a taxa especial de benefício, um tipo de tributo conhecido hoje, como "contribuição de melhoria" Foi providenciada, também, uma grande modificação no Tesouro Nacional, o que repercutiu favoravelmente na administração fiscal.

3.5 O Estado Novo

Do ponto de vista institucional, pode-se observar que, durante o Estado Novo, o Estado Federal se fortaleceu e, com isso, consolidaram-se a soberania e a unidade nacionais. As atribuições eminentemente nacionais, como as políticas de educação, do trabalho e de negociação da dívida externa, antes nas mãos dos estados e até dos municípios, que desfrutavam de ampla autonomia, foram concentradas no governo central.

Em matéria tributária, as Constituições de 1934 e 1937 pouco se diferenciavam e representaram um avanço significativo, na medida em que consagraram uma rígida e nítida distinção entre os tributos federais, estaduais e municipais. Os principais impostos ficaram assim distribuídos: importação, consumo e renda, com a União; transmissão de propriedade, exportação, vendas, indústrias e profissões, com os Estados. Os municípios ficaram com os impostos predial e territorial urbano; sobre licenças e diversões públicas; sobre a renda dos imóveis rurais; recebiam ainda, metade da arrecadação dos impostos sobre indústrias e profissões, recolhidos pelo respectivo estado.

No capítulo das proibições, era defeso cobrar qualquer imposto sem autorização legal, instituir impostos interestaduais ou intermunicipais, estabelecer diferença de tratamento tributário sobre quaisquer bens, em razão da procedência deles, e a bitributação.

Esse novo quadro tributário, junto com as alterações na legislação orçamentária, trouxe maior nitidez às finanças públicas, fortaleceu o governo federal e delineou melhor, os

contornos da autonomia estadual e municipal, clareando o papel das instituições governamentais.

Outro aspecto interessante refere-se à crescente intervenção do Estado na economia, com a criação, por exemplo, das grandes empresas públicas, com capital exclusivamente nacional. Com a implantação da Companhia Siderúrgica Nacional, da Fábrica Nacional de Motores, da Companhia Nacional de Álcalis e do Vale do Rio Doce, o Brasil buscava a auto-suficiência nos setores básicos de infra-estrutura, tão necessários ao desenvolvimento industrial.

As alterações da vida econômica brasileira, produzidas pela guerra deflagrada na Europa, repercutiram no fenômeno tributário. Com a paralisação das importações e o conseqüente crescimento da produção nacional, o imposto de importação, que sempre fora a principal fonte de receita tributária, cedeu lugar ao imposto de consumo. O crescimento econômico serviu, ainda, para enriquecer a burguesia industrial, o que levou ao incremento da arrecadação do imposto de renda. Esses dois impostos foram centralizados pela Carta de 1937, no Governo Federal.

O imposto de renda em base progressiva vigorou desde 1923, tendo sido incorporado pelas Constituições posteriores, e representou um avanço importante em matéria tributária. Por se tratar de um tributo direto, calculado a partir dos rendimentos individuais, com alíquotas maiores para os que ganham mais, é teoricamente mais justo e alivia a carga tributária dos impostos indiretos, como o de consumo, que sempre foi muito alta no Brasil.

Com a Carta de 1946, os Estados e municípios readquiriram sua antiga autonomia financeira, bastante prejudicada durante a ditadura. Houve uma nova redefinição de tributos, de acordo com normas legislativas mais modernas, resgatando o federalismo fiscal, estabelecendo algumas atribuições às esferas de governo e fixando a partilha da arrecadação dos impostos estaduais e federais.

Os municípios, por serem o elo mais fraco da corrente, foram beneficiados de forma a adquirir autonomia financeira. Além de impostos específicos, as finanças locais foram incrementadas pela participação relativa no montante de alguns impostos recolhidos pelos Estados e pela União.

A importação de bens de consumo fora dificultada, como forma de estimular a produção nacional. Como compensação, o governo instituiu uma série de favores fiscais, estimulando as empresas estrangeiras, que não queriam perder o mercado para os similares nacionais, a produzir, no Brasil, esses mesmos bens. A concorrência, entretanto, era difícil, na medida em que tais empresas dispunham de mais capital e melhor tecnologia.

Foram-lhes concedidas vantagens para a importação de máquinas e equipamentos, quase sempre obsoletos, mas valorizados como novos, enquanto o produtor nacional não gozava de tal prerrogativa. Mais uma vez, a política tributária brasileira foi utilizada contra os interesses dos cidadãos, privilegiando apenas os pequenos grupos associados ao capital internacional.

No governo de Juscelino Kubitschek, a arrecadação tributária cresceu muito, graças à grande importação de petróleo e ao imposto especial, instituído sobre o Saldo de Ágios, que é a diferença de valor obtida na conversão de dólares para cruzeiros. A receita, porém, era quase toda destinada à construção de Brasília e de estradas compatíveis com os novíssimos carros produzidos pela indústria automobilística "nacional".

Como decorrência da liberação do câmbio, no governo de Jânio Quadros, desapareceu o imposto sobre o Saldo de Ágios que era muito importante, pois representava um terço da arrecadação tributária total, equiparando-se ao imposto de renda. Com a queda da receita, foi necessário emitir mais e mais moeda, o que alimentava a espiral inflacionária, que chegou a níveis muito altos, encarecendo, ainda mais, as mercadorias e serviços.

Com a renúncia de Jânio Quadros, Jango assumiu o poder em setembro de 1961, num ambiente de crise social econômica, política e institucional. O processo inflacionário detonado por Jânio Quadros parecia irreversível. Era urgente a criação de novas fontes de receita para reduzir a emissão desenfreada de moeda, bem como a realização de uma reforma fiscal. Em vez disso, foram feitas, via Emenda Constitucional, algumas alterações que não afetaram substancialmente o sistema tributário. Alguns impostos foram transferidos para os municípios, agravando a situação financeira dos Estados, já bastante precária.

A questão financeira era caótica, o superfaturamento nas importações atingia até 1000% e a fuga de capitais continuava, pois o Congresso ainda não regulamentara a Lei de Remessa de Lucros.

Era cada vez mais difícil a sustentação do governo de Jango, que entre outras medidas, insistia na urgência da aprovação da reforma agrária e da concessão de votos aos analfabetos. Com a divulgação de tais medidas, a reação agigantou-se, a propaganda anticomunista se alastrou arregimentando grande parcela da classe média, rompendo definitivamente o precário equilíbrio político, o que culminou no golpe militar que, avalizado pelo Congresso Nacional, depôs João Goulart, em 1º. de abril de 1964.

3.6 O período pós-golpe militar de 1964

Nesse período conturbado da história política brasileira, a segurança nacional sobrepunha-se à identidade nacional e o valor maior era a estabilidade interna do país, ficando o desenvolvimento relegado ao segundo plano.

A proposta de saneamento econômico, moldado no antigo padrão do liberalismo, porém, com execução autoritária, previa mais emissão de moeda para combater a inflação, desestatização da economia, repressão ao movimento dos trabalhadores, atração de capital estrangeiro. Mas não era tão simples implementar tal plano. Os problemas estruturais de um país de dimensões territorial e populacional como o Brasil, em plena era do capitalismo internacional, não cabia num modelo antigo. A solução foi partir para alternativas oportunistas, de curto prazo, que privilegiaram a concentração de renda, a queda dos salários e o aumento da inflação.

Uma marca registrada desse período foi o retorno à plena dependência das multinacionais e dos Estados Unidos. A economia nacional foi submetida ao controle do FMI, que entre outras coisas, exigiu a alteração da famosa Lei de Remessa de Lucros, que dificultava a saída de capital americano, a compra de concessionária de energia elétrica americana e a entrega de ricas jazidas de minério.

Com vistas a aumentar a arrecadação tributária, para cobrir o déficit do Tesouro, foram efetuadas algumas alterações no sistema tributário. Logo no início do governo militar, uma emenda constitucional suspendeu o princípio constitucional da anualidade do imposto, possibilitando a instituição de tributos no decorrer do ano, sem previsão no orçamento federal. Essa é uma medida que produz muita insegurança para os Contribuintes que, pegos de surpresa, não têm como planejar seus gastos. Outra medida desse período foi à adoção da correção monetária para atualizar o valor dos ativos e passivos financeiros, como forma de amenizar os efeitos corrosivos da inflação.

No final de 1965, foi aprovada a Reforma Tributária, elaborada por um grupo de juristas, aumentando a carga impositiva dos tributos, a fim de dotar o Estado de mais recursos não-inflacionários.

A reforma tinha também a intenção de reduzir a desigualdade na distribuição de renda entre indivíduos e regiões. A prioridade caberia aos impostos diretos, principalmente o imposto de renda da pessoa física, que incidiria de forma progressiva, onerando mais as pessoas de maiores rendas. Os impostos sobre vendas e consumo passaram a ser cobrados diretamente sobre o valor adicionado pelos processos de comercialização e de produção, o que, entretanto, apenas mascara suas características de impostos intrinsecamente indiretos.

A partir dessa Reforma Tributária, a conceituação dos tributos deixou de ser meramente jurídica, passando a se basear nos fenômenos econômicos que dão origem aos rendimentos tributados: consumo, renda e propriedade.

De fato, a arrecadação melhorou nos anos seguintes e isso se deveu também ao crescimento das bases de incidência dos impostos, ou seja, das atividades econômicas, principalmente do mercado de capitais. As hipóteses de tributação na fonte, isto é, no momento mesmo em que se produz o rendimento, foram ampliadas, abrangendo, além dos ganhos do trabalho, os do capital e das remessas para o exterior. Ocorreu, ainda, elevação das alíquotas, o que significa que foram aumentados os percentuais incidentes sobre o rendimento tributado.

Junto com essas alterações, foram feitas profundas mudanças estruturais na Administração Fiscal, com a criação, em 1968, da Secretaria da Receita Federal, com a

atribuição de gerir os tributos da União, unificando todos os órgãos que atuavam na área tributária federal. Entretanto, apesar da modernidade, a evasão fiscal não regrediu tanto quanto o esperado.

Houve uma nova centralização e a maioria dos impostos ficou concentrada na área de competência da União, restando para os Estados e Municípios apenas dois impostos, respectivamente. O resultado da arrecadação tributária federal era compartido com as demais esferas da Federação, através dos Fundos de Participação, porém a autonomia financeira estadual e municipal foi drasticamente reduzida.

Em 1967, foi promulgada nova Constituição, incorporando o AI-5 e a reforma tributária do ano anterior. Em 1969, uma Emenda Constitucional alterou profundamente essa Constituição, mantendo, entretanto, as alterações tributárias e o AI-5.

A situação econômica e política difícil que o país atravessava, agravou-se em 1973, com a crise internacional do petróleo, já que o Brasil importava cerca de 80% do que consumia. Os preços quadruplicaram, assim como a dívida externa.

Como forma de melhorar os índices de arrecadação, o governo adotou a prática de corrigir a tabela do imposto de renda das pessoas físicas, pela aplicação de índices inferiores aos utilizados para reajustar os salários, o que significava na prática, um aumento salarial, que acarretava um imposto mais elevado, pois o imposto de renda é calculado pela aplicação de alíquotas progressivas sobre as diferentes faixas de renda.

O regime militar teve fim em 1985, deixando uma economia, apesar dos altos índices de crescimento, corroída pela inflação e pela dívida externa; uma administração pública mais moderna, porém com índices preocupantes de corrupção e uma sociedade anestesiada e empobrecida.

3.7 O período pós-regime militar

No governo de José Sarney, vice-presidente empossado no lugar do presidente eleito Tancredo Neves, iniciou-se o processo de revisão constitucional. Os direitos de cidadania, tão desprezados pelos militares, iam sendo gradualmente resgatados, mas, ao mesmo tempo, a

crise econômica se aprofundava na esteira da corrupção e de sucessivos planos econômicos frustrados.

A inflação galopava e a taxa de crescimento andava em marcha à ré. A economia brasileira estava desajustada aos novos tempos. Com setores monopolizados, rígidos limites alfandegários (tributários) que dificultavam as trocas internacionais, e alto índice de desemprego.

A máquina administrativa era centralizadora e ineficiente e a elevação da carga fiscal havia atingido seu limite. Diante desse quadro, o governo elaborou um plano econômico com vistas à estabilização econômica e ao combate à inflação, via austeridade fiscal e monetária, e ao aumento do poder de compra dos assalariados. A moeda foi alterada, passando a se chamar cruzado, os preços e salários foram congelados e foi extinta a correção monetária. Apesar de ter sido até mesmo suspenso o pagamento da dívida externa, a inflação persistiu e aumentou devido, sobretudo, ao desequilíbrio das contas do governo, que não conseguiu diminuir seus gastos.

Fato relevante desse governo foi sem dúvida, a elaboração da nova Constituição, finalmente aprovada em outubro de 1988.

Foram também importantes, as alterações promovidas no sistema fiscal, visando melhor distribuir a carga e as competências tributárias. O legislador constitucional preocupou-se, primeiramente, em restabelecer o federalismo fiscal, descentralizando o sistema, buscando ampliar a autonomia e a melhoria financeira dos estados, dos municípios e das grandes regiões econômicas.

Foram introduzidas também outras mudanças, buscando simplificar as obrigações tributárias e obter melhor distribuição de renda, com vistas à justiça fiscal. Para isso, recomendava-se a predominância dos impostos com caráter pessoal, que incidem diretamente sobre a capacidade econômica do contribuinte.

3.8 O Período pós-restauração da democracia

Nesse clima de plena restauração democrática, foi eleito pelo voto direto, o presidente Fernando Collor de Mello, cuja palavra de ordem era modernização. Além do confisco dos saldos bancários e demais investimentos, acima de 50 mil cruzados, o que retirou de circulação cerca de 80% dos ativos financeiros do país, o Plano Collor, estabelecido através de 20 Medidas Provisórias e mais alguns Decretos, propunha mudanças estruturais. Previa alterações das regras do comércio exterior e das relações financeiras internacionais, programas de privatização e de controle de qualidade dos produtos nacionais, desregulamentação da administração pública e extinção de órgãos governamentais ligados à cultura.

Com a intenção de aumentar imediatamente a arrecadação tributária, o novo governo adotou medidas duras, como a suspensão da maioria das deduções do imposto de renda da pessoa jurídica. Criou o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) incidente sobre o estoque de títulos e valores mobiliários, ouro e saldo da caderneta de poupança que, de imposto regulatório, passou a instrumento arrecadador. Obteve, de fato, uma elevação significativa da receita tributária, porém de curta duração.

Com a renúncia de Collor, assumiu em caráter efetivo, o vice-presidente Itamar Franco, que trouxe mais uma novidade para a vida econômica do país: mais um plano que, entre outras medidas, mudou novamente o nome e, agora, também a cara da moeda, que passou a se chamar Real, com equiparação ao dólar americano. O novo plano, ancorado na estabilidade cambial, propôs a estabilização econômica no médio prazo, ciente de que a crise econômica brasileira não é passível de soluções imediatistas.

Logo no primeiro ano, houve um reaquecimento da economia e a inflação sofreu uma queda substancial. A arrecadação fiscal aumentou beneficiada pelo dinamismo da economia e pela maior eficiência da administração tributária.

A nova estabilidade monetária não trouxe, entretanto, melhorias substanciais na qualidade de vida da maioria da população, cujos salários continuaram muito inferiores ao mínimo necessário a uma vida digna.

Apesar das dificuldades, a moeda obteve uma estabilidade que o país não via há muitas décadas, o que acabou levando Fernando Henrique Cardoso à Presidência em 1995. O principal objetivo do seu governo era a estabilização monetária e a modernização do país, dando prosseguimento às metas do Plano Real. Propôs a quebra de monopólios históricos, como o do petróleo e o das telecomunicações, assim como buscou viabilizar alterações significativas nos sistemas, tributário, previdenciário e administrativo.

Entre as reformas do governo FHC, a mais polêmica é a tributária, matéria que, desde o dia seguinte da aprovação da Nova Constituição, já era objeto de acirrado debate. Inúmeros projetos foram apresentados ao Congresso Nacional nesse sentido, buscando principalmente simplificar e racionalizar o sistema, a fim de propiciar maior economia para o Fisco e para os contribuintes, combate à sonegação e diminuição do custo - Brasil, visando dotar o produto nacional de condições de competitividade no mercado externo.

A constante preocupação em equilibrar as contas públicas, sem produzir mais inflação, evitando a emissão de moeda, levou o governo a tomar algumas medidas fiscais enquanto não era aprovada a esperada reforma tributária. Isso é possível porque a Constituição concede competência tributária residual à União, ou seja, o governo federal pode propor a criação de novos tributos, desde que não interfira na área de competência das demais esferas administrativas. Utilizando essa prerrogativa, foi criado um novo tributo, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), cuja arrecadação, segundo foi previsto, destina-se a financiar a saúde pública. Esse tributo, embora apelidado de “contribuição”, vigorou desde 1994, sendo reabilitado em 1997, e incorporado definitivamente ao leque tributário federal.

A extrema rigidez da política cambial do governo FHC provocou um grande aumento da dívida pública, tornando o Estado refém dos sistemas financeiro nacionais e internacional, dos quais passou a depender para sua própria sobrevivência.

No âmbito externo, o país voltou-se para o Mercosul, um bloco criado pelo Tratado de Assunção, em 1991, formado por Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, em vigor desde 1995. A partir daí, entrou em funcionamento uma zona de livre comércio entre os países membros, com a eliminação das barreiras alfandegárias, isentando do imposto de importação

a grande maioria dos produtos comercializados entre os países membros. Nesse tipo de associação, fatalmente ocorrem conflitos tributários, como diferenças na base de cálculo, nas alíquotas e nos benefícios fiscais.

Externamente foi criada uma tarifa comum, que taxa igualmente os produtos dos quatro países membros, nos negócios com todos os outros que não participam do Mercosul.

A implementação de um mercado comum é gradual e complexa. Para enfrentar a concorrência com os produtos dos demais países membros, é preciso aumentar a qualidade, baixar custos, introduzir alta tecnologia, o que produz desemprego estrutural e força a reorientação do mercado interno.

Em síntese, o governo de FHC, privilegiou, mais uma vez, soluções voltadas para o desenvolvimento da superestrutura econômica, na esperança de que o crescimento do PIB e da renda permitisse a obtenção dos meios necessários para atender às questões sociais.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto das normas e dos procedimentos que disciplinam a arrecadação de recursos junto à população – pessoas físicas – e às empresas – pessoas jurídicas – para financiamento do Estado. Seus princípios básicos e suas normas gerais são definidos na Constituição e servem de baliza para a tomada das decisões legislativas e administrativas sobre a matéria. Compreendem também, as ferramentas de política tributária utilizadas pela Administração Pública para propiciar o desenvolvimento socioeconômico.

Os tributos são criados para que o Estado obtenha recursos e, também, para orientar a distribuição mais igualitária da renda nacional. Eles recaem sobre todo tipo de renda, seja ela lícita ou não, da economia formal ou informal.

A tributação deve ter uma relação íntima e justa com a base econômica sobre a qual incide: o consumo, a renda e o patrimônio, sendo necessário que haja uma preocupação em equilibrar estes dois componentes – quantidade e qualidade - para que se obtenha uma arrecadação melhor.

A Constituição de 1988 consagrou os princípios tradicionais da história tributária brasileira. Esses princípios constituem regras de garantia dos direitos individuais e coletivos. Em matéria tributária, visam limitar o poder de tributar, para assegurar os direitos fundamentais do cidadão contribuinte à segurança, ao bem-estar, à propriedade.

Há, assim, o princípio da legalidade dos tributos que inclui a anterioridade e a anualidade. Os tributos, além de só poderem ser cobrados quando previstos em lei e nunca durante o ano de aprovação da respectiva lei, incidirão apenas sobre os fatos que ocorrerem após a aprovação da norma legal. Os tributos deverão observar o princípio da igualdade, porém com proporcionalidade, o que se traduz na regra da capacidade contributiva. E não poderão, sob quaisquer hipóteses, serem confiscatórios, isto é, onerar todo o patrimônio do contribuinte.

A reestruturação tributária introduzida pela Carta Constitucional de 1988 procurou dentre outras coisas, restabelecer o federalismo fiscal, devolvendo a autonomia dos estados e municípios e respeitando a autonomia de cada esfera administrativa.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que são os sujeitos ativos do fenômeno tributário, só podem cobrar os tributos que lhes são atribuídos pelo texto constitucional. A única exceção admitida é quanto à União, que possui a chamada competência residual, isto é, em casos excepcionais e por meio de lei complementar, poderá instituir novos impostos, desde que não invada as áreas de competência estadual e municipal, nem fira princípios constitucionais.

A defesa da unidade nacional se expressa na proibição aos estados e municípios de fixarem tributos diferentes, em razão da procedência ou destino das mercadorias, sem prejuízo da liberdade na definição das alíquotas dos impostos de sua competência. A preocupação com a uniformidade dos tributos não se estende, porém, aos incentivos fiscais, já que a Constituição concede total liberdade para sua concessão, tendo em vista as imensas desigualdades regionais.

A Carta de 1988, também inovou, com vistas a garantir o cidadão contra o arbítrio dos governantes. Limitou os casos de empréstimos compulsórios, prevendo apenas três hipóteses para sua adoção: calamidade pública, guerra e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, e obriga a aplicação dos recursos arrecadados, ao fim que os originou. [4]

4.1 Noção de soberania

Segundo, Heleno Torres, o conceito de soberania é oriundo de várias ordens: sociológica, política e jurídica. O tratamento dado a essa noção apesar dos condicionamentos diferenciados, é de um lugar comum. Com Objetivo a neutralizar qualquer espécie de subordinação da autoridade Estatal e designando uma qualidade particular ao Poder do Estado.

[4] PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na historia do Brasil**. 1ª. São Paulo. Moderna. 1999. pág.88

Continuando, não se pode considerar, a soberania um poder em si, sendo uma das qualidades deste, posto que, representa a supremacia do poder político e da ordem jurídica que existe num determinado território.

Além de ser uma qualidade suprema, é uma expressão do poder de um estado, que se limita em si próprio, dotada de posição, supraordenação e de independência perante aos outros estados, este é um dos elementos que o distingue das outras formas de instituição.

Por outro lado, o principio geral da soberania do Estado além do seu poder político suprema, tem também uma responsabilidade internacional, que vai de não intervenção, respeito à independência, inviolabilidade territorial, proteção geral aos cidadãos. São os fundamentos da comunidade internacional, permitindo assim, o respeito à soberania, a igualdade e independência de cada Estado independente e ao mesmo tempo, o reconhecimento das normas de direito internacional e das soberanias estatais.

4.2 A soberania e o poder de tributar

Na lição do mestre Heleno, a soberania, é um termo de domínios políticos e institucionais que expressão um poder total, absoluto, que não reconhece e nem tem pretensão de reconhecer outro além de si.

Isto posto, um estado investido de soberania político e jurídico dispõe de poder de tributar do estado, gozando de independência legislativa, exclusividade e autonomia na aplicação de técnicas em relação aos outros sistemas que podem vir a entrar em concurso de pretensão impositivas com ele.

No estado moderno, a soberania é uma das formas de manifestações orgânicas de vários centros de poder de um dado grupo social, reunidos na forma de poder constituinte, com base organizacional e estrutural de um estado e do sistema jurídico, baseado na constituição.

Os atos de autoridade praticados dentro de um estado de direito, se fundamenta no principio da soberania constitucional, através de series de critérios de legitimidade formal e material.

O principio fundamental da soberania tributaria, constituem o poder que o estado tem de praticar certos atos legalmente permitidos, como sujeito da ordem mundial que lhe proporciona autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis, autolimitados originariamente nas fontes interna e constitucional.

O poder de tributar é uma manifestação funcional da soberania, um poder constituído e estabelecido constitucionalmente para gestão do sistema tributário, com seus princípios e normas, possibilitando a entrada de receitas para financiamento das atividades inerentes ao estado, aplicando os tributos existentes e criando outros se necessário for, levando em conta a conveniência e oportunidade, conforme os limites constitucionais.

A soberania tributaria quase se confunde com poder de tributar e nesse trabalho irei elaborar a descrição dessas duas realidades, de uma forma real e objetiva.

No Brasil, o poder de tributar é repartido entre as pessoas políticas como autoriza o art. 145º da constituição federal "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:...", enquanto a soberania tributaria é exclusivamente da Republica Federativa do Brasil, exercida pela União.

O poder de tributar, sendo um exercício de competência só tem fundamento de atuação no interior do país e sob o domínio da soberania do Estado. E o Estado, por força do art. 1º, I, CF "A Republica Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania;...", é exercida exclusivamente pela União, enquanto político-administrativo competente para agir internacionalmente com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, (art. 21º, I, CF).

Soberania tributaria é principio Maximo, fundamentado na aplicação das normas tributarias interna de um estado, criada e instrumentalizada pelo exercício do respectivo poder de tributar, aplicada a dinâmica interna dos ordenamentos. [5]

4.3 O fundamento do poder de tributar do Estado

O Ilustre Porf. Sacha Calmon, ao comentar o artigo inaugural do capitulo do Sistema Tributário, na constituição Federal de 1988, destaca:

O exercício do poder de tributar é das pessoas políticas, titulares de competência impositiva, ente elas: União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios. E todos recebem diretamente da constituição, as suas respectivas parcelas de competência, realizando-as na obtenção das receitas necessárias à execução dos seus fins institucionais, objetivo da sua existência.

No Estado Moderno de Direito, o poder de tributar é uno por vontade do Povo e repartido às pessoas políticas que formam a federação. [6]

Roque Carrazza, no seu livro "Curso de Direto Constitucional Tributário", explica que Afonso Arinos de Melo Franco em seus "Estudos de Direito Constitucional", Nos paises de constituição rígida, o caso do Brasil, o problema é mais simplificado, uma vez que, os limites das competências são claramente estabelecidos, os meios de coordenação das atividades expressamente configurados e, os remédios para distúrbios e invasões de autoridade estão perfeitamente preceituados.

Acrescenta, numa interpretação à luz da constituição brasileira, não há que se falar em poder de tributar, um poder incontestável, absoluta, mas, somente, em competência tributaria regra disciplinada pelo direito.

---

[5] TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1997. pág.50

[6] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**. 10ª Ed. Rio de Janeiro. Forense. 2006. pag.35

E a força de tributar do Estado, no Brasil, está limitada, há cada uma das pessoas política que, não possui o Poder de Tributar do Estado, manifestação de império. Mas competência tributaria, manifestação da autonomia da pessoa política, sujeita ao ordenamento Jurídico-Constitucional.

No Brasil, o Poder de Tributar só tinha a assembléia Nacional Constituinte, que era Soberana, podia fazer tudo, inclusive em matéria Tributaria. E a partir da promulgação da constituição Federal, esse poder passou para as mãos do Povo, passando a existir só a competência que, a constituição repartiu entre a União, os Estados-Membros, os Municípios e Distrito Federal.

Com isso, o Fundamento do Poder de Tributar esgota-se na lei, onde se identifica a permissão para criar Tributos, com direito subjetivo de editar normas jurídicas Tributárias. [7]

4.4 A competência tributária e os limites jurídicos

O exercício da competência tributaria esgota-se na lei. Quando editada não se pode falar mais em competência tributaria, o direito de criar tributos, mas, em capacidade tributaria ativa que, é o direito de arrecadar os tributos após a ocorrência do fato típico impunível.

O legislador ao exercer a competência tributaria, a edição da lei vincula-se a norma jurídica tributaria, onde encontra limites jurídicos. O primeiro limite é a observação das normas constitucionais.

O respeito das normas no exercício da competência tributaria, é absoluto e a sua violação importa inconstitucionalidade da lei tributaria. As normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites criado pelas normas constitucionais.

A edição de uma lei tributaria, o legislador encontra limites nos grandes princípios constitucionais invioláveis como, os precipícios republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da igualdade, da reserva da competência, da anterioridade e outros não

[7] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 20ªed. São Paulo. 2008

mencionados aqui, que operam como balizas intransponíveis à tributação. A ação estatal de tributar só tem sua validade quando observada todos os princípios. [8]

4.5 Norma tributária: conseqüência e interpretação

A Norma é uma manifestação do poder, proposição prescritiva, uma entidade lógica, sua composição interior obedece às leis de formação de posições normativas, o titular de competência para produzir normas jurídicas seleciona fatos para eles incidir as hipóteses, pode vincular livremente em função dos valores positivos e contextos sociais, nos limites de sua competência. [9]

As Normas jurídicas funcionais têm caráter prescritivo e, dividido em cinco grandes grupos: organizacionais, de competência, as técnicas, de conduta e as sancionantes.

Segundo Sacha Calmon, o Direito existe para instituir e organizar, atribuir competências, criarem deveres, punir as transgressões à ordem jurídica e prescrever técnicas de realização da ordem jurídica.

Normas Organizatórias é aquela que institui os Órgãos do Estado, as instituições e as pessoas. São elas que prescrevem como deve ser o Estado Federal, os requisitos do ato jurídico, a sociedade por cotas de responsabilidade limitada para serem válidos, com definições dos pressupostos. Neste se encontram as normas ditas atributivas de qualidades e as de reconhecimento que facilita na identificação de outras normas pertencentes ao sistema.

Normas de Competência são as que outorgam competências aos órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário na produção de atos funcionais, legislativos, administrativos e jurisdicionais. Estabelece como devem ser exercidos tais poderes, sua extensão e limites. Também, investem os particulares de capacidade para praticar e celebrar atos jurídicos constitutivos.

Normas Técnicas prescreve como devem ser produzidos os atos necessários à vida de Direito como, a lei complementar da Constituição.

---

[8] *Ibid. ibidem*. P. 495

[9] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz**. Lançamento tributário**. Max Limonad. 2ªEd. 1999. pág.40

Normas de Conduta, as que estatuem comportamentos positivos e negativos, com ocorrência de certos pressupostos. Destinam-se as autoridades e aos particulares, indicando comportamentos desejáveis, tornando-os obrigatórios, caso do dever Tributário. É uma norma que impõem comportamentos positivos e, obrigatoriedade de pagar imposto, ora instituem condutas negativas.

Norma Sancionantes, tem caráter punitivo com instituição de sanções para certas condutas, ela não é obrigatória e nem proibida.

As normas sancionantes e de conduta apresentam uma estrutura hipotética, isto é uma hipótese e uma conseqüência, e atua quando ocorre um fato jurígeno delineado na norma.

Segundo art. 146º, da Constituição Brasileira, cabe a lei complementar instituir as normas tributarias.

4.6 Os princípios do Direito Tributário na Constituição

O termo Princípio que em Latim ”Principium, Principii”, significa origem, começo, é o ponto de partida e o fundamento de um Processo, e de qualquer Ciência.

A respeito do assunto, Roque Carrazza, no seu livro “Curso de Direito Constitucional Tributário”, destaca que a palavra “Princípio” foi introduzida na filosofia por Anaximandro e, utilizado por Platão no fundamento do raciocínio, e posteriormente na mesma lógica, Kant apresentou, na sua obra “critica da razão pura” o principio como preposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo.

Acrescenta na lição de Celso Antonio Bandeira de Mello, ser princípio um mandamento nuclear de um sistema, um verdadeiro alicerce e, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas dando-lhe espírito e critério de compreensão e inteligência, por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo à tônica e o sentido harmônico. É com o conhecimento dos princípios que ilumina de forma inteligente as diferentes partes componentes do todo unitário sistema jurídico positivo.

O Princípio jurídico pela própria exigência do Direito se apresenta sempre relacionado com outros Princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirmam a importância. E o exame do direito, deve ser de idéias que mais se aproximam da universalidade dos princípios maiores. Dos mais importantes princípios e regras, temos os Constitucionais, legais e até Infraconstitucionais.

No dizer de Norberto Bobbio, os princípios são apenas, normas fundamentais ou generalíssimas do Sistema, as normas mais gerais. Não se deve enganar, pois, os princípios gerais são normas como todas as outras.

Em caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância por ter amplitude maior e, sua desobediência acarreta conseqüências mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regras, eles são os pontos de apoio normativos para uma boa aplicação do Direito. (pág.36-41)

Em matéria tributária, a constituição federal prescreve vários princípios tributário, que funcionam como mecanismos de defesa e de proteção do contribuinte, contra os abusos do poder. Com isso, a constitucionalização de um tributo deve obedecer a todos os princípios listados na CF, sob pena de serem refutados pelo Supremo Tribunal Federal como inconstitucional. São os princípios estabelecidos pela CF:

1- Principio da Legalidade no campo tributário, art.5º, II e 150º, I, da CF. garante que só a lei pode e deve determinar os tipos tributários. Sem a observância deste princípio, todos os atos administrativos e outros atos normativos infralegais, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes. E a cobrança de qualquer tributo, só terá validade e poder operar com uma lei que a autorize.

O principio da legalidade é um limite intransponível à atuação do fisco, o tributo submete-se a esse principio constitucional. A garantia e segurança das pessoas, diante da tributação.

A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal somente poderão exigir ou aumentar tributos, através da lei ordinária. A lei que exigir o tributo deve observar o art. 146º,

III, da CF: o fato tributável, a base de calculo, alíquota, os créditos para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributaria e o sujeito passivo.

2- Principio da Anterioridade, art. 150º, III, "b" e "c", 150º, §1º e 195º, §6º, todos da CF. Estabelece que os entes da federação não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que estes forem criados ou majorados. Só é respeitada a anterioridade nos casos dos Impostos de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre produtos Industrializado (IPI), e Impostos sobre Operações Financeiras (IOF).

O princípio da anterioridade é o corolário do principio da segurança jurídica, objetiva evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributos no curso do exercício financeiro. Ele se refere a eficácia das lei tributarias, não a sua vigência ou validade.

3- Princípio da Irretroatividade, art. 150º, III, "a", CF, a lei tributaria só permite a retroatividade nos casos do art. 106º, CF: nos casos expressamente interpretativos; atos não definitivamente julgados, quando deixa de defini-lo como infração, quando a penalidade é menos severa do que prevista em lei vigente na época do fato gerador ou do ato praticado.

4- Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributaria, art. 150º, II, CF. proíbe o tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, garantindo a não perseguições e favorecimentos.

5- Princípio da Vedação ao Fisco, art. 150º, IV, determina que a cobrança de tributos deva observar-se dentro do critério de razoabilidade, não podendo ser excessiva e antieconomica.

6- Princípio da Liberdade de Tráfego, art. 150º, V, CF. é o direito a livre locomoção dos indivíduos dentro do território brasileiro, a cobrança de pedágio pelo poder publico é à exceção do princípio. E,

7- Princípio da Uniformidade Geográfica, art. 151º, proíbe a União instituir tributos de forma não uniforme, só permitindo a diferenciação, visando promover o equilíbrio socioeconômico entre as regiões brasileiras.

8- Princípio da Capacidade Contributiva, art. 145º, §1º, colocado como subprincípio da igualdade ou da isonomia tributaria. Reza a constituição, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Aplicação desse princípio encontra-se na alíquota progressiva.

O Princípio da capacidade contributiva com outros, como o da igualdade e o da generalidade, tendente a atuar no controle político e jurisdicional da tributação pervertida ou das perversões da extrafiscalidade.

9- O Princípio da vinculação da tributação exige que na instância tributária, os atos devem ser vinculados e não discricionários.

10-O Princípio da não surpresa do Contribuinte, basea-se na teoria dos valores, nascido da vontade e aspiração dos povos e, conhecido com antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, permitindo planejar as atividades levando em conta os referencial da lei.

11- Princípio da Transparência dos Impostos ou da Transparência Fiscal, art. 150º, §5º, CF, determina que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que recaem sobre as mercadorias e os serviços.

12- Princípio da não Cumulatividade, art. 155º, § 2º, I; 153º, §3º, II; 154º, I, CF. Faz referencia a três impostos: ICMS, IPI e Impostos residuais da União. Tudo o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, ou outro estado ou pelo distrito Federal, deve-se compensar.

13- Princípio da Seletividade, art.153º, §3º, CF. visa tributar mais fortemente os produtos menos essenciais, já os essenciais com alíquotas menores.

No Imposto de Produtos Industrializados aplicação do principio é obrigatório e, para o ICMS e o IPVA sua aplicação é facultativa.

4. 7 Os tributos e suas espécies

O Conceito de Tributo no direito brasileiro é adotado pelo caráter compulsório para distingui-lo das multas e penalidades. A sua definição, dá-se segundo art. 3ª do Código Tributário Nacional (CTN):

"Art. 3º, Tributo é toda prestação 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."

A constituição de 1988, não conceitua tributo, atribuindo a lei complementar à função de conceituar tributos e suas espécies, art. 146º, III, "a".

Segundo o art. 3º do CTN, tributo é toda prestação que nasce de ato licito, não dependendo do consentimento do obrigado, por ser uma obrigação compulsória ex lege. Deve ser necessariamente instituído em lei, distinguindo assim, dos ingressos não coativos que nascem de atos de vontade, como os contratos ou negócios e empréstimos voluntários. Os tributos têm destinação publicas e são cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A incidência do tributo é um fenômeno especificamente jurídico de subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.

A norma tributaria como qualquer outra norma jurídica tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

O comando de: deves pagar imposto é sempre condicionado à frase: se realiza o fato imponível. A obrigação tributaria só nasce com a realização deste fato, seja quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza.

A determinação da Espécie Tributaria é composta de dois elementos: a base de calculo que é uma ordem de grandeza, posta na conseqüência da norma criadora de tributo,

objetivando a determinar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário.

O fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente que, a sua ocorrência dá nascimento a obrigação tributaria. [10]

Os tributos previstos pela Constituição são os impostos, as taxas, e a contribuição de melhoria. A nova Constituição, porém, tratou dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais no capítulo tributário, vinculando essas figuras aos princípios tributários, o que autoriza a conclusão da atual existência de cinco espécies tributárias.

4.7.1 Impostos

Imposto é o tributo mais nobre, por sua universalidade, é o imposto cujas modalidades e respectivas competências, são expressamente previstos no texto constitucional. Podem ser diretos e indiretos. Os Impostos são fundamentais para custear as atividades do Estado, o seu pagamento é obrigatoriamente por pessoas ou organizações para um governo, a partir de uma base de cálculo e de um fato gerador.

A hipótese de incidência do imposto, sendo uma modalidade de tributo é um fato qualquer, não estando vinculada a atuação estatal. Os impostos são prestações pecuniária desvinculado de qualquer relação de troca ou utilidade.

O imposto tem sempre por hipótese de incidência ou comportamento do contribuinte, uma situação jurídica na qual ele se encontra. O fato imponível do imposto é sempre a realizado pelo contribuinte.

Dentre os impostos federais, é relevante destacar a disciplina do Imposto de Importação – II, do Imposto de Exportação – IE, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**.** do Imposto sobre a Renda (IR), do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

O Imposto de importação é imposto federal, previsto no art. 153, I, da CF, que objetiva além da regulamentaçao do comercio externo, uma arrecadaçao para a União.

[10] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ªed. Atualizada por Misabel Abreu M. Derzi. Rio de Janeiro. Forense. 2008.

Conhecido como imposto regulatorio, existente em todos os paises. Sempre existiu acordos entre as naçoes no sentido de unificar este imposto, como forma de facilitar o comercio Internacional. Dentre varios acordos já assinado, podemos destacar: os acordos tarifarios internacionais e o da Organização mundial de Comercio.

Este imposto é da competencia da Uniao Federal, por tratar-se de um imposto com implicaçoes no relacionamento do Brasil com o Exterior e a sua uniformização no ambito Internacional, nao se deve projetar a personalidade juridica dos Estados-Membros, mas a toda federação como um todo.

Tem uma funçao extrafiscal para proteger o mercado brasileiro, e ligado diretamente a politica do comercio exterior. Ele nao está sujeito ao Principio da Anterioridade, deacordo com art.150, § 1º, da CF. Podendo o poder Executivo alterar as alíquotas, atendidas as condiçoes e os limites estabelecidos em lei, art. 21º, do CTN.

Descreve o art. 19º do CTN que " o imposto, de competencia da União, sobre a importação de produtos estrangeiros, tem como fato gerador a entrada destes no território nacional". A incidencia da lei definidora do fato gerador deste imposto é a entrada de produtos estrangeiros no territorio brasileiro; E o sujeito passivo da obrigação tributaria é o importador, geralmente o comerciante, art. 121º, do CTN. (Sacha Calmon, 2008. pag. 492)

Há duas especies de alíquotas no Imposto de Importação: A especifica, expressa em função da unidade de quantidade dos bens importados e ad valorem, que indica em percentagem a ser calculada sobre o valor do bem.

Afirma Ricardo Lobo Torres que : A incidencia do imposto de importação se faz concomitantemente com a do ICMS, da competencia estadual, art.155º, §2º, IX, "a" e a do IPI, também pertencente a União. Os três impostos devem incidir harmoniosamente: o imposto de importação tem a função precipuamente extrafiscal de atuar sobre a política economica internacional; o ICMS e o IPI são impostos para a equalização do preço das mercadorias estrangeiros com as nacionais.

Conforme o CTN, quando a alíquota for específica, a base de cálculo é a unidade de medida adotada pela lei para o caso, art. 20º; I; e quando for ad valorem, a base de calculo é o preço normal que o produto alcançaria ao tempo da importação, art. 20º, II.

O Imposto de Exportação, segundo a Constituição Federal, art.153º, II, é de competencia exclusiva da União. Suas carateristicas é a cobrança com função fiscal e regulatoria, não só na medida de arrecadação, mas tambem com a variação de suas alíquotas, à disciplina do fluxo de exportação. Ele não se sujeita ao principio da anterioridade, podendo ser alterado no mesmo exercicio financeiro.

O CTN, art. 27º, diz que o contribuinte do IE é o exportador ou quem a lei equiparar, considerada qualquer pessoa que prova a saida de produtos do territorio brasileiro, sem definir o conceito deste. Com isso, entende-se que o exportador é quem despacha a mercadoria para remessa por embarque a seu destino no estrangeiro, geralmente, é o negociante que adquire produtos nacionais para vendê-los às praças estrangeiras. [11]

O art. 26º, do CTN, diz que: é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condiçoes e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IE. Esta faculdade de reduzir ou aumentar a alíquota do Imposto que é de 30%, deve atender aos objetivos da politica cambial e do comercio exterior. Em caso de elevaçao, a alíquota do imposto não poderá ser superior a 150%.

Devido ao fato de que o equilíbrio da balança comercial depende fundamentalmente do esforço de exportação e que o imposto é extrafiscal, é minimamente exigido, sendo comum o uso da alíquota zero, pois o fator constitutivo do dever tributário não está na sua hipótese de incidência (ou fato gerador), mas sim, no mandamento da norma de tributação.

O fato gerador do IE se caracteriza com o fato material da saída de produto brasileiro, ou nacionalizado, para outro país, qualquer que seja a finalidade de quem remete, e não com o negócio jurídico da compra e venda do exportador para o estrangeiro, art. 23º, do CTN.

Ocorre o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente e, não importando que se trate de doação ou mercadoria do próprio remetente, só o fato da saída do país ocasiona o fato gerador.

A base de calculo do IE é o preço normal que o produto, ou similar, alcançaria, ao tempo da Exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado

[11] BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1999;

internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional.

Quando o preço do produto for de difícil apuração, podendo sofrer oscilações busca-se no mercado internacional, pelo Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional, fixar critérios específicos ou estabelecer pauta de valor mínimo, para apuração de base de calculo.

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições.

A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos, art. 25º do CTN.

Imposto sobre Produtos Industrializados

O imposto sobre produtos industrializados (IPI), incide sobre produtos indutrializados, nacionais e estrangeiras. A competencia para instituir este imposto é da União, art. 153º, incisos.

O campo de incidencia do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidencia do Imposto sobre produtos Industrializados (TIPI), excluidos aqueles correspondentes a não tributado (NT).

Produto Industrializado é o resultado de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o abastecimento, apresentação ou o aperfeiçoe para consumo.

Decreta o art. 46º, do CTN que o Fato Gerador do IPI ocorre de duas principais hipoteses:

1.Na importação: o desembaraço aduaneiro de produtos de procedencia estrangeira;

2. Na operação interna: a saída de produção de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Para o art. 51º do CTN, são obrigados ao pagamento do imposto como contribuintes:

1. o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedencia estrangeira;

2. o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

3. os estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores de atos que praticar;

4. os que consumirem ou utilizarem em outa finalidade, ou remeterem a pessoas que nao sejam empresas jornalisticas ou editoras, o papel destinado à impressao de livros, jornais e períodicos, quando alcançado pela imunidade prevista na Constituição Federal.

Considera-se contribuinte autonomo qualquer estabelicimento de industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorre de ato que praticar.

A base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a pagar.

No IPI a base de calculo depende da transação. Na operação interna, a base de calculo é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;

Na importação, o valor que servir ou que serviria de base para o calculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pela importação ou deste exigível.

Imposto de Renda

O Imposto de renda e provento ganhou estatuto constitucional em 1934 a pesar de cobrado anteriormente e de competência da União.

O imposto de renda é um imposto, onde cada pessoa ou empresa é obrigada a deduzir uma dada percentagem de sua renda média anual para o governo. A percentagem pode variar com a renda media anual ou pode ser fixado a uma dada percentagem.

O imposto de renda é cobrado mensalmente e no ano seguinte o contribuinte prepara uma declaração de ajuste anual de quanto deve do imposto, os valores declarados deverão ser homologados pelas autoridades tributarias. Existem casos em que a mensalidade é opcional pelo contribuinte. O contribuinte é dividido em duas pessoas: uma Pessoa Física (IRPF) e uma Jurídica (IRPJ).

O CTN, art. 43º, definiu o fato gerador como aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I-de renda entendida como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, entendidos como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Distingui-se imposto de renda da pessoa física a da pessoa jurídica, porque a primeira, sua cobrança se faz por retenção na fonte, isto é no salário e ganhos de capital, por pagamento mensal, permitindo com que a declaração anual possa refletir ajustamento, para mais ou para menos do que pagou antecipadamente no ano-base. E o IRPJ podendo também ser pago mensalmente, com base em apurações trimestrais.

A base de calculo do IR é o montante real da renda ou dos proventos tributáveis, podendo ser arbitrado ou presumido, decreta art. 44º, CTN.

A informação do IR é feita pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, subprincípios da capacidade contributiva, art.153º, §2º, I, CF.

A tributação de imposto de renda, como já dito segue o princípio da progressividade, a alíquota é proporcional ao rendimento do contribuinte, significando quanto mais se ganha, mais se paga.

A lei permite a concessão de imunidades de rendimentos provenientes de aposentadorias e pensão, pagos pela previdência social a pessoas com mais de 65 anos, cuja renda provém de rendimentos do trabalho.

Imposto sobre Operação Financeira

IOF é um imposto que incide sobre as operações de credito, de câmbio e seguros e operações relativas a títulos e valores mobiliários.

O fato gerador do IOF ocorre nas operações financeiras, atos de circulação de riquezas. É um imposto federal, pois só a União tem competência para instituí-lo, art. 153º, V, CF.

As alíquotas utilizadas podem ser fixas, variáveis, proporcionais, progressivas ou regressivas.

A base de calculo depende da operação: nas operações de credito, é o montante da obrigação; nas de seguro, é o montante do premio; nas de cambio, é o montante em moeda nacional e nas operações relativas a títulos e valores mobiliários, é o preço ou valor nominal ou o valor de cotação na bolsa de valores.

A principal função do IOF é ser um instrumento de manipulação da política de créditos, cambio, seguro e valores imobiliários.

4.7.2 Taxa

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 145º, II, §2º, incorporou o conceito do Código Tributário Nacional, admitindo duas espécies de Taxa: Taxas em razão do poder de policia e taxas pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

As taxas consistem nas chamadas tarifas públicas, cobradas em troca do fornecimento de serviços básicos, como água, luz, esgoto, etc. Com a privatização desses serviços, essas tarifas se transformam em preços, pois apenas o Poder Público pode cobrar taxas.

Não se confunde Taxa dos Preços Públicos, uma idéia confirmada com a Sumula nº 545 do STF estatui: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas são compulsórios e têm sua cobrança condicionada a previa autorização orçamentária, em relação à lei que as institui" [12]

É o serviço específico e divisível do poder de polícia posto a disposição do contribuinte.

O fato jurígeno das taxas é uma atuação do estado relativa à pessoa do obrigado. É quando o contribuinte receber do estado, uma prestação sob a forma de serviço.

Observando que a hipótese de incidência das taxas será sempre uma atividade estatal, relativa ao contribuinte, ou o exercício do poder de policia, ou prestação efetiva de serviços ou potencial.

4.7.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo eventual que qualquer das esferas de governo pode instituir por ocasião da realização de uma obra, ou do fornecimento de um serviço específico que recai, apenas, sobre os indivíduos diretamente beneficiados.

A contribuição é um tributo contraprestacional, devido pela realização de obra publica da qual decorre valoração para o proprietário.

Esta contribuição, sendo um tributo está ligada a idéia de justiça fiscal e se subordina especialmente ao princípio do custo/benefício. Custo para a administração e benefício para o contribuinte.

A contribuição de melhoria é de competência comum, que pode ser instituído pela pessoa jurídica que realizar a obra de que decorra a valoração imobiliária. Com isso, podendo ser cobrada concomitantemente pela União, Estados e Municípios, se estes participarem da execução da obra publica cada qual no campo da sua competência.

---

[12] COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 2008, p. 614;

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria não é ser proprietário de imóvel urbano ou rural, é a realização de obra publica que valoriza o imóvel, tanto urbano quanto rural. E sua base de calculo é o quantum da valorização do imóvel em decorrência da obra publica a ele subjacente, ou seja, a valorização que a obra publica deu ao imóvel.

Não se pode confundir a contribuição de melhoria com nenhum outro imposto. A alíquota desta contribuição é um percentual deste quantum, que pode ser 5%,10%,20%, descrito na lei.

4.7.4 As contribuições especiais

Estas contribuições constituem-se nas mais modernas espécies de tributo, decorrente da maior intervenção do Estado no âmbito social e econômico. Elas se incluem no campo da parafiscalidade, isto é, não constituem receita tipicamente fiscal, destinada a cobrir os gastos do governo, tanto que não constam do orçamento. Esses recursos fazem parte de um sistema financeiro paralelo, repassada para a entidade, pública ou privada, incumbida de geri-los.

As contribuições, de competência da União, são, de acordo com a Constituição de 1988, de três tipos:

Contribuições sociais são aquelas cuja arrecadação se destina a cobrir gastos com a assistência social, seguridade, previdência. Exemplo: IAPAS, INSS, FUNRURAL.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico se destinam ao fomento de certas atividades produtivas, para fins essencialíssimos e de caráter social. Exemplo: COFINS/PIS/PASEP/CIDE.

Por sua vez, as contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais e econômicas são destinadas ao custeio das referidas organizações. Consistem em anualidades para órgãos de classe tais como: OAB, CRM, CRECI.

As Contribuições especiais é o tributo que se situa entre o imposto e a taxa. Ele aproxima-se do imposto, por seus fatos geradores, aperfeiçoando tão logo ocorra à situação descrita em lei, independe de qualquer manifestação do contribuinte. Distancia-se do imposto

por esta não ter contraprestação e nem se subordina ao princípio de custo/beneficio e sim, da capacidade contributiva.

Assemelha-se à taxa por terem ambas o caráter remuneratório de serviço publico, onde existe a vantagem do contribuinte e a sua subordinação ao custo/benefício, todavia afasta desta, porque a taxa remunera a prestação de serviço publico específico e divisível e, a contribuição correspondendo à atividade indivisível da administração. A contribuição é especial por não se confundir com imposto e nem com a taxa.

5. IMUNIDADES TRIBUTARIAS

Imunidade tributaria é um fenômeno de natureza constitucional, que se traduz na limitação ao poder de tributar, limita a própria competência tributa que é uma autorização ou legitimação para a criação de tributos.

A imunidade está fora do campo de incidência ou da imposição tributaria, por ser uma disposição constitucional. Ela é sempre subjetiva, já que beneficia as pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação com determinados fatos, bens ou situações. De fato, o que a constituição quer com a imunidade é a proteção de certas pessoas para que não venham a ser alvo de tributação, criando assim, direitos subjetivos inafastáveis.

O art.150º, VI, da CF, dispõe sobre as imunidades tributarias, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre diversas entidades, serviços ou renda dos outros.

A interpretação da constituição, ou de qualquer lei, é resultado da integração sistemática de todos os princípios. E a interpretação da legislação constitucional tributário opera com todos os princípios financeiros da constituição.

As normas imunizantes são de ordem publica ampla e indivisível, não se admite as restrições ou meios termos, só as autorizadas na própria Constituição, Lei Maior.

As funções das regras constitucionais imunizantes são de eficácia plena e de aplicabilidade imediato que não admite ou indica a incompetência das pessoas políticas para legislarem sobre aquele fato determinado. Esta restrição que a imunidade impõe, vai da incompetência do legislador, como criador das leis para o Juiz como aplicador das mesmas.

IMUNIDADE DAS PESSOAS POLÍTICAS

Esta é a chamada imunidade recíproca, descrita no art.150º, VI, “a” da CF, decorre naturalmente do princípio federativo e da isonomia, que traduz na igualdade formal das pessoas políticas.

A imunidade recíproca visa à preservação do princípio federativo do Brasil, impedindo com isso, que uma pessoa política pudesse exigir imposto do outro, pois isso acabaria permitindo a interferência em sua autonomia. E a constituição é absolutamente intransigente com relação às Cláusulas Pétreas, não admitindo que estas sejam objeto de Deliberação a proposta de emenda constitucional tendente abolir a forma federativa do Estado, art.60º, § 4º, I da CF.

Entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica, umas não sobrepõem as outras. Esta é uma das formas de afastar qualquer idéia de que podem sujeitar-se a impostos.

O princípio da imunidade recíproca não beneficia a pessoa política, quando este pratica uma atividade tipicamente privado. Também não beneficia da imunidade a pessoa política que exercer uma atividade econômica, mediante contraprestação ou recebimento de preço ou tarifas.

O principio da imunidade recíproca alcança as pessoas políticas e os serviços e atos de policia de que são titulares.

IMUNIDADES DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Esta imunidade é para proteger a entidade mantedora do templo, a igreja e, não alcança o templo propriamente dito, como sendo, o local destinado a cerimônias religiosas, art.150º, VI, "b" da CF.

Esta imunidade, objetiva assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, a fé que elas têm em certos valores. A constituição quer garantir a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças, impedindo que as suas entidades sejam tributadas, dificultando assim, o exercício de cultos religiosos.

IMUNIDADES DOS PARTIDOS POLÍTICOS E FUNDAÇÕES

A imunidade dos partidos políticos tem grande relevância, pois, são pessoas jurídicas de direito privado que visam assegurar a autenticidade do regime representativo, no interesse da democracia.

A constituição dispensou os partidos políticos do pagamento dos impostos, por seus fins marcadamente público, sendo também por intermédio deles que todas as correntes de opinião publica têm as condições de fazer-se representar. E assume ainda, uma influencia notável no funcionamento quotidiano da vida constitucional do país.

Os partidos políticos, sendo verdadeiros instrumentos de governo, a constituição federal tratou de concedê-los benefícios e vantagens, como a imunidade de não poder ser alvo de impostos, art. 150º, VI, "c" da CF. A constituição concedeu também, benéfico às outras instituições, como, das entidades sindicas dos trabalhadores, da instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Estes benefícios foram concedidos em razão da grande importância e contribuição dessas entidades para a sociedade no seu todo. [13]

6 ISENÇÕES TRIBUTARIAS

A constituição federal ao descriminar a competência tributaria entre as pessoas políticas, deu-lhes também, a faculdade de não as exercitar, pela utilização do sistema de isenções, art.151º, III, 155º, § 2º, XII, "g", e 156º, §3º, II. Como fazem parte do sistema tributário brasileiro, submete-se aos princípios da legalidade, da igualdade e da segurança jurídica entre outros.

[13] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 20ªed. São Paulo. 2008, p. 739

A isenção, diz o art. 111º do CTN, deve ser interpretada literalmente, porque é uma exceção a regra geral de tributação.

A dispensa legal do pagamento do tributo devido não se aplica a isenção tributaria e sim, a remissão tributaria.

A norma tributaria que concede uma isenção, não despensa o pagamento do tributo porque, Ela é logicamente anterior à ocorrência do fato, impedindo o nascimento da obrigação tributaria para o seu beneficiário, tornando assim, o fato gerador isento. Se não existisse ai seria impossível.

O efeito principal da isenção é de impedir o nascimento da obrigação tributaria.

As isenções tributarias são concedidas por lei ordinária, por lei complementar, por tratado internacional que, deve ser devidamente aprovado, ratificado e promulgado e, por decreto legislativo.

A isenção tributaria é concedida por lei ordinária, só por pessoa que validamente a criou, por meio de lei.

O Princípio das isenções é autônomo. A isenção só pode ser concedida de a mesma pessoa política titular da competência para criar o tributo. Assim, só a lei federal pode conceder isenções de tributos federais; de Estadual, só a lei estadual; de Município, a lei municipal e os tributos distritais, a lei distrital.

Isenções Tributarias podem ser concedida por meio de lei complementar, nos termos do art.156º,§3º, II, da CF.

A isenção tributaria encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende venha alcançado.

Os tributos federais deverão ser uniformes em todo território brasileiro. E só serão constitucionais as isenções que promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do pais.

O principio da uniformidade geográfica da tributação, confirmam a igualdade jurídica dos entes federais

7 CONCLUSÃO

A análise do comportamento do tributo no curso da História do Brasil, desde a época colonial até os tempos contemporâneos, deixou evidente que tributação e cidadania são termos interdependentes da equação social, sendo mesmo impossível pensá-los separadamente, pois viver em sociedade é conviver, compartir, colaborar.

O modelo econômico brasileiro que se mostrou, sempre, fortemente vinculado ao mercado e ao capital externo, atualmente aprofunda-se ainda mais na idéia de globalização. Portanto, para poder compreender os atuais fenômenos sociais, econômicos e, por extensão, os fenômenos tributários do Brasil, é preciso considerar, além da dimensão histórica, também, a dimensão espacial.

A política e a Administração Tributárias são instrumentos muito poderosos de que o Estado dispõe para produzir o desenvolvimento harmônico e, em um país de tantas desigualdades e carências como o Brasil, a responsabilidade do Estado com as questões sociais é ainda mais crucial.

O tributo pode e deve ser, um instrumento de justiça social, o preço da liberdade de viver dignamente em sociedade. É o bilhete de ingresso que o cidadão consciente paga e que o autoriza a exigir respeito aos seus direitos fundamentais de indivíduo e de cidadão.

As deformações que eventualmente viciam o Sistema Tributário Nacional geralmente decorrem de contingências políticas e não retiram do tributo sua qualidade inerente de instrumento essencial e imprescindível à plenitude democrática.

A educação tributária é parte essencial da educação política que, por sua vez, é condição para a conquista da cidadania. Essa é a conclusão que realmente importa: só a postura crítica e participativa do conjunto dos cidadãos pode levar à correta definição do tamanho e do alcance do Estado.

As dificuldades enfrentadas pelo setor público brasileiro de operar com absoluto equilíbrio de caixa são crônicas. Agravaram-se, porém, a partir do momento que os governantes deixaram de contar com a ajuda da inflação em descontrole, que favorecia os ganhos financeiros e impedia maior transparência sobre a gestão dos recursos oficiais.

Felizmente, esse tipo de prática passou a fazer parte do passado. Mas, a permanência do déficit público e a necessidade de o país recorrer à capital externo para cobri-lo, constituem-se numa questão delicada. Nesse cenário, o abrandamento dos controles fiscais é um fator a mais de risco para a estabilidade do país.

No mundo de hoje, ninguém sobrevive em desrespeito ao que foi acordado, ao que foi contratado. Nem pessoas, nem empresas, nem mesmo países. O Brasil tem-se educado economicamente e está começando a colher os benefícios decorrentes.

A sociedade está atenta e saberá reconhecer e distinguir os bons governantes. Precisamos criar uma cultura da responsabilidade fiscal no País. Uma idéia se torna cultura quando está internalizada no modo de pensar, quando faz parte do modo de agir de um povo.

É verdade que já avançamos muito nesse ponto, mas não podemos falar de uma nova cultura. O processo ainda não está concluído, tanto é assim que alguns governadores ainda marcham em direção à Brasília, de olho em mudanças na LRF. No seu conjunto, os governadores de hoje são mais responsáveis que os de ontem, mas, infelizmente, Brasília continua na agenda de facilidades de uma parte deles.

Para que se propague a idéia da responsabilidade fiscal, é imprescindível que todos compreendam que o governo não fabrica dinheiro. Que todo centavo gasto pelo governo é pago pelo cidadão. Precisamos instituir uma cultura de gestão tributária onde o cidadão possa estar ciente do seu papel, exigindo dos seus governantes o fiel cumprimento de suas obrigações, evitando com isto, os casos de imprudência e de irresponsabilidade na gestão dos recursos públicos.

Bibliografia

ATALIBA, Geraldo**. A hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT, 1973.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1999;

_____**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro. Forense. 2006;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 41 ed. São Paulo: Saraiva. 2008;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 20ªed. São Paulo. 2008;

COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 2008;

_____**Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**, Belo Horizonte: Del Rey, 1999, 3ª ED;

_____ **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.** 10ªED. Rio de Janeiro. Forense. 2006;

PEREIRA, Ivone Rotta**. A tributação na história do Brasil**. São Paulo. Moderna. 1999;

MANZINI-COVRE, Maria de Lourdes. **O que é cidadania**. 17ª reimpressão. São Paulo. Brasiliense. 2007;

TORRES, HELENO Taveira. **Pluritributação Internacional sobre a renda das empresas.** São Paulo. Revista dos Tribunais. 1997.

Sousa, Antonio Jorge.
Teoria da tributação e da Exoneração Tributária na Constituição Federal do Brasil de 1988. / António Jorge Sousa.
64 f.; 30 cm.

Orientador Eduardo Maneira.
Monografia (Graduação em Direito)- Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade Nacional de Direito.
Bibliografia: f. 64

1. Direito tributário – Monografia. 2. Teoria da Tributação. 3. Exoneração Tributaria. I. Maneira, Eduardo. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD 341.39