



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

EMANUELLY PEREIRA DA SILVA

**O ESTUDO DO PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES
CONSTITUCIONAIS**

**Assis/SP
2021**



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

EMANUELLY PEREIRA DA SILVA

**O ESTUDO DO PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES
CONSTITUCIONAIS**

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de direito do Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA e a Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA, como requisito parcial à obtenção do Certificado de Conclusão.

**Orientando(a): Emanuelly Pereira da Silva
Orientador(a): Hilário Vetore Neto**

**Assis/SP
2021**

FICHA CATALOGRÁFICA

S586e SILVA, Emanuely Pereira da
O estudo do poder de tributar e suas limitações constitucionais
/ Emanuely Pereira da Silva. – Assis, 2021.

31p.

Trabalho de conclusão do curso (Direito). – Fundação Educa-
cional do Município de Assis-FEMA

Orientador: Ms. Hilário Vetore Neto

1.Princípios tributários 2.Limitações constitucionais

CDD 341.391

O ESTUDO DO PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS

EMANUELLY PEREIRA DA SILVA

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

Orientador:

Hilário Vetore Neto

Examinador:

Jesualdo Eduardo de Almeida Junior

**Assis/SP
2021**

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho primeiramente a Deus por ter me sustentado e me dado força para nunca ter desistido durante essa longa jornada em busca dos meus objetivos e a minha família, por sempre terem me apoiado e acreditado nos meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, por ser o pilar que sustenta a minha vida, a luz que me guia e me dá forças quando necessito, por todo o seu amor incondicional depositado em mim e por nunca ter soltado a minha mão durante quando eu mais precisei. A ele, toda honra e toda glória.

Agradeço a todos os meus familiares, especialmente à minha avó Rosely, por sempre ter batalhado por mim, ao meu avô Wilson, minha mãe Gislene e minha irmã Emily, por terem sempre depositado confiança em mim e acreditado no meu potencial, me incentivando e me apoiando em busca dos meus sonhos e objetivos.

Por fim deixo um agradecimento especial ao meu orientador Prof. Me. Hilário Vetore Neto, por ter se mostrado sempre solícito e disposto a me ajudar, por ter me instruído sempre da melhor maneira para a realização deste projeto, seu conhecimento e direcionamento foi primordial para a conclusão deste trabalho. Gratidão!

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa monográfica aborda o Sistema Tributário Nacional no que diz respeito às autorizações do poder de tributar do Estado, as limitações constitucionais deste poder aos entes da federação, estas que vêm estabelecidas em nossa Constituição Federal por lei complementar e os princípios tributários implícitos e explícitos, os quais servem como forma de proteção ao direito do cidadão diante da obrigação do pagamento de tributos. Por fim, serão abordadas como espécie de limitação ao poder de tributar as imunidades tributárias, que exercem a prerrogativa de salvaguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, visando sempre a proteção dos direitos humanos e sociais para a construção de um Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Limitações constitucionais, princípios tributários e imunidades tributárias.

ABSTRACT

The current monographic research deals with the National Tax System regarding to the State's power authorizations to tax, the constitutional limitations of this power to federal entities, that are established in our Federal Constitution by a complementary law and the implicit and explicit tax principles, which serve as a way to protect the citizen's rights for the obligation to pay taxes. Finally, they will be approached as a kind of limitation to the power to charge tax immunities, that exert the prerogative of safeguarding the fundamental rights and guarantees of citizens, always aiming at the protection of human and social rights for the construction of a Democratic State ruled by law.

Keywords: Constitutional limitations, tax principles and tax immunities.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. Noções introdutórias sobre tributo	11
1.1. Conceito de tributo.....	11
1.2. Evolução histórica da tributação.....	13
1.3. O sistema tributário na Constituição Federal.....	14
2. As limitações ao poder de tributar	16
2.1. Os princípios tributários.....	16
2.1.1. Legalidade tributária.....	17
2.1.2. Irretroatividade tributária.....	18
2.1.3. Anterioridade tributária.....	18
2.1.4. Igualdade ou isonomia tributária.....	19
2.1.5. Vedação ao confisco.....	20
2.2. As imunidades tributárias.....	20
2.2.1. Imunidade recíproca.....	23
2.2.2. Imunidades de templos de qualquer culto.....	24
2.2.3. Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.....	25
2.2.4. Imunidade dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão.....	26
2.2.5. Imunidade dos fonogramas e videogramas musicais.....	27
Considerações finais	29
Referências	31

INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa, principalmente, destacar o que é o poder de tributar do Estado, por meio dos seus entes estatais, a sua importância para os cidadãos e suas limitações constitucionais, com o devido embasamento na legislação e na doutrina, identificando o seu conceito, sua evolução histórica, os principais princípios detalhadamente que as norteiam e suas influências.

Também se mostrando de extrema importância explicar sobre as regras de competência, ou seja, qual ente estatal exercerá a prerrogativa de aplicar o seu poder de tributação a determinada hipótese de incidência.

Adiante, será analisado o enquadramento das imunidades enquanto norma constitucional e os entendimentos doutrinários acerca desta temática, sobre a quais categorias, bens ou pessoas serão beneficiadas por este instituto limitador do poder estatal.

Portanto, ao partir-se da análise dos princípios constitucionais tributários e outras regras de imunidade, observou-se uma delimitação do sistema tributário brasileiro que, ao ser visto sob a perspectiva do contribuinte configura-se em garantias a seus direitos também constitucionalmente previstos e sob a ótica do Estado uma clara limitação de sua atuação regulada pelo poder constituinte.

1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE TRIBUTO

1.1 Conceito de tributo

Antes de adentrar com profundidade no tema, vale elucidar o conceito de tributo, o porquê de se cobrar do contribuinte parcela de seu patrimônio, ademais, como ele é utilizado pelo Estado em prol do bem comum.

É de grande valia esclarecer o conceito de tributo estabelecido pelo Código Tributário Nacional, art. 3º da Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966:

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

Ensina Leonardo Paulsen que o conceito de tributo pode ser extraído do próprio texto da Constituição Federal, quando ela estabelece as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, deste modo o tributo

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionadas, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público. (PAULSEN, 2021, p.19).

Pode-se extrair por meio do artigo do CTN, que o tributo por ser uma prestação pecuniária, ou seja, em dinheiro de forma compulsória, a qual é representada pela obrigação de dar, seja em moeda corrente ou algo equivalente a esta, caso a legislação ordinária de cada ente tributante não expresse essa vedação, assim como facultado pelo CTN, não podendo se constituir por meio de sanção de um ato ilícito, fato este que distingue o tributo das multas, especificando que a cobrança de tributos não representa imposição de penalidade, e sendo imprescindível para a sua validade, o tributo deve sempre nascer da lei e sua cobrança deve proceder por meio de atos administrativos vinculados, no sentido que apenas as pessoas de

direito público poderão figurar como sujeitos ativos na obrigação tributária (HARADA, 2020).

Conforme a renomada autora Regina H. Costa (2020), a tributação se constitui no emprego de instrumentos por parte do Estado, para que este obtenha os recursos necessários para o desempenho de suas atividades, as quais se apresentam pela prestação de serviço público e manutenção do patrimônio coletivo, ambos sempre visando o bem comum e o interesse social.

Para que sejam realizadas essas atividades inerentes ao Estado, este deve arrecadar receitas públicas, a qual sua fonte primordial advém do dever necessário de contribuição por parte da sociedade. Um dever constitucional de cooperação dos cidadãos, que tendem a ter parcela de seu patrimônio particular suprimido, em decorrência do pagamento de tributos, para a sustentação das necessidades coletivas (PAULSEN, 2021, COSTA 2020).

A instituição de tributos é considerada uma atividade típica e indelegável do Estado, a qual é exercida mediante lei, diferentemente da arrecadação e a fiscalização, as quais são compostas por competências administrativas, por este motivo, estas poderão ser delegáveis, para pessoa de direito público ou privado (COSTA 2020).

Para Leonardo Paulsen (2021), a tributação, exercida por um Estado democrático, é considerada como instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos, acabando com aquela ideia ultrapassada de que pagar tributo é uma submissão ao Estado.

“A tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais”, para que o Estado possa proporcionar seus serviços públicos a sociedade, é inafastável o dever do cidadão como contribuinte para (CARDOSO, 2014, p. 195, apud PAULSEN, 2021, p.11).

É por meio da disciplina do Direito Tributário que o Estado se norteia para o processo de retirada compulsória da parcela de riqueza do contribuinte, que se dá exclusivamente por meio de lei expressa e observância de vários princípios (HARADA, 2020).

Sendo que a instituição dos tributos se dá por meio de uma elaboração legislativa, onde esta descreve o fato jurídico determinável, com hipótese de incidência e fato gerador em abstrato.

Assim, com a subsunção, que configura-se quando o caso concreto se enquadra à norma legal em abstrato, surge uma relação obrigacional de natureza tributária entre o sujeito ativo e passivo, a qual consiste na obrigação de pagar uma determinada quantia em dinheiro.

1.2 Evolução histórica da tributação

Para que possamos compreender o sistema atual de tributação, devemos navegar pelo passado e descobrir como e por que se deu as primeiras cobranças de tributo.

Regina Helena Costa disserta sobre tributo na antiguidade:

O surgimento do tributo confunde-se com o da sociedade organizada, porquanto registra-se sua existência desde os primórdios da História da humanidade, como no Egito e nos povos do Oriente. Originalmente, os tributos não constituíam exigências de caráter permanente, mas eram instituídos com o intuito de gerar arrecadação para financiar determinados propósitos, especialmente as guerras (COSTA, 2020, p. 43).

No início dos tempos, as primeiras contribuições foram feitas de maneira voluntária, passando a ser de natureza compulsória quando aqueles que saíram perdidos na guerra foram forçados a entregar os seus bens aos vencedores (COSTA, 2020).

O Estado para arcar com suas despesas e cumprir as suas finalidades, se valia de vários meios para a obtenção de tributos como guerras de conquista, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel, exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, imposição de penalidades, entre outras formas, como destaca HARADA (2020).

Com a evolução tida pelas despesas públicas, por também ter evoluído a demanda para com o atendimento às necessidades coletivas, o Estado teve que se valer de uma fonte regular e permanente de recursos para os financiamentos das atividades estatais, esta que se estabeleceu com força coerciva de retirada parcial das riquezas particulares dos cidadãos, sem qualquer contraprestação (HARADA, 2020).

O exercício da tributação foi causa direta ou indireta de grandes revoluções e transformações sociais, como a Revolução Francesa e a Independência das Colônias Americanas. No Brasil também ocorreram alguns conflitos que se motivaram pela tributação excessiva, dos quais podem ser citados os que tiveram maior relevância como a Inconfidência Mineira (1788-1792) e a Revolução Farroupilha (1835-1845) (COSTA, 2020, HARADA, 2020).

Nos dias de hoje se vê claro a exigência de tributos sobre uma relação jurídica entre Estado e o contribuinte, apenas e exclusivamente através de leis, deste modo norteado pelo princípio da legalidade tributária, a que sempre esteve presente, desde a nossa primeira Constituição que se originou no ano de 1824, sendo o fenômeno da tributação constituído por uma categoria disciplinada pelo direito (HARADA, 2020).

1.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO

A Constituição Federal dedica em seu Título VI, 18 artigos (art. 145 a 162) ao Sistema Tributário Nacional, o qual se caracteriza por um conjunto unitário e ordenado de normas que são subordinadas a princípios denominados fundamentais e harmônicos, de normas constitucionais de natureza tributária (HARADA, 2020).

O Brasil é o país cuja Constituição é considerada a mais extensa e minuciosa quanto ao tema tributação, com diversos fundamentos, princípios e regras pertinentes ao Direito Tributário (COELHO, 2020).

A Constituição Federal de 1988 trouxe consigo diversas alterações em comparação com a anterior de 1967, dentre as modificações estão as regras de repartição do poder tributário, que diz respeito exatamente das competências, a distribuição de rendas entre as pessoas estatais e também a respeito dos princípios, os quais foram alterados e acrescidos, assim preceitua Kiyoshi Harada (2020).

Sacha Calmon Navarro Coelho (2020) destaca que a Constituição Tributária é subdividida em três grupos, primeiramente o que trata da temática da repartição das competências tributárias entre a União, os estados e municípios, o que cuida das limitações ao poder de tributar, instituindo princípios e imunidades e por fim, a

partilha direta e indireta do produto de arrecadação dos impostos feitos entre as pessoas políticas da federação.

2 AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal traz consigo o rol de limitações ao poder de tributar, este que se encontra positivado no artigo 150, o qual faz uma menção geral a todos os entes federativos, o 151 estabelecendo limitações específicas para a União e o 152, que dispõe das limitações referentes aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

De acordo com o entendimento de Regina Helena Costa, "a expressão limitações constitucionais ao poder de tributar é abrangente do conjunto de princípios e demais normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária" (2020, p. 83).

Na concepção de Eduardo Sabbag (2020), estas limitações ao poder de tributar, condizem com qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas desse poder.

As limitações ao poder de tributar do Estado na visão de Leonardo Paulsen (2020), representam a preservação de valores fundamentais e da segurança jurídica, para com o cidadão contribuinte.

Essas limitações são evidenciadas especialmente na repartição de competências, esta que diz respeito sobre a definição a cada ente federativo em sua aptidão para instituir tributos, na indicação de princípios constitucionais, tais como o da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade contributiva e vedação ao confisco e as imunidades que representam as vedações à competência tributária (COSTA, 2020).

2.1 Princípios tributários

Os princípios são fundamentos de uma norma jurídica, que funcionam como guias, indicando os primeiros passos da direção a ser tomada, servindo portanto, como forma de orientação, ajudando assim na interpretação e aplicação destas normas.

Para Kiyoshi Harada (2020), os princípios no âmbito tributário são considerados como um escudo de proteção dos contribuintes, pois eles atuam como freios que limitam o poder de tributação do Estado.

São inúmeros os princípios existentes em nosso ordenamento jurídico, ainda os vinculantes ao teor e a eficácia das leis tributárias, portanto, serão apresentados aqui, os princípios de maior repercussão e os mais específicos em matéria tributária.

2.1.1 Legalidade tributária

A legalidade é uma das principais garantias do cidadão frente ao Estado, pois institui que este somente poderá modular nossos comportamentos mediante lei expressa.

No Brasil, desde a Constituição Republicana do ano de 1891, vem sendo consignado o princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 30). A Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, § 1, já prescrevia que deveria ser de iniciativa privativa da Câmara dos Deputados os impostos (HARADA 2020).

Na Constituição Federal de 1988, no art. 5, II, denominada legalidade genérica, a qual declara que:

“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

Portanto, para impor um comportamento, vedar certa conduta do particular, ou até mesmo prever infrações e cominar penalidades será imprescindível o instrumento legislativo denominado lei (COSTA, 2020).

E é em decorrência a este que a Constituição Federal em matéria tributária instituiu o art. 150, o qual diz que:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988).

Tratando assim de matéria de instituição e de majoração de tributos, estes devem ser definidos por lei, seja mediante um valor fixo embasado na definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, ou por qualquer forma suficiente que proveja critérios para apuração do montante devido (PAULSEN, 2020).

O mesmo se acosta no entendimento do STF, quando este atesta que a legalidade tributária é um direito fundamental dos contribuintes e que não se admite qualquer

hipótese de flexibilização que não esteja constitucionalmente prevista (PAULSEN, 2020).

2.1.2 Irretroatividade tributária

A noção de irretroatividade tem respaldo no art. 5, XXXVI, CF, que apresenta o seguinte entendimento:

“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (BRASIL, 1988).

No que diz respeito ao âmbito tributário, a Constituição Federal faz o seu apontamento no artigo 150, inciso III, alínea a, como transcrito abaixo:

[...]
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988).

Este princípio tem a plena manifestação da chamada segurança jurídica, pelo fato de preconizar que a lei deve irradiar seus efeitos para o futuro, trazendo assim proteção para as situações já consolidadas, desta forma, não sendo possível a instituição de ônus a alguém por situação retrógrada (PAULSEN, 2020).

Neste sentido, a irretroatividade tributária impõe que a lei deve abranger fatos geradores posteriores à sua edição, não se admitindo assim, a lei retroceder com finalidade de abarcar situações pretéritas (SABBAG, 2020).

Na mesma linha de raciocínio, Eduardo Sabbag complementa que a lei nova que regula formalidades ou aspectos formais da cobrança do tributo, ou seja, sendo inábil a alterar, criar ou extinguir direitos materiais, como definição de sujeito passivo, hipótese de incidência, valor da dívida etc., deverá ser aplicada retroativamente.

2.1.3 Anterioridade da lei tributária

O princípio da anterioridade tributária pode ser observado no seguinte artigo da Constituição Federal:

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

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

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

Há implícito no texto de lei citado acima o princípio da irretroatividade tributária, em outro nome, o princípio da prévia definição legal do fato gerador da obrigação tributária, o qual impede a cobrança de um tributo antes da vigência da lei que o instituiu.

Servindo desta forma como segurança jurídica ao contribuinte, para que ele não seja pego de surpresa com o fisco, no sentido em que a instituição de novo tributo ou majoração de um tributo já existente, não poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro que tenha sido publicado, o que vem explícito na alínea b, sendo denominado como anterioridade genérica, pois tem a sua aplicação aos tributos em geral.

Já dizia Regina Helena Costa (2020), que pela ocorrência da reiterada prática de publicação de lei majoradora às vésperas do novo exercício financeiro, foi necessário a criação da regra que só se pode exigir um tributo instituído ou majorado decorridos 90 dias da data em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou, sendo assim denominada como anterioridade nonagesimal, tendo a peculiaridade de que esta regra só se aplica a contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social.

2.1.4 Igualdade ou isonomia tributária

Primeiramente a para se falar em igualdade é imprescindível citar o seguinte artigo da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...] (BRASIL, 1988).

No âmbito tributário o princípio da igualdade ou da isonomia vem expresso no art. 150 da Constituição no seguinte inciso:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988).

Kiyoshi Harada (2020) explica que este princípio serve como vedação para tratamentos jurídicos diferenciado de pessoas sob o mesmo pressuposto de fato, também serve como impeditivo de discriminação tributária, ou seja, não possibilitando que pessoas físicas ou jurídicas sejam privilegiadas ou favorecidas de algum modo, trazendo assim o valor de justiça.

A autora Regina Helena Costa (2020) diz que sim, o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, na medida das diferenças entre os sujeitos e de acordo com a modulação das exigências fiscais.

2.1.5 Vedação ao confisco

Princípio devidamente explícito no art. 150 da Constituição Federal no seguinte inciso:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL, 1988).

Este princípio preconiza que, os tributos serão guardados segundo a capacidade econômica do contribuinte, deste modo consistindo num dos limites postos pela capacidade contributiva à progressão fiscal.

Desta forma, podemos dispor que a definição de confisco é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização, porém, pelo motivo da grande proteção ao direito de propriedade em nosso ordenamento jurídico, o confisco é considerado como medida de caráter sancionatório (COSTA, 2020).

Será admitida estas medidas excepcionalmente em matéria penal, que é caracterizada com a perda de bens art. 5 da Constituição nos seguintes incisos:

XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas até o limite do valor do patrimônio transferido; (BRASIL, 1988).

XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

[..]

b) perda de bens (BRASIL, 1988).

E a expropriação de propriedades rurais e urbanas e quaisquer bens de valor econômico que estiverem nas seguintes condições elencadas no seguinte artigo da Constituição Federal:

Art. 243. As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º.

Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado e reverterá a fundo especial com destinação específica, na forma da lei (BRASIL, 1988).

Por fim, não é demais citar o seguinte artigo do Código Tributário Nacional:

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

Este artigo remete ao entendimento certo de que, mesmo o tributo sendo uma prestação pecuniária compulsória da propriedade privada do contribuinte ao Estado, esta sempre será de forma parcial, pois se exceder a capacidade contributiva será considerada confiscatória.

2.2 As imunidades tributárias

As imunidades apresentam a definição de pessoas, instituições e situações que não serão tributadas, pois os entes federados têm restringida a sua competência tributária e o legislador o impedimento de prever hipóteses de incidência, em função do seu papel social, democrático e que tem o intuito de proteger direitos sociais e

fundamentais dos indivíduos, como a liberdade de crença ou manifestação de pensamento, em prol do Estado Democrático de Direitos, sendo considerada portanto como uma forma de privilégio e proteção sobre determinados bens e pessoas.

Neste ínterim, as imunidades tributárias propriamente ditas, são normas aplicáveis a situações específicas, que tem como regra a proibição da tributação, deste modo, apresenta-se como a negativa da competência tributária.

Sendo sobretudo Cláusula Pétrea, ou seja, norma constitucional imutável, que não poderá ser suprimida ou abolida, devendo assim observar a impossibilidade que o poder constituinte derivado reformador tem de aprovar emendas, por se tratar de preceitos de direitos e garantias individuais, esta regra se encontra exposta no art. 60, § 4º, IV da CF.

Estas estão definidas e expostas na Constituição Federal em seu Título VI, no Capítulo I que trata do sistema tributário nacional na Seção II, a qual é intitulada como limitações do poder de tributar.

As limitações são consideradas espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar, isto é, pelo fato das exonerações de distintos tributos, como impostos, taxas e contribuições.

Aliomar Baleeiro (2018) diz que a imunidade é uma espécie de regra constitucional expressa, que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, delimitando negativamente por redução parcial a norma do poder tributário. Em síntese, a imunidade é caracterizada como uma proibição, ou dever de omissão dos entes estatais em instituir impostos.

Regina Helena Costa, traz o conceito de imunidade:

A imunidade tributária apresenta dúplici natureza: de um lado, exsurge como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas. (COSTA, 2020, p. 113).

A mesma faz menção a dois aspectos, o formal, que diz respeito ao princípio da generalidade da tributação, onde todos aqueles que realizam a mesma situação fática, a qual a lei atrela o dever de pagar tributo estará a ele obrigado, sem qualquer

distinção, sendo a imunidade assim considerada como um impossibilidade de tributação, em outras palavras, a intributabilidade de pessoas, bens e situações resultante da vontade constitucional. O segundo aspecto é o material, onde a imunidade consiste no direito público subjetivo, de pessoas que não se sujeitam à tributação.

No que tange às imunidades de uma maneira mais específica, a Constituição Federal em seu artigo 150, VI estabelece as imunidades genéricas, as arrolando como limitações constitucionais ao poder de tributar.

2.2.1 As imunidades recíprocas

A imunidade recíproca diz respeito a um princípio garantidor imutável da Federação, onde impede que os entes federados, sendo estes a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cobrem impostos uns dos outros, ou seja, reciprocamente.

Estendendo-se às Autarquias e Fundações, instituídas e mantidas pelo Poder Público em função das atividades típicas desempenhadas, mas não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas que são regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou quando houver contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impostos relativamente ao bem imóvel. Deste modo, conforme regra, este princípio não abarca as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista, pois estas são entidades de direito privado (COSTA, 2020).

Este instituto da imunidade recíproca está consagrado no artigo 150, inciso VI na seguinte alínea:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (BRASIL, 1988).

Leonardo Paulsen (2020), entende que esta imunidade não está restrita tão somente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, mas todo aquele que possa comprometer a renda e os serviços do ente imune, deste modo, alcançando todo e qualquer imposto presente ou futuro.

2.2.2 As imunidades de templos de qualquer culto

Esta espécie de imunidade está estampada na Constituição Federal em seu art. 150, VI na seguinte alínea:

b) templos de qualquer culto; (BRASIL, 1988).

A imunidade de templos prescreve a vedação às pessoas políticas instituírem impostos sobre eles, no que tange ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados às suas finalidades essenciais, no intuito de preservar assim a liberdade de crença e expressão religiosa. O Estado se mostrando portanto uma entidade estatal com postura de neutralidade referente a religião, sendo desta forma laico, sem religião oficial, assim todas são abrangidas pela imunidade não importando o credo.

Abrangendo neste sentido até mesmo as igrejas e movimentos religiosos que em geral não são predominantes na sociedade brasileira, no entanto não alcançando as seitas satânicas, pelo fato de não serem consideradas uma religião e contrariarem a teologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus e a maçonaria, por não professarem uma religião, assim diz Leonardo Paulsen (2020).

A Constituição Federal, no art. 150, em seu seguinte parágrafo traz a imposição da necessidade de vinculação à finalidade essencial, como estampado abaixo:

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Neste sentido, para que haja a imunidade, é necessária a vinculação à manifestação da religiosidade, mesmo que indiretamente a esta que é considerada como a finalidade essencial dos templos, desde que os rendimentos provenientes de sua exploração estejam integralmente destinados à manutenção dessas finalidades. E é por este motivo que se entende que não se trata apenas da edificação dos templos religioso, mas também dos imóveis utilizados como residência ou escritório de padres e pastores, as quermesses e almoços realizados na igreja, bem como comercialização de produtos religiosos, têm o seu benefício da imunidade tributária.

Ao caso de se entender que há uma tredestinação do bem que está amparado pela imunidade, não ficará a cargo da entidade demonstrar que o utiliza de acordo com as finalidades institucionais, mas sim compete à Administração tributária.

2.2.3 Imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos

A Constituição Federal contempla no art. 150, inciso VI, a vedação de instituição de impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (BRASIL, 1988).

Esta vedação de acordo com o § 4º do art. 150 da CF, compreende somente ao patrimônio, à renda e os serviços relativos às finalidades essenciais da entidade, porém, pontua Leonardo Paulsen (2021) que conforme o entendimento do STF, serão todos os impostos abrangidos por esta imunidade, não somente os citados anteriormente.

Ademais cabendo a observação da ausência de finalidade lucrativa e a assim, para que estes desfrutem da exoneração tributária, devem preencher os requisitos postos na Constituição Federal. No caso dos partidos políticos, devem ser observados e atendidos os pressupostos do art. 17 da CF, as entidades sindicais de trabalhadores o art. 8 do texto constitucional e por fim, as instituições de educação e assistência social os arts. 205, 205 e 214, e 203 e 204, respectivamente.

Em relação aos partidos políticos, pelo fato de os candidatos que representam e aos que assumirão o governo quando eleitos, atuarem com a função de defender os ideais e as necessidades dos cidadãos, não poderá sobre eles haver qualquer empecilho referente à sua atuação.

No que diz respeito às entidades sindicais, há a proteção da associação sindical que corresponde aos direitos sociais, no entanto, a imunidade protege somente os sindicatos dos empregados, a entidade dos obreiros, como pontua Eduardo Sabbag (2020), portanto os sindicatos patronais serão submetidos à normal tributação.

As instituições de educação são aquelas responsáveis pelo cumprimento do direito ao acesso à educação e ao ensino, este que é um direito constitucional de todo cidadão, visando a proteção da educação no nível fundamental, médio, técnico e o universitário, como também as pré-escolas, escolas de idioma, de esportes e quaisquer outras que foram voltada à educação, assim ensina Leonardo Paulsen (2021).

Por fim, as entidades de assistência social, que auxiliam o Estado no atendimento dos direitos sociais, os quais estão elencados no art. 6.º da Constituição, como a saúde, maternidade, segurança, trabalho, moradia e assistência aos desempregados.

Estes institutos portanto serão abarcados pelo benefício da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal.

2.2.4 Imunidades dos livros, periódicos e o papel destinado a sua impressão

Esta imunidade está consagrada no art. 150, inciso VI, na seguinte alínea da Constituição Federal:

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (BRASIL, 1988).

Regina Helena Costa (2020), destaca que esta, comumente chamada de imunidade de imprensa, preconiza diversos valores como o da liberdade de comunicação, a livre manifestação de pensamento, a expressão de atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores da utilização, reprodução ou publicação de suas obras.

Aliomar Baleeira (2018), diz que esta imunidade tem como meta a redução do custo do produto, para desta maneira proporcionar um maior favorecimento na veiculação de informações de ensino, educação e cultura.

Eduardo Sabbag (2020) explica que diferente das outras imunidades citadas anteriormente, esta possui uma natureza objetiva, portanto, recairá a imunidade, afastando a tributação sobre os bens, no que diz respeito à importação, a produção

industrial e a circulação de mercadorias e serviços e não sobre as pessoas, que importa na incidência de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços.

Não sendo beneficiadas as editoras, as livrarias e as bancas de jornais ou comerciantes em geral.

Ao que se refere aos livros, estes são considerados como meios de difusão de cultura e material de propagação de pensamentos. Por conta da grande influência da mídia, a qual contribui consideravelmente com a propagação do conhecimento, foi aprovada a imunidade tributária também as apostilas, fascículos semanais, listas telefônicas, álbuns de figurinhas e aos livros eletrônicos, os chamados e-books e para os aparelhos leitores de livros, intitulados como e-readers e os audiobooks, não se estendendo aos tablets, smartphones e laptops, pois esses são utilizados exclusivamente para a leitura de livros digitais, assim diz Eduardo Sabbag (2020).

Quanto aos jornais, será amparada pela imunidade até mesmo as propagandas, desde que venham impressas no corpo do jornal ou do periódico, estas que são as revistas editadas periodicamente, não importando o seu conteúdo.

Em relação ao papel, este foi abrangido por esta imunidade, pelo fato de ser considerado como o maior insumo para a produção dos veículos já citados, não englobando assim os demais insumos utilizados para a impressão. Por este motivo Leonardo Paulsen (2021) explica que essa imunidade se aplica aos papéis para impressão, papel fotográfico, papel telefoto e mais outros tipos de papéis.

2.2.5 Imunidades dos fonogramas e videogramas de musicais

A última imunidade contemplada pela Constituição Federal no art. 150, inciso VI, é a exposta na alínea “e”, essa que trata de uma nova imunidade, que foi incluída em 2013 por uma EC, que também foi intitulada como PEC da música, como podemos analisar abaixo:

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser

[\(Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013\)](#) (BRASIL, 1988).

Inicialmente, o conceito de fonograma é o registro de ondas sonoras, a própria música, os CDs para ser mais específico e o videofonograma, por sua vez, é o registro de imagens e sons em determinado suporte, como os DVDs.

Segundo Kiyoshi Harada (2020), essa imunidade foi resultante dos constantes avanços tecnológicos no campo da informática, representando diante deste uma espécie de proteção aos autores brasileiros e obras musicais literomusicais.

Se conclui que os valores observados por esta imunidade são alguns já citados como a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação de pensamento e a expressão da atividade artística, assim incentivando a produção de música autoral e a interpretação por artistas brasileiros, por meio de CDs, DVDs e outras mídias, pelo fato de desonerar se de carga tributária de impostos.

Leonardo Paulsen (2021), diz que esta imunidade foi incluída como forma de desonerar e favorecer a produção musical no Brasil, de modo a fazer com que seja menos impactada pelos efeitos da concorrência de produtos falsificados, comercializados sem o devido pagamento de tributos, bem como o acesso fácil e gratuito que a internet proporciona.

É entendido portanto que esta foi incluída como forma de combater a pirataria, revigorar o mercado de fonográfico brasileiro, ampliar a difusão da cultura musical a todas as classes sociais do Brasil, em especial as menos favorecidas, reduzindo o preço de produtos com alto valor cultural ao consumidor final.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho realizamos um estudo sobre o poder de tributar do Estado, este que representa uma das principais fontes de financiamento do mesmo, pois, necessita arrecadar esses recursos que são obtidos por meio da cobrança de tributos ao contribuinte, para sustentar a sua manutenção e para realizar as suas atividades que visam o atendimento ao interesse e a necessidade pública.

No entanto, o Estado possui diversas limitações referentes à instituição e cobrança de tributos, para que não ocorram quaisquer violações referentes aos direitos humanos e fundamentais que todo cidadão é detentor e a invasão indevida no patrimônio do contribuinte, para que assim haja uma relação jurídica regida de forma segura e justa entre o sujeito ativo e passivo. Estas limitações que o Estado se submete, em nível federal, estadual e municipal, estão contidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, legislações que foram abordadas neste trabalho.

Deste modo, foi exposto neste trabalho as limitações ao poder de tributar, instituto que aborda um conjunto de princípios e normas que disciplina o balizamento da competência tributária do Estado pelos seus entes estatais, para que assim haja a proteção dos direitos fundamentais, sejam eles individuais ou coletivos, como a educação, a habitação, a saúde, a segurança, entre outros, de modo a tutelar o princípio da dignidade humana.

A constituição, ao estabelecer princípios como o da legalidade e anterioridade, trouxe ao sistema jurídico nacional um misto de limitações e garantia, de uma forma que ao exigir a prévia discussão de um projeto de lei tributária perante a sociedade, representada pelo Poder Legislativo, e a garantia de um lapso mínimo para que seja iniciada a cobrança, torna claro que a instituição ou majoração de tributos está sujeita a limites constitucionalmente previstos. Esses limites, vistos sob a ótica dos contribuintes, configura-se em garantia de respeito não apenas a seus direitos, mas também a uma previsibilidade e também a garantia de participação no processo decisório que pode ou não levar à aprovação de projetos de lei.

Por fim, foram expostas as imunidades tributárias, as quais funcionam como benefício a determinadas categorias, pessoas ou bens, com a não incidência do

tributo, de modo a fomentar diversas áreas e movimentos, que contribuem para a formação de um Estado Democrático de Direito. Sob a ótica do próprio Estado, as imunidades constituem terreno infértil à legislação tributária, pois a possibilidade de instituição de tributos foi previamente afastada pela própria Constituição, configurando-se em claro limite ao poder de tributar.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar, Misabel Abreu Machado Derzi. Direito tributário brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Rev. atual. e ampl. – Forense, 2018.

BIANCHINI, Izabella Andrade. Imunidade Tributária. In: Jus, Brasil, n. jun 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/74747/imunidade-tributaria> (Acesso em 9 de julho de 2021).

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm (Acesso em 29 de maio de 2021).

BRASIL. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL DE 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm (Acesso em 22 de abril de 2021).

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 10.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

FILHO, Espedito Paulo Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. In: Jus Brasil Disponível em: https://espeditopaulopereirafilho.jusbrasil.com.br/artigos/669058618/limitacoes-constitucionais-ao-poder-de-tributar?ref=topic_feed (Acesso em 25 de junho de 2021).

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 29.ed. São Paulo: Atlas, 2020.

OLIVEIRA, Fabrício Ferreira. Imunidades tributárias previstas na Constituição, com destaque para a imunidade recíproca atribuída aos serviços postais (Correios). In: Jus, Brasil, n. mai 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/39486/imunidades-tributarias-previstas-na-constituicao-com-destaque-para-a-imunidade-reciproca-atribuida-aos-servicos-postais-correios> (Acesso 09 de julho de 2021).

PAULSEN, Leonardo. Curso de direito tributário completo. 12.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.