

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITADORES NO DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO**

**LEONARDO SOARES**

**Rio de Janeiro**

**2024**

**LEONARDO SOARES**

**O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITADORES NO DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Maurício Macedo Curi**

**Rio de Janeiro**

**2024**

### CIP - Catalogação na Publicação

S676p Soares, Leonardo  
O Poder de Tributar e Seus Limitadores no  
Direito Tributário Brasileiro / Leonardo Soares. --  
Rio de Janeiro, 2024.  
57 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Limitações ao Poder de Tributar. 2. Princípios  
Tributários. 3. Imunidades Tributárias. 4. Sistema  
Tributário Nacional. I. Maurício Macedo Curi, Bruno,  
orient. II. Título.

**LEONARDO SOARES**

**O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITADORES NO DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Maurício Macedo Curi**

Data da aprovação: 03/07/2024.

Banca Examinadora:

Prof. Bruno Maurício Macedo Curi  
Orientador

Profa. Vanessa Huckleberry portela Siqueira  
Membro da banca

Prof. Diego Fernandes Ximenes  
Membro da banca

**Rio de Janeiro  
2024**

*Dedico esta conquista ao meu amado filho  
Théo, que com seu amor e pureza foi e continua  
sendo fonte de inspiração para que eu dê o  
melhor de mim todos os dias.*

## **AGRADECIMENTOS**

Em especial, agradeço à Jessica, que durante longos anos foi paciente e incentivadora dos meus sonhos. Sabemos que não é fácil a vida de estudar, trabalhar e ainda ter tempo para a família, mas aos poucos estou conquistando meus objetivos e você fez parte disto.

Agradeço também à Joice e ao Rodrigo, que com muito amor e carinho cuidam do nosso Theozinho, o que faz com que eu tenha tempo para me dedicar aos estudos.

Agradeço aos familiares, amigos e colegas, que sempre perguntavam “como anda a faculdade?”, “quando acaba?”, ainda que de forma indireta, vocês também fizeram parte desta caminhada.

## RESUMO

A presente monografia tem como objetivo explorar o poder de tributar e seus limitadores no direito tributário brasileiro. Tem como objeto de estudo: por que, no geral, os estados tributam, como se dá a tributação no estado brasileiro e quais os limites previstos, se existem, ao estado brasileiro quando tributa os seus contribuintes. Para tanto, explorou-se o conceito de Sistema Tributário Nacional, de tributo e suas espécies, de competência tributária e os princípios e as imunidades tributárias, que atuam como verdadeiras limitações ao poder de tributar. Por fim, conclui-se que os estados tributam seus cidadãos para fazer frente aos gastos públicos e com isso assegurar o bem comum – conceito relativo e mutável no tempo e no espaço. No estado democrático de direito, os princípios e a imunidades tributárias funcionam como limitadores ao poder de tributar do estado, em favor da proteção de direito e garantias fundamentais de determinadas pessoas, valores e objetos.

**Palavras-chaves:** Limitações ao Poder de Tributar; Princípios Tributários; Imunidades Tributárias; Sistema Tributário Nacional;

## ABSTRACT

This monograph aims to explore the power to tax and its limitations in Brazilian tax law. Its object of study is: why, in general, states tax, how taxation occurs in the Brazilian state and what limits, if any, are foreseen for the Brazilian state when it taxes its taxpayers. To this end, the concept of the National Tax System, taxes and their types, tax jurisdiction and tax principles and immunities, which act as true limitations to the power to tax, were explored. Finally, it is concluded that states tax their citizens to cover public expenses and thereby ensure the common good – a relative and changeable concept in time and space. In the democratic state of law, tax principles and immunities function as limits to the state's taxing power, in favor of the protection of rights and fundamental guarantees of certain people, values and objects.

**Keywords:** Limitations on the Power to Tax; Tax Principles; Tax Immunities; National Tax System;

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>  | <b>11</b> |
| <b>1. SOCIEDADE E ESTADO: ORIGEM, TEORIAS E EVOLUÇÃO .....</b>                 | <b>13</b> |
| 1.1 A Sociedade .....  | 13        |
| 1.2 O Estado .....   | 15        |
| 1.3 Evolução Histórica dos Estados: Estados absolutista, liberal e social..... | 17        |
| 1.4 Formas de Estado: Estado Federado x Estado Unitário.....                   | 20        |
| 1.5 O Estado e o Tributo.....  | 21        |
| <b>2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>                                   | <b>23</b> |
| 2.1 Conceito de Tributo na Legislação Brasileira .....                         | 24        |
| 2.2 Espécies de Tributo.....   | 26        |
| 2.3 Classificações do Tributo .....  | 28        |
| 2.3.1 Quanto à finalidade dos tributos.....                                    | 28        |
| 2.3.2 Quanto ao destino da arrecadação dos tributos .....                      | 28        |
| 2.3.3 Quanto à participação do Estado na ocorrência do fato gerador .....      | 29        |
| 2.4 Competência Tributária .....   | 29        |
| 2.4.1 Modalidades de Competência Tributária .....                              | 30        |
| 2.5 Repartição das receitas tributárias .....                                  | 31        |
| <b>3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR .....</b>                                | <b>33</b> |
| 3.1 Distinção entre Princípios e Regras .....                                  | 34        |
| 3.2 Imunidade, Isenção e Não Incidência Tributárias.....                       | 36        |
| 3.3 Espécies de Limitação .....  | 38        |
| 3.3.1 Limitações Explícita e Implícita.....                                    | 38        |
| 3.3.2 Limitações Formal e Material .....                                       | 38        |
| <b>4. PRINCÍPIOS COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....</b>                 | <b>39</b> |

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 4.1   | Princípio da Legalidade .....   | 39 |
| 4.1.1 | A Legalidade Estrita ou Reserva Legal .....   | 41 |
| 4.2   | Princípio da Irretroatividade.....  | 43 |
| 4.3   | Princípio da Anterioridade .....  | 44 |
| 4.4   | Princípio da Isonomia .....   | 46 |
| 4.5   | Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco .....  | 47 |
| 4.6   | Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas.....                                     | 48 |
| 4.7   | Princípio da Vedação à Isenção Heterônoma.....  | 49 |
| 4.8   | Princípio da Uniformidade Geográfica .....  | 49 |
| 5.    | IMUNIDADES COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR .....                                     | 50 |
| 5.1   | Imunidade Recíproca dos Entes Políticos .....   | 50 |
| 5.2   | Imunidade dos Templos Religiosos de Qualquer Culto .....                                  | 51 |
| 5.3   | Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos .....  | 51 |
| 5.4   | Imunidade dos Partidos Políticos, Sindicatos, Entidades Educacionais e Assistenciais..... | 52 |
| 5.5   | Imunidade de Fonogramas e Videofonogramas .....   | 52 |
|       | CONCLUSÃO.....  | 54 |
|       | REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....  | 56 |

## INTRODUÇÃO

Muito se discute na sociedade atual: no meio acadêmico, nas mídias televisivas e sociais ou em conversas entre familiares e amigos que o Brasil cobra muito “imposto” dos seus cidadãos, e que essa cobrança está, na maioria das vezes, atrelada à vontade política de determinados governantes ou partidos políticos.

Preliminarmente, vale ressaltar que o termo imposto, desconsiderando sua precisão técnica e utilizado pela sociedade em geral, nada mais é do que uma espécie de tributo. Assim, o imposto é uma, dentre várias outras cobranças possíveis de serem feitas pelo Estado, através das leis tributárias.

No entanto, pouco se discute o motivo de Estado realizar tal exação, isto é, por que as leis, criadas pelos nossos próprios representantes, obrigam as pessoas a entregarem parte de seus recursos ao poder público; como é feita essa cobrança, ou seja, existe um procedimento ou rito a ser adotado para se criar um tributo, e quais as limitações impostas ao estado brasileiro - se há - para a criação de uma lei que obriga o contribuinte a pagar determinada quantia ao poder público

Assim, a presente monografia busca descrever, por que os Estados, em geral, tributam; como o faz o Estado brasileiro; e se há limitador (es) no ordenamento jurídico brasileiro que devem ser observados pelo poder legislativo quando criar as leis tributárias ou ainda, ao poder executivo que, de forma atípica, também é permitido criar leis tributárias por meio de medidas provisórias e majorar a alíquota de alguns tributos.

O presente trabalho de conclusão de curso, em formato de monografia, tem como objeto de pesquisa o poder de tributar e seus limitadores no direito tributário brasileiro. Para realizá-lo utilizou do método qualitativo, através de pesquisa em doutrinas da seara tributária, e jurisprudência sobre os temas relacionadas ao presente trabalho, principalmente as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF). Além disso, utilizou-se do método quantitativo, através de pesquisas em fontes oficiais do governo brasileiro, quanto ao montante da arrecadação tributária.

No primeiro capítulo, buscou-se explorar, ainda que de forma incipiente, a noção de sociedade e estado, suas origens, teorias e evoluções. A evolução histórica dos estados e de suas funções, bem como a relação entre o Estado e o Tributo.

O Segundo capítulo teve como objetivo definir aspectos importantes do Sistema Tributário Nacional Brasileiro, como o conceito de tributo e suas espécies, classificação dos tributos e competência tributária

No terceiro capítulo, buscou-se explorar a noção de limitações ao poder de tributar, que podem decorrer de princípios ou regras (imunidades).

No quarto capítulo, explorou-se os princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar, previstos entre os art. 150 a 152 da CF/88.

No quinto e último capítulo, atentou-se para as imunidades, que são verdadeiras barreiras ao poder tributar do Estado. Ao passo que a Constituição define as regras de competência dos entes políticos para criar os tributos, ela também diz em quais situações os entes políticos serão incompetentes para a criação e cobrança deles.

## 1. SOCIEDADE E ESTADO: ORIGEM, TEORIAS E EVOLUÇÃO

### 1.1 A Sociedade

Sociedade é uma palavra abrangente que tem por objetivo se referir a todo um complexo de ligações e vínculos do ser humano com os seus semelhantes. Pode ser entendida também como uma variedade de indivíduos - quando considerados individualmente, diferentes entre si - mas que coexistem em um mesmo espaço geográfico e ao mesmo tempo, e que no geral compartilham das mesmas crenças, cultura e língua.

Neste sentido, não existe um único modelo de sociedade, mas inúmeras sociedades que se diferenciam uma das outras no tempo e no espaço. A sociedade brasileira atual não é igual à sociedade japonesa vigente, bem como a sociedade brasileira do século XXI não é a mesma do início século XIX, período em que a escravidão era aceita e estimulada, mulheres não podiam votar e direitos trabalhistas não existiam. Assim, a sociedade é um ser em constante transformação.

Basicamente, duas teorias - diametralmente opostas - tentam explicar a origem e formação da sociedade, são elas: a teoria orgânica de sociedade e a teoria mecânica de sociedade<sup>1</sup>.

Na teoria organicista, para melhor compreendê-la, pode-se fazer uma comparação com um organismo vivo, o corpo humano, por exemplo. Nela, os indivíduos se agrupam para preencher funções diferentes e que a união dessas várias partes (indivíduos) possibilitam a manutenção da vida de todos.

Assim, o agrupamento dos homens (a sociedade) é algo natural e espontâneo do ser humano, que se fundamenta pela manutenção da vida e pelos instintos, no qual os seres humanos atuam com solidariedade para formar uma organização nova e melhor. Para essa teoria, portanto, não existe indivíduo que sobreviva fora da sociedade. A título de exemplo, Bonavides<sup>2</sup> cita a família, que é o primeiro vínculo social do ser humano e sem a qual não seria possível sua existência.

---

<sup>1</sup> BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 10 ed. – São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 64

<sup>2</sup> Ibidem, p. 66

Para a teoria mecânica, por sua vez, a sociedade constitui-se em um grupo que se origina a partir de um acordo de vontade dos homens, que pretendem, através desse vínculo de associação, atingir um interesse comum, e sem a qual não seria possível alcançar pelos indivíduos isoladamente.

Conforme Bonavides<sup>3</sup>:

A teoria mecânica é predominantemente filosófica e não sociológica. Seus representantes mais típicos foram alguns filósofos do direito natural desde o começo da idade moderna. Seus corolários, com rara exceção e Hobbes é aqui uma dessas exceções, acaba, sob o aspecto político, na explicação e legitimação do poder democrático

A teoria mecanicista de sociedade ganha destaque a partir dos contratualistas (Hobbes, Rousseau e Locke), cujas obras publicadas expressam que a sociedade é formada a partir de um contrato entre todos os indivíduos, que abrem mão de parte de sua liberdade para viverem em comunhão com os demais membros, assumindo as vantagens e as desvantagens desse pacto associativo.

Neste sentido, assevera Dalari<sup>4</sup>:

Como conclusão, pode-se afirmar que predomina, atualmente, a aceitação de que a sociedade é resultante de uma necessidade natural do homem, sem excluir a participação da consciência e da vontade humanas. E inegável, entretanto, que o contratualismo exerceu e continua exercendo grande influência prática, devendo-se mesmo reconhecer sua presença marcante na ideia contemporânea de democracia.

Ademais, é necessário muito mais do que uma mera junção de pessoas, em determinado momento e em certo lugar para a alcançar os objetivos propostos pela vida associativa. A sociedade se une com o objetivo de alcançar o bem comum e para isso, são necessários esforços contínuos e de diversos atores. Além disso, como dito anteriormente, a sociedade é mutável, portanto, em cada lugar e em cada momento surgem novas condições que alteram a própria ideia de bem comum a ser perseguida pela sociedade.

Logo, partindo da ideia de que o agrupamento de pessoas – a sociedade – seja ela formada a partir de uma consequência natural do ser humano (teoria orgânica) ou de uma vontade

---

<sup>3</sup> BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 10 ed. – São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 68

<sup>4</sup> DALARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 2 ed. – São Paulo, Saraiva, 1998, p. 11

emanada por meio da razão (teoria mecânica), tem como pretensão alcançar benefícios que sirvam a todos. Surge, pois, o Estado, uma figura abstrata que coordena a todos. Dessa forma, o Estado é um produto da sociedade<sup>5</sup>, uma forma de organização da sociedade para alcançar seus objetivos.

## 1.2 O Estado

Vale mencionar que não existe um conceito único de Estado, o termo pode assumir diferentes acepções a depender da corrente teórica adotada.

O conceito de Estado não é uniforme, ele vem evoluindo desde a antiguidade a partir da *Polis Grega e Civitas romana*<sup>6</sup>.

Para Bonavides<sup>7</sup>: “O Estado como ordem política da Sociedade é conhecido desde a antiguidade aos nossos dias. Todavia nem sempre teve essa denominação, nem tampouco encobriu a mesma realidade.”

A ideia de Estado como a concebemos atualmente, surge na idade média. Naquela época, eram comuns denominações como reino, império e terra, para se referirem a um território com poder político constituído. O termo Estado aparece pela primeira vez na obra “O Príncipe” de Maquiavel, escrito em 1513<sup>8</sup>.

Após cunhado por Maquiavel, os italianos passaram a utilizar o termo *estato* para se referirem ao nome de cidades independentes, como *stato di Firenze*, por exemplo<sup>9</sup>. Com o passar do tempo, o termo foi admitido a escritos ingleses, franceses e alemães.

Tendo em vista que o marco registral do termo Estado é do século XVI, alguns autores argumentam que não é possível a existência de um Estado antes deste marco temporal. Para outros, porém, a classificação de uma sociedade como Estado, não se resume ao nome, mas

---

<sup>5</sup> BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 10 ed. – São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 72

<sup>6</sup> MALUF, Sahid. Teoria Geral do Estado; atualizador prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. 34 ed. - São Paulo, Saraiva, 2018, p. 30

<sup>7</sup> BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 10 ed. – São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 73

<sup>8</sup> DALARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 2 ed. – São Paulo, Saraiva, 1998, p. 22

<sup>9</sup> Ibidem, p. 22

para que um Estado possa assim ser considerado, necessita de algumas características bem definidas.

Diversas teorias tentam explicar o surgimento do Estado, elas podem ser basicamente resumidas em 3: a) a ideia de que, assim como a sociedade, o Estado sempre existiu, logo o Estado surge concomitantemente à sociedade; b) nesta segunda posição, a sociedade surge primeiro, permanece um tempo sem Estado e só depois, em um determinado momento, é que surgem as condições necessárias para a formação do Estado; c) por fim, outra ideia, que se assemelha um pouco a anterior é a ideia de que nem sempre o Estado existiu, para ela, o Estado é uma sociedade política dotada de determinadas características bem definidas. Assim, o Estado não é um conceito geral, válido para todos os tempos, mas um conceito histórico e concreto que nasce a partir da noção de soberania no século XVII<sup>10</sup>.

Assim, como descrito no tópico anterior, com relação à sociedade, duas teorias tentam explicar o motivo da formação do Estado, são elas: a formação espontânea e natural do Estado e a formação contratual do Estado, ambas divergem quanto a motivação para um amontoado de pessoas que se unem.

Conforme mencionado no início deste capítulo, diversas são as conceituações possíveis para o termo Estado e a sua origem. No penúltimo parágrafo – com relação ao surgimento do estado – filio-me à ideia de que o Estado é uma sociedade organizada, com determinadas características, que os teóricos chamam de elementos constitutivos do Estado e sem os quais ele não existiria.

São elementos constitutivos do Estado: a) população; b) território e c) governo constituído. Do mesmo modo, para Maluf<sup>11</sup>:

“A condição de Estado perfeito pressupõe a presença concomitante e conjugada desses três elementos, revestidos de características essenciais: população homogênea, território certo e inalienável e governo independente.

A ausência ou desfiguração de qualquer desses elementos retira da organização sócio-política a plena qualidade de Estado. É o que ocorre, por exemplo, com o Canadá, que deixa de ser um Estado perfeito porque o seu governo é subordinado ao governo britânico, como integrante da *commonwealth*.”

---

<sup>10</sup> DALARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 2 ed. – São Paulo, Saraiva, 1998, p. 22

<sup>11</sup> MALUF, Sahid. Teoria Geral do Estado; atualizador prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. 34 ed. - São Paulo, Saraiva, 2018, p. 33

Neste sentido, para que exista um Estado, é preciso a união de elementos de ordem formal e de ordem material. O elemento humano e o território são elementos de ordem material. Por sua vez, o poder político é um elemento de ordem formal.

Portanto, parece-me mais acertado o conceito de Estado apresentando por Bonavides, quando diz que o Estado<sup>12</sup>: “É a corporação de um povo, assentada num determinado território e dotada de um poder originário de mando”.

### **1.3 Evolução Histórica dos Estados: Estados absolutista, liberal e social**

Os Estados, ao longo do tempo, assumiram diferentes formas, e objetivos a serem perseguidos pelo poder político constituído.

Com o fim da era feudal, surgem os Estados monárquicos absolutistas, neles o poder político concentrava-se nas mãos de uma única pessoa: o Soberano. Diversas foram as teorias que tentaram explicar o que justificaria essa concentração de poder. Para muitos, acreditava-se que o Rei era o escolhido de Deus e, por isso, deveria a todos governar.

O Monarca – tendo como fundamento de sua posição a vontade divina - estava acima das leis, tudo podia e a ele tudo pertencia. Dessa forma, no absolutismo, o Estado existia para satisfazer as vontades do soberano.

No entanto, conforme Maluf<sup>13</sup>: As pregações racionalistas, porém, incutiram no espírito das populações sofredoras e escravizadas uma clara consciência da noção de liberdade, dos direitos intangíveis dos indivíduos, abalando profundamente a estrutura do monarquismo absolutista.

---

<sup>12</sup> BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 10 ed. – São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 79 *apud* G. Jellinek, *Allgemeine Staatslehre*, 3ª ed. pp. 180, 181, 183

<sup>13</sup> MALUF, Sahid. Teoria Geral do Estado; atualizador prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. 34 ed. - São Paulo, Saraiva, 2018, p. 118

O conceito de estado de direito e o fim do absolutismo são marcos fundamentais na evolução política e jurídica das sociedades modernas. Estes conceitos são interligados, pois o desenvolvimento do estado de direito foi um dos principais fatores que contribuíram para o fim do absolutismo.

Assim, O estado de direito é um princípio fundamental que defende que todos os indivíduos e instituições, incluindo o próprio governo, estão subordinados às leis, que devem ser justas, conhecidas e aplicadas de maneira equitativa.

A Revolução Francesa, inspirada pelos ideais iluministas, põe fim ao regime absolutista até então vigente. Após a revolução, a burguesia francesa ascende ao poder e constitui um novo modelo de Estado: o Estado Monárquico Constitucional. Ainda havia a figura do rei, mas este subordinava-se aos ditames expressos pela Constituição e pelas leis.

Esse novo Estado tinha um viés liberal, um verdadeiro Estado liberal, cujo objetivo do Estado era a proteção e garantia dos direitos fundamentais de 1º dimensão: liberdade e igualdade (formal), proteção da propriedade privada e direitos políticos. Além disso, neste modelo de Estado, as leis tinham, também, como objeto, limitar e restringir o poder do rei.

Consoante Maluf<sup>14</sup>:

“(...) o Bill of Rights de 1689 firmou os seguintes princípios: o Rei não pode, sem consentimento do Parlamento, cobrar impostos, ainda que sob a forma de empréstimos ou contribuições voluntárias; ninguém poderá ser perseguido por haver-se recusado ao pagamento de impostos não autorizados pelo Parlamento; ninguém poderá ser subtraído aos seus juízes naturais; o Rei não instituirá, em hipótese alguma, jurisdições excepcionais ou extraordinárias, civis ou militares; o Rei não poderá, em caso algum, fazer alojar em casas particulares soldados de terra ou mar etc.”

Com o advento da revolução industrial do século XVIII, a realidade social até então vigente mudaria completamente, criando problemas até então desconhecido pelos liberais.

De mesmo modo, Maluf<sup>15</sup> expressa:

---

<sup>14</sup> MALUF, Sahid. Teoria Geral do Estado; atualizador prof. Miguel Alfredo Maluf Neto. 34 ed. - São Paulo, Saraiva, 2018, p. 120

<sup>15</sup> Ibidem, p. 126

“A revolução industrial apresentara ao mundo um novo tipo de homem até então desconhecido: o operário de fábrica. O aparecimento das máquinas produziu o desemprego em massa. Cada nova máquina introduzida na organização industrial jogava à rua centenas de milhares de empregados. Trabalho humano passa a ser negociado como mercadoria, sujeito à *lei da oferta e da procura*. O operário se vê compelido a aceitar salários ínfimos e a trabalhar quinze ou mais horas por dia para ganhar o mínimo necessário à sua subsistência. A mulher deixa o lar e procura no trabalho das fábricas um reforço ao salário insuficiente do marido. As crianças não podem frequentar as escolas e são atiradas ao trabalho impróprio, prejudicial à sua formação física e moral, na luta pela subsistência que o pai não pode prover. E, assim, o liberalismo trazia mais no seu bojo, inconscientemente, a desintegração da família.

Quando colhido pela doença ou pela velhice quase sempre precoce, outra alternativa não restava ao operário senão estender a mão à caridade pública.

Por outro lado, o contraste era chocante: fortunas imensas se acumulavam nas mãos dos dirigentes do poder econômico; o luxo, a ostentação, a ânsia irrefreada de ganhar cada vez mais criaram o conflito entre as classes patronais e assalariadas. Organizaram-se as grandes empresas, os *trusts*, os cartéis, os monopólios e todas as formas de abuso do poder econômico, acentuando-se cada vez mais o desequilíbrio social. E o Estado liberal a tudo assiste de braços cruzados, limitando-se a *policar* a ordem pública. É o Estado-Polícia (*L'Etat Gendarme*). Indiferente ao drama doloroso da imensa maioria espoliada, deixa que o forte esmague o fraco, enquanto a igualdade se torna uma ficção e a liberdade uma utopia.

Sem dúvida, eram anti-humanos os conceitos liberais de igualdade e liberdade. Era como se o Estado reunisse num vasto anfiteatro lobos e cordeiros, declarando-os livres e iguais perante a lei, e propondo-se a dirigir a luta como árbitro, completamente neutro. Perante o Estado não havia fortes ou fracos, poderosos ou humildes, ricos ou pobres. A todos, ele assegurava os mesmos direitos e as mesmas oportunidades...

Ressalta à evidência a desumanidade daqueles conceitos, porque os indivíduos são naturalmente desiguais, social e economicamente desiguais, devendo, por isso, ser tratados desigualmente, em função do justo objetivo de igualizá-los no plano jurídico. Além disso, não basta que o Estado proclame o direito de liberdade, é preciso que ele proporcione aos cidadãos a possibilidade de serem livres.

Em menos de meio século, tudo o que o liberalismo havia prometido ao povo redundou em conquistas e privilégios das classes economicamente dominantes.

As multidões espoliadas, oprimidas, sem lar, sem agasalhos, sem pão, sem a fé em Deus, que o infortúnio faz desaparecer do coração dos homens, começam a reagir violentamente contra as injustiças sociais, já agora arregimentadas sob a bandeira do socialismo materialista, levando o Estado liberal ao dilema de reformar-se ou perecer.”

Diante de tudo isso, um novo modelo de estado se fazia necessário. Surge então a idealização de um Estado Social, diferentemente do Estado Liberal, aquele não pretendia um estado absentéista, preocupado apenas em garantir a segurança, a liberdade, a propriedade e a igualdade (formal).

Neste novo modelo (Estado social), o Estado não pode ficar estático, mas deve ser o principal promotor de transformações na realidade social de seus cidadãos, seja garantindo salário-mínimo, jornada máxima de trabalho, direito à educação, direito à saúde, condições

dignas de trabalho, moradia, igualdade material e tantos outros direitos. Afinal de contas, o Estado não surge para garantir o bem comum?

Logo, no modelo social, o povo exige uma posição mais intervencionista por parte do Estado, em decorrência das mazelas que os atingem. Espera-se um papel mais positivo e prestativo do Estado. Como consequência, há uma grande expansão do seu papel, cabendo a ele o dever de solucionar os problemas sociais.

Vale mencionar que não existe um modelo de Estado puramente social ou puramente liberal, são duas formas distintas de pensar a atuação-dever do Estado frente a sociedade. Na verdade, as duas posições coexistem em um mesmo plano, quer seja mais liberal, quer seja mais social.

#### **1.4 Formas de Estado: Estado Federado x Estado Unitário**

Formas de Estado são as possíveis configurações política e administrativa internas de um determinado Estado/País.

No Estado Unitário há uma centralização do poder político a nível nacional, isto é, o poder político instituído tem jurisdição nacional, um único governo<sup>16</sup>. Pode até existirem divisões internas do poder, mas elas são de ordem administrativa, apenas. São exemplos de Estado unitários a França, Portugal, Bélgica Holanda e muitos outros.

Em oposição ao Estado Unitário, há o Estado Federado, uma forma de organização interna em que um Estado/País se subdivide em províncias politicamente autônomas. Assim, em um mesmo Estado há mais de um centro de poder e de governo. É o caso do Brasil, no qual o Estado é subdividido basicamente em três esferas de poder: Federal, Estadual e Municipal, cada um com seus respectivos governos e competências definidas pela Constituição.

Vale ressaltar que os membros-parte de uma federação não são independentes, mas possuem autonomia conferida pela Constituição. Por esse motivo, não pode um membro de

---

<sup>16</sup> MALUF, Sahid. Teoria Geral do Estado; atualizador prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. 34 ed. - São Paulo, Saraiva, 2018, p. 153

uma federação, o Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, decidir tornar-se independente do Brasil, tornando-se um novo Estado. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo inaugural, afirma categoricamente isso: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (...)”

Portanto, o Estado brasileiro, atualmente, apresenta-se como um Estado Federado, tendo como fundamento do poder político instituído o povo (uma democracia), que se submete às leis instituídas – principalmente a Constituição, e cujo objetivo é promover o bem comum de todos os cidadãos.

## 1.5 O Estado e o Tributo

Diferentemente do que acontecia nos regimes absolutistas, cuja ideia de Estado servia para prover e assegurar a manutenção de privilégios de determinadas classes e do rei, que ficavam à margem da lei, no estado de direito, todos os agentes – políticos ou não – submetem-se às normas existentes.

Nas palavras de Marcus Abraham<sup>17</sup>

“O Estado de Direito é uma criação do homem moderno, instituído e organizado para oferecer à coletividade as condições necessárias à realização do bem comum, da paz e da ordem social. Sua função, portanto, é servir de instrumento para satisfazer às necessidades individuais e coletivas, que se identificam e se definem por meio dos contornos políticos, jurídicos, sociais e constitucionais de cada nação.”

Assim, o Estado que se sujeita às normas constitucionais, existe com uma única finalidade: atender às necessidades da coletividade, que se concretizam através dos seus agentes e órgãos públicos<sup>18</sup>.

Podemos conceber essas necessidades coletivas – o bem comum – como o direito à liberdade, à educação, ao lazer, à saúde, à segurança e à justiça, por exemplo. Todavia, para que o Estado brasileiro garanta esses direitos fundamentais, em uma sociedade capitalista como a nossa, precisa de recursos financeiros, cuja obtenção se dá através das receitas públicas.

---

<sup>17</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 24

<sup>18</sup> Ibidem, p. 24

Inúmeras são as demandas da sociedade e os recursos existentes não dão conta de prover adequadamente todas as necessidades individuais e coletivas, assim é preciso haver uma adequada racionalização e gestão das receitas públicas do Estado.

Para Carneiro<sup>19</sup>, receitas públicas são entradas de dinheiro, de forma definitiva, nos cofres públicos, que o Estado utiliza para manter suas estruturas e realizar o interesse da coletividade.

Com relação a origem, as receitas públicas podem ser de dois tipos: originárias ou derivadas. As receitas originárias, também conhecidas como receitas não tributárias, são aquelas que derivam do patrimônio do Estado, quando este recebe aluguéis de um imóvel seu alugado, por exemplo. Nesse caso, o estado atua como se fosse um empresário, por meio de acordo entre as partes, que estão em mesma posição hierárquica. Já as receitas derivadas, ou receitas tributárias, que são as que importam para o presente trabalho, são aquelas que derivam do patrimônio do particular, quando o Estado, exercendo o seu poder de império, obriga o contribuinte a pagar um tributo.

Ao cobrar o tributo há, portanto, uma verdadeira relação obrigacional, na qual o Estado ocupa a posição de credor e o contribuinte a posição de devedor. Segundo Abraham<sup>20</sup> “O tributo é, hoje em dia, a principal fonte de receita pública.”

Em 2023, considerando todas as esferas de governo: federal, estaduais e municipais, o Brasil arrecadou cerca de 03 trilhões e 520 bilhões de reais em tributos, o que representou cerca de 32% (trinta e três por cento) do produto interno bruto (PIB)<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2020, p. 46

<sup>20</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 56

<sup>21</sup> Disponível em: [<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114#:~:text=e%20o%20Fundo%20de%20Garantia,PIB%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202022.>] Acesso em: (07 de maio de 2024).

Tabela 1. Carga Tributária Bruta por esfera de governo - Brasil - Anual - 2022 e 2023  
 Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes e % do PIB  
 Fonte: STN

| Esfera de governo    | R\$ Milhões      |                  | % PIB         |               | Variação       |             |              |
|----------------------|------------------|------------------|---------------|---------------|----------------|-------------|--------------|
|                      | 2022             | 2023             | 2022          | 2023          | R\$ Milhões    | % Nominal   | p.p. PIB     |
| Governo Central      | 2.258.551        | 2.387.790        | 22,41%        | 21,99%        | 129.239        | 5,7%        | -0,41        |
| Governos Estaduais   | 855.057          | 881.380          | 8,48%         | 8,12%         | 26.323         | 3,1%        | -0,36        |
| Governos Municipais  | 219.925          | 252.147          | 2,18%         | 2,32%         | 32.222         | 14,7%       | 0,14         |
| <b>Governo Geral</b> | <b>3.333.534</b> | <b>3.521.318</b> | <b>33,07%</b> | <b>32,44%</b> | <b>187.784</b> | <b>5,6%</b> | <b>-0,64</b> |

Obs.: Dados preliminares.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

É por meio da atividade financeira, uma das funções praticadas pelo Estado, que se obtém os recursos necessários a efetivação dos direitos. Assim, a atividade financeira é um instrumento utilizado pelo estado para arrecadar, gerir e alocar seus recursos.

Além disso, por ser o tributo uma verdadeira relação obrigacional, o não adimplemento de forma voluntária da obrigação tributária pelo contribuinte, permite que o ente político detentor do crédito tributário, execute diretamente o contribuinte para a satisfação da dívida, conforme previsão expressa no Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015):

“Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;”

Neste sentido, para que o Estado brasileiro dê conta de realizar na prática a arrecadação do tributo, é que ele cria um conjunto de regras e instrumentos capazes de efetivar essa atividade financeira: um Sistema Tributário

## 2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Um sistema apresenta-se como um conjunto ordenado de partes que se inter-relacionam e formam uma unidade. Para o direito brasileiro, o Sistema Tributário Nacional (STN) pode ser compreendido como um conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais (leis

complementares e leis ordinárias) que abordam a tributação. Do mesmo modo, e em igual hierarquia às leis ordinárias, fazem parte do STN as medidas provisórias e os tratados internacionais que versem sobre o direito tributário. Assim, o Sistema Tributário Nacional está diretamente relacionado às fontes do direito tributário, isto é, aos instrumentos normativos que criam o próprio direito tributário.

Mais precisamente, o Código Tributário Nacional<sup>22</sup> (CTN), em seu artigo 2º, define que:

“O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.”

Dessa forma, O Sistema Tributário Nacional refere-se ao conjunto de normas, princípios e instituições que regulam a cobrança e administração dos tributos em um país. No Brasil, o sistema tributário nacional está delineado principalmente na Constituição Federal, especificamente nos artigos 145 a 162, e é regulamentado por leis complementares e ordinárias.

O sistema tributário brasileiro é conhecido por sua complexidade e por gerar um elevado custo de conformidade para as empresas. Isso motiva frequentes discussões sobre a necessidade de uma reforma tributária, visando simplificar o sistema, reduzir a carga tributária sobre a produção e consumo, e promover maior equidade na arrecadação.

Portanto, O sistema tributário nacional é fundamental para o funcionamento do Estado, permitindo a arrecadação de recursos necessários para financiar serviços públicos e investimentos. No entanto, sua complexidade e o impacto econômico tornam imperativa a busca por um sistema mais eficiente e justo.

## **2.1 Conceito de Tributo na Legislação Brasileira**

A Constituição brasileira de 1988 estabelece, em seu artigo 146, III, a), que a tarefa de definir tributo caberá à Lei Complementar. Assim, o conceito de tributo tem previsão legal na Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional – que, embora não seja formalmente lei complementar, pois à época de sua instituição passou pelo rito de Lei Ordinária, é materialmente, pois foi recepcionada como tal pela Constituição brasileira vigente.

---

<sup>22</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional

A teoria da recepção constitucional assegura que, com a entrada em vigor de uma nova Constituição – norma que funciona como padrão de validade para todo o ordenamento jurídico – toda legislação anterior a ela não se dissolve imediatamente. A lei infraconstitucional anterior passa por um exame de compatibilidade, de conteúdo, com a nova Lei Maior. Como foi o caso do CTN, cujo conteúdo material é compatível com a Constituição vigente, e como consequência, foi recepcionada e passou a integrar o novo ordenamento jurídico brasileiro.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), em seu artigo 3º, define que o 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”.

Dessa forma, o próprio texto legal apresenta uma série de características necessárias para algo se considerado tributo. E, caso um instituto se apresente fora desses parâmetros, ele será outra coisa, mas não um tributo.

Tomemos como exemplo uma doação feita em dinheiro por um particular ao Estado. Tendo em vista o seu cunho voluntário, ele não poderá ser considerado tributo e não estaria sujeito às normas e institutos que resguardam o direito tributário.

Para melhor ilustração, outro exemplo seria uma multa paga por um particular a um Estado da Federação, em decorrência de conduzir o seu veículo acima do limite de velocidade permitida em uma determinada via. Apesar do caráter compulsório, ou seja, ele tem a obrigação de pagar, há aqui uma obrigação que decorre do cometimento de um ato ilícito. Portanto, não seria um tributo e não estaria sujeito às regras do direito tributário.

Em outras palavras, o tributo é uma obrigação do contribuinte de pagar ao governo – um determinado valor em dinheiro – e que não pode ser cobrado como punição por cometimento de um ato contrário às leis (ato ilícito), para ser cobrado é preciso haver uma lei vigente. Além disso, o administrador público, ao identificar a ocorrência de uma situação (fato gerador) que leve a cobrança de um tributo, ele não pode escolher entre cobrar e não cobrar, pois conforme dispõe a lei, essa atividade não é discricionária, mas sim vinculada. Logo, o agente público que identificar um fato gerador de tributo, deve promover a sua cobrança. A não

cobrança do tributo pode gerar, inclusive, punição ao agente público que não a realizou adequadamente.

Nas palavras de Eduardo Cavalcanti<sup>23</sup>:

“Compreender o que é tributo importa para o enquadramento de quais relações jurídicas estão sujeitas aos institutos de direito material e processual próprios da disciplina tributária, tanto no que diz respeito à constituição e extinção da obrigação, como em relação aos instrumentos e prazos de sua cobrança.”

Portanto, O tributo é uma ferramenta essencial para a manutenção das funções estatais, financiando serviços e obras públicas que beneficiam a sociedade como um todo. A obrigação tributária estabelece a responsabilidade do contribuinte de pagar os tributos devidos, garantindo os recursos necessários para o funcionamento do Estado e a promoção do bem comum.

## 2.2 Espécies de Tributo

Para Marcus Abraham<sup>24</sup>:

“A classificação quanto às espécies dos tributos não é uma atividade objetiva e rígida, e depende de critérios adotados sobre a natureza e características dos tributos, sem considerar a época da sua elaboração. Neste sentido, há quem entenda ser bipartida (impostos e taxas), tripartida (impostos, taxas e contribuições de melhoria), quadripartida (impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório), quinquipartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições).”

Prevalece na doutrina brasileira, e esta é a posição atual do Supremo Tribunal Federal<sup>25</sup>, a teoria pentapartida ou pentapartite do tributo, isto é, que o tributo se divide em 5 espécies, quais sejam:

a) **Impostos**: São tributos cobrados pelo Estado sem que haja uma contraprestação direta ao contribuinte (art. 16, CTN). Os impostos incidem sobre fatos econômicos como renda, consumo, propriedade, entre outros. Exemplos de impostos incluem:

- Imposto de Renda (IR)

---

<sup>23</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 426

<sup>24</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 75

<sup>25</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 146.733-9 - SP. Rel. Moreira Alves, p. 401

- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

b) Taxas: São tributos cobrados em razão da prestação de um serviço público específico e divisível ao contribuinte ou do exercício do poder de polícia (art. 77, CTN). A diferença em relação aos impostos é a relação direta entre a cobrança e o serviço ou atividade estatal.

Exemplos de taxas incluem:

- Taxa de Coleta de Lixo
- Taxa de Licenciamento de Veículos
- Taxa de Emissão de Documentos

c) Contribuições de Melhoria: São tributos cobrados em decorrência de obras públicas realizadas pelo poder público e que valorizem imóveis particulares (art. 81, CTN). O objetivo é que o custo da obra seja compartilhado pelos proprietários beneficiados pela valorização de seus imóveis.

d) Empréstimos Compulsórios: São tributos instituídos em situações específicas e temporárias, com o propósito de atender a necessidades urgentes e relevantes do Estado, como guerras ou calamidades públicas, ou para financiar investimentos públicos de caráter urgente (art. 148, CRFB/88). Os valores arrecadados devem ser devolvidos aos contribuintes em momento futuro.

e) Contribuições Especiais: São tributos destinados ao financiamento de atividades específicas, como seguridade social, intervenção no domínio econômico e interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149, CRFB/88). Exemplos incluem:

- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- Anuidades pagas aos conselhos de categorias profissionais, como aquelas pagas ao Conselho Regional de Medicina (CRM) ou à OAB pelos advogados nelas inscritos.

## **2.3 Classificações do Tributo**

### **2.3.1 Quanto à finalidade dos tributos**

Quanto a finalidade, os tributos podem ser classificados de três formas: tributos fiscais, extrafiscais e parafiscais.

A principal finalidade dos tributos fiscais é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, visando cobrir as despesas públicas e manter o funcionamento da administração pública<sup>26</sup>. São exemplos de tributos fiscais o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Os tributos extrafiscais têm uma função regulatória ou de intervenção econômica. Eles são utilizados pelo Estado para influenciar comportamentos econômicos e sociais, controlando a inflação, incentivando ou desestimulando certos setores da economia, e promovendo a justiça social. São exemplos de tributos extrafiscais: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): utilizado para regular a produção industrial, podendo ter alíquotas variáveis para incentivar ou desestimular a fabricação de certos produtos. Imposto sobre a Exportação (IE), que pode ser utilizado para regular o fluxo de exportações e o Imposto sobre a Importação (II) que é utilizado para proteger a indústria nacional ao tornar produtos importados mais caros.

Os tributos parafiscais são arrecadados e destinados a entidades específicas, diferentes do Estado, mas de interesse público. Esses tributos são cobrados para financiar atividades e serviços prestados por essas entidades, como por exemplo as Contribuições para o Sistema S (SESI, SENAI, SESC, SENAC etc.): são contribuições cobradas das empresas para financiar essas entidades que promovem a educação e o bem-estar social dos trabalhadores.

### **2.3.2 Quanto ao destino da arrecadação dos tributos**

Quanto ao destino da arrecadação dos tributos, ele pode ser de destinação vinculada ou de destinação não vinculada. Os impostos, por exemplo, são tributos arrecadados que não possuem

---

<sup>26</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 76

destinação específica, conforme prevê o art. 167, IV, da CRFB/88: “Art. 167. São vedados: (...) IV. a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (...)”

Por sua vez, as taxas e as contribuições de melhoria estão vinculadas e devem ser destinadas às atividades que deram origem a cobrança do respectivo tributo. No caso das taxas, ao serviço público prestado ou ao poder de polícia realizado e no caso da contribuição de melhoria, à obra realizada.

### 2.3.3 Quanto à participação do Estado na ocorrência do fato gerador

O Estado pode ou não participar da ocorrência do fato gerador que irá incidir o tributo. Caso ele participe, será um tributo vinculado à prestação estatal, como é o caso das taxas e das contribuições de melhoria. Por outro lado, se para a ocorrência do fato gerador não for necessária a participação do Estado, isto é, uma atuação ou prestação, ele será um tributo não vinculado (não vinculado a prestação estatal).

Em outras palavras, para que o Estado cobre as espécies tributárias taxa e contribuições de melhoria, é preciso que ele entregue algo ao contribuinte (um serviço ou uma obra). No entanto, com o imposto é diferente, o Estado não precisa entregar ou fazer nada para o contribuinte para que possa cobrá-lo, conforme dispõe o art. 16, do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (grifo meu)

## 2.4 Competência Tributária

A competência tributária é a outorga, conferida pela Constituição, aos entes políticos federados, para instituir ou majorar tributos<sup>27</sup>.

Todos os entes políticos: Estados, Distrito Federal, Municípios e a União recebem da Constituição parcelas de competência para a criação de tributos e, é com o exercício dela, que se obtém os recursos necessários a realização dos fins institucionais do Estado<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 551

<sup>28</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. – 17ª ed. – Rio de Janeiro, Forense, 2020, p. 102

Em razão do princípio da legalidade, a alteração ou inovação no ordenamento jurídico deve ser feito por meio de lei – aqui entendida em seu sentido amplo – que é o instrumento capaz e necessário para tal.

A competência para criar ou alterar tributos é indelegável, conforme previsão expressa no art. 7, do CTN. Todavia, o mesmo dispositivo prevê a possibilidade de delegação das funções de arrecadar e fiscalizar para pessoa jurídica de direito público distinta daquela que criou o tributo.

Assim, diz-se que a competência tributária, isto é, o poder de criar um tributo, é indelegável, mas a capacidade tributária ativa (funções de arrecadar e fiscalizar) é passível de delegação<sup>29</sup>. Nessa mesma linha, assevera Abraham<sup>30</sup>:

“É o caso das contribuições de interesse das categorias profissionais, instituídas pela União (detentora da competência tributária), mas que têm sua fiscalização e cobrança delegada às autarquias conhecidas como Conselhos Profissionais (Crea, CRM, Coren etc.).”

Além disso, o não exercício da competência tributária prevista e atribuída constitucionalmente a um ente político, não leva a perda da possibilidade de fazê-lo futuramente, menos ainda transfere a outra pessoa jurídica de direito público o poder para exercê-lo em seu lugar, conforme expressamente previsto no art. 8, do Código Tributário Nacional: “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

#### **2.4.1 Modalidades de Competência Tributária**

A competência tributária ainda pode ser dividida em competência tributária exclusiva / privativa, comum e residual.

---

<sup>29</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 100

<sup>30</sup> Ibidem, p. 100

São de competência tributária exclusiva ou privativa aqueles tributos que a Constituição confere a legitimidade para instituir a apenas um ente político. Assim, são de competência exclusiva da União, os impostos previstos no art. 153 da CF, que incidem sobre a renda e proventos, que incidam sobre importação e exportação e outros, as Contribuições Especiais - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas – (art. 149, CF) e os empréstimos compulsórios (art. 148, CF). Aos Estados cabem os impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS) e propriedade de veículos automotores (IPVA), conforme previsto no art. 155, incisos I, II e III da CF. Aos Municípios cabem os impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), serviços de qualquer natureza (ISSQN) e transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI), conforme previsão no art. 156, incisos I, II e III da CF. Ao Distrito Federal, por sua vez, em razão de ser um ente federado diferenciado, possui competência cumulativa de Estado e Município (art. 147, caput, parte final e art. 155 caput da Constituição Federal de 1988). Por isso caberá ao Distrito Federal tanto os impostos estaduais quanto os impostos municipais.

São de competência comum aqueles tributos que podem ser instituídos por todos os entes da federação, conforme previsão expressa na Constituição:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(..)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Por fim, há também a competência tributária residual, que consiste na capacidade da União, e apenas ela, criar impostos novos, diferentes dos já discriminados na Constituição, conforme o art. 154, I, da CF.

## **2.5 Repartição das receitas tributárias**

De maneira intuitiva, a repartição das receitas tributárias consista na divisão, de alguns tributos, entre os entes federados. Não é porque um determinado ente político detém a competência tributária para instituir um certo tributo que todo o recurso arrecadado ficará para si<sup>31</sup>.

A Constituição Federal traça, entre os artigos 157 a 162, a maneira pela qual determinados tributos arrecadados serão divididos. Como regra, a repartição segue uma lógica vertical, em que há a transferência dos tributos da União para os Estados, DF e Municípios, e dos Estados para os Municípios. Nas palavras de Marcus Abraham<sup>32</sup>:

“Importante destacar que essas receitas se originam dos próprios cofres públicos (após o processo de tributação), seja da União ou dos Estados e do Distrito Federal, que são vertidos entre estes, os Municípios e determinados Fundos de Participação e Financiamento, pelo mecanismo de redistribuição de receitas tributárias, a fim de se estabelecer um maior equilíbrio financeiro entre as unidades da federação e garantir as suas respectivas autonomias política, administrativa e financeira.”

Portanto, a repartição das receitas tributárias, é um pilar fundamental para o adequado funcionamento do federalismo brasileiro, buscando sempre equilibrar a capacidade de arrecadação à necessidade de financiamento dos serviços públicos em todas as esferas de governo.

---

<sup>31</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14 ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 172

<sup>32</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 105

### 3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A ordem constitucional atual, permite à União, ao Distrito Federal, aos Estados e aos Municípios instituírem e cobrarem tributos, como ferramenta capaz de alcançar e instituir políticas públicas que promovam o bem comum. Todavia, ao passo que a constituição brasileira estabelece as competências dos entes federados para criarem tributos, ela também impõe limites ou condições com vistas a proteção dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Assim, os limites ao poder de tributar, são um agrupamento de regras e princípios que, além de regular a atuação do poder público ao criar tributos, asseguram aos contribuintes não sofrerem arbitrariedades por parte do poder público.

Como exposto anteriormente, ao comentar sobre a competência tributária, o poder de tributar, isto é, a capacidade de os entes políticos criarem tributos, está inserida na Constituição, dessa forma as limitações impostas a esse poder, apenas poderia estar previsto no mesmo diploma legal.<sup>33</sup>

Conforme Eduardo Cavalcanti:<sup>34</sup>

“Os limites ao poder de tributar são, em sua maioria, de origem constitucional, mas, nos termos do artigo 146, II, da CF, podem ser regulados por lei complementar. Uma das principais formas de materialização dessas limitações consiste no instituto da imunidade tributária, cujos objetivos compreendem a proteção de valores políticos, morais, culturais e sociais essenciais e não permitem que os entes tributem certas pessoas, bens, serviços ou situações ligadas a esses valores.”

Dessa forma, a competência para criar tributos não é ilimitada. As limitações constitucionais ao poder de tributar orientam o Poder Legislativo – que dentro de um sistema com divisão dos poderes, exerce de forma típica a função de criar leis – e o Poder Executivo, que de forma atípica, cria tributos, a observarem parâmetros formais e materiais quando da criação de um tributo.

---

<sup>33</sup> CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2020, p. 394

<sup>34</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 47

Nas palavras de Cláudio Carneiro:<sup>35</sup>

“As imunidades tributárias, os princípios constitucionais tributários e algumas outras vedações constitucionais específicas surgiram como um mecanismo de proteção ao contribuinte no intuito de conter a “voracidade” do Estado em carrear recursos para os cofres públicos (tributar).”

Assim, o sistema constitucional tributário brasileiro, estabelece o direito do poder tributante, bem como assegura e garante direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em que restringe o poder de tributar.

### 3.1 Distinção entre Princípios e Regras

Toda norma jurídica, quando da sua interpretação e aplicação, deve estar em harmonia com o sistema como um todo, não podendo desconsiderar o contexto sistemático em que se encontra<sup>36</sup>. Podemos conceber a Constituição brasileira como um sistema, dotado de harmonia e compatibilidade entre as normas ali previstas.

Norma jurídica é gênero, do qual derivam as regras e os princípios, de acordo com sua estrutura normativa<sup>37</sup>. A norma jurídica será regra quando estabelecer norma de conduta, permitindo ou proibindo que se faça alguma coisa no plano concreto. Assim, ou a regra é obedecida ou ela é infringida, não havendo meio termo. A título de exemplo, temos a regra insculpida no art. 155, III, da CF/88, que determina que a competência para instituir o Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) aos Estados e ao Distrito Federal, ou ainda a regra que proíbe os entes políticos federados de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros, prevista no art. 150, VI, a, da CF/88.

Havendo conflito entre regras jurídicas, verificar-se-á a validade delas e sua aplicação ao caso concreto, tendo como parâmetro os critérios cronológicos (lei mais recente revoga lei mais antiga), o da especialidade na qual (norma especial se sobrepõe à norma geral) e o da hierarquia

---

<sup>35</sup> CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2020, p. 394

<sup>36</sup> GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.) – Curso de Direito Tributário Brasileiro – Volume 1 – 2ª edição especial – São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 27.

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14 ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 126

(norma superior revoga lei inferior), considerando a hierarquia do sistema jurídico brasileiro, no qual a Constituição é o ápice e padrão de validade para as demais leis infraconstitucionais.

Encontra-se na obra clássica de Ronald Dworkin a conceituação de princípios. Para ele, princípios constituem modelos abertos de argumentação, de cunho semântico abrangente e que tende a permear todo o sistema jurídico, como por exemplo o princípio da legalidade. As regras, por sua vez, constituem hipótese de incidência aplicadas no modelo “tudo ou nada” ou aplica-se a regra ou não se aplica<sup>38</sup>.

No caso de conflito entre regras, apenas uma delas deverá ser considerada válida e a outra invalidada. Os princípios, porém, não atuam numa lógica do tudo ou nada, aos princípios em conflito, aplica-se a técnica da ponderação que, a depender do caso concreto, um dos princípios em choque prevalecerá sobre o outro, mas isso não invalidará, ou deixará o princípio que não foi aplicado aquele caso concreto de ser parte integrante do sistema jurídico. Logo, em determinada situação fática de conflito, um princípio terá peso maior e será aplicado ao caso em questão, mas o outro não perderá sua validade, como acontece com as regras jurídicas.

Nas palavras de Leandro Paulsen<sup>39</sup>: “As regras, pois, caracterizam-se como sendo razões definitivas, prescrições que impõem determinada conduta, enquanto os princípios são razões *prima facie*, prescrições de otimização.” Assim, os princípios são valores a serem promovidos e permeiam todo o sistema jurídico.

Há constituições que trazem poucas regras ou princípios fundamentais acerca da tributação no bojo do seu texto constitucional. Quando assim acontece, será outorgada à lei a função de traçar todo sistema tributário. A experiência brasileira mostra que a matéria tributária é exaustivamente tratada na nossa constituição<sup>40</sup>.

Por ter status de norma constitucional, em um país de constituição rígida como a nossa – cuja alteração requer procedimento mais complexo que aquele dispensado às leis ordinárias e complementares – a legislação infraconstitucional que tente contrariar as limitações impostas

---

<sup>38</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 59-60

<sup>39</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14 ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 127

<sup>40</sup> GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.) – Curso de Direito Tributário Brasileiro – Volume 1 – 2ª edição especial – São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 30.

ao poder público para tributar, é passível de controle de constitucionalidade pelos órgãos jurisdicionais instituídos para tal.

Neste sentido, aponta Aliomar Baleeiro<sup>41</sup>:

“Ao erigir a República Federativa em Estado Democrático de Direito e, ao construir um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito, a Carta brasileira atual mostrou-se pródiga em normas limitadoras do poder de tributar e secularmente inspiradas pela Ciência das Finanças.”

### **3.2 Imunidade, Isenção e Não Incidência Tributárias**

A imunidade, conforme descrito no tópico anterior, se apresenta como uma regra jurídica, que proíbe o Estado de praticar determinada conduta no que diz respeito aos tributos, em favor da proteção de determinadas pessoas ou bens, conforme veremos mais adiante quando tratarmos das imunidades constitucionalmente previstas.

Neste sentido, a imunidade é uma norma de não incidência constitucionalmente qualificada, isto é, prevista apenas na constituição, que limita o exercício da competência tributária dos entes políticos, por isso, podemos também dizer que a imunidade é forma de competência negativa tributária<sup>42</sup>.

Logo, a imunidade, irá demarcar o limite do campo de atuação do poder público, na seara tributária. Para Cláudio Carneiro<sup>43</sup>: “Na hipótese de imunidade não há incidência tributária, não ocorre o fato gerador e, com isso, conseqüentemente, não nasce a obrigação tributária e, obviamente, não haverá qualquer pagamento de tributo.”

A imunidade pode ainda ser classificadas em subjetiva e objetiva. Será a imunidade subjetiva quando disser respeito a pessoas ou grupo de pessoas determinadas, como é o caso do art. 150, VI, a), da CF/88, que proíbe que os entes políticos cobrem impostos sobre o

---

<sup>41</sup> BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.

<sup>42</sup> CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2020, p. 394

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 403

patrimônio, renda ou serviço uns dos outros, ou ainda aquela inserida no art. 150, VI, c), da CF/88, que protege da cobrança de impostos os partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação e assistência social, no que diz respeito ao seus patrimônios, renda e serviços e desde que cumpridos determinados requisitos da lei.

Por sua vez, a imunidade será objetiva quando tiver a finalidade de proteger determinados objetos, como é o caso do art. 150, VI, d), da CF/88, que tem como fundamento a não incidência da cobrança de impostos sobre livros, jornais e periódicos, incluindo-se o papel destinado à sua fabricação, e também aquela inserida no art. 150, VI, e), da CF/88, que veda a instituição de impostos sobre vídeos ou músicas produzidas no Brasil.

Já a isenção apresenta-se como uma dispensa, por parte do ente político detentor da competência tributária, da constituição do crédito tributário. Aqui, diferentemente da imunidade, o ente político detém a competência para instituir e criar o tributo, mas por uma discricionariedade sua, não pretende ver constituído o crédito tributário em relação a determinados objetos ou pessoas. A título de exemplo, temos a Lei Estadual 2.877/1997 do Estado do Rio de Janeiro, que regula o imposto sobre veículos automotores (IPVA), nela o Estado do Rio de Janeiro dispensa do pagamento do tributo (isenta) veículos com mais de 15 anos de fabricação (art. 5, VII) e veículos cujos proprietários sejam pessoas com deficiência (art. 5, V).

Consoante Marcus Abraham<sup>44</sup>:

“A distinção da imunidade para a isenção se dá, em primeiro lugar, por um critério topográfico: as imunidades (sejam próprias ou impróprias) encontram-se na Constituição, enquanto as isenções são sempre veiculadas pela legislação infraconstitucional. Embora em alguns de seus dispositivos a Constituição denomine “isenção” situações que contemplam imunidades – *e.g.*, o art. 195, § 7º, CF/88, que estabelece serem “isentas [leia-se: imunes] de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social” –, este uso é considerado pouco técnico, por não se exigir do constituinte originário que domine com precisão a terminologia jurídica.

Em segundo lugar, como visto, no fenômeno da imunidade, a obrigação tributária principal sequer chega a nascer, havendo impossibilidade absoluta de instituição do tributo em razão da limitação ao exercício da competência tributária. Assim, ainda que o legislador infraconstitucional desejasse tributar a situação abrangida pela imunidade, não poderia fazê-lo (e, no caso das imunidades propriamente ditas, nem mesmo o constituinte derivado). Já na isenção, haveria uma obrigação tributária originária de uma norma impositiva genérica, mas há outra norma tributária específica

---

<sup>44</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 174

que dispensa o pagamento do tributo em certos casos, excepcionando a norma genérica de incidência.”

Por fim, a não incidência tributária significa dizer que determinada situação fática não encontra amparo na norma tributária. A título de exemplo podemos falar sobre a propriedade de bicicletas. Tal situação, de fato, não encontra amparo na norma tributária capaz de gerar uma obrigação tributária com o Estado. Dessa forma a não incidência tributária “é um não ser”<sup>45</sup> que como consequência não faz nascer a obrigação tributária.

### **3.3 Espécies de Limitação**

#### **3.3.1 Limitações Explícita e Implícita**

Várias são as espécies de limitações, pode-se entender como explícitas aquelas que - formalmente e de fácil identificação - estão previstas no texto jurídico. Por sua vez, são implícitas aquelas que, não insculpidas no texto jurídico, são alcançadas por meio de um ou mais dispositivos.<sup>46</sup>

#### **3.3.2 Limitações Formal e Material**

São formais aquelas que regulam a competência, o procedimento e a forma da instituição normativa a ser adotada. Assim são descritas porque não dizem respeito ao conteúdo da norma a ser instituída, regulam apenas os pressupostos para o exercício da competência.<sup>47</sup>

Por sua vez, são limitações materiais aquelas que influenciam diretamente o conteúdo semântico da lei que será criada pelo poder legislativo ou pelo poder executivo.

Ressalta-se que essas limitações não são excludentes, podendo uma mesma norma definir limitação formal e material.

---

<sup>45</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. – 17ª ed. – Rio de Janeiro, Forense, 2020, p. 204

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 128.

<sup>47</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 129. Apud GUSATINI, Riccardo. Teoria de Dogmática Delle Fonti. Milano: Giuffrè, 1998. p. 43 e ss.

## 4. PRINCÍPIOS COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

### 4.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade constante no art. 5º, II, da CF/88 (rol dos direitos e garantias fundamentais) assegura que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Em matéria tributária, o princípio da legalidade tributária está previsto na Constituição brasileira vigente em seu art. 150, I, que assim dispõe: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;**” (grifo meu) e no Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 97. Neste sentido, o princípio da legalidade, em sua forma ampla, é consequência natural da evolução para o estado de direito, a partir da ruptura com os regimes absolutistas.

Conforme Cláudio Carneiro<sup>48</sup>:

“No âmbito nacional, o princípio da legalidade foi inserido em todas as Constituições brasileiras, desde a Imperial de 1824, conforme dispunha seu art. 179, que dizia: Nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. Também a Constituição de 1891 previa, no § 30 do art. 72, o seguinte: Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado, senão em virtude de uma lei que o autorize.”

Assim, o princípio da legalidade, de vital importância para um sistema jurídico democrático, reserva à lei o estabelecimento de exigências de natureza prestacional, neste sentido aponta Eduardo Cavalcanti<sup>49</sup>: “Trata-se de uma das maiores expressões da representatividade popular, haja vista a indispensável participação do parlamento no processo de tributação, cujas diretrizes advêm do lema clássico inglês: *no taxation without representation.*”

Geralmente, no que tange a matéria tributária, o princípio da legalidade tornar-se-á concreto, em seu aspecto formal, a partir de uma lei ordinária, que é a lei comum e que para a elaboração pelas casas legislativas não necessita de quórum privilegiado<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2020, p. 451

<sup>49</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 62

<sup>50</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 16ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 71

Porém, a nossa constituição vigente, para determinados tributos específicos, indicará que será necessária a instituição de lei um pouco mais complexa quanto ao seu processo de elaboração, que precisará ser aprovada pela maioria absoluta dos representantes do poder legislativo federal, a chamada Lei Complementar.

Assim, para a aprovação de uma lei ordinária, é preciso a aprovação pela maioria simples dos membros votantes e, para a aprovação de uma lei complementar, é necessário a aprovação pela maioria absoluta dos membros do poder legislativo. Para melhor ilustração, supondo que a casa legislativa X possua 200 membros. Para a aprovação da lei ordinária, seriam necessários o primeiro número inteiro superior a metade dos presentes na sessão. Assim, se estivessem presentes na sessão 150 membros, seriam necessários 76 votos para a aprovação da lei ordinária. Por sua vez, para aprovação pelo rito de lei complementar, seriam necessários o primeiro número inteiro superior a metade dos membros. Assim, para aprovação pelo rito de lei complementar, seriam necessários 101 votos.

Para Eduardo Sabbag<sup>51</sup>:

“De um modo geral, observa-se que o constituinte, originário ou reformador, atrela à lei complementar certas matérias de especial importância, tendentes a um dado grau de polemização, para cujo regramento seria prudente a obtenção de um maior consenso entre os parlamentares.”

Dessa forma, é perceptível que os tributos que necessitam de lei complementar, por demandarem um maior esforço na sua elaboração e alteração, tendem a ser mais estáveis no que diz respeito a eventuais mudanças. São tributos que necessitam de instituição por meio de Lei Complementar:

- a) Empréstimos Compulsórios (art. 148, I e II, CF/88);
- b) Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF/88);
- c) Impostos Residuais (art. 154, I, CF/88);
- d) Contribuições Sociais Residuais (art. 195, § 4, CF/88 + art. 154, I, CF/88);

---

<sup>51</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 16ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 73

Vale ressaltar que, de acordo com o art. 62, § 1, III, da CF/88, inserido pela EC nº 32/2001, assegura que as matérias que necessitam de lei complementar para sua instituição, não poderão ser objeto de medida provisória. Logo, uma medida provisória - de competência do Presidente da República - que trate de temas afetos à lei complementar, seria inconstitucional.

#### **4.1.1 A Legalidade Estrita ou Reserva Legal**

A Reserva Legal diz respeito menos a forma e mais ao conteúdo de uma lei tributária, dessa forma, o art. 97 do CTN traz um rol de elementos/objetos que deverão necessariamente serem veiculados por meio de uma lei em sentido formal. Assim dispõe o art. 97 do CTN (Lei 5.172/1966):

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

Assim, não basta que a lei diga apenas, fica instituído o tributo x, delegando para um ato infralegal, um decreto por exemplo, a tarefa de definir a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo ou o fato gerador, em razão da reserva legal, isto é, assuntos que devem – necessariamente – estarem presentes na lei.

Em 2022, o Pleno do STF, no RE 1.381.261/RS, tendo como relator o Ministro Dias Toffoli, fixou a seguinte tese: “É inconstitucional, por afronta ao princípio da legalidade estrita, a majoração da base de cálculo de contribuição social por meio de ato infralegal.”

O Princípio da reserva legal, porém, comporta algumas exceções trazidas pelo art. 153, § 1º da CF/88, que assim dispõe: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.” Nas palavras de Aliomar Baleeiro<sup>52</sup>: “em certas hipóteses excepcionais, contempladas na Constituição, a legalidade absoluta é quebrada, estabelecendo o legislador apenas os limites mínimo e máximo, dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterar quantitativamente o dever tributário”

Os impostos em questão são, respectivamente: importação de produtos estrangeiros (II); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); produtos industrializados (IPI) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; (IOF). Todos esses impostos possuem caráter extrafiscal, ou seja, tem como sua função principal regular a economia e o comportamento na sociedade. Dessa forma, é assegurado ao Presidente da República, por meio de decreto ou portaria, por exemplo, alterar a alíquota desses impostos, sem, contudo, infringir o princípio da legalidade ou da reserva legal.

Com o advento da EC nº 32/2001, fica permitida a utilização de medida provisória em matéria tributária (art. 62, § 2º, CF/88). No entanto, esse instrumento não é Lei em sentido formal, nas palavras de Eduardo Sabbag<sup>53</sup>:

“A medida provisória se traduz em ato normativo de vida efêmera e de utilização excepcional no trato de certos assuntos, cujos pressupostos materiais atrelam-se a elementos de relevância e urgência. Resumidamente, é ato político, normativo, discricionário, excepcional, cautelar, precário e com força de lei”.

Assim, o prazo de validade de uma Medida Provisória é de 60 dias, podendo haver uma prorrogação por igual período (art. 62, § 3º, CF/88) e, não havendo conversão em lei no prazo anteriormente mencionado, perderá sua eficácia desde o início. E em caso de não conversão da MP em Lei, caberá ao Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, regular os efeitos já produzidos.

---

<sup>52</sup> BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 213

<sup>53</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 16ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 99

## 4.2 Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade, bem como os princípios da legalidade e da anterioridade, tem fundamento no princípio maior da segurança jurídica, que assegura que a “lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, previsto na Constituição, artigo 5º, XXVI.

Nesse sentido aponta o art. 150, III, a) da CF:

“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:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

Dessa forma, a Lei Maior pretende assegurar que os contribuintes não serão cobrados, em razão de uma lei que institua um tributo, sobre fatos ocorridos antes mesmo da vigência dela. Protegendo, assim, os contribuintes contra possíveis arbitrariedades do poder público no que tange à criação e cobrança dos tributos.

No mesmo sentido aponta o CTN em seu artigo 105: “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.”

O artigo 106 do CTN, todavia, excetua os casos em que a legislação tributária poderá retroagir e atingir fatos do passado:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

### 4.3 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade tributária se refere ao aspecto temporal da aplicação da lei tributária. Por isso, via de regra, um tributo não pode ser cobrado dentro de determinado lapso de tempo<sup>54</sup>.

Nos termos do artigo 150, III, b) e c), 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;

Tal princípio serve para assegurar aos contribuintes um tempo mínimo de previsibilidade, para que possam se organizar quanto aos tributos que podem-lhe ser cobrados. Assim, esse princípio tem o objetivo de assegurar ao contribuinte certa previsibilidade quanto aos fatos que podem gerar impacto tributário, por isso, a lei que reduzir ou revogar benefícios fiscais, posto que indiretamente representarão um aumento do tributo, precisam também obedecer ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal<sup>55</sup>.

O Princípio da anterioridade pode ser entendido como um período de carência no qual, ainda que exista uma lei formal que crie, majore, reduza ou revogue isenções, seus efeitos serão válidos somente depois de transcorrer determinado tempo. Vale ressaltar que a lei precisa cumprir os requisitos da anterioridade anual e nonagesimal de forma cumulativa<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 140

<sup>55</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 95

<sup>56</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 16ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 132

Nas palavras de Eduardo Sabbag<sup>57</sup>:

“Enquanto o estudo da legalidade tributária leva o aplicador da norma a entender, na tributação, a extensão semântica do vocábulo “como”, a análise da anterioridade tributária permitirá ao intérprete captar, em idêntica seara, a dimensão vocabular do termo “quando”.

Explicando: a legalidade tributária está para a “causa”, enquanto a anterioridade tributária se liga ao “efeito”; a primeira diz com a resposta à indagação “o que me imporá o pagamento?”, enquanto a segunda atrela-se à solução do questionamento “quando pagarei?”.”

O princípio da anterioridade, porém, comporta algumas exceções, previstas no parágrafo 1º do art. 150 da CF/88, segundo o qual: “A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”.

Abaixo, para melhor compreensão, traço um quadro descritivo, em relação às exceções à anterioridade anual, à anterioridade nonagesimal, e cumulativamente, a exceção em relação à anterioridade anual e nonagesimal.

| <b>EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE</b> |   |                                    |
|---|---|------------------------------------|
| <b>Exceção Anual</b>                          | <b>Exceção Nonagesimal</b>                  | <b>Exceção Anual e Nonagesimal</b> |
| IPI   | IR  | II                                 |
| Cide-Combustível e ICMS Combustível           | Alteração da base de cálculo do IPTU e IPVA | IE                                 |
| Contribuição à Seguridade Social              |   | IOF                                |
|   |   | IEG                                |
|   |   | Empréstimo Compulsório             |

Em mesmo sentido, também, aponta a Súmula Vinculante nº 50, segundo a qual: “norma legal que altera prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita à anterioridade.”

<sup>57</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 16ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 118

#### 4.4 Princípio da Isonomia

O *caput* do artigo 5º da Constituição Federal assevera que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, constituindo assim o princípio da igualdade em sentido formal. Dessa forma, aqueles que se encontrarem em uma mesma situação jurídica receberão tratamento igualitário<sup>58</sup>.

No entanto, para além da igualdade em seu sentido formal, o sistema tributário vigente preocupa-se em garantir também a igualdade em seu sentido material ou fático, levando em consideração as peculiaridades e diferenças entre os indivíduos, constituindo, dessa forma, o princípio da isonomia.

Levando em consideração a Isonomia, o Estado deve tratar igualmente os iguais e de forma desigual os desiguais, na proporção de suas diferenças, o que dá origem ao conceito de justiça distributiva<sup>59</sup>.

Na seara tributária, revela o art. 150, II, da CF/88:

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

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;”

Por outro lado, o artigo 145, § 1º, da CF assegura:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

---

<sup>58</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 69

<sup>59</sup> *Ibidem*

Dessa forma, ao mesmo tempo em que a nossa carta Magna assegura a igualdade em seu sentido formal, ela também revela um outro princípio que se relaciona e promove a isonomia: o princípio da capacidade contributiva.

Para esse princípio, haverá uma discriminação positiva, de modo que aqueles que possam contribuir mais para o Estado, assim o façam, da mesma forma, aqueles que possam contribuir menos, em razão de sua menor capacidade contributiva, assim o farão.

Basicamente, duas técnicas são utilizadas para garantir a isonomia e a justiça distributiva: a progressividade dos tributos e a seletividade. Na progressividade, aumenta-se a alíquota do tributo conforme maior for a base de cálculo. Essa técnica é utilizada no imposto de renda (IR), por exemplo, cuja alíquota atualmente varia de 0 a 27,5, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. A seletividade, por seu turno, prescreve que os produtos, as mercadorias e os serviços sejam tributados de forma inversamente proporcional à sua essencialidade. Dessa forma, no geral, os alimentos seriam menos tributados, pois precisamos deles para manutenção da vida, ao passo que bebidas alcóolicas, cigarros e joias, por exemplo, sofreriam uma maior carga tributária.

#### **4.5 Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco**

O artigo 150, IV, da CF/88 preconiza que os entes políticos tributantes não utilizem o tributo com efeito de confisco, isto é, ser utilizado como meio de punição ou se apresentar de uma forma que se torne insustentável para o contribuinte pagá-lo.

Nas palavras de Eduardo Cavalcanti<sup>60</sup>:

“O limite ao confisco revela um conceito aberto, com certo grau de abstração prática, mas com significativa valoração ideológica e de política tributária, de certo modo até maior do que o efeito jurídico propriamente dito.

Cuida-se, portanto, de um evidente limite ao poder de tributar porquanto desvincula a tributação da responsabilidade por ilícitos, inibe tributação excessiva e afasta subjetividades na formação da regra de incidência tributária.”

---

<sup>60</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 104

Dessa forma, a nossa legislação tributária assegura que o contribuinte não será tributado de forma desproporcional, isto é, de forma que exceda a sua capacidade contributiva ou, ainda, que o tributo seja utilizado como forma de punição em função de uma transgressão legal. Em função do conceito aberto do que vem a ser confisco, caberá ao intérprete da lei, a tarefa de definir quando há ou não um tributo com efeito de confisco. Para Leandro Paulsen<sup>61</sup>: “Costuma-se identificar o confisco com a tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável, que absorve a própria fonte da tributação.”

Embora a multa não seja um tributo (conforme prescreve o art. 3º do CTN), a Jurisprudência do STF, por meio da ADI 1.075/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello e julgado em 1998, qualificou como confiscatória a multa pecuniária no montante de 300% sobre o valor da operação que não havia emitido a nota fiscal correspondente. Em diversos julgados, o STF, tem entendido que a vedação do efeito confiscatório se estende, também, às multas pelo descumprimento da lei tributária.

#### **4.6 Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas**

Nos termos do art. 150, V, da CF/88:

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

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;”

Esse princípio revela a liberdade de locomoção das pessoas e seus bens em âmbito nacional, que não pode, a pretexto de uma exação tributária, ser limitada pelos entes políticos tributantes, com exceção da cobrança do pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

---

<sup>61</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14 ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 258

#### **4.7 Princípio da Vedação à Isenção Heterônoma**

Conforme tratado em tópico anterior, a isenção configura-se como uma faculdade do ente político detentor da competência tributária para dispensar o contribuinte do pagamento de determinado tributo.

Nessa linha, em prestígio ao pacto federativo<sup>62</sup> o art. 151, III, da CF/88 prevê que: “Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

De forma clara, a Constituição assegura que a União não concederá isenção de tributo que não seja de sua competência, afetando os demais entes políticos e sua autonomia conferida pela Carta Magna.

Portanto, a isenção autônoma – aquela conferida pelo ente político detentor da competência tributária – é permitida, ao passo que a isenção heterônoma, conferida por ente federado diferente daquele que a Constituição atribui a competência para criar o tributo, é vedado pelo nosso ordenamento.

Por analogia, embora a Constituição seja silente quanto a isso, aos Estados também é defeso conceder isenção de tributos de competência dos municípios. A ideia aqui é de proteção do pacto federativo e garantia da autonomia dos entes políticos constituídos.

#### **4.8 Princípio da Uniformidade Geográfica**

Inserido no art. 151, I, da CF, esse princípio prescreve que é proibido à União criar tributo que não seja uniforme em todo o País, ou que implique distinção ou preferência em relação a determinado Estado, ao Distrito Federal ou a Município. Por outro lado, o mesmo dispositivo assegura que a União poderá conceder incentivos fiscais que promovam o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do território nacional.

---

<sup>62</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 119

## 5. IMUNIDADES COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Conforme tratado anteriormente, as imunidades são regras jurídicas proibitivas, relacionadas a determinadas pessoas ou objetos (imunidade subjetiva ou objetiva), e que encontram amparo na nossa Constituição Federal. As imunidades têm por objetivo delimitar o escopo de competência dos entes políticos tributantes. Assim, falar em imunidade é falar sobre incompetência tributária, ou seja, um espaço fora do campo de atuação de poder de tributar.

### 5.1 Imunidade Recíproca dos Entes Políticos

A imunidade recíproca dos entes políticos federados assim é chamada pois abrange uma análise combinatório entre todos os entes políticos federados de forma recíproca<sup>63</sup>, ou seja, vale para todos eles na relação uns com os outros.

Assim dispõe o art. 150, VI, a) da CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”

Realizando uma interpretação literal do texto, verifica-se que essa imunidade não alcança todas as espécies de tributos, mas somente os impostos relativos ao patrimônio, à renda e aos serviços. Neste sentido, o STF, ao julgar o RE 253.472/SP, entendeu que a imunidade recíproca está limitada apenas aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços, não alcançando o IPI e o ICMS, por exemplo, que são impostos que incidem sobre a produção e circulação de riqueza. Da mesma forma, por interpretação literal, a imunidade em questão não alcançaria as taxas e as contribuições.

É extensível, também, a imunidade recíproca às autarquias e fundações mantidas pelos entes públicos federados, além da empresa pública de serviço postal, nos termos do art. 150, § 2º, da CF

---

<sup>63</sup> CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2020, p. 411

## 5.2 Imunidade dos Templos Religiosos de Qualquer Culto

Também chamada de imunidade religiosa<sup>64</sup>, tem previsão no art. 150, VI, b), da CF e fundamenta-se no art. 5, VI, da CF/88, que garante a liberdade de culto, e a igualdade entre os cultos, tendo em vista que o Brasil é um Estado considerado Laico, isto é, não possui uma religião oficial.

Assim dispõe a nossa Constituição de 1988:

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

VI - instituir impostos sobre:

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; “

Cumpra mencionar que o texto constitucional, ao falar sobre imunidade religiosa, diferentemente do que acontece com a imunidade recíproca, não fez alusão a determinados impostos, dessa forma, essa imunidade abarca todos os impostos possíveis, não alcança, porém, outras espécies tributárias, como as taxas e as contribuições.

Havia uma discussão, que chegou ao STF, e foi objeto de julgamento no RE 562.351/RS, sobre a imunidade religiosa ser extensiva à Maçonaria. O entendimento do Supremo Tribunal Federal foi de que a imunidade religiosa não abarca a Maçonaria, uma vez que não professam nenhuma religião.

## 5.3 Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos

De acordo com o artigo 150, VI, d) da CF, não podem incidir nenhum tipo de imposto sobre livros, jornais, periódicos e, inclusive, ao papel destinado à sua impressão. A Constituição não faz ressalva quanto ao valor artístico ou didático, relevância ou qualidade cultural do

---

<sup>64</sup> CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2020, p. 428

material<sup>65</sup>. Essa imunidade tem como postulado garantir o acesso à educação, à cultura e à informação.

De forma extensiva, surge a Súmula Vinculante nº 57, segundo a qual: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, *d*, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias.”

#### **5.4 Imunidade dos Partidos Políticos, Sindicatos, Entidades Educacionais e Assistenciais**

Trata-se de imunidade subjetiva e condicionada, uma vez que destinada a determinadas pessoas previstas no art. 150, VI, *c*) da CF, e que realizam importante serviço à sociedade, e que, para a fruição da imunidade, precisam cumprir alguns requisitos.

Os requisitos à fruição da imunidade estão constantes no art. 14 do CTN, logo para a fruição da imunidade, essas entidades precisam cumprir cumulativamente essas determinações:

“Art. 14 (...)

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

#### **5.5 Imunidade de Fonogramas e Videofonogramas**

A partir da EC n 75/2013, passou a constar no rol de imunidade do artigo 150 , VI, *e*), da CF, a chamada imunidade musical. De acordo com o texto constitucional, não serão criados impostos sobre videofonogramas e fonogramas musicais produzidos no Brasil, cujas obras

---

<sup>65</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 144

sejam de autores brasileiros e/ou obras em geral (estrangeiras), interpretadas por autores brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. Dessa forma, “a inovação constitucional alcança as obras nacionais produzidas em som ou som e imagem, tanto na sua dimensão intelectual quanto dos suportes e arquivos que os veiculem (...)”<sup>66</sup>. Tal imunidade tem como fundamento evitar a pirataria e garantir uma maior difusão e acesso à cultura.

---

<sup>66</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Direito Tributário*. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 147

## CONCLUSÃO

A Sociedade nasce e se fundamenta a partir de duas teorias, a teoria orgânica de sociedade, na qual os indivíduos se agrupam de forma natural e espontânea, por meios dos instintos, para ocupar diferentes funções e, com isso, assegurar o bem comum. A teoria mecânica de sociedade, por sua vez, acredita que a sociedade se funda a partir de um acordo de vontade entre os indivíduos, que renunciam parte de sua liberdade, para, também, alcançar o bem comum e que, sem esse pacto associativo, não seria possível a consecução dos seus objetivos. Essa teoria ganha destaque a partir dos contratualistas entre os séculos XVII e XVIII e, atualmente, fundamenta inclusive a noção de democracia.

É a partir do século XVI que surge a noção de estado como a concebemos hoje. O estado seria uma forma (evolução) de organização da sociedade, dotada de determinadas características, como a) território delimitado; b) governo soberano e c) um povo. Dessa forma é também objetivo do estado a persecução do bem comum. A noção de bem comum é relativa no tempo e no espaço.

Para alcançar o bem comum, o estado precisa de recursos e, em uma sociedade capitalista como a nossa, esse recurso pode ser entendido como o dinheiro. É, em razão disso, que o estado cobra dos contribuintes os tributos. Assim, o tributo nada mais é do que uma ferramenta utilizada pelo estado para alcançar o bem comum, através das políticas públicas instituídas, como o direito à saúde, à educação, à segurança e tantas outras. Atualmente, o tributo é a principal fonte de receita do Estado Brasileiro, que arrecadou, só em 2023, 3.5 trilhões de reais, cerca de 32% do Produto Interno Bruto do País (PIB). É possível concluir, portanto, que sem a cobrança dos tributos, não seria possível a manutenção e execução das atividades propostas pelos estados.

Para organizar a arrecadação do tributo, o Estado brasileiro cria um sistema, um conjunto ordenado de normas que formam uma unidade, o Sistema Tributário Nacional. É através dele que o Estado conceitua tributo, define competência, cria tributos, diz quem é o sujeito passivo da relação obrigacional, a base de cálculo e a alíquota incidente e define o prazo para pagamento.

Porém, da mesma forma que o Sistema Tributário Nacional possibilita a criação e cobrança dos tributos, ele também delimita o campo de atuação dos entes tributantes, através dos princípios e das imunidades tributárias. Enquanto os princípios são postulados de orientação, destinados ao poder legislativo ao criar as leis, as imunidades são regras proibitivas que afastam a competência dos entes políticos em relação a determinadas pessoas ou objetos.

Tanto os princípios quanto as imunidades buscam preservar e garantir direitos de vital importância para a sociedade brasileira, como a segurança jurídica, a igualdade, a liberdade de crença, acesso à cultura e à educação e tantos outros.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. – Rio de Janeiro: Forense, 2018

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5 ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 10 ed. – São Paulo, Malheiros Editores, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: [[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)]. Acesso em: (31 de julho de 2023).

BRASIL. LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.

BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 146.733-9 - SP. Rel. Moreira Alves.

CARNEIRO, Cláudio. Curso de direito tributário e financeiro. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2020.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito Tributário. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. – 17ª ed. – Rio de Janeiro, Forense, 2020.

DALARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 2 ed. – São Paulo, Saraiva, 1998.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.) – Curso de Direito Tributário Brasileiro – Volume 1 – 2ª edição especial – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MALUF, Sahid. Teoria Geral do Estado; atualizador prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. 34 ed. - São Paulo, Saraiva, 2018.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14 ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 16ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024.