

Direitos fundamentais e tributação: os limites constitucionais ao poder estatal de tributar e o princípio da vedação ao confisco.

Mariana Pineda VILLAR¹
Rosane Cristina LEMES²
Ana Laura Teixeira MARTELLI³

RESUMO: Buscou-se por meio deste trabalho o estudo sobre os direitos fundamentais e tributação, levando-se em conta os limites constitucionais ao poder estatal de tributar e o princípio da vedação do confisco. A fim de demonstrar a efetivação do direito tributário, foram realizadas abordagens de alguns conceitos próprios do direito tributário na sua essência, com objetivo de demonstrar suas interferências na vida dos contribuintes. Por fim, o ponto central da pesquisa fora na apresentação dos limites concernentes à tributação e ao princípio da vedação do confisco.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direitos Fundamentais. Limitações ao poder de tributar. Confisco.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho teve por escopo de estudo, apresentar aspectos do direito tributário e direitos fundamentais, nesse passo, o poder de tributar e as limitações do estado, juntamente com os princípios informadores e imunidades do direito tributário e por fim, um breve estudo sobre o princípio da vedação ao confisco.

Em decorrência das necessidades sociais, necessário se fez a criação de tributos. Porém, mesmo com o este poder de tributar dos entes políticos, foram criadas hipóteses de imunidade em relação a este dever. De modo que não poderá ser cobrados tributos de instituições, por exemplo, que gozam de imunidade, como as entidades religiosas.

¹ Discente do 10º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. mari_pvillar@hotmail.com.

² Discente do 10º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. rosanelemes91@hotmail.com.

³ Docente do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. analaura.martelli@gmail.com. Orientadora do trabalho.

Com isso, os direitos fundamentais e a Constituição Federal impõem limites do poder de tributar do Estado, protegendo e resguardando a coletividade dos possíveis abusos dos entes políticos.

O trabalho ainda versará sobre os princípios que regulam sobre o Direito Tributário, tais como Legalidade estrita, Isonomia tributária, Anterioridade, Irretroatividade, Capacidade contributiva.

Possibilitará um conhecimento sobre as imunidades tributárias, revelando quais são os entes que possuem isenções quanto ao dever de tributar.

Utilizou-se demonstrar que o princípio da vedação ao confisco é uma fora clara de impossibilitar que o estado por meio do poder de arrecadar tributos, não possa confiscar bens e subtrair propriedade particular.

Saliente-se que o direito de tributar da União, Estados, Distrito Federal e Município, devem existir para arrecadar tributos e serem investidos para o bem social e para sobrevivência.

Em sendo assim, para a construção e conclusão da presente pesquisa fora utilizado o método dedutivo, partindo de aspectos gerais dos temas versados para que assim, num segundo momento, com especial enfoque para o princípio da vedação ao confisco, se atinja o ponto específico que justifica sua existência, para tanto, no tocante a técnica a ser utilizada, esta será baseada na consulta à doutrina digitalizada e impressa.

2 DEFINIÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A definição da expressão Direito Tributário revela um vasto campo de entendimentos doutrinários, de modo que deve ser agregados alguns posicionamento acerca.

Sergio Pinto Martins (2003, p. 30-31), revela que Direito Tributário é:

O Direito Tributário é um conjunto, pois forma um todo organizado, um sistema.

Tem o Direito Tributário princípios próprios, como o da legalidade, da anterioridade etc.

As principais regras estão contidas na Constituição, no Código Tributário Nacional (CTN) e outras leis esparsas. O fato de o Direito Tributário ter um

código evidencia também que tem um conjunto de regras próprias, indicando uma espécie diferenciada do ramo Direito.

Há instituições próprias, como o Ministério da Fazenda, as Secretarias Estaduais da Fazenda, os Conselhos de Contribuintes, os Tribunais de Impostos e Taxas etc.

O objetivo do Direito Tributário é verificar as relações do Estado no que diz respeito a seu poder de tributar.

Neste contexto, assevera Hugo de Brito Machado (2009, p. 50) que:

É possível conceituar *Direito Tributário* como o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

Eduardo Sabbag (2011, p. 37), se posiciona no sentido de que “o Estado necessita, em sua *atividade financeira*, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas”.

Revela-se, portanto, que Direito Tributário nada mais que a forma de arrecadação de tributos, redirecionando-o as necessidades sociais da população.

3 ATIVIDADE ESTATAL DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

O estado arrecada tributos por meio de imposto que são incorporados em todos os produtos e objetos adquiridos pela população, com o fim de proporcionar melhorias sociais (saúde, educação etc.).

Dentre as atividades estatais para arrecadação de tributos, estão vinculados os dispostos no artigo 157 da Constituição Federal:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

De acordo com o artigo supracitado, os tributos disponibilizados pela União serão destinados com finalidade de propiciar aos Estados meios essenciais para o bem social (condições de saúde, educação, laser etc.).

Como pode ser analisado por meio do artigo 155 da Constituição Federal, a competência dos Estados consiste em:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
 - II - 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;
 - III - propriedade de veículos automotores.
- [...]

A atividade estatal, portanto, é desenvolvida com finalidade de arrecadação de tributos dos contribuintes, para que seja revertido em prol dos mesmos.

Luciano Amaro (2010, p. 118-119), dispõe sobre as atividades que podem ser desenvolvidas pelo poder estatal:

Para os tributos cuja exigência depende de determinada *atuação estatal*, referível ao contribuinte, o *critério de partilha* se conecta com essa atuação: a pessoa política (União, Estado, Distrito Federal ou Município) que a estiver desempenhando legitimamente tem competência para cobrar o tributo (taxa de polícia, taxa de serviço público, pedágio ou contribuição de melhoria). Se se tratar de contribuição de melhoria relativa a sua obra federal, a competência é da União. Se o Estado exerce o poder de polícia em certa hipótese, dele é a competência. Ou seja, o exercício da competência, nessas situações, fundamenta-se na *prestação* que lastreia o tributo (serviço público poder de polícia, via pública que o Poder Público conserva e o indivíduo utiliza, ou realização de obra pública que valorize a propriedade do indivíduo).

A atuação estatal está disposta na Constituição Federal, de modo que o Estado possui legitimidade e para atuar deve estar em consonância com o que estiver exposto no dispositivo legal.

Os Estados e ao Distrito Federal tem competência para criar impostos de acordo com o prescreve o artigo 155 da Constituição Federal, como a transmissão *causa mortis*, doação de bens ou direitos, dentre outros impostos, tais como o IPVA e o ICMS.

De modo que a competência tributária é restrita para instituição de contribuição social, contribuintes definidos e destinação expressa (AMARO, 2010, p. 121).

Portanto, a atividade estatal para a arrecadação de impostos está disciplinada na Constituição Federal e para que essa atuação seja válida é necessário observar os ditames legais, a fim de não causar prejuízos e não estar contrariando a lei.

4 DIREITOS FUNDAMENTAIS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

No que diz respeito aos direitos fundamentais, os quais se encontram principalmente no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, sabemos que eles existem como forma de barrar o próprio Estado, para que a dignidade da pessoa humana não seja violada, sendo assim, José Afonso da Silva (2001, p. 178) esclarece que:

Direitos fundamentais do homem constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque, além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual para todas as pessoas. No qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos.

Desta forma, os direitos fundamentais possuem peculiaridades individualizadoras, assim o Estado não pode ter uma atuação opressiva, deve respeitá-los, para que assim possa garantir aos cidadãos utilizarem dele quando sentirem-se ameaçados.

Segundo Roque Antonio Carrazza (2009, p. 433):

Diante de tudo o que ficou consignado, parece certo que o Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas.

Como se vê, ante a ausência do sistema tributário nacional em estar em harmonia com as propostas constitucionais, os direitos fundamentais não serão respeitados na esfera tributária.

Mais uma vez observando as grandes lições de Hugo de Brito Machado (2009, p. 33), entende-se que:

Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão.

Em sendo assim, em matéria de tributação o Estado deve enxergar os Direitos Fundamentais acima de tudo, respeitando os princípios constitucionais tributários, principalmente o da Legalidade, Igualdade, Capacidade Contributiva e por último o da Anterioridade, o que será assunto em nosso próximo capítulo.

5 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

No que tange ao tema, na difícil missão de buscar o melhor conceito para o termo em análise Riccardo Guastini *apud* Paulo Bonavides (2000, p. 230-231) assevera que:

Em primeiro lugar, o vocábulo 'princípio' se refere a normas (ou a disposições legislativas que exprimem normas) providas de um alto grau de generalidade. Em segundo lugar, os juristas usam o vocábulo 'princípio' para referir-se a normas (ou a disposições que exprimem normas) providas de um alto grau de indeterminação e que por isso requerem concretização por via interpretativa, sem a qual não seriam suscetíveis de aplicação a casos concretos. Em terceiro lugar, os juristas empregam a palavra 'princípio' para referir-se a normas (ou disposições normativas) de caráter 'programático'. Em quarto lugar, o uso que os juristas às vezes fazendo termo 'princípio' é referir-se a normas (ou a dispositivos que exprimem normas) cuja posição na hierarquia das fontes Direito é muito elevada. Em quinto lugar, os juristas usam o vocábulo 'princípio' para designar normas (ou disposições normativas) que desempenham uma função 'importante' e fundamental' no sistema jurídico conjunto (o Direito Civil, o Direito do Trabalho, o Direito das Obrigações). Em sexto lugar, finalmente, os juristas se valem da expressão 'princípio' para designar normas (ou disposições que exprimem normas) dirigidas aos órgãos de aplicação, cuja específica função é fazer a escolha dos dispositivos ou das normas aplicáveis nos diversos casos. (grifo nosso)

À vista disto, fica evidente, acerca do conceito de princípio de que ele vai indicar uma ideia inicial de estudo, já que ele opera como pilar, alicerce e sendo de fato, um postulado ou verdade incontestável.

Em sendo assim, vamos tecer o exame dos princípios constitucionais tributários.

a) Legalidade estrita

A Constituição Federal versa sobre a legalidade de forma ampla e geral disciplinada no artigo 5.º, II, e ainda de forma específica quanto aos tributos no art. 150, I Explica Eduardo Sabbag (2012, p. 64):

No plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há *Estado de Direito*, há, reflexamente, a *legalidade* no fenômeno da tributação. Em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito.

Por tais razões, não se pode raciocinar que em um Estado de Direito, no qual os poderes estão limitados pela Lei, que um tributo seja instituído por qualquer instrumento que não seja esta.

Outrossim, pelo princípio em questão todos os elementos essenciais do tributo devem estar previstos na Lei, podendo ser considerados como elementos essenciais do tributo todos os elementos que vão compor uma obrigação tributária. De acordo com Luciano Amaro (2010, p. 135):

O Código Tributário Nacional exprime o princípio da legalidade, com as nuances que examinamos, ao alinhar, nos incisos do art. 97, o campo reservado à lei. Consoante proclama esse dispositivo, somente a lei pode instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los.

Logo, o artigo 97 do Código Tributário Nacional sugere bem o teor do princípio da legalidade, uma vez que recomenda, expressamente, as circunstâncias que precisam estar obedecidas em lei para se estabelecer, com efeito, um tributo.

b) Isonomia tributária

No capítulo do sistema tributário da Constituição Federal, o artigo 150, inciso II, reporta o conteúdo do *caput* do artigo 5º da mesma Carta Constitucional, estudando o princípio da igualdade no setor da tributação. Neste diapasão, Luciano Amaro (2010, p. 138) afirma que:

Trata-se de postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência. Enquanto o art. 5º expõe a temática da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, da CF, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação.

Também Hugo de Brito Machado (2009, p. 38) ressalta que:

O *princípio da igualdade* é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todos o território nacional.

Tal dispositivo exige uma atenção voltada principalmente para a tributação do imposto e renda da pessoa física, haja vista que este procurou proibir o tratamento desigual tendo em vista a função exercida pela pessoa (como, por exemplo, autoridades públicas).

Note-se, contudo, que o princípio da isonomia, está voltado para o legislador no período da instituição, a lei não poderá tratar, de forma desigual, os contribuintes que estejam em situações equivalentes. Ademais, este princípio ainda está voltado para aplicá-lo no momento em que perante uma situação de desigualdade, o aplicador não pode aplicar a lei, de forma igual, para os contribuintes com capacidades diferentes, pois aqui, debate-se qual o limite de liberdade que o operador do direito apresentaria para fazer essa valoração.

c) Anterioridade

O princípio da anterioridade não se confunde com o princípio da irretroatividade, vez que o a da anterioridade é muito mais abrangente do que a irretroatividade.

Interessante observar que pelo princípio da anterioridade, a lei somente poderá ser aplicada no exercício financeiro posterior ao qual foi publicada. Neste contexto, assevera Roque Antonio Carrazza (2009, p. 196):

Como se vê, o princípio da anterioridade veda a aplicação da lei instituidora ou majoradora do tributo (caso, por exemplo, da que extingue ou reduz isenções tributárias) sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor. Neste sentido, tolhe o agir não só da Administração Fazendária, como do próprio Poder Legislativo, já que o impede de estabelecer que lei com tais características colha fatos ocorridos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada”.

Em sendo assim, admite-se, dessa forma, para o contribuinte, um planejamento fiscal, antes que se inicie o exercício financeiro, haja vista que ele poderá saber quais os tributos que irão atingir a sua atividade econômica e também qual será o seu valor respectivo valor. Tal é o motivo que o princípio da anterioridade é também conhecido como princípio da não surpresa.

d) Irretroatividade

No que concerne ao princípio da irretroatividade, que está elencado no art. 150, inciso III, a, da CF/1988, a regra geral é que a lei que aumentar ou instituir tributo nunca poderá retroagir, assim, ela só poderá atingir os fatos concretos (fatos geradores) posteriores à sua vigência. Com feito, esta é a opinião de Luciano Amaro (2010, p. 142):

No campo da *criação* ou *aumento* de tributo, como vimos, o princípio é inafastável: a lei não pode retroagir; aplica-se tão só aos fatos futuros, isto é, pospostos cronologicamente ao momento de entrada em vigor da lei de tributação. Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (ou exigível em montante inferior), será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.

Denota-se, assim, que a Constituição não se satisfaz em obedecer à impossibilidade de retroação da lei que instituir ou majorar tributos. Por tudo isto, a lei que instituir ou aumentar tributo poderá ser aplicada somente no exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada.

e) Capacidade Contributiva

Em se tratando de capacidade contributiva, o §1.º do art. 145 da CF/1988 determina que tal princípio, portanto, quem tem mais contribui com mais, quem tem menos contribui com menos, e quem não pode contribuir para formação da receita do Estado, sem comprometer a sua própria subsistência, não contribuirá com nada.

Assim sendo, a capacidade contributiva, se arrola de um jeito muito perto ao princípio da igualdade, até mesmo porque os dois apontam para um ideal de justiça.

Tal entendimento nas palavras de Rodrigo Fonseca Alves de Andrade (2001, p. 127) *apud* Luciano Amaro (2012, p. 154). Diz o doutrinador:

Nesse sentido, diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário.

Vale consignar, finalmente, que em nosso sistema tributário não temos os denominados impostos indiretos que estão atualizados no preço das mercadorias, desta maneira, o cidadão que ao comprar o produto acabará aguentando o pagamento de tais impostos. Com efeito, esta característica do nosso sistema tributário danifica a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Dito isto, deve-se frisar que o legislador deve se utilizar de técnicas conforme o imposto em questão para assim, se dar saída à capacidade contributiva.

6 O PODER ESTATAL DE TRIBUTAR

Entende-se por competência tributária a qualidade atribuída às pessoas jurídicas de direito público interno para instituir tributos discriminados nas Constituições (DENARI, p. 39).

O poder de tributar é conferido por meio da Constituição Federal, para que assim o Estado, por meio dessas atribuições possa exigir de toda população o pagamento de tributos pré-estabelecidos.

De acordo com André Murilo Parente Nogueira e Maria Izabel Souza Rosso (2007, p. 197), o poder estatal deve impor a população, o pagamento de tributos, para que se possa por meio dessas arrecadações possibilitarem melhorias nas prestações estatais, afirmando eles que:

Portanto, junto ao desenvolvimento de um Estado Social advém um Estado Fiscal complexo, acarretando em salutar desenvolvimento do sistema tributário, principalmente, no que concerne ao Estado Constitucional ou de Direito, com fito de frear o ímpeto arrecadatário em detrimento do particular, para, em seguida, desenvolver-se a função extrafiscal do tributo.

Portanto, evidente que em um Estado paternalista, tal como o que vivemos, o caráter social do tributo resta notório, deixando às evidências o caráter fiscal desse mesmo modelo de Estado, que sobrevive, ao menos em parte considerável de sua receita, através contraprestação fiscal de seus tutelados.

Neste pensar, cabe a todos contribuírem, de forma equilibrada e consoante sua capacidade contributiva, para que o Estado possa laborar na consecução de suas tarefas, de tal sorte que o pagamento de tributo consiste em um dever fundamental dos contribuintes, um preço à manutenção de sua liberdade, propriedade privada e da obtenção de prestações estatais.

Essa tem sido a regra do Estado contemporâneo, um Estado Constitucional Fiscal Social, que é mantido, em grande parte, pelas receitas tributárias e que, com essas, busca a realização de seus fins sociais, inclusive, por vezes e ao arripio da Constituição Federal, extrapolando os limites toleráveis de tributação, tal como percebemos no hodierno Estado brasileiro.

Com efeito, chega a ser visível à assertiva de que por meio da arrecadação de tributos do poder estatal, é que se manterá as condições que dêem ao menos honradas dos contribuintes viverem com dignidade.

Para diminuir e minimizar os inúmeros abalos e diferenças existentes na sociedade brasileira, é que o poder tributário, em sua feição extrafiscal, assume aspecto de instrumento apto a alavancar a justiça distributiva e inclusão social (NOGUEIRA, ROSO, 2007, p. 198).

O Código Tributário Nacional, veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino (Artigo 11), demonstrando-se desta forma, que não deve haver diferenciação tributária.

Ademais, as taxas cobradas pelos Estados, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de

polícia, ou a utilização, efetiva, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (Artigo 77).

O artigo 35 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a competência dos Estados:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários. tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

O artigo 102 do CTN (Código Tributário Nacional) revela que a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, nos respectivos limites em que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Portanto, por meio destes dizeres expostos, o poder estatal determina que todos os cidadãos paguem impostos referentes a toda e qualquer mercadoria, afim de que estes valores recolhidos sejam destinados a proporcionar melhorias com fins sociais.

7 LIMITES CONSTITUCIONAIS DO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

A Constituição Federal, por meio de suas atribuições, estabelece a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os limites que estes entes podem acarretar aos contribuintes.

Luciano Amaro (2010, p. 115), contempla sobre as atribuições de cada ente político e sua interferência dentro do contexto social e conclui seus ensinamentos nos seguintes termos conclusivos:

Numa Federação, especialmente na brasileira, em que mesmo os Municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição preocupa-se com o prover de recursos os vários entes

políticos- União, Estados, Distrito Federal e Municípios- a fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios.

No que respeita às receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de *partilha de competência* e de *partilha do produto da arrecadação*. No primeiro mecanismo- que mais de perto vai interessar-nos – o *poder de criar tributos* é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

É por meio dos dizeres já estabelecidos na Constituição Federal, que se protegerá a competência de cada ente, cada qual atuando em conformidade com suas possibilidades e poderes já determinados, não possibilitando abuso por parte desses entes.

A competência Tributária, portanto, é a competência para criar tributos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Impondo limites para criar e definir os tributos, obedecendo aos critérios de partilha determinados na Constituição Federal (AMARO, 2010, p. 115).

No que tange a atribuição constitucional de tributar, revela-se a imprescindibilidade dispor o artigo 6º, do Código Tributário Nacional, que revela claramente sobre a competência:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Com efeito, é visível que a competência de tributar será atribuída, não somente para a Constituição Federal, mas também para as Constituições Estaduais, Distrito Federal e Municípios. Em verdade, o poder de tributar é estendido para os outros órgãos, a fim de que os tributos arrecadados possam beneficiar não só a União, mas também os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Neste viés, o artigo 150 da Constituição Federal, demonstra claramente as limitações do poder de tributar, veja:

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;

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;

III - cobrar tributos:

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

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;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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;

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

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

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

[...]

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Em linhas gerais, como se observou a limitação imposta na Constituição Federal, é no sentido de que há o direito de tributar, porém, deve se levar em conta algumas vedações constantes, a fim de que esse poder não seja absoluto, mas sim limitado a disposições legais, que beneficiam entes que possuem algum tipo de imunidade pré-estabelecido por lei.

Zelmo Denari (2002, p. 38), dispõe neste sentido, revelando que em sede do Direito Tributário Brasileiro, é de suma importância destacar que as limitações tributárias impostas, não são absolutas, traduzem-se de forma a impor aos contribuintes o pagamento de tributos a União, Estados, Distritos Federais e Municípios. Veja:

Se o poder tributário permite ao ente público impor deveres ao contribuinte, o exercício desse direito não é absoluto, nem irrestrito. De fato o legislador

constitucional estabeleceu vedações ao poder de tributar, limitando o campo de atuação do ente público, por meio das imunidades tributárias, que identificam, no plano subjetivo, quais as pessoas (v.g. entidades religiosas ou sem fins lucrativos) ou, plano objetivo, quais os bens (v. g livros, jornais e revistas) que devem ser colocados a salvo da tributação; e por meio dos princípios tributários, que vinculam o poder tributário tanto no momento de legislar sobre a matéria, bem como no momento de cobrar os tributos estabelecidos legalmente.

Por meio destes dizeres, é possível se verificar que o poder tributário não é absoluto, pois há entes que possuem imunidades tributárias, assim como entidades religiosas e a limitação ao poder de tributar consiste em restrições impostas aos Estados com forma de impossibilitar abusos.

Luciano Amaro (2006, p. 106-107) assim se pronuncia:

A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários.e nas imunidades tributárias (técnica por meio da qual, na definição do campo sobre que a Constituição autoriza a criação de tributos, se excepcionam determinadas situações. que ficam, portanto, fora do referido campo de competência tributária). Essa matéria é objeto de seção específica da Constituição (arts. 150 a 152), justamente com o título "Das Limitações do Poder de Tributar", no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional.

Mas os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção das "Limitações do Poder de Tributar".

Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica. [...]

Desse modo, as chamadas "limitações do poder de tributar" integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição. de os entes políticos criarem tributos).

Como se observou, a limitação consistente no poder de tributar revela-se como forma de restrição do exercício do Poder de Tributar do Estado, qualquer abuso aos preceitos já estabelecidos por lei, geraria ato não permitido.

Nas situações que ultrapassam os limites fixados, ou desatendem a princípios ou formas estabelecidas, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente *inexiste* (AMARO, 2006, p.107).

Outrossim, como forma de corroborar as afirmativas expostas, o artigo 9º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de outubro de 1996), dispõe no

sentido de que a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios, são impedidos de constituir e elevar tributos sem observação dos preceitos legais:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;
- II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;
- III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;
- IV - cobrar imposto sobre:
 - a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
 - b) templos de qualquer culto;
 - c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo 1;
 - d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Portanto, vale dizer que há limites legais quanto ao exercício do poder de tributar, tanto em relação à União, como Estados, Distrito Federal e Municípios, imposições estas que devem respeitar as imunidades determinadas previamente por lei. Qualquer ato praticado contra esses preceitos é considerado nulo e não surtirá efeitos.

8 DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Por meio das imunidades tributárias, que estão previstas a partir do artigo 150, VI da Constituição Federal, entende-se para esta que é a impossibilidade de que qualquer pessoa política venha a legislar, instituindo ou modificando a tributação, sobre situações expressamente demarcadas no texto da Carta Magna, ou seja, elas só existem se estiverem previstas na Constituição, por ser um instituto que atua no plano constitucional. É o que afirma Luciano Amaro (2010, p. 174):

Não obstante, não quer a Constituição que determinadas situações materiais sejam oneradas por tributos (ou por algum tributo em especial). Dessa forma, complementando o desenho do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.

Deste modo, a Constituição Federal incidirá sobre todo e qualquer tributo, haja vista ela ser competente tão-somente para concessão de imunidade e por sua vez, tais imunidades aparecem na Constituição em número finito. Corroborando tal entendimento, está a doutrina de Paulo de Barros Carvalho *apud* Eduardo Sabbag (2012, p. 284). Diz o doutrinador que a imunidade se define como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Com efeito, os princípios constitucionais tributários bem como o instituto das imunidades, forma o que se denominou chamar de limites ao poder de tributar do Estado.

À vista disto, tem-se que quando estamos diante de uma situação em que a Constituição não admite que seja tributada, temos um fato de impedimento de tributação por antecipação, denominada de imunidade.

Neste diapasão, Roque Antonio Carrazza (2009, p. 725) ensina que:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Em suma, as imunidades apenas podem ser revogadas por emendas constitucionais, necessitando serem analisadas as cláusulas pétreas previstas no artigo 60, §4º da Constituição Federal, assim, podemos dizer que ao tratar das imunidades que sobre aquele caso não há competência para instituição de tributo.

9 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Quando se fala em confisco, sem entrar na seara tributária, pode-se aduzir que o conceito primordial, conforme trazido por Aurélio Buarque de Holanda

Ferreira (1986, p. 451) tem como significado “Confisco. [Dev. de confiscare.] S.m. Ato ou efeito de confiscar; confiscação.”

Passando para a seara do direito tributário, para o conceito do termo em análise Oscar Joseph de Plácido e Silva (2006, p. 342) *apud* Eduardo Sabbag (2012, p. 235) assevera que confisco ou confiscação como “o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei.”

Disto resulta que o Estado através do princípio da vedação ao confisco, ele não pode pelo motivo de arrecadar tributos, acabar confiscando bens e também de subtrair a propriedade particular.

Pelo princípio da vedação ao confisco, a tributação, especialmente da propriedade, aparece com uma inquietação de não ter choque extremamente excessivo, sob pena de se transformar em confisco.

De maneira bastante pertinente, assim se pronunciou o doutrinador Eduardo Sabbag (2012, p. 231):

Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o “efeito de confisco”, perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais seja, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade-, além de estribar-se na guarda do *direito de propriedade*, igualmente de matiz fundamental.

Em sendo assim, como regra, as alíquotas dos tributos são diminuídas, exatamente para impedir que os impostos fiquem aproveitados como forma de transferência compulsória da propriedade ao Poder Público (confisco).

Consagrado no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, diz que:

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

[...].

Desta feita, frise-se que é certa a vedação esperada aos entes federados para evitá-los de praticar tributação confiscatória, ademais, a Constituição Federal, além de impedir tributos isoladamente confiscatórios, ela tem ainda o

escopo de prever um sistema, um conjunto de tributos, que subtraia riquezas do particular.

Precisamente a respeito desta afirmação, pronunciou-se Luciano Amaro (2010, p. 167-168) que:

É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade de uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da *capacidade contributiva*, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo.

Clarividente, pois, que o princípio da vedação de tributo confiscatório considerada subjetiva, deve ser analisado isoladamente, isto é, tributo a tributo, uma vez que tal princípio é orientado para o julgador e para o intérprete, terem nas suas condutas apontadas pela moderação, visto que só assim é que teremos um direito tributário justo. (CARRAZZA, 2009, p. 108).

Em suma, a proibição de confisco, para Hugo de Brito Machado (2009, p. 282) é:

Tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos. Nesse sentido o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras da riqueza, ou promotoras da circulação desta.

Finda esta explicação, a vedação ao uso do tributo com efeito de confisco, indica que não é absoluto o poder de tributar, haja vista ele ter limite, no sentido de que tal limite fica no alvo em que retire do particular um determinado bem seu, como a propriedade.

10 CONCLUSÃO

Com o presente trabalho científico podemos concluir que quando se fala em Direitos Fundamentais, não há que se negar, frente à tributação excessiva sobre que esta venha oferecer caráter confiscatório, por isso que o intérprete não pode se esquecer de tutelar soluções imprescindíveis para que haja uma máxima efetividade ligada a própria dignidade da pessoa humana.

Verificou-se que os direitos fundamentais além de possuírem objetivos a serem acompanhados eles devem apresentar também deveres e restrições aos cidadãos.

Viu-se também que para a garantia dos direitos fundamentais, há uma obrigação estatal positiva para punir com rigorismo como também a existência de ações que possam impor ao poder público que preserve ao máximo os bens jurídicos fundamentais.

Disto resulta que é cediço que o Estado ao instituir os tributos, ele determina que os sujeitos providenciem os recursos que ele necessita, para que assim ele possa acolher alguns pressupostos sociais eficazes ao bem comum e também à vida.

Constatou-se ainda que não podemos tolerar a elevada carga tributária que temos, uma vez que esta, sem sombra de dúvida, apresenta um propósito confiscatório.

Como salientado, os princípios constitucionais tributários, eles limitam o poder estatal de tributar, haja vista que para instituir um tributo, existem regras que devem obedecer a forma prescrita na Constituição, sob pena de tal instituição do tributo venha a ser contaminada pelo vício da inconstitucionalidade.

Conclui-se, por fim, que a imunidade para tributos como se viu anteriormente, são regras de competência negativa, visto que ela é uma forma de não incidência tributária, ou seja, ela impõe certos limites ao poder de tributar do Estado, não sendo com isso, um poder absoluto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. ver. atual.- São Paulo: Saraiva, 2006.

BRANCO, Paulo Gonet. **Tributação e direitos fundamentais**. Coords. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto. - São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Senado, 1966.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 10 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. 793p.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. rev. amp. atual. Malheiros Editores, 2010.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8 ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1986.

FIDELIS, Lucia Sirleni Crivelaro. **Sistema Constitucional Tributário**. Disponível em <http://www.faccamp.br/apoio/LuciaSirleneCrivelaroFidelis/direitoTributario/PARTE_I-SISTEMA_CONSTITUCIONAL_TRIBUTaRIO.doc>. Acesso em 04 de março de 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. Ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

NOGUEIRA, André Murilo Parente e SOUZA, Maria Izabel Rosso. **O Estado fiscal e o poder de tributar**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_84/Artigos/PDF/AndreMurilo_rev84.pdf>. Acesso em 04 de março de 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.