

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
FACULDADE DE DIREITO
SABRINA MICHELE SOUZA DE SOUZA CORRÊA

**CLÁUSULAS PÉTREAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
FEDERAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS**

CURITIBA
2006

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
FACULDADE DE DIREITO
SABRINA MICHELE SOUZA DE SOUZA CORRÊA

**CLÁUSULAS PÉTREAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
FEDERAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de mestre em Direito, pela
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Paraná

Professor Orientador: Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA
2006

SABRINA MICHELE SOUZA DE SOUZA CORRÊA

**CLÁUSULAS PÉTREAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
FEDERAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Dr. José Roberto Vieira
Professor Orientador

Dr. Paulo Ayres Barreto
1.º Membro da Banca

Dra. Betina Treiger Gruppenmarcher
2.º Membro da Banca

Curitiba, ____ de _____ de 2006.

*A Mário Henrique Gonçalves Corrêa,
Pelo amor, compreensão e apoio.
Sempre e por tudo.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, ao Professor Doutor José Roberto Vieira, cuja generosidade com que compartilha seus conhecimentos e experiência me inspiraram a ingressar no curso de Mestrado, e, como professor orientador, pelo inigualável apoio, sem o qual certamente este estudo não teria sido concluído.

Aos professores Alvacir Alfredo Nicz, Celso Luiz Ludwig, Clèmerson Merlin Clève, Eduardo de Oliveira Leite, Ivan Guérios Curi e Ricardo Marcelo Fonseca, pelas lições e indicações de leitura.

Aos colegas de curso, Ana Carolina Lopes Olsen, Fernanda Hilzendegeer Marcon, Karina Pawlowski, Ricardo Kleine de Maria Sobrinho e Thaís Pascolato Venturi, pela troca de idéias, incentivo e amizade.

Agradeço, ainda, à minha família. Aos meus pais, Ion e Ivanir, pela torcida, apoio e carinho. A eles devo tudo o que sou. Aos meus irmãos e irmãs, de longe ou de perto, sempre comigo. Também minha gratidão à Lucília, pelo carinho e inestimável ajuda.

Ao meu marido, companheiro e incentivador, Mário Henrique, e meu filho Guilherme, que nasceu durante o Mestrado, encheu de alegria a minha vida e só me inspirou a prosseguir.

Por fim, agradeço a Deus, que me deu forças para seguir e coragem para vencer as adversidades.

Jamais considere seus estudos como uma obrigação, mas como uma oportunidade invejável (...) para aprender a conhecer a influência libertadora da beleza do reino do espírito, para seu próprio prazer pessoal e para proveito da comunidade à qual seu futuro trabalho pertencer
(Albert Einstein, Mensagem a estudantes de Princeton – EUA)

A Constituição não está desvinculada da realidade histórica concreta de seu tempo. Todavia, ela não está condicionada, simplesmente, por essa realidade. Em caso de eventual conflito, a Constituição não deve ser considerada, necessariamente, a parte mais fraca.
(Konrad Hesse, A força normativa da Constituição)

RESUMO

O presente estudo visa traçar as limitações materiais expressas impostas pelo Poder Constituinte à reforma constitucional em matéria tributária, relacionados à federação e aos direitos fundamentais. Tais limitações, chamadas cláusulas pétreas, decorrem da imperiosa manutenção da identidade constitucional.

Os limites materiais expressos refletem aquilo que constitui a alma do Estado, conforme o desenho que lhe deu a Carta de 1988. E no Brasil, caracterizado por uma Constituição que trata minuciosamente sobre tributação, o estudo do Direito Tributário deve ser feito a partir da interpretação da Constituição.

E virtude do disposto no artigo 60, §4º, I, da Constituição, a forma federativa não pode sequer ser objeto de proposta de emenda tendente à sua abolição, tampouco de restrições ou diminuição de sua amplitude. Por isso, quando o Constituinte afastou da competência reformadora proposta de emenda tendente a abolir a federação, excluiu também alterações que eliminem ou restrinjam algum de seus elementos essenciais.

Relativamente aos direitos fundamentais, o texto constitucional, mais especificamente o 60, §4º, I, impede qualquer proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Esse dispositivo deve ser interpretado de maneira ampla, de forma que a limitação é aplicável não só ao artigo 5º, mas a todos direitos fundamentais, incluindo direitos fundamentais individuais, coletivos e sociais, inclusive aqueles que têm como sujeito o cidadão-contribuinte.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
PARTE I – NORMA E CONSTITUIÇÃO.....	5
CAPÍTULO 1 – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS	5
<i>Seção 1 – Conceito de norma.....</i>	5
<i>Seção 2 – O papel da ciência do direito.....</i>	8
<i>Seção 3 – Classificação das espécies normativas – regras e princípios.....</i>	16
CAPÍTULO 2 – CONSTITUIÇÃO E INTERPRETAÇÃO	25
<i>Seção 1 – A Constituição.....</i>	25
<i>Seção 2 – Constituição como conjunto aberto de regras e princípios.....</i>	27
<i>Seção 3 – Interpretação Constitucional e ponderação de princípios.....</i>	35
CAPÍTULO 3 – NORMAS DE DIREITO FUNDAMENTAL	44
<i>Seção 1 – Normas constitucionais de direito fundamental.....</i>	44
<i>Seção 2 – Crítica à classificação dos direitos fundamentais em gerações ou dimensões. ..</i>	48
PARTE II – REFORMA CONSTITUCIONAL	52
CAPÍTULO 1 – PODER CONSTITUINTE E COMPETÊNCIA REFORMADORA.	52
<i>Seção 1 – Poder constituinte e competência reformadora.</i>	52
<i>Seção 2 – Reforma, revisão e emenda constitucional</i>	57
CAPÍTULO 2 – REFORMA CONSTITUCIONAL E LIMITES MATERIAIS EXPRESSOS.	59
<i>Seção 1 – Rigidez constitucional e limitações ao poder de reforma constitucional.....</i>	59
<i>Seção 2 – Limitações materiais à competência reformadora – cláusulas pétreas.....</i>	63
PARTE III – SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	68
CAPÍTULO 1 – SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	68
<i>Seção 1 – Sistema jurídico.....</i>	68
<i>Seção 2 – Sistema tributário na Constituição Federal de 1988</i>	75
<i>Seção 3 – Competência tributária.....</i>	79
CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	85
<i>Seção 1 – Princípio da segurança jurídica.....</i>	85
<i>Seção 2 – Princípio da legalidade</i>	92
<i>Seção 3 – Princípio da anterioridade.....</i>	98
<i>Seção 4 – Princípio da irretroatividade</i>	103
<i>Seção 5 – Princípio da isonomia.....</i>	105
<i>Seção 6 – Princípio federativo.....</i>	114
CAPÍTULO 3 – IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	122
<i>Seção 1 – Imunidade e incompetência tributária.....</i>	122
<i>Seção 2 – Imunidade e direitos fundamentais – dupla natureza</i>	129
PARTE IV – CLÁUSULAS PÉTREAS, TRIBUTAÇÃO E FEDERAÇÃO.....	136
CAPÍTULO 1 – CLÁUSULAS IMUTÁVEIS E PRINCÍPIO FEDERATIVO	136
<i>Seção 1 – Federação e autonomia financeira</i>	136
<i>Seção 2 – Imunidade recíproca e federação.....</i>	142

PARTE V – CLÁUSULAS PÉTREAS, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS	147
CAPÍTULO 1 – DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES E LIMITAÇÕES MATERIAIS À COMPETÊNCIA REFORMADORA NO BRASIL.....	147
<i>Seção 1 – Direitos e garantias individuais – alcance da proteção contra emendas</i>	<i>147</i>
<i>Seção 2 – Direitos fundamentais como direitos subjetivos – teorias do conteúdo essencial dos direitos fundamentais</i>	<i>152</i>
CAPÍTULO 2 – CLÁUSULAS PÉTREAS, DIREITOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTAÇÃO	159
<i>Seção 1 – Direitos fundamentais dos contribuintes</i>	<i>159</i>
<i>Seção 2 – Imunidade dos templos de qualquer culto</i>	<i>164</i>
<i>Seção 3 – Imunidade dos partidos políticos, fundações, sindicatos, instituições de educação e de assistência social.....</i>	<i>168</i>
<i>Seção 4 – Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel para sua impressão</i>	<i>174</i>
CONCLUSÕES	178
REFERÊNCIAS	188

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro tem como traço característico o amplo tratamento constitucional.

Essa característica distingue-o dos sistemas tributários de quase todos os demais estados do mundo, já que, no Brasil, não só os princípios norteadores são previstos em norma constitucional; ao contrario, a espinha dorsal de todas as regras do sistema tributário nacional têm fundamento constitucional.

Entretanto, desde a promulgação da Constituição, foram editadas diversas Emendas Constitucionais, sendo grande parte delas no exercício da competência reformadora. Delas, cerca de um quarto trata diretamente sobre matéria tributária, o que demonstra a enorme relevância do tema da reforma constitucional e seus limites para o Direito Tributário¹.

A reforma tributária é sempre pauta das discussões políticas, especialmente em um país caracterizado pela elevada carga tributária, como é o caso do Brasil. E aqui, para alterar o sistema tributário, passa-se necessariamente por alterações no texto constitucional, no exercício da competência reformadora.

Embora ainda não tenha sido aprovada nenhuma reforma muito ampla, pequenas ou médias modificações no texto constitucional, mais especificamente no sistema constitucional tributário, já foram levadas a termo, desde a promulgação da carta de 1988.

¹ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *Cláusulas Pétreas Tributárias*. RDDT n. 92, p. 40-46.

Por essa razão, é sempre atual o tema central ora em análise, que são as cláusulas constitucionais imutáveis em matéria tributária, ou seja, a definição de quais são as normas de ordem constitucional, relacionadas com o Direito Tributário, que não podem ser objeto de modificação, por se tratarem de cláusulas pétreas.

Nos estados dotados de Constituição rígida, entre os quais se inclui o Brasil, a Constituição, posta por um Poder Constituinte, somente pode ser modificada por processo de reforma, em regra mais rígido e complicado do que o processo legislativo estabelecido para alteração de leis ordinárias e complementares.

A rigidez constitucional revela um certo grau de imutabilidade dos preceitos estabelecidos pelo constituinte originário, na medida em que, pela própria Constituição, são estabelecidos limites à reforma constitucional. Esses limites podem ser de ordem temporal, circunstancial ou material, sendo que estes últimos apontam matérias que são afastadas da competência reformadora, por serem justamente o cerne, a base, o próprio espírito da norma constitucional. Essas matérias são as chamadas Cláusulas pétreas, ou seja, normas que compõem a essência imutável da Constituição.

O estudo da reforma da Constituição e seus limites materiais está diretamente relacionado com o Direito Tributário, especialmente no que diz respeito às possibilidades e limites da reforma do sistema tributário brasileiro, que, como mencionado, é tratado de maneira especialmente detalhada na Lei Maior.

Na Constituição de 1988, os limites materiais explícitos à competência reformadora, as cláusulas pétreas, estão estabelecidos no artigo 60, §4º, da Carta Magna.

De todas as limitações ali referidas, serão objeto do estudo apenas as questões diretamente relacionadas com o Direito Tributário, e destas somente as definidas pelos incisos I e IV do citado dispositivo, que incluem no cerne intocável da Constituição, respectivamente, a federação e os direitos e garantias individuais.²

Principia-se o estudo, na Parte I, com uma análise do conceito de norma e das espécies normativas – princípios e regras – a partir dos principais estudos já realizados a esse respeito. Também é objeto de análise, nesse primeiro capítulo, o papel da ciência do direito. No segundo dessa parte, a reflexão é sobre a Constituição e sua interpretação. Finalizando a primeira parte, algumas páginas são dedicadas às normas de direito fundamental.

Na Parte II, já adentrando mais especificamente no tema, é tratada a questão da reforma constitucional, com a análise da teoria do poder constituinte, da competência reformadora, das diversas modalidades de alteração constitucional via emenda. No segundo capítulo dessa parte, realiza-se o estudo das cláusulas pétreas.

Na seqüência, busca-se analisar o sistema constitucional tributário, partindo-se, na parte III, da investigação do significado de sistema, seguindo para as normas que compõem o sistema constitucional tributário e que têm relação com federação e direitos fundamentais. Tratam-se, assim, de temas como competência tributária, imunidades e princípios constitucionais tributários, sendo que destes, além do princípio federativo, apenas os relacionados com a segurança jurídica.

² PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *Cláusulas...*, *op. cit.*, p. 40-46.

Por fim, nas partes IV e V, estão desenvolvidas as idéias relacionadas ao tema proposto propriamente dito, sendo a parte IV dedicada às cláusulas pétreas, tributação e federação e a Parte V às cláusulas pétreas, tributação e direitos fundamentais.

PARTE I – NORMA E CONSTITUIÇÃO

CAPÍTULO 1 – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Seção 1 – Conceito de norma

Para que seja possível tratar sobre princípios constitucionais e cláusulas pétreas, seja em matéria tributária, seja em qualquer outro segmento do direito, é preciso primeiramente refletir a respeito do conceito de norma, que, em última análise, é o ponto central sobre o qual o direito se estabelece.

Os conceitos de norma e de direito são absolutamente indissociáveis, sendo que um não existe sem o outro. Segundo NORBERTO BOBBIO, o direito é um conjunto de normas ou regras de conduta e a experiência jurídica é uma experiência normativa.³

A primeira distinção a ser feita é entre norma e texto legal. Pois bem, texto legal, ou texto de direito positivo é o produto do trabalho do legislador, e não do jurista.

Trata-se de texto desprovido de pleno significado lógico, pois o único sentido que se pode obter dele seria um sentido mínimo e meramente literal e isolado. Não se confundem textos do direito positivo com normas, sendo que aqueles são objeto da interpretação, e estas são o resultado do processo interpretativo⁴.

³ **Teoria da norma jurídica**, p. 23.

⁴ HUMBERTO ÁVILA, **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, p. 22.

O direito positivo, os textos legais que o compõem, são, então, a matéria-prima para o cientista do direito, que, ao interpretar e dar sentido a essa matéria bruta, reveste-a de significado. A norma, por sua vez, consiste no produto do trabalho do intérprete, não havendo, como bem lembra HUMBERTO ÁVILA necessária correspondência entre norma e dispositivos legais.⁵

Como sublinha NORBERTO BOBBIO, os homens, individualmente ou em sociedade, têm sua vida cotidiana pautada em normas, especialmente em normas jurídicas.

Tanto que, ainda segundo BOBBIO, é de grande relevância para a compreensão das civilizações o entendimento de suas normas jurídicas, sendo que *“...a história se apresenta como um complexo de ordenamentos que se sucedem, se sobrepõem, se contrapõem, se integram...”*.⁶

Na conceituação precisa de BOBBIO, a norma jurídica pertence à categoria das proposições prescritivas. Proposição no sentido de *“...um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade”*.⁷

O usual é que as normas se apresentem na forma de juízos ,ou seja, construídas como proposição composta por sujeito mais predicado, unidos por uma cópula, no caso do direito, uma cópula deôntica, do dever-ser.

⁵ Segundo ÁVILA, *“...normas não são textos e nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. (...) O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma, deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte”* – **Teoria dos princípios...**, *op. cit.*, p. 22.

⁶ **Teoria na norma...**, *op. cit.*, p. 25.

⁷ *Ibidem*, p. 73.

Porém, o enunciado não se confunde com a proposição. Já o significado é parte essencial da proposição, e para que se avalie como falsa ou verdadeira a proposição, há que se verificar o significado. Por isso, BOBBIO ressalta que interessa ao cientista do direito o significado das proposições.

Prescritiva porque prescreve condutas e impõe determinações.

Não se confundem, portanto, proposições prescritivas com proposições descritivas, pois estas têm a função de informar, enquanto que as prescritivas têm a função de modificar condutas.

Ainda, o destinatário aceita a proposição descritiva porque crê que ela é verdadeira, enquanto que, no que diz respeito às proposições prescritivas, o destinatário aceita porque cumpre.

Por fim, há uma distinção entre as proposições descritivas e prescritivas pela valoração, pois àquelas é atribuído valor comparando-as com fatos ou com postulados auto-evidentes, de forma que se pode avaliá-las como sendo verdadeiras ou falsas, enquanto as proposições prescritivas estão sujeitas aos valores de justiça e injustiça ou validade e invalidade, já que sua valoração é feita mediante comparação com valores ou sua origem.

É interessante, ainda, a reflexão de MARCOS BERNARDES DE MELLO, no sentido de que o direito, através da norma jurídica, atribui valor aos fatos do mundo, elegendo os fatos ou condutas que são relevantes para o mundo jurídico.

Nessa ação do direito, os fatos do mundo escolhidos são juridicizados e trazidos pela norma à categoria de fatos jurídicos. Essa atuação da norma dá-se pela

atribuição de conseqüências – ou efeitos jurídicos – que repercutem na vida social. É por essa imputação de conseqüências que os fatos se tornam fatos jurídicos.⁸

A norma jurídica, portanto, no conceito de BERNARDES DE MELLO, é “...um modelo de conduta estabelecido pela comunidade jurídica, como resultado da valoração dos fatos da vida, que tem como objetivo a convivência social harmônica.”⁹

Assim, acompanhando principalmente a formulação precisa de BOBBIO, as normas são proposições prescritivas, que impõem conseqüências a certos fatos e comportamentos, e, em decorrência das conseqüências por elas impostas aos fatos por ela qualificados, vinculam o comportamento humano.

Seção 2 – O papel da ciência do direito

Definido o conceito de norma adotado, importa a identificação do papel do estudioso do direito, ou, mais precisamente, o papel da própria ciência do direito.

Esse papel é, em primeiro lugar, eminentemente interpretativo, ou, na concepção simples e objetiva de PABLO JIMÉNES SERRANO, “... a função mais importante do estudioso do direito é a interpretação jurídica, atividade que lhe

⁸ Para o autor, os fatos do mundo podem ser classificados como eventos – que incluem todos os fatos da natureza – e condutas – fatos relacionados a ações humanas. Ainda segundo BERNARDES DE MELLO, o fenômeno jurídico possui três dimensões: a dimensão política, a normativa e a sociológica. Na dimensão política é que, através dos órgãos representativos incumbidos da função legislativa, são valorados os fatos da vida, sendo escolhidos aqueles relevantes para o direito. Essa escolha leva em conta valores jurídicos, sociais *etc.* Para o autor, essa é a fase de criação da norma. Existente a norma, o fenômeno jurídico passa a uma dimensão normativa, onde o direito é tratado levando em consideração o conjunto de normas jurídicas. Nessa dimensão, a norma é analisada sob a óptica da abstração lógica. Por fim, na dimensão sociológica, o fenômeno jurídico é analisado a partir da efetiva atuação dos comandos no mundo social. Normalmente, o direito é tratado a partir de apenas uma de suas dimensões, dependendo do posicionamento doutrinário que analisa o fenômeno jurídico. Todavia, para que seja considerado sem distorções, o direito precisa ser analisado integralmente, em todas as suas dimensões – política, normativa e sociológica – conjuntamente. O direito, na visão do autor, deve ser considerado em seus três aspectos característicos: valores, normas e fatos, embora aceite que, por razões metodológicas, estude-se o direito em apenas uma das dimensões – **Teoria do fato jurídico**, p. 6-18.

⁹ *Ibidem*, p. 13.

permite, entre outras coisas, avaliar a relação existente entre as normas (sua coerência), a determinação de sua eficácia, vigência, integralidade e a solução dos conflitos jurídicos.”¹⁰.

Nesse sentido, NORBERTO BOBBIO, como já visto, considera o direito como um conjunto de normas ou regras de conduta ¹¹. De acordo com ele, não interessa para a Ciência do direito a distinção entre regras de comportamento jurídicas e as demais regras de conduta – regras morais, por exemplo. Essa distinção é objeto de estudo da sociologia. O estudo do direito proposto por BOBBIO, enquanto conjunto de regras, é trabalhado considerando as regras do ponto de vista formal, ou seja, analisando as regras em sua estrutura e não em seu conteúdo¹².

Essa delimitação do âmbito de ação do direito, amplamente aceita na doutrina, tem como base a concepção do direito como sistema fechado e autoreferente, idealizado por HANS KELSEN. Para ele, “... *o objeto da ciência jurídica é o Direito*”, ou seja, “*as normas jurídicas ...*”, “*...e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência...*”¹³.

¹⁰ **Interpretação Jurídica**, p. 11.

¹¹ **Contribución a la Teoría del Derecho**, p. 181-184.

¹² **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 23-25. Esse ponto de vista proposto, segundo o autor, não exclui outras maneiras de se pensar o direito, pois é apenas uma maneira de considerá-lo, e não a única maneira. BOBBIO diferencia, assim, o seu estudo formal do Direito das teorias formalistas tradicionais, que são comumente chamadas de Formalismo Jurídico. Porém, não é uma única teoria, mas várias teorias formalistas tradicionais, das quais se destacam três. A primeira das teorias formalistas tradicionais pode ser chamada de formalismo ético, que afirma que o justo é o que está na lei, não considerando o conteúdo para se determinar a justiça; e procura responder à pergunta: o que é justiça? A segunda das teorias é o formalismo jurídico, que define o direito como a forma de se atingir objetivos individuais. Ou seja, não cabe ao direito tratar do conteúdo das normas, mas da forma que ela deve ter para proporcionar as consequências almejadas; e preocupa-se em responder à pergunta: o que é o direito? Por fim, a última das teorias formalistas tradicionais é o formalismo científico, que trata da ciência do direito e sua atribuição. Para esta teoria, a ciência do direito deve ocupar-se de declarar o direito, no sentido de que ele já está na regra, cabendo ao jurista apenas trazer à luz o que já existe (sem criação). BOBBIO defende que sua teoria não se confunde com nenhum dos formalismos tradicionais.

¹³ **Teoria pura do direito**, p. 79.

A formulação de uma teoria pura do direito de KELSEN visou delimitar o objeto da Ciência do direito, já que ela, segundo o próprio autor, é uma “...*teoria do Direito positivo (...) que como teoria, quer unicamente conhecer seu próprio objeto*”.

E continua:

Procura responder a esta questão: o que é e como é o Direito? Mas já não lhe importa a questão de saber como deve ser o Direito ou como ele deve ser feito. É ciência jurídica e não ciência política do Direito. Quando a si própria se designa como ‘pura’ teoria do direito (...) isso quer dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos.¹⁴

Para BOBBIO, na esteira do pensamento de KELSEN, é perigosa a prática dos juristas que trazem para a ciência do direito preocupações de origem social, bem como preocupações com aspectos políticos – que constituem objeto da sociologia jurídica. É fundamental, na visão do autor, a rigorosa delimitação do objeto da ciência do direito somente como as regras de comportamento, eliminando da preocupação do cientista do direito tudo que for anterior à regra jurídica, ou que estiver fora do ordenamento jurídico.

Na doutrina nacional, ALFEDO AUGUSTO BECKER, em sua obra “Teoria geral do Direito Tributário”, informa que a análise das regras jurídicas constitui o objeto da ciência do direito.¹⁵ As regras jurídicas são os instrumentos criados pelo Estado para proteger e desenvolver o bem comum. A atividade do jurista, para o autor, é analisar e interceder junto ao Estado quando da criação das leis, analisar a lei do

¹⁴ *Ibidem*, p. 81.

¹⁵ **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 18-20.

ponto de vista formal e do ponto de vista dinâmico, bem como os efeitos da norma jurídica.¹⁶

Já PAULO DE BARROS CARVALHO defende que o objeto da ciência do direito é o direito positivo.¹⁷ O direito posto tem como função regular o comportamento social e intersubjetivo, e ordená-lo lingüisticamente. Por essa razão, PAULO DE BARROS define a linguagem da ciência do direito como de sobrenível, ou como uma sobrelinguagem, pois ela tem como objetivo descrever o seu objeto, que, por sua vez, constitui um feixe de proposições também lingüísticas, que é o direito positivo, em sua linguagem prescritiva de comportamentos.

Tratando sobre o papel da ciência do direito, JOSÉ ROBERTO VIEIRA parte da idéia de NORBERTO BOBBIO, de que a ciência do direito não se enquadrou em nenhum dos modelos de ciência vigentes no último século— empírica e formal¹⁸. Esse fato, porém, não torna questionável sua cientificidade, pois ela é essencialmente análise de linguagem cujo objetivo é a interpretação do direito positivo. O autor filia-se à formulação de PAULO DE BARROS, no sentido de que a ciência do direito

¹⁶ Segundo BECKER, a idéia de justiça – objeto da filosofia do direito – é separada e distinta do conceito de direito. Nesse sentido, para conceituar direito, separa-se o momento pré-jurídico, jurídico e pós-jurídico. No momento pré-jurídico, estão as ciências que têm como preocupação a realidade. Ela é objeto da física, biologia, economia, sociologia, moral *etc.* Essa fase não é objeto de trabalho da ciência do direito. No momento jurídico situa-se a análise objeto da ciência do direito. No momento pós-jurídico, está a filosofia do direito, que analisa os efeitos das regras do ponto de vista da realização da justiça.

¹⁷ **Curso de direito tributário**, p. 1-4.

¹⁸ A visão a que se refere JOSÉ ROBERTO VIEIRA, é a defendida por BOBBIO na obra “*Contribución a la Teoría del Derecho*”, segundo a qual a ciência do direito não é uma ciência de investigação empírica, pois, na visão positivista de BOBBIO, a tarefa do jurista não é observar os fatos ou fenômenos. Também não pode ser entendida como uma ciência formal, já que seu objeto não diz respeito aos aspectos formais da regra jurídica, mas sim ao conteúdo de seu discurso. Porém, mesmo sem poder ser classificada como ciência empírica ou formal, a ciência do direito possui aspectos de cada uma dessas classificações, pois sua metodologia contém algo comum a todas as ciências: uma fase investigativa de seu objeto, intimamente ligada a outra fase crítica, de construção de uma linguagem cujo rigor é característico das ciências. A ciência do direito assemelha-se às ciências empíricas e formais justamente em virtude de sua operação consistir na construção de uma linguagem rigorosa. Na ciência do direito, essa tarefa ocorre com a análise do direito positivo, na interpretação da linguagem do legislador – A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa, **RDDT** n. 83, p. 89-91.

utiliza uma linguagem descritivo-explicativa de sobrenível, cujo objeto é o direito positivo e sua linguagem prescritiva. O cientista do direito, ao descrever o direito positivo, constrói a norma jurídica. A norma é, portanto, fruto do trabalho do cientista do direito, resultado do seu trabalho descritivo-explicativo do direito positivo.

Essa linguagem descritiva deve ser entendida em seu sentido amplo, no sentido proposto por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ou seja como “explicar” o direito.¹⁹ Isso porque o termo “descrever”, como função da linguagem da ciência do direito, deve ser entendido no sentido mais lato possível, pois a função da ciência é amplamente explicar seu objeto, no caso da ciência do direito, o direito positivo.²⁰

Por essa razão, SOUTO MAIOR prefere o vocábulo “*explicar*”, que tem em sua origem latina a palavra “*plicare*” que significa dobra ou dobro e “*ex-plicare*”, tirar a dobra ou o duplo. Então explicar significa tirar das dobras, tornar claro o que estava obscuro, envolto ou encoberto.

Todas as visões acima têm como traço comum o fato de considerarem que o papel do estudioso do direito é a análise e construção da norma a partir do direito positivo, sendo esse o objeto a ser considerado no labor interpretativo.

Porém, o direito positivo, em seu conjunto de disposições, serve para o intérprete como matéria-prima para a construção do direito. Na realidade, como muito

¹⁹ O direito como fenômeno lingüístico, o problema da demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. **Anuário do mestrado em direito**, p. 11-16; *Idem*, **Ciência feliz (sobre o mundo jurídico e outros mundos)**, p. 123-128.

²⁰ Segundo SOUTO MAIOR BORGES, há consenso, por parte dos doutrinadores, relativamente à linguagem do direito positivo, como sendo normativa com função prescritiva. Também há um consenso, ao menos do ponto de vista terminológico, com relação à linguagem da ciência do direito, como sendo doutrinária com função descritiva. Entretanto, o problema está no sentido e alcance desta função denominada descritiva. O termo “descrever” deve ser objeto de reflexão, pois se interpretado em um sentido estrito de expor, narrar, refletir, o âmbito da ciência do direito seria diminuído, e sua própria cientificidade poderia ser posta em questão. Há também, um risco de incorrer-se em ambigüidades, pois essa função descritiva poderia ser confundida com o sentido do descritor normativo – da decomposição analítica da norma em hipótese/descriptor e consequência/prescritor.

bem ressalta HUMBERTO ÁVILA – na esteira de PAULO DE BARROS CARVALHO – o trabalho do intérprete está em dar significação, sentido aos textos de direito positivo.²¹ Nesse labor, não só o direito positivo é considerado como matéria-prima, mas também os significados mínimos incorporados ao texto, que servem de limite à interpretação.

Embora os textos legais sejam a matéria-prima por excelência do estudioso do direito em seu trabalho interpretativo, não constituem a única matéria-prima. Há que se considerar, em primeiro lugar, a existência dos sistemas jurídicos da *common law*, em que a matéria prima por excelência não é o texto da lei, mas o dos precedentes judiciais.

O intérprete precisa levar em consideração, em seu trabalho de busca e construção da norma jurídica, além dos textos legais, conforme entendimento de MARCOS BERNARDES DE MELLO, “... *toda norma que exista no meio social com caráter de obrigatoriedade...*”, sendo imprescindível para sua consideração no processo interpretativo, na visão do autor, que se revistam de generalidade e abstração.²²

Essa visão, um tanto radical, estabelece que o legal não existe sem o real, ou seja, que há um elemento que precisa ser considerado pelo estudioso do direito, que é a realidade. ANA PAULA DE BARCELLOS defende, inclusive, que “...*não há direito sem realidade...*”, e continua:

É ela [*a realidade*] que o direito pretende transformar e é dela que extrai as novas

²¹ **Teoria...***op. cit.*, p. 24-25.

²² Segundo o autor, “... *a generalidade e a abstração constituem virtudes da norma jurídica, até mesmo um avanço democrático (...), mas não são dados que as caracterizam*” – **Teoria do fato jurídico**: plano da eficácia, p. 14.

necessidades e demandas a serem reguladas; é a realidade que confronta o intérprete com os problemas mais intrincados e impulsiona seu trabalho; é da realidade que o direito não pode se afastar além de um determinado limite, sob pena de perder um contato e caminhar sozinho, sem sentido, incapaz de aproximá-la de si. (sic).²³

Veja-se que essa necessidade de contato com a realidade é reconhecida mesmo entre os defensores da delimitação do objeto da ciência do direito no normativo, embora tratem dessa aproximação como reflexões laterais, sem análise direta dos fatos, não incluídas na análise científica²⁴.

Como bem ressalta LUIGI FERRAJOLI, no contexto no estado constitucional, o papel da ciência do direito é alterado, deixando de ser descritiva ou explicativa, passando a assumir uma função “*crítica e projetiva*” nos casos de divergência entre lei e Constituição, visando localizar e suprir lacunas e antinomias no ordenamento.²⁵

Não se defende que a norma seja construída a partir de fatos, afastando-se do normativo. O ponto é que não se pode ignorar que a realidade já confere ao texto legal uma alta carga de conceitos e significados, principalmente quando se tratam de normas constitucionais, mais especificamente de princípios constitucionais.

Nesse sentido, perfeita é a visão sobre o papel do estudioso do direito proposta por HUMBERTO ÁVILA, segundo quem o direito positivo, em seu conjunto de

²³ **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais:** o princípio da dignidade da pessoa humana, p. 3.

²⁴ Nesse sentido, VIEIRA afirma que “...não tencionamos frustrar (...) o fluir da inspiração, permitindo-nos, aqui e acolá, meditações de caráter filosófico, histórico, político e literário, embora sempre ‘a latere’. (...) Não se trata de escancarar as portas ao sincretismo epistemológico, que grassa incontrolável pelos quintais da ciência jurídica, abandonando o normativo. (...) Trata-se de entreabri-la timidamente, de sorte que o normativo possa receber, à guisa de complemento, o sopro ameno e revigorante do humano” - **Medidas provisórias em matéria tributária:** as catilnárias brasileiras, p. 21-22.

²⁵ Diz FERRAJOLI que “...la posible divergencia entre Constitución y legislación confiere un papel ya non solo exclusivamente explicativo, sino crítico y proyectivo en relación a su propio objeto” – Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: MIGUEL CARBONEL, **Neoconstitucionalismo(s)**, p. 18.

disposições, serve para o intérprete como matéria-prima para a construção do direito.²⁶ Porém, o intérprete não apenas descreve o significado do direito positivo – ou seja, a linguagem não é apenas descritiva do objeto – como se, antes da interpretação, a norma já existisse por completo estabelecida, precisando apenas ser “descoberta”.

A norma, segundo ÁVILA, é uma construção interpretativa, e somente nasce após a atividade dos intérpretes. Porém, não é uma construção a partir do nada, pois existem, nos textos de direito positivo, “...significados mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem...”.²⁷ Esses significados permitem identificar, ao menos, o campo de significação da norma.

Para ÁVILA, “...interpretar é construir a partir de algo, por isso significa reconstruir...”.²⁸ Interpretar é reconstruir sentidos pela criação de conexões sintáticas, semânticas e pragmáticas – sendo esse o papel da doutrina – e pela utilização dessas conexões para a solução do caso concreto – função do aplicador do direito. É através desse processo de reconstrução que nasce a norma jurídica.

Tem-se, então, o papel do estudioso do direito, cujo caminho de reconstrução de significados, na construção da norma, pretende-se levar a termo no presente esforço interpretativo das normas constitucionais, que, relacionadas ao Direito Tributário, não podem ser feridas por emendas constitucionais.

²⁶ Teoria ..., *op. cit.*, p. 24-25.

²⁷ *Ibidem*, p. 24.

²⁸ Continua ÁVILA: “...a uma porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados núcleos de sentidos, que são, por assim dizer, constituídos pelo uso, e preexistentes ao processo interpretativo individual” – *Ibidem*, p. 25.

Seção 3 – Classificação das espécies normativas – regras e princípios

Uma noção importante para a análise das chamadas cláusulas pétreas é justamente a análise da natureza jurídica das diversas normas que compõem a Constituição. Já foi visto o conceito de norma e o papel dos estudiosos do direito na sua (re)construção, através da interpretação.

Porém, as normas que constituem o ordenamento jurídico – cujo conceito será visto em seção específica – não são todas idênticas, nem possuem papel equivalente. Elas podem ser classificadas em diferentes categorias, que são as chamadas espécies normativas.

A compreensão da distinção das espécies será feita com fundamento em três das mais significativas teorias sobre as diferenças qualitativas entre as espécies normativas; a formulada pelo autor norte-americano RONALD DWORKIN, em seguida a do alemão ROBERT ALEXY e, por fim, a do brasileiro HUMBERTO ÁVILA; sendo as teorias apresentadas numa ordem crescente de refinamento dos critérios de distinção, segundo o entendimento ora adotado.

A primeira teoria, portanto, a ser analisada, é a de RONALD DWORKIN, crítico do positivismo, que estrutura suas idéias a partir de uma proposta de distinção entre as espécies normativas.²⁹ Para ele, as normas podem ser classificadas em três espécies distintas: regras, princípios e “*policies*” (ou diretrizes políticas).

Entende DWORKIN que o direito não pode ser restringido ao conjunto de regras jurídicas, pois existem padrões que não funcionam como regras – chamadas genericamente de normas pelos teóricos positivistas. Segundo o autor, outras espécies

²⁹ Levando os direitos a sério, 2002.

igualmente têm caráter obrigatório e devem ser consideradas pelo direito, embora não possam ser identificadas pela sua origem, mas sim por seu conteúdo. Esses padrões tratados por DWORKIN são os princípios e as “*policies*”.

As “*policies*” são os padrões que estabelecem objetivos a serem alcançados, que podem ser melhorias do ponto de vista econômico, social ou político. São as diretrizes que norteiam o direito.

A despeito da diferença proposta por DWORKIN entre “*policies*” e princípios, ele agrupa ambos em um conjunto de padrões, que denomina simplesmente de princípios, entendidos, neste sentido, de maneira ampla. Sua maior preocupação, na realidade, é trazer à tona a diferença entre regras e princípios (no sentido amplo), que, segundo DWORKIN, é de natureza lógica.

O primeiro critério de distinção está no que DWORKIN chama de “*natureza da orientação que oferece...*”.³⁰ As regras aplicam-se ou não se aplicam, ou seja, “*...são aplicadas à maneira tudo ou nada...*”, no sentido de que, dado o fato estipulado na regra, há que se aplicar a orientação ou a consequência trazida pela própria regra.³¹

Já o princípio não funciona dessa maneira, uma vez que eles não apresentam consequências relacionadas a seus enunciados, mas somente razões a favor de determinada consequência. Ou seja, enquanto nas regras existe uma consequência automática da ocorrência do fato estipulado, nos princípios, há uma orientação em certo sentido, e não uma consequência imediata de sua aplicação.

³⁰ Levando..., *op. cit.*, p. 39.

³¹ *Idem.*

Outra diferença está na “*dimensão de peso e importância*” aplicável aos princípios e não aplicável às regras, que possuem apenas a dimensão da validade.³² Se duas regras forem antagônicas, uma delas não é válida, sendo que a solução para esse conflito é retirada de critérios hermenêuticos estipulados pelo próprio sistema – regra mais recente, mais específica, dentre outros.

No caso de colisão entre princípios, não se questiona qual deles é válido, somente se analisa o peso e a importância dos princípios invocados para a situação específica. Tem prevalência aquele princípio que for, para o caso concreto, mais importante, ou aquele que tiver maior peso, e o que não prevalecer em uma situação pontual, permanece intacto. Ele apenas não terá tido peso suficiente para ser decisivo naquele caso concreto, em outros casos, porém, a situação pode inverter-se.

Outro jurista que se dedica à classificação das espécies normativas de maneira bastante importante é ROBERT ALEXY. Segundo ele, regras e princípios são espécies do gênero norma, e a distinção entre elas não é apenas de grau, mas, principalmente, é uma distinção qualitativa. Para ALEXY os princípios são mandados de otimização, ou seja, são “*...normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes*”.³³

Os princípios podem ser cumpridos em diferentes graus, sempre levando em consideração que a medida do cumprimento depende de variáveis reais e limitações jurídicas, que são justamente os demais princípios e regras do ordenamento. As regras, por sua vez, ou são cumpridas ou não. Se a regra é válida deve ser cumprida, pois o

³² Levando..., *op. cit.*, p. 42.

³³ *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 86 (tradução nossa).

fato nela descrito submeter-se-á à subsunção e as suas determinações deverão ser satisfeitas. Havendo conflito de regras, a solução está ou na declaração de validade de uma das regras ou na introdução de uma regra de exceção à aplicação de uma das regras.

Na colisão de princípios, ao contrário, segundo ALEXY, não há lugar para a dimensão de validez, como nas regras, mas sim para a dimensão de peso. A solução para essas colisões é a aplicação da lei de colisão, que é a ponderação dos princípios colidentes, abstratamente do mesmo nível, mas com diferentes pesos para o caso concreto, como se verá mais adiante, quando da análise do tema hermenêutica constitucional.

Vê-se, assim, que a distinção entre as propostas de ALEXY e DWORKIN, no que diz respeito aos princípios, está na amplitude do conceito. DWORKIN tem uma visão estreita de princípios, que, para ele, são apenas as normas relativas a direitos individuais. As normas que representam razões para bem coletivos são as “*policies*”. ALEXY não vê razão para tal distinção, adotando uma teoria ampla do conceito de princípio, englobando nesse conceito as “*policies*” de DWORKIN.

Por fim, a última teoria em exame, sobre a classificação das espécies normativas, é a formulada por HUMBERTO ÁVILA. Segundo ele, no estudo do Direito Público, especialmente no do Direito Constitucional, a determinação da distinção entre regras e princípios vem sendo tratada com especial relevância.

Para o autor, a doutrina constitucional vive hoje a “...*euforia principiológica*”, sendo que os pontos ou critérios distintivos entre princípios e regras normalmente

propostos, tendem a aclamar os princípios, diminuindo a importância das regras.³⁴ Essa euforia, entretanto, tem como consequência a inibição da própria efetividade dos princípios, pois o discurso de glorificação não traz conexões lingüísticas capazes de lhes dar efetividade. Isso ocorre por duas questões básicas: primeiramente, porque a doutrina que trata do assunto apenas reverencia a importância dos princípios; e, em segundo lugar, porque, por falta de desejável clareza conceitual, utiliza diferentes espécies normativas como se fossem idênticas.

Pela análise da evolução doutrinária, verifica-se que a distinção entre regras e princípios foi construída demonstrando a diferença das espécies normativas, havendo distinções fracas e fortes, e sendo que as fortes são justamente as propostas de DWORKIN e ALEXY, que foram anteriormente apresentadas.³⁵

De forma geral, a doutrina utiliza, em conjunto ou individualmente, algum dos quatro principais critérios de distinção tradicionais, que são o critério hipotético-

³⁴ Segundo ÁVILA, “...a distinção entre regras e princípios virou moda.(...) A separação entre as espécies normativas ganha foros de unanimidade. E a unanimidade termina por semear não mais o conhecimento crítico das espécies normativas, mas a crença de que elas são dessa maneira e pronto” – **Teoria dos princípios...**, op. cit., p. 18.

³⁵ São as distinções fracas, ainda segundo o autor, as propostas por JOSEF ESSER, que distingue os princípios das regras em razão da função dos princípios de oferecer, na tomada de decisão pelo aplicador, o *fundamento normativo*; a idéia de KARL LARENZ, cuja distinção, segundo ÁVILA, também está na função dos princípios de apresentar o fundamento normativo na tomada de decisão, mas agora como uma norma norteadora e indicativa da direção a ser tomada pelo aplicador; e, por fim, nas teorias fracas citadas por ÁVILA, está a distinção proposta por CLAUS-WILHELM CANARIS, que distingue os princípios das regras pelo conteúdo fortemente axiológico característico dos princípios, bem como em razão da forma indireta de sua aplicação – *Ibidem*, p. 27.

condicional³⁶; o critério do modo final de aplicação³⁷; o critério do conflito normativo e o critério do fundamento axiológico³⁸; quando, na verdade, segundo ÁVILA,

³⁶ Segundo ÁVILA, o critério hipotético-condicional distingue as duas espécies normativas pela estrutura estática. Assim, as regras possuem uma estrutura hipotético-condicional, ou seja, possuem uma hipótese, de forma que, “se” – ocorrer o fato descrito na hipótese da regra, “então” se aplica a consequência. Essa consequência, assim, vincula a decisão do juiz, quando ocorrido o fato. Já os princípios não possuem tal estrutura, sendo somente indicações, nortes que direcionam a decisão do aplicador, que se utiliza deles para encontrar a regra correta para o caso concreto. Por isso, as regras indicam de maneira direta a decisão do aplicador, enquanto os princípios apenas norteiam a decisão, oferecendo fundamento para a aplicação das regras. Para o autor, esse critério não oferece uma distinção clara, pois o ponto não é a presença ou a ausência de prescrição de comportamentos ou consequências. Para ÁVILA, o critério oferece uma distinção imprecisa, pois quando se afirma que os princípios oferecem o primeiro passo para encontrar a regra aplicável, não há nenhuma indicação de que de fato significa isso, ao passo que, também é equivocada a afirmação de que a regra é o último passo para a reconstrução da norma pelo intérprete, pois o conteúdo da norma somente se completa pela aplicação concreta da mesma. Também alerta o autor que, como construções linguísticas – do intérprete – tanto as regras quanto os princípios podem ser estruturalmente formulados como juízos hipotético-condicionais. Por outro lado, não se pode considerar a estrutura do dispositivo para classificar as espécies normativas, pois disso decorreria a inadmissível confusão entre texto e norma, e o fato do legislador ter formulado o dispositivo na forma hipotético-condicional não torna esse dispositivo – tampouco a norma construída a partir do dispositivo – uma regra. A classificação depende da construção interpretativa, do trabalho do intérprete – **Teoria dos princípios...**, *op. cit.*, p. 31-35.

³⁷ O critério do modo final de aplicação classifica as espécies normativas segundo a forma como são aplicadas, sendo as regras aplicadas na forma “*tudo ou nada*”, e os princípios de modo “*mais ou menos*”. Esse critério deve ser reformulado, pois, segundo ÁVILA, o modo de aplicação da norma não depende apenas da construção normativa, mas sim de conexões axiológicas construídas pelo aplicador. Explica o autor que, em alguns casos, para a análise do modo de aplicação das normas, é preciso levar em consideração não apenas as regras abstratamente construídas, mas outras circunstâncias específicas que não se encontram ali. Como exemplo de como a aplicação “tudo ou nada” das regras pode ser relativa, ÁVILA cita regra do crime de estupro presumido, segundo a qual “*...se for praticada relação sexual com menor de 14 anos então deve ser presumida a violência do autor*”. Mesmo sendo preenchida a hipótese da regra – e portanto devendo ser o consequente, quando se observa a aplicação da regra, algumas variáveis ou “*circunstâncias particulares*” não previstas normativamente são relevantes, como o consentimento da vítima ou sua aparência física e mental de pessoa mais velha. Por essa razão, o autor afirma que o caráter “*tudo ou nada*” não é necessário, mas apenas contingente. A diferença, portanto, não está no modo final de aplicação, mas no grau de abstração da norma. Os princípios são mais abstratos que as regras, justamente porque não se vinculam a nenhuma situação específica. Em suma, para ele, nem todas as características relevantes ao modo final de aplicação podem ser antecipadas, pois alguns elementos somente são avaliáveis quando da concreta aplicação da regra – *Ibidem*, p. 35-42.

³⁸ Com relação ao critério do conflito normativo, argumenta ÁVILA que a distinção entre princípios e regras está na forma como as espécies se comportam em situações de conflito. Assim, o conflito entre regras ocorre em plano abstrato, e a solução dá-se pela invalidade de uma das regras ou pela criação de exceção. Já entre princípios não ocorre necessariamente conflito, mas apenas um imbricamento, no plano concreto, quando a solução é dada pela ponderação de princípios, decidindo-se qual dos princípios, no caso específico, tem maior peso. Também quanto a esse critério, sugere o autor uma reformulação. Primeiramente, porque a ponderação não é atividade privativa da análise dos princípios, estando presente também na solução de conflitos entre regras – aí uma novidade bastante controvertida no pensamento de ÁVILA. Por outro lado, não é correta a afirmação de que o conflito entre regras se dá somente no plano abstrato, enquanto o conflito entre princípios no plano concreto. Novamente, essa não é uma característica necessária, mas apenas contingente. A diferença entre princípios e regras, segundo o comportamento diante do conflito normativo, é a quantidade de contribuição do aplicador na solução do conflito, sendo que a necessidade de apreciação, e de contribuição argumentativa, é maior nos princípios que nas regras. Já o critério do fundamento axiológico distingue os princípios das regras, em razão da carga valorativa daqueles, servindo, então, eles, como fundamento axiológico ao intérprete na tomada de decisão – *Ibidem*, p. 42-55.

nenhum dos critérios acima é suficiente para estabelecer a clara distinção entre regras e princípios.

Em razão justamente dessas incoerências, defende uma nova classificação das espécies normativas, com a adoção de critérios distintivos diferentes dos tradicionalmente utilizados, visando uma melhor definição de cada espécie e a sua efetividade.

Segundo sua proposta, ÁVILA defende que os princípios remetem o intérprete a valores. Embora a concepção de valores seja altamente subjetiva, de diferente percepção para cada indivíduo, é possível “...encontrar comportamentos que sejam obrigatórios em função da positivação de valores, [e diferenciar] a aplicação racional da utilização irracional...” desses valores (esclarecemos nos colchetes).³⁹

Propõe o autor a classificação tripartite das espécies normativas: regras, princípios e postulados. A distinção, então, está na dimensão da norma, que pode ser: comportamental – regra; finalística – princípio; ou metódica – postulado.

De acordo com a classificação proposta por HUMBERTO ÁVILA, retiram-se os seguintes conceitos para regras e princípios:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiológicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a descrição conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e parcialidade, para cuja aplicação se exige a avaliação da correlação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.⁴⁰

³⁹ Teoria ..., *op. cit.*, p. 56

⁴⁰ *Ibidem*, p. 70.

Os princípios, então, são normas finalísticas. Os fins têm como objeto os conteúdos desejados, que podem ser de diferentes naturezas. Porém, independentemente do tipo de conteúdo desejado, os fins estabelecem o estado ideal de coisas a ser atingido. A determinação do fim estabelece conseqüentemente, a procura pelos meios para atingi-lo. Esses meios são necessários para a própria concretização dos fins.

Por essa razão é que a positivação de valores por meio dos princípios gera a obrigatoriedade de fixação de comportamentos para a sua realização.

Os princípios não são valores dependentes de preferências pessoais, eles se relacionam com os valores na medida em que, ao fixar-se o fim, está-se qualificando positivamente quais valores devem ser protegidos. Porém, afastam-se dos valores na medida em que implicam, embora indiretamente, as espécies de condutas necessárias à concretização de um estado de coisas.

Outra espécie normativa proposta por ÁVILA, onde reside o maior ineditismo de sua teoria, são os postulados normativos aplicativos, que não são apenas normas, mas metanormas, que funcionam como estrutura para aplicação das normas – regras e princípios. Não dizem respeito nem a um comportamento, nem à realização de determinado fim, mas a como as normas são aplicadas. Não atribuem sentido às outras normas. Não se confundem, portanto, nem com princípios nem com regras, e a sua inclusão em uma das espécies anteriores apenas confunde a distinção entre elas.

São, portanto, uma espécie à parte, com características próprias. São deveres estruturais, que estabelecem vinculação entre elementos e expõem determinadas relações entre eles⁴¹.

⁴¹ **Teoria** ..., *op. cit.*, p. 85.

CAPÍTULO 2 – CONSTITUIÇÃO E INTERPRETAÇÃO

Seção 1 – A Constituição

É preciso, na continuidade, uma reflexão sobre o que é a Constituição, para que se possa seguir adiante no raciocínio ora levado a efeito.

Segundo DAVID WILSON DE ABREU PRADO, o conceito fundamental de Constituição, na antiguidade, mais especificamente em ARISTÓTELES, era como uma “...ordenação de poderes do estado”.⁴² Essa idéia da antiguidade de equiparação de Constituição ao Estado, perdurou durante toda a idade media, somente sendo superada com o modernismo, quando a idéia de Constituição passou a incorporar um caráter normativo.

Tal caráter, segundo o mesmo autor, decorre da ruptura com a pré-modernidade, passando do teocentrismo para o antropocentrismo. A modernidade tem como fundamento, a subjetividade, como se observa dos fatos que construíram o traço do modernismo, como “...a reforma, o iluminismo e a revolução francesa”, e o surgimento do “...fenômeno da racionalização”⁴³.

A Constituição, no modernismo, é um projeto alicerçado na racionalidade, fundada não mais no divino, mas no poder constituinte exercido pela nação.

Existem muitas acepções para a idéia de Constituição, sendo que não cabe, no presente estudo, aprofundamento quanto ao tema, bastando apenas, para uma rápida

⁴² Caminhos do constitucionalismo no ocidente; modernidade, pós-modernidade e atualidade do direito constitucional. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. n. 28, p. 108.

⁴³ *Ibidem*, p. 109 e 110.

menção, duas dessas acepções: Constituição política e Constituição jurídica.⁴⁴

A Constituição política é documento inaugural do Estado, seja por criação ou reconstrução da ordem institucional⁴⁵. É a carta que disciplina a agenda, os programas do Estado, a “... *decisão política fundamental...*”⁴⁶.

No sentido jurídico, a Constituição é a lei fundamental, norma suprema que organiza formalmente a ordem jurídica e irradia sua materialidade sobre todas as demais normas do ordenamento.

Em uma conjunção das acepções acima, pode-se dizer, como o fazem ANA PAULA DE BARCELLOS e LUIS ROBERTO BARROSO, que “...*a Constituição é o documento que faz a travessia entre o poder constituinte originário – fato político – e a ordem instituída, que é um fenômeno jurídico. Cabe ao direito constitucional o enquadramento jurídico dos fatos políticos*”.⁴⁷

As normas constitucionais possuem características que as distinguem das demais normas do ordenamento. Em primeiro lugar, são juridicamente superiores, tanto que as normas não constitucionais são chamadas de infraconstitucionais. As

⁴⁴ Nesse sentido, PAULO RICARDO SCHIER menciona que, “...fazendo remissões à física, biológica, psicológica, social, etc.(...) [mas que] *todas as idéias de Constituição expressam a compreensão dos objetos a partir de estrutura e função*” (esclarecemos nos colchetes) – **Direito constitucional**: anotações nucleares, p. 50; e PAULO BONAVIDES: “...*a palavra Constituição abrange toda uma gradação de significação, desde o mais amplo possível – a Constituição em sentido etimológico, ou seja, relativo ao modo de ser das coisas, sua essência e qualidades distintivas – até este outro que a expressão delimita pelo adjetivo que a qualifica, a saber, a Constituição política*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 63.

⁴⁵ LUIZ ROBERTO BARROSO, **Temas de direito constitucional**, p. 79.

⁴⁶ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão e dominação, p. 251.

⁴⁷ O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro, **Revista de Direito da Procuradoria-Geral CMRJ**, Disponível em: <http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti_histdirbras.pdf> Acesso em 13 jan. 2006.

normas constitucionais, por superiores, conferem fundamento de validade a todo o ordenamento.⁴⁸

Outra característica relevante é a “*natureza da linguagem constitucional*”, caracterizada pelos princípios e postulados contidos em seu bojo. São, portanto, normas caracterizadas, como definem ANA PAULA DE BARCELLOS e LUIS ROBERTO BARROSO, por uma:

(...) maior abertura, maior grau de abstração e, conseqüentemente, menor densidade jurídica (...) [*que*] conferem à Constituição uma adaptabilidade às mudanças operadas na realidade e ao intérprete um significativo espaço de discricionariedade. (*adaptamos nos colchetes*)⁴⁹

Seção 2 – Constituição como conjunto aberto de regras e princípios

Estabelecida a concepção de norma, o papel do estudioso do direito, as espécies normativas e o conceito de Constituição, passa-se à análise do papel da Constituição. Cabe, aqui, o questionamento sobre a função constitucional dentro do ordenamento.

Segundo ANA PAULA DE BARCELLOS, na história brasileira recente, as constituições são vistas como repertório geral de esperanças da sociedade.⁵⁰ Essa é uma situação nova, pois a Constituição evoluiu desde seu surgimento, no âmbito do

⁴⁸ “As normas constitucionais são normas jurídicas e, como conseqüência, sua interpretação serve-se dos conceitos e elementos clássicos da interpretação em geral. Todavia, as normas constitucionais apresentam determinadas especificidades que as singularizam, dentre as quais é possível destacar: a) a superioridade jurídica; b) a natureza da linguagem; c) o conteúdo específico; d) o caráter político. Em razão disso, desenvolveram-se ou sistematizaram-se categorias doutrinárias próprias, identificadas como princípios específicos ou princípios instrumentais de interpretação constitucional” – O começo..., *op. cit.*

⁴⁹ *Idem.*

⁵⁰ A eficácia jurídica..., *op. cit.*, p. 23.

Estado Liberal, até o moderno Estado Constitucional, com grande ampliação do seu papel.

A Constituição desempenhou funções diferentes no decorrer da história, na esteira das alterações ocorridas no próprio Estado. Então, o conceito de Constituição está intimamente ligado ao conceito de estado.

Em termos mundiais, ou seja, localizando as mudanças ocorridas no conceito de Estado no cenário mundial – com ênfase na experiência europeia – as principais características do Direito Constitucional contemporâneo foram definidas a partir do final da Segunda Grande Guerra, com o advento das constituições pós-guerra, como a Constituição Italiana de 1947, a Alemã de 1949 e, mais tarde, a Portuguesa de 1976 e a Espanhola de 1978 ⁵¹.

Segundo MIGUEL CARBONEL, a teoria constitucional é dinâmica, de forma que permanece em estado evolutivo contínuo, sob diferentes e diversos aspectos. ⁵² Há um ponto de concordância entre os teóricos no novo constitucionalismo: a modificação ocorrida no paradigma do Estado Constitucional. Essa alteração é tamanha que não há que se falar em constitucionalismo, mas em neoconstitucionalismo.

Nesse passo, LUIGI FERRAJOLI, tratando do estado de direito, afirma que existem dois sentidos diferentes, tradicionalmente utilizados, para a expressão *Estado*

⁵¹ MIGUEL CARBONEL, *Nuevos Tiempos para el Constitucionalismo*, MIGUEL CARBONELL (org.). **Neoconstitucionalismo(s)**, p. 8-12.

⁵² Na realidade, MIGUEL CARBONEL utiliza a expressão neoconstitucionalismos, no plural, e faz essa opção por duas questões distintas: (i) a evolução do conceito de Estado Constitucional; (ii) a modificação na Teoria do Direito, resultante das mudanças no constitucionalismo. As reflexões do novo constitucionalismo levam a três questões importantes: (a) em que consiste o Estado Constitucional; (b) a descrição da operatividade do Estado Constitucional em relação às alterações ocorridas em seu funcionamento e (c) teorias explicativas do novo “estado de coisas” – que surgiu com a mudança do paradigma – *Ibidem*, p. 8.

de Direito.⁵³ Num primeiro sentido, formal ou lato, há estado de direito nos Estados em que a lei emana do Poder Público e cujas formas e procedimentos estatais também estejam conferidos pela Lei.

Em outro sentido, que chama de forte ou substancial, são de direito os Estados em que o Poder Público estiver submetido à Lei, que estabelece o vínculo e os limites ao Poder Público. A Lei determina a forma e o conteúdo, e esse é o sentido utilizado em estados em que todas as esferas de governo estiverem obrigadas a agir de acordo com os princípios constitucionais. Dos dois significados, surgem dois modelos normativos: o modelo positivista do estado legal e o modelo neo-positivista do estado constitucional de Direito.

A diferença entre os modelos, segundo FERRAJOLI, está no momento e na experiência histórica do estado, que determina principalmente mudanças nos paradigmas da natureza da estrutura estatal, da ciência do direito e da jurisdição.

No Estado pré-moderno, o direito emana de fontes diferentes e concorrentes, e nenhuma das fontes detém o monopólio do direito. A teoria jurídica do estado pré-moderno é o jusnaturalismo. E a jurisdição é, concorrentemente com outras, fonte do direito. O estado moderno nasce com a afirmação do Princípio da legalidade como critério de identificação do direito válido. A norma é válida não por ser justa, mas por ter sido posta por autoridade competente para tanto e em conformidade com os procedimentos pertinentes.

⁵³ LUIGI FERRAJOLI, *Pasado y futuro del Estado de Derecho*, MIGUEL CARBONEL (org). **Neoconstitucionalismo(s)**..., *op. cit.*, p. 37.

É nesse contexto da modernidade que tem força o positivismo jurídico, quando o papel do jurista, como já visto em seção anterior, é a descrição do direito posto. Há uma separação clara entre ciência e objeto.

E como maior ator do positivismo jurídico, cuja obra teve papel marcante para o direito, está HANS KELSEN, com seu principal legado para análise do direito e da Constituição.

As idéias de KELSEN são tão significativas que muito o consideram como um divisor de águas na história do direito, como ressalta PAULO BONAVIDES este autor “...foi sem duvida o maior jurista do Ocidente depois de Savigny. Não exagera quem disser que a Ciência do Direito pode ser escrita em dois capítulos: antes de Kelsen e após Kelsen...”.⁵⁴

Assim, para KELSEN, uma norma jurídica “... não vale porque ela tem determinado conteúdo (...), mas porque é criada de uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta”.⁵⁵ O direito, dinamicamente, funciona como uma “... estrutura escalonada, onde as normas estão distribuídas no ordenamento em diferentes camadas ou níveis”, onde as normas dispostas em nível superior conferem fundamento de validade às normas inferiores, e assim sucessivamente.⁵⁶ Para KELSEN, o fundamento para a validade de uma norma é sempre uma norma, não um fato. A procura do “... fundamento de validade de uma

⁵⁴ **Constituinte e Constituição:** a democracia, o federalismo, a crise contemporânea, p. 444.

⁵⁵ **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 221.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 247.

norma reporta-se, não à realidade, mas a outra norma da qual a primeira é derivável”⁵⁷.

Esse sentido de validade formal das normas, que constitui um dos pilares da teoria Kelseniana, foi amplamente discutido pelos juristas – com seguidores fieis e críticos ferrenhos – o que denota a importância da teoria.

No Brasil, muitos foram os adeptos da estrutura escalonada proposta por KELSEN. Nesse sentido, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA entende que o ordenamento jurídico funciona na forma piramidal proposta por KELSEN, sendo que as normas estão dispostas em uma cadeia de hierarquia, na qual as normas hierarquicamente inferiores buscam seu fundamento de validade nas superiores. A Constituição, nessa óptica, figura como a lei maior, que está no topo da pirâmide, e dá fundamento de validade a todo o ordenamento jurídico. Ela dá, segundo CARRAZZA “...*validade a si própria*”, pois reflete a soberania do estado que a promulgou.⁵⁸

Todavia, uma outra mudança paradigmática ocorreu, com o “... *fracasso político do positivismo*”, como assinalam ANA PAULA DE BARCELLOS e LUIZ ROBERTO BARROSO, e o surgimento do Estado constitucional de direito.⁵⁹

A validade formal da norma, dentro desse novo modelo, não é mais suficiente. É preciso verificar-se o conteúdo, que pode ser formalmente vigente, mas

⁵⁷ **Teoria geral do direito e do estado**, p. 162.

⁵⁸ **Curso de direito constitucional tributário**, p. 28.

⁵⁹ Segundo os autores, “...*a decadência do positivismo é emblematicamente associada à derrota do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha. Esses movimentos políticos e militares ascenderam ao poder dentro do quadro de legalidade vigente e promoveram a barbárie em nome da lei. Os principais acusados de Nuremberg invocaram o cumprimento da lei e a obediência a ordens emanadas da autoridade competente. Ao fim da Segunda Guerra Mundial, a idéia de um ordenamento jurídico indiferente a valores éticos e da lei como uma estrutura meramente formal, uma embalagem para qualquer produto, já não tinha mais aceitação no pensamento esclarecido*” – **O começo da história...**, *op. cit.*, Acesso em 13 jan. 2006.

materialmente inválida por desconformidade com os valores inseridos no ordenamento pela porta dos princípios constitucionais.⁶⁰

Trazendo a reflexão sobre o pós-modernismo, e pós-positivismo, para a experiência nacional, ANA PAULA DE BARCELLOS e LUIZ ROBERTO BARROSO afirmam:

A superação histórica do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada nova hermenêutica constitucional, e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade humana. A valorização dos princípios, sua incorporação, explícita ou implícita, pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre Direito e Ética.⁶¹

A Constituição, nesse novo panorama, continua sendo a norma jurídica máxima do Estado, mas não mais estando, figurativamente, no topo de uma pirâmide normativa, mas em uma posição central, conferindo validade formal e conteúdo material as demais normas.

Há, assim, uma evolução, e a Constituição, portanto, deixa de ser o ápice do ordenamento, passando a uma posição nuclear, caracterizada pela carga axiológica

⁶⁰ É interessante destacar que, na dogmática constitucional européia, já se fala em crise do Estado Constitucional e em uma nova concepção, além dessa nova hermenêutica atualmente debatida no Brasil. Nesse sentido, FERRAJOLI fala em uma quarta transformação decorrente da rigidez constitucional: transformação na natureza da democracia, que decorre de garantias constitucionais que introduziram um limite ao exercício dos poderes democraticamente legitimados. Para ele, o estado de direito, tanto no sentido fraco quanto forte, está em crise. Essa crise decorre de uma crescente regressão ao direito jurisprudencial pré-moderno, que se manifesta sob dois aspectos. Primeiramente, a crise manifesta-se pelo colapso da capacidade reguladora da lei, uma crise do Princípio da Legalidade e o decorrente aumento da discricionariedade judicial, com conseqüente perda de certeza e efetividade das garantias legais e constitucionais. Por outro lado, outro aspecto da crise é o colapso da unidade e coerência da fonte legislativa, que afeta o papel garantista da Constituição e sua supremacia em relação à lei, que é característica do estado constitucional de direito. Esse colapso aponta o fim do estado nacional, decorrente da globalização e de integrações como a da União Européia, que acabam por deformar a estrutura constitucional interna dos países participantes – **Pasado y futuro...**, *op. cit.*

⁶¹ **O começo da história...**, *op. cit.*

decorrente dos princípios jurídicos por ela estabelecidos, e irradiadora de sua materialidade por todas as demais normas.

Sob essa nova óptica, CANOTILHO define a Constituição como “... *sistema aberto de regras e princípios...*”⁶², ou, nas palavras do autor:

Convém, por isso, adiantar o ponto de partida fundamental para a compreensão dos desenvolvimentos seguintes: o sistema jurídico do Estado de direito democrático português é um sistema normativo aberto de regras e princípios. Este ponto de partida carece de “descodificação”: (1) é um sistema jurídico porque é um sistema dinâmico de normas; (2) é um sistema aberto porque tem uma estrutura dialógica (Caliess), traduzida na disponibilidade e “capacidade de aprendizagem” das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da “verdade” e da “justiça”; (3) é um sistema normativo, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de normas; (4) é um sistema de regras e de princípios, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de princípios como sob a sua forma de regras.⁶³

O novo papel da Constituição, como visto, realiza-se como o centro emanador de sentidos, de materialidade para as demais normas do ordenamento, que em conjunto com os diplomas ordinários, dá conteúdo às regras e princípios.

Para INGO WOLFGANG SARLET, amparado em JUAREZ FREITAS, a Constituição está no centro do sistema jurídico, sendo ele “...*uma rede axiológica e hierarquizada de princípios e regras*”⁶⁴.

Veja-se que, essa abertura do sistema, tratada por CANOTILHO no conceito acima transcrito, e aceito no presente estudo, é uma idéia que vai além das defendidas por KELSEN, que considerava o sistema jurídico fechado e auto-referente

⁶² **Direito constitucional e teoria da Constituição**, p. 1083-1115.

⁶³ **Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p. 1085.

⁶⁴ Direitos sociais: o problema de sua proteção contra o poder de reforma na Constituição de 1988. **Revista de direito constitucional e internacional** n. 43, p. 49.

A abertura decorre justamente da impossibilidade absoluta do direito regular todas as situações, mesmo em um país que padece de alta ânsia de regulação do legislador, tal como ocorre no Brasil, em particular no Direito Tributário.

A realidade que precisa ser considerada no estudo do fenômeno jurídico é alterada por fatores diversos, tais como fatores históricos e geográficos.

E o direito dá conta dessa abertura, justamente em razão dos princípios constitucionais, que são, como visto, normas de elevado conteúdo axiológico, cuja leitura só pode ser feita com vistas aos fins imediatamente pretendidos pela norma, e na observância dos valores que devam ser protegidos, justamente em razão de sua positivação pelos princípios. São normas com maior grau de abstração, e, portanto, maior maleabilidade na aplicação.

São normas que conferem ao ordenamento certo grau de abertura, por possibilitar a adequação conforme as características individuais do caso em concreto, do direito visto dinamicamente. Por isso que, conforme ressalta CLAUS-WILHELM CANARIS, *“...a abertura do sistema resulta da essência do objecto da jurisprudência, designadamente da essência do Direito Positivo como um fenómeno colocado no processo da História e, como tal, mutável.”*⁶⁵.

Por isso, a mutabilidade da realidade normatizada, característica que distingue o direito das demais ciências, e a impossibilidade de normatização exhaustiva dos fatos da vida, tornam falsa a proposta de fechamento rígido da teoria de KELSEN. A abertura, é, portanto, característica do direito.

⁶⁵ **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**, p. 111.

Observe-se que, as normas de todo o ordenamento – como se verá adiante ao se tratar de sistema jurídico – voltam-se e encontram unidade em torno dos princípios constitucionais, com seu grau de abstração elevado. O sistema, conseqüentemente, tanto do ponto de vista da ciência do direito quanto do ponto de vista do direito positivo, caminha para a constante evolução, do que decorre sua abertura.

A ordem infraconstitucional, dentro dessa nova visão, deve ser interpretada sob a perspectiva da materialidade normativa da Constituição, e não somente da fundamentação formal. Essa materialidade, que confere sentido a todas as normas do ordenamento, vem justamente pelas portas dos princípios constitucionais.

Por isso, tanto a ordem posta está em evolução, podendo modificar-se em razão da alteração e evolução dos valores expressados pelos princípios, quanto a ciência do direito, em razão da incompletude característica desse conhecimento, em razão justamente da modificabilidade de seu objeto.

Finalizando, com a síntese de PAULO RICARDO SCHIER,

“...tal abertura, possibilita vislumbrar o direito como um sistema dinâmico, em constante evolução e construção, em constante diálogo com as realidades social, econômica e jurídica, capacitando sua atualização mediante certa aprendizagem dos dados jurídicos com os históricos (e vice-versa).”⁶⁶

Seção 3 – Interpretação Constitucional e ponderação de princípios

O papel do jurista, como ressalta TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, “...não é apenas conhecer [a norma], mas conhecer tendo em vista as condições de

⁶⁶ **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 74.

dedicibilidade de conflitos com base na norma enquanto diretiva.o para o comportamento.” (esclarecemos nos colchetes)⁶⁷.

A hermenêutica, assim, além de se preocupar com a sistematização dos métodos interpretativos voltados para a reconstrução de sentidos do direito posto para a obtenção da norma jurídica, precisa também se preocupar com o alcance e a extensão da norma, com vistas para a realidade.

Essa idéia, pontue-se, não é papel da atividade do jurista, segundo a “Teoria Pura” de KELSEN. Para ele, *“existem duas espécies de interpretação que devem ser distinguidas claramente uma da outra: a interpretação do Direito pelo órgão que o aplica, e a interpretação do Direito (...) pela ciência jurídica”*.⁶⁸ A interpretação que cabe ao jurista, ou à ciência do direito, é apenas a descrição rigorosa do direito positivo, *“...não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações da norma jurídica”*.⁶⁹

O labor interpretativo do jurista, assim, fixa um universo de possibilidades de aplicação da norma, pois apenas delimita os limites do direito aplicável. KELSEN trata dessa delimitação, metaforicamente, como a moldura de possibilidades de aplicação, ou nas palavras do autor, *“...se por interpretar se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação de uma moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro dessa moldura existem”*.⁷⁰

⁶⁷ **Introdução ao estudo do direito:** técnica, decisão e dominação, p. 256.

⁶⁸ **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 388.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 395.

Essas possibilidades enquadradas na moldura, são válidas e corretas. Fixada a a moldura, a atuação do órgão aplicador do Direito, leia-se, o Poder Judiciário, como intérprete autêntico, é a livre escolha dentre uma das possibilidades.

Essa escolha é, segundo se pode concluir das idéias de KELSEN, livre e subjetiva, estando, como comenta PAULO BONAVIDES, “...*fora da esfera teórica e no âmbito da política do direito...*”.⁷¹ Ou seja, o jurista deve preocupar-se em fixar a moldura, e o aplicador fica livre para escolher a possibilidade interpretativa dentre as várias alternativas possíveis, sendo toda e qualquer alternativa igualmente correta.

O problema da idéia de KELSEN é que ela não permite ao jurista estabelecer algum controle racional da decisão judicial, não permitindo sequer, como bem lembra TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, “*explicar a diferença entre a mera opinião, não técnica, sobre o conteúdo de uma lei, exarada por alguém que sequer tenha estudado Direito e a opinião do doutrinador, que busca, com os meios da razão jurídica, o sentido da norma*”.⁷² Isso porque KELSEN classifica como interpretação não autêntica aquela que não é “...*realizada por um órgão jurídico [leia-se, do judiciário], mas por uma pessoa privada, em especial pela ciência jurídica*”(esclarecemos nos colchetes).⁷³

Essa visão, no entanto, não dá conta de muitos dos problemas do Direito Constitucional, especialmente diante do papel central da Constituição relativamente ao ordenamento jurídico, a da supremacia formal e material de seus mandamentos. Há,

⁷⁰ **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 390.

⁷¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 411.

⁷² **Introdução...**, *op. cit.*, p. 263.

⁷³ *Ibidem*, p. 388.

nesse plano, a necessidade de ampliar as possibilidades e técnicas de interpretação para além das tradicionalmente utilizadas.⁷⁴

Essa nova hermenêutica é de vital importância para o Direito Constitucional, desde que as normas constitucionais, como já mencionado, possuem características que as distinguem das demais normas⁷⁵. Por essa razão, como bem ressalta PAULO BONAVIDES:

A interpretação constitucional é parte extremamente importante do direito constitucional. O emprego de novos métodos da hermenêutica jurídica tradicional fez possível uma considerável e silenciosa mudança de sentido das normas constitucionais, sem a necessidade de substituí-las expressamente ou alterá-las pelas vias formais da emenda constitucional.⁷⁶

A ampliação das possibilidades de interpretação, adiante-se, não significa abrir mão das técnicas tradicionais para interpretação da Constituição.

O problema é que, em ocorrendo colisão entre normas constitucionais, especialmente entre princípios constitucionais, os critérios tradicionais não são suficientes.

Não se trata, por isso, de uma superação, no sentido de ultrapassar ou transpor as técnicas tradicionais. Trata-se, na realidade, de uma complementação, mantendo-se

⁷⁴ Quanto aos métodos tradicionais de interpretação: “*O Direito, como se sabe, é um sistema de normas harmonicamente articuladas. Uma situação não pode ser regida simultaneamente por duas disposições legais que se contraponham. Para solucionar essas hipóteses de conflito de leis, o ordenamento jurídico se serve de três critérios tradicionais: o da hierarquia – pelo qual a lei superior prevalece sobre a inferior –, o cronológico – onde a lei posterior prevalece sobre a anterior – e o da especialização – em que a lei específica prevalece sobre a lei geral.*” – LUIZ ROBERTO BARROSO, Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro, **Temas de direito constitucional**, p. 32.

⁷⁵ Com relação ao assunto, afirmam LUIZ ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELLOS: “As normas constitucionais são normas jurídicas e, como consequência, sua interpretação serve-se dos conceitos e elementos clássicos da interpretação em geral. Todavia, as normas constitucionais apresentam determinadas especificidades que as singularizam, dentre as quais é possível destacar: a) a superioridade jurídica; b) a natureza da linguagem; c) o conteúdo específico; d) o caráter político. Em razão disso, desenvolveram-se ou sistematizaram-se categorias doutrinárias próprias, identificadas como princípios específicos ou princípios instrumentais de interpretação constitucional” – **O começo da história...**, *op. cit.*, Acesso em 13 jan. 2006.

⁷⁶ **Curso de direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 417.

as já consolidadas práticas, ainda absolutamente firmes em seu propósito, mas procurando algo mais, que propicie uma interpretação da Constituição em seu caráter principiológico, exatamente como defendem ANA PAULA DE BARCELLOS e LUIZ ROBERTO BARROSO:

Não importa em desprezo ou abandono do método clássico – o subsuntivo, fundado na aplicação de regras – nem dos elementos tradicionais da hermenêutica: gramatical, histórico, sistemático e teleológico. Ao contrário, continuam eles a desempenhar um papel relevante na busca de sentido das normas e na solução de casos concretos. Relevante, mas nem sempre suficiente. (sic)⁷⁷.

Mesmo quando ocorrer um conflito de princípios, os métodos tradicionais precisam ser considerados, como ressalta SÉRGIO FERNANDO MORO, segundo quem “...*não devem ser olvidados os métodos tradicionais da interpretação jurídica, As interpretações literal, histórica, teleológica e sistemática podem fornecer pontos de vista valiosos para a solução dos conflitos*”.⁷⁸

Segundo PETER HÄBERLE a hermenêutica constitucional precisa enfrentar passagem “*de uma sociedade fechada dos intérpretes da Constituição para uma interpretação constitucional pela e para uma sociedade aberta, onde quem vive a norma acaba por interpretá-la, ou ao menos co-interpretá-la*”⁷⁹.

Assim, os intérpretes são aqueles que, de alguma forma, vivem a realidade constitucional, mesmo que não sejam intérpretes no sentido clássico, ou seja, sujeitos que realizam interpretação como atividade consciente e intencional de compreender ou explicitar o significado de uma norma.

⁷⁷ **O começo da história...**, *op. cit.*, Acesso em 13 jan. 2006.

⁷⁸ **Desenvolvimento e efetivação judicial das normas constitucionais**, p. 51-52.

⁷⁹ **Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**, p. 12-13.

Quem convive com a norma, ou no contexto da norma, é intérprete. A realização da Constituição, com a participação ativa dos cidadãos, destinatários da norma constitucional, é parte importante da hermenêutica, motivo pelo qual os participantes dessa etapa são importantes sujeitos na interpretação constitucional.⁸⁰

A interpretação é um processo aberto, feito e voltado para todos os sujeitos que participam da realidade constitucional, que compõem uma sociedade pluralista. A Constituição é, nesse sentido dado por HÄBERLE, “*processo público, e a unidade da Constituição surge da conjugação do processo e das funções de diferentes intérpretes*”.⁸¹ Assim, em termos de hermenêutica constitucional, é a prática que legitima a teoria, e não o contrário.

Deve-se, porém, ser cauteloso na leitura de HÄBERLE, pois a Constituição, para fins de hermenêutica jurídica, é objeto de interpretação pelo jurista, que tem como função máxima a interpretação das normas do ordenamento, dentre as quais a Constituição figura no papel central. Embora depositária dos direitos fundamentais, cujos destinatários são os cidadãos, e mesmo sendo assunto corrente nos debates públicos e na mídia, a interpretação com vistas à totalidade do ordenamento só pode ser feita pela comunidade jurídica

⁸⁰ Para HÄBERLE, a interpretação constitucional não é monopólio estatal, mas é atividade de todas as forças que compõem a sociedade política. O processo político de conformação das forças sociais é, desse modo, o motor da interpretação, impulsionando o processo interpretativo. Portanto, são intérpretes da Constituição, na função estatal, o poder Judiciário – corte constitucional – com suas decisões vinculantes, relativizadas pelo voto vencido, e os órgãos estatais com poder de decisão vinculante. Também são intérpretes da Constituição os participantes em processos judiciais e administrativos, qual seja, autores e réus em processos; outros participantes do processo, que não na condição de autor ou réu – integração à lide; pareceristas; peritos; grupos de pressão organizados – organismos, sindicatos; requerentes em processos administrativos. Por fim, são igualmente intérpretes da Constituição a opinião pública e os formadores de opinião e a doutrina constitucional – **Hermenêutica constitucional...**, *op. cit.*, p. 20-24.

⁸¹ *Ibidem*, p. 32-33.

O que se pode e se deve levar em consideração, na linha da teoria de HÄBERLE, é a relação indissociável entre direito e realidade, já tratada em momento anterior. Não há como tratar o direito e a interpretação das normas, principalmente a interpretação da Constituição, sem considerar os destinatários do direito, e a sociedade na qual irão se verificar os efeitos pretendidos pelas normas, principalmente se se considerar o alto grau de generalidade e abertura dos princípios.

A interpretação, assim, nas palavras de PAULO BONAVIDES, “...*mostra o direito vivendo plenamente a fase concreta e integrativa, objetivando-se na realidade*”⁸²; e mais adiante, citando FELICCE BATTAGLIA, “...*o momento da interpretação vincula a norma geral às conexões concretas, conduz o abstrato ao concreto, insere a realidade no esquema*”⁸³.

Nos casos difíceis, que exigem do jurista mais do que a subsunção, e a solução não pode ser encontrada pelas técnicas tradicionais, é preciso ir além, enfrentar o fato de que existem casos em que mais de uma norma, ou ainda, mais de um princípio, pode ser aplicável a uma mesmo fato, de forma que não se possa, a partir dos métodos tradicionais, encontrar a solução.⁸⁴ Nesses casos, a escolha não passa pela validade, mas

⁸² **Curso de direito constitucional...**, *op cit.*, p. 399.

⁸³ FELICE BATTAGLIA. **Curso de filosofia de derecho.** *apud* PAULO BONAVIDES, **Curso de direito constitucional...**, *op cit.*, p. 399.

⁸⁴ Casos difíceis, ou *hard cases*, expressão utilizada pelo autor americano Ronald Dworkin, são os casos em que não há uma regra ou princípio aplicável para a solução, havendo necessária atuação subjetiva do intérprete e a realização de escolhas, com eventual emprego de discricionariedade

pelo sopesamento, e à hermenêutica constitucional cabe a determinação de um critério que possibilite o controle racional da escolha do intérprete, que é a ponderação.⁸⁵

Tratando de ponderação de princípios, ALEXY estabelece que as condições sob as quais um princípio precede a outro constituem um suposto de fato de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio dominante.⁸⁶ Então, o resultado da ponderação é uma regra, em relação a qual pode operar-se a subsunção.

A ponderação, segundo a teoria de ALEXY, é um modelo que permite controle racional, pois ela conduz a questão da possibilidade de fundamentação correta. Trata-se de um problema de argumentação, pois “...quanto maior for o grau da não satisfação ou da limitação de um princípio, tanto maior tem que ser a importância da satisfação do outro”.⁸⁷

Também tratando de ponderação, HUMBERTO ÁVILA a inclui na categoria dos postulados normativos aplicativos, entendida como o método que objetiva atribuir peso a elementos que se entrelaçam “...sem referencia aos pontos de vista que orientam este pensamento”.⁸⁸

Juntamente com esse postulado, somam-se outros tratados pelo autor, como o da concordância prática, que traz a finalidade que deve direcionar a ponderação, o

⁸⁵ Sobre o assunto: “...Durante muito tempo, a subsunção foi a única fórmula para compreender a aplicação do direito, a saber: premissa maior – a norma – incidindo sobre a premissa menor – os fatos – e produzindo como consequência a aplicação do conteúdo da norma ao caso concreto. Como já se viu, essa espécie de raciocínio continua a ser fundamental para a dinâmica do direito. Mais recentemente, porém, a dogmática jurídica deu-se conta de que a subsunção tem limites, não sendo por si só suficiente para lidar com situações que, em decorrência da expansão dos princípios, são cada vez mais freqüentes.(...) Como consequência, a interpretação constitucional viu-se na contingência de desenvolver técnicas capazes de lidar com o fato de que a Constituição é um documento dialético – que tutela valores e interesses potencialmente conflitantes – e que princípios nela consagrados freqüentemente entram em rota de colisão” – ANA PAULA DE BARCELLOS e LUIZ ROBERTO BARROSO, **O começo da história...**, op. cit.

⁸⁶ **Teoría de los derechos fundamentales...**, op. cit., p. 94.

⁸⁷ *Ibidem*., p. 161.

⁸⁸ **Teoria dos princípios...**, op. cit., p. 86.

dever de maximizar a realização dos valores entrelaçados, o da proibição de excesso, segundo o qual está proibido que a aplicação de uma regra ou de um princípio restrinja de tal forma um direito fundamental, que acabe retirando o seu mínimo de eficácia:

Assim, considerando a Constituição como um conjunto aberto de regras e princípios, a sua interpretação requer, necessariamente, a adoção da ponderação, *“...cabendo ao intérprete proceder à interação entre fato e norma e realizar escolhas fundamentadas, dentro das possibilidades e limites oferecidos pelo sistema jurídico”*⁸⁹.

Certamente que, em abstrato, não há ponderação. O sopesamento somente pode ser operacionalizado em vista de um determinado caso concreto, especialmente *hard cases*, como visto. Abstratamente, os valores resguardados pelos princípios não prevalecem uns sobre os outros.

Porém, como defende HUMBERTO ÁVILA, embora se complete no plano concreto, *“...a pretensão de eficácia de cada norma implica na proibição de restrição de sua eficácia mínima”*.⁹⁰

⁸⁹ ANA PAULA DE BARCELLOS e LUIZ ROBERTO BARROSO, *O começo da história...*, *op. cit*

⁹⁰ ÁVILA, HUMBERTO. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico.*, Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

CAPÍTULO 3 – NORMAS DE DIREITO FUNDAMENTAL

Seção 1 – Normas constitucionais de direito fundamental

Do universo das normas jurídicas, algumas interessam especialmente ao presente estudo. São as normas constitucionais de direito fundamental.

Sobe este assunto, ROBERT ALEXYY, propõe uma teoria jurídica geral dos direitos fundamentais constitucionais, levando em consideração algumas premissas.

Em primeiro lugar, deixa claro o autor que a teoria que se propõe trabalhar é a teoria dos direitos fundamentais da lei fundamental – pois são relevantes somente os direitos fundamentais positivados, existentes, no caso do Brasil, na Constituição Federal. Em segundo lugar, trata-se de uma teoria jurídica, e, portanto, deve buscar unificar as várias dimensões da própria dogmática jurídica, no sentido de uma disciplina integrativa e de correlação e integração, sendo essa a “...*condição necessária para a racionalidade da ciência do direito como disciplina prática*”⁹¹. Por fim, a teoria do autor é uma teoria geral, pois ele não se propôs à análise de algum direito fundamental singular e seus problemas específicos, mas da categoria considerada genericamente.

São normas de direito fundamental, segundo o critério formal admitido pelo autor, as expressamente indicadas como sendo de direito fundamental, na

⁹¹ ALEXYY afirma que teoria ou dogmática jurídica possui três dimensões: analítica, que é a consideração sistêmica e conceitual do direito válido; empírica, que diz respeito ao conhecimento do direito válido, que inclui, além do conhecimento do direito posto ou legislado, também o conhecimento do “direito judicial”, relacionado com a práxis judicial. Esta dimensão diz respeito não só à descrição do direito e sua validade, mas também à eficácia do direito. Por fim, a dimensão normativa está relacionada com a crítica da práxis jurídica, buscando analisar os casos concretos em busca da resposta correta – **Teoría de los derechos fundamentales**..., *op. cit.*, p. 30-34.

Constituição, ou seja, as indicadas no catálogo dos direitos fundamentais, bem como as normas adstritas a esses enunciados.

São normas adstritas aquelas que não estão diretamente decorrentes de algum enunciado da lei fundamental, mas que decorrem da norma constitucional por relações de precisão e fundamentação.

Assim, de acordo com o pensamento de ALEXY, é norma de direito fundamental diretamente constitucional aquela que for construída a partir dos enunciados normativos constantes no catálogo dos direitos fundamentais. É norma adstrita de direito fundamental quando for construída a partir das primeiras normas, e que não está diretamente expressa em nenhum enunciado normativo constitucional.

O autor trabalha, na classificação dos direitos fundamentais, a partir das idéias GEORG JELLINEK na sua teoria do *status*, ou seja, de acordo com a as posições ocupadas pelos titulares dos direitos fundamentais em face do Estado.⁹²

Segundo JELINNEK, o indivíduo mantém uma pluralidade de relações com o Estado, nas quais pode assumir variados “*status*”, que são as possíveis posições dos indivíduos nas relações jurídicas em relação ao Estado. Nesse sentido, as normas de direito fundamental estabelecem relações em que os indivíduos podem assumir posição ou “*status*” negativo, positivo, passivo ou ativo.

No “*status*” passivo, o indivíduo está subordinado ao Estado na posição de detentor de deveres e não de direitos. O Estado, por sua vez, possui competência para vincular o cidadão juridicamente, por meio de mandamentos e proibições. Assim, os direitos fundamentais também estabelecem obrigações que sujeitam os cidadãos. O

⁹² GEORG JELINNEK *apud* ROBERT ALEXY, *Teoría de los derechos fundamentales...*, *op. cit.*, p. 247-260.

“*status*” passivo das normas de direitos fundamentais coloca o cidadão em posição de sujeição ao Estado.

No “*status*” negativo, o indivíduo assume a posição de detentor de um direito de defesa para proteger sua esfera individual de liberdade em face do Estado. É um direito de impedir o atuar do Estado, seja pelo não-impedimento da prática de determinado ato, seja pela não-intervenção em situações subjetivas, ou, ainda, seja pela não-eliminação de posições jurídicas devidamente asseguradas.

Veja que isso não significa que os direitos de defesa não redundem em custos para o Estado. Nesse sentido, GUSTAVO AMARAL defende que todos os direitos geram algum custo para o Estado, sejam eles negativos ou positivos. Para o autor, mesmo os direitos de defesa possuem uma dimensão positiva. Em outras palavras, para que o Estado possa realizar qualquer atividade, ainda que ela seja apenas de vigilância ou de afastamento, sempre há um custo envolvido, que precisa ser suportado pelo Estado⁹³.

Já o “*status*” positivo consiste no direito do indivíduo de exigir determinadas ações positivas do Estado, para assegurar a efetivação de seus direitos fundamentais. Nessa posição, há o direito a uma atuação positiva, que pode ser a elaboração de normas ou a prática de atos jurídicos, ou o fornecimento de determinados bens indispensáveis à efetivação dos direitos fundamentais.

Por fim, o “*status*” ativo coloca o sujeito na condição de participar ativamente da formação da vontade estatal. São essencialmente os direitos políticos, como o sufrágio.

⁹³ GUSTAVO AMARAL, **Direito, Escassez & Escolha**: em Busca de Critérios Jurídicos para Lidar com a Escassez de Recursos e as Decisões Trágicas.

Em relação à classificação de JELLINEK, ALEXY agrupou os direitos fundamentais em dois grandes grupos: o dos direitos de defesa e o dos direitos a prestações.

Os direitos de defesa, ou direitos a “*abstenções estatais*” são aqueles que afastam a possibilidade de ação estatal, que impõem ao Estado limites na busca de seus objetivos.⁹⁴

Esses direitos impõem ao Estado que ele deixe de fazer algo ou se abstenha de determinada ação, e ALEXY subdivide esses direitos em direito ao não impedimento de ações, direito à não afetação de propriedades e situações e direito à não eliminação de posições jurídicas.

Já os direitos a prestações são tratados por ALEXY em sentido amplo, como todo direito a uma ação positiva do Estado, seja uma ação normativa, sejam as ações de fato – direito à proteção, à organização e procedimento e à prestação em sentido estrito.

Vê-se, assim, que, na doutrina de ALEXY, as discussões acerca dos direitos prestacionais têm íntima ligação com a discussão acerca das funções do Estado, do direito e da Constituição.

A Constituição, ao proteger um direito subjetivo dos cidadãos, impõe ao Estado, que está na posição de destinatário do direito, objetivos, mediatos ou imediatos.

E não poderia ser de outra maneira, já que, nas palavras de MARTIN BOROWSKI, os direitos sociais protegem “...*la libertad fáctica. La libertad jurídica*”

⁹⁴ MARCOS MARSELLI GOUVÊA, **O controle judicial das omissões administrativas**: novas perspectivas de implementação de direitos prestacionais, p. 8.

puede perder todo su valor para el particular, si éste no dispone de los presupuestos fácticos para poder ejercerla”⁹⁵.

Seção 2 – Crítica à classificação dos direitos fundamentais em gerações ou dimensões.

Uma consideração pertinente, em relação às normas de direito fundamental, diz respeito à chamada teoria das gerações dos direitos fundamentais. Trata-se, na verdade, de uma proposta de classificação desses direitos fundamentais, segundo alguns critérios.

Embora a teoria tenha como seu grande divulgador BOBBIO, especialmente em sua obra “*A Era dos Direitos*”, quem primeiro utilizou a classificação dos direitos do homem em gerações foi o jurista KAREL VASAK, em 1979, inspirado pelos ideais da Revolução Francesa: liberdade igualdade e fraternidade.⁹⁶

Esta clássica divisão dos direitos em gerações leva em conta o “...*conteúdo possível dos direitos fundamentais*”, tendo como critério de classificação a ordem cronológica de sua incorporação à Declaração de Direitos ou às constituições dos diversos países.⁹⁷

Os direitos fundamentais de primeira geração são aqueles cujo fundamento é o ideal de liberdade. São os direitos civis e políticos: liberdade política, de expressão, religiosa, comercial, cujo titular é o indivíduo, que tem o direito, em face do Estado

⁹⁵ MARTIN BOROWSKI, *La estructura de los derechos fundamentales*, p. 145.

⁹⁶ Informação obtida em transcrição de uma conferência de ANTÔNIO AUGUSTO CANÇADO TRINDADE, Juiz da Corte Interamericana de Direitos Humanos, ministrada em Brasília – **Seminário Direitos Humanos das Mulheres: A Proteção Internacional**. Disponível on-line em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/cancadotrindade/Cancado_Bob.htm>. Acesso em 05 mai. 2005.

⁹⁷ PAULO BONAVIDES, *Curso...*, *op cit.*, p. 516.

“*de resistência à opressão (...) de gozar de liberdades fundamentais*”⁹⁸. São, portanto, direitos negativos, ou direitos de defesa, que requerem a abstenção do estado de impedir ou opor obstáculos a esses direitos.

De segunda geração são os direitos fundamentados no ideal de igualdade, cujo fundamento histórico seria o surgimento da preocupação com as questões de ordem social no início do século XX, cujos primeiros exemplos foram as constituições mexicana de 1917 e de Weimar de 1918. São “*...direitos sociais, culturais e econômicos*”, que têm como titular a coletividade, e destinatário o Estado, do qual é demandada uma postura ativa ou positiva.⁹⁹ São os direitos a prestações positivas ou direitos prestacionais.

Uma terceira geração de direitos fundamentais, relacionados ao ideal de fraternidade, são os direitos ao desenvolvimento, ao meio-ambiente, à paz, que ultrapassam as esferas do “*...indivíduo, de um grupo ou de determinado Estado*”, tendo como titular a universalidade humana.¹⁰⁰

Há, por fim, propostas mais recentes, no sentido de existirem outras gerações de direitos fundamentais, como a de PAULO BONAVIDES, para quem existe uma quarta geração de direitos, relacionados com a democracia, onde estariam inseridos os direitos políticos.

Essa classificação de direitos fundamentais em gerações, apesar de bastante difundida, é alvo de diversas e severas críticas.

⁹⁸ NORBERTO BOBBIO, *A Era dos Direitos...*, p. 04.

⁹⁹ PAULO BONAVIDES, *Curso, op. cit.*,...p. 518.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 523.

Uma primeira crítica diz respeito ao vocábulo “geração”, que remete à idéia absolutamente equivocada, seria preciso a experiência subsequente das gerações dentro do Estado, com a vivência plena de uma das gerações para que fosse possível o surgimento da próxima geração.

Para solucionar os problemas causados pelo vocábulo “geração”, existem juristas – como, por exemplo, INGO WOLFGANG SARLET – que propõem a alteração do termo equivocado, substituindo-o pelo termo “dimensões” dos direitos fundamentais. Essa modificação, segundo INGO SARLET, destituiria o sentido de alternância para o correto sentido, segundo o autor, de progresso cumulativo, complementação ou superação¹⁰¹.

Outra crítica importante diz respeito à falta de verdade histórica, no que diz respeito à cronologia em que esses direitos são ou foram sendo incorporados, tanto do ponto de vista do direito interno dos diversos Estados, e mais ainda, quanto ao direito supranacional.¹⁰²

Nem sempre os direitos fundamentais são incorporados e reconhecidos na ordem: direitos individuais, direitos econômico-sociais e direitos coletivos. No plano supranacional, segundo CANÇADO TRINDADE, “...os direitos que apareceram primeiro foram os econômicos e os sociais [tradicionalmente de segunda geração ou dimensão]. As primeiras convenções da OIT anteriores às Nações Unidas, surgiram nos anos 20 e 30” (esclarecido nos colchetes)¹⁰³.

¹⁰¹ A Eficácia dos Direitos Fundamentais, p. 47.

¹⁰² ANTÔNIO AUGUSTO CANÇADO TRINDADE. **Seminário Direitos Humanos das Mulheres: A Proteção Internacional**. Disponível on-line em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/cancadotrindade/Cancado_Bob.htm>. Acesso em 05 mai. 2005.

¹⁰³ **Seminário...**, *op. cit.*

Do ponto de vista do direito nacional, temos exemplo, no Brasil, onde houve o reconhecimento também de direitos trabalhistas, e, portanto, de segunda geração, em uma época histórica em que careciam de reconhecimento direitos de primeira geração, como liberdade de imprensa e direitos políticos.

Também há uma importante crítica que assevera que nem sempre os direitos de primeira geração são direitos a ações negativas por parte do estado, enquanto os direitos de segunda geração são direitos prestacionais, que requerem um agir positivo.

Na mesma linha, a última ressalva à teoria das gerações ou dimensões dos direitos fundamentais é que ela dá a idéia de fragmentação ou categorização dos direitos contidos em cada uma das gerações, como se eles pudessem pertencer a apenas uma das categorias.

Na realidade, os direitos fundamentais podem apresentar-se de diversas formas, e a vinculação entre os diversos direitos tornam-nos complementares e interdependentes

Por isso, a classificação é falha, pois a categorização entre os direitos ligados aos ideais de liberdade, de igualdade, de fraternidade e de coletividade não traz nenhuma contribuição ao entendimento da natureza jurídica das normas de direito fundamental, tampouco delimita critérios confiáveis para distinção entre os diversos tipos de direitos fundamentais.

PARTE II – REFORMA CONSTITUCIONAL

CAPÍTULO 1 – PODER CONSTITUINTE E COMPETÊNCIA REFORMADORA.

Seção 1 – Poder constituinte e competência reformadora.

É evidente, diante dos conceitos anteriormente trazidos, a importância do fenômeno constitucional para o Direito. Como visto, a Constituição, na acepção política, é o marco inaugural da ordem política do Estado, e na acepção jurídica, a lei maior, que confere fundamento de validade formal e material a todo ordenamento.

A Constituição nasce da manifestação pela mão do poder constituinte originário, que é “...a manifestação soberana da suprema vontade política de um povo, social e juridicamente organizado”¹⁰⁴.

Embora não caibam, no momento, reflexões aprofundadas acerca do poder constituinte originário, importam breves comentários sobre o tema, principalmente para lembrar que, como formulador do documento inaugural do Estado, o poder constituinte originário tem total liberdade criativa. Segundo BOBBIO, “...o Poder Constituinte é, pois, absolutamente, livre nos fins e nas formas”.¹⁰⁵

O poder constituinte originário, como bem salienta PAULO RICARDO SCHIER é “...dotado de uma certa radicalidade (...) [que] decorre, num primeiro momento, de sua possibilidade inesgotável de inovação e, assim, pela sua

¹⁰⁴ ALEXANDRE DE MORAES, **Direito Constitucional**, p. 52.

¹⁰⁵ **Dicionário de política**, p. 52.

liberdade...”(esclarecemos nos colchetes)¹⁰⁶. Em sentido semelhante, esclarece o professor lusitano JORGE MIRANDA que “...o poder constituinte equivale à capacidade de escolher entre um ou outro rumo (...) nele consiste o conteúdo essencial da soberania (na ordem interna), porquanto soberania significa faculdade originária de livre regência da comunidade política mediante a instituição de um poder e a definição do seu estatuto jurídico”.¹⁰⁷

O poder constituinte originário, assim, “...faz a Constituição e não se prende a limites formais: é essencialmente político ou (...) extrajurídico...”¹⁰⁸. Por isso, nenhuma das estruturas jurídicas existentes no Estado amarra o poder constituinte originário, nem a própria Constituição. Ela, segundo BONAVIDES, “...institui o governo, distribui competências, arma-os de prerrogativas, mas não constitui a nação nem o corpo político, sempre soberanos...”¹⁰⁹.

Porém, após a manifestação do poder constituinte originário, já durante a vigência da Constituição, há uma prerrogativa de alteração do texto constitucional, quando isso estiver previsto pela Constituição, e nos limites por ela estabelecidos.

Diante dessa possibilidade, surge a discussão doutrinária relativa à natureza desse fenômeno jurídico, que alguns entendem se tratar da manifestação de um poder constituinte derivado, de segundo grau, decorrente.

Na realidade, há uma discussão ainda mais capital sobre o chamado poder constituinte derivado, que diz respeito à sua própria natureza. De fato, essa

¹⁰⁶ Faz-se a ressalva, sem porém aprofundamento da questão, como também faz PAULO RICARDO SCHIER, que existe doutrina que sustenta a existência de eventuais limitações históricas e sociológicas a este poder. (**Direito constitucional**: anotações nucleares, p. 83)

¹⁰⁷ In MARCOS WACHOWICZ, **Poder constituinte e transição constitucional**, p. 11.

¹⁰⁸ PAULO BONAVIDES, **Curso...**, op. cit., p. 125.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 127.

problemática inicia com a discussão acerca da possibilidade de admitir-se-á aceção jurídica do poder constituinte. Essa aceção, segundo informa PAULO BONAVIDES, difere substancialmente da aceção política, que é ilimitada e supralegal, no sentido de que “...na aceção jurídica o poder constituinte é competente para ultimar mudança constitucional e, segundo certos juristas, tanto poderá reformar a Constituição quanto ab-rogá-la”¹¹⁰.

Note-se que, mesmo entre os que aceitam essa aceção jurídica, elas o fazem em uma versão não tão ampla, preferindo reduzir a amplitude do conceito para o poder de reforma limitada da Constituição, o que significa um poder constituinte derivado e constituído, para reformas pontuais.

Mas a grande polêmica estabelecida entre os teóricos está entre os que aceitam ou não essa aceção jurídica¹¹¹: dos que interpretam de maneira restrita o conceito de poder constituinte, admitindo sua utilização somente na aceção política, e dos que admitem a utilização do conceito também para a aceção jurídica estreita, ou seja, para a função revisional e reformadora.

¹¹⁰ Sobre esse ponto, BONAVIDES traz a doutrina de CARRÉ DE MALBERG (*Contribution à la théorie générale de l'État*), segundo quem, essa essência jurídica do poder constituinte decorre da existência de elementos estruturantes de sua atuação na própria ordem constitucional prévia, como ocorria na Constituição Francesa de 1971 – art. 1º do Título VII – “a nação tem direito a alterar a constituição (...) segundo os meios previstos na própria”. PAULO BONAVIDES ressalva que, segundo essa doutrina, o poder constituinte originário, de liberdade ilimitada, seria somente na aceção política da expressão, decorrente de revoluções e golpes de estado, pois, na aceção jurídica, em casos de transição constitucional, ele estaria sempre limitado pela ordem anterior (Curso... *op. cit.*, p. 128-129).

¹¹¹ “...Entre extremos opostos, discute-se a amplitude do conceito do poder constituinte. Pretendem diversos mestres, como Schmitt, Heller, Recaséns Siches, Carl Frisdrich, Bar Rhélemy e Duez que a essência está na capacidade de formação originária do direito, ou seja, é um poder de criar a Constituição. Já outros estudiosos, como Walter Dodd, Kelsen, Halriou e Rui Barbosa [e o próprio Pinto Ferreira], opinam por uma definição mais ampla, vendo no poder constituinte a capacidade de criação e mudança da constituição.” (esclarecemos nos colchetes) – PINTO FERREIRA, **Princípios gerais do direito constitucional moderno**. p. 88.

Vê-se, assim, que a classificação usual do poder constituinte em originário e derivado não é objeto de entendimento pacífico. Defendendo a classificação, e a existência de um poder constituinte derivado e jurídico, temos, inicialmente, HANS KELSEN, que sustenta a possibilidade da “...*lei constitucional (...)* [ser] *modificada ou revogada sob condições mais rigorosas*”(completamos nos colchetes)¹¹². Essa modificação, segundo KELSEN, pode ou não ser feita por órgão em separado, mas essa é uma função distinta da produção legislativa ordinária. Seguindo raciocínio semelhante, PINTO FERREIRA afirma que “...*o poder constituinte é o poder de criar e revisar a Constituição*”¹¹³.

No mesmo sentido, JOSÉ AFONSO DA SILVA, entende que a possibilidade de reforma, estabelecida pela própria Constituição, trata-se de um poder constituído e derivado em relação ao Congresso Nacional, “...*já que esse (...)* *poder não lhe pertence por natureza, primariamente, mas, ao contrário deriva de outro (o poder constituinte originário)*”.¹¹⁴ Essa questão, segundo o autor, revela “...*um problema de técnica constitucional, já que seria muito complicado ter que convocar o constituinte originário todas as vezes que fosse necessário alterar a Constituição*”¹¹⁵.

Porém, vasta é a literatura contrária à dupla tipologia do poder constituinte. Partindo dos clássicos, CARL SCHMITT entende que não é possível falar em poder constituinte em outro sentido que não de poder constituinte originário, especialmente porque a possibilidade de reforma constitucional, segundo o autor “...*é uma*

¹¹² **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 249.

¹¹³ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 88.

¹¹⁴ **Curso de direito constitucional positivo**, p. 57.

¹¹⁵ *Idem.*

competência incluída no marco da Constituição, fundada na mesma, e não a ela superior”¹¹⁶

Para MICHEL TEMER, o tradicionalmente chamado poder constituinte derivado “*diferentemente do originário, que é poder de fato, o poder de reforma constitucional é jurídico*”, e, nessa acepção, “*uma competência derivada da atividade constituinte derivada, que lhe impõe limitações.*” Por isso, o autor prefere denominar essa atividade derivada de modificação da Constituição de competência reformadora¹¹⁷.

A clássica separação de duas espécies de poder constituinte – originário e derivado, “*...carece, por inteiro, de fundamento...*”, segundo PAULO BONAVIDES, especialmente porque o exercício do poder constituinte é “*...visceralmente político (...)* [não se sujeitando] *por natureza, a confinar-se dentro das fronteiras jurídicas traçadas pelo texto constitucional*”(esclarecemos nos colchetes).¹¹⁸

Não há, assim, possibilidade de defender a existência de um poder constituinte derivado. Em primeiro lugar, como visto, não se tratam, os chamados poderes constituintes originário e derivado, de modalidades do mesmo fenômeno, sequer de espécies do mesmo gênero. São, como bem descreve JAIR EDUARDO SANTANA “*...fenômenos distintos, estando apenas um limitado e circunscrito às regras de direito que o outro fixou*”.¹¹⁹

¹¹⁶ **Teoría de la constitución**, p. 44.

¹¹⁷ **Elementos de direito constitucional**, p. 37. Segundo TEMER, “*... parece-nos mais conveniente reservar a expresso ‘Poder Constituinte’ para o caso de emanção normativa direta da soberania popular. O mais é fixação de competências: a reformadora (capaz de modificar a Constituição) e a ordinária (capaz de editar a normatividade infraconstitucional) É apropriado, assim, denominar a possibilidade de modificação parcial da Constituição como competência reformadora*” – *Idem*.

¹¹⁸ PAULO BONAVIDES, **Curso de direito constitucional**. *op cit.*, p. 130.

¹¹⁹ **Revisão constitucional**: reforma e emendas, p. 40.

Na realidade, na reforma constitucional, não há a manifestação de um poder, no sentido de capacidade para exercer a função constituinte. Não é um poder de fato, como o chamado constituinte originário, mas apenas de direito, e, nesse sentido, uma competência instituída pelo constituinte para adequação, absolutamente limitada, do texto constitucional aos novos tempos, garantindo a durabilidade da carta constitucional.

Da mesma forma, segundo observa MARCOS WACHOWICZ, a expressão constituinte “...*provém do termo latino ‘Constituere’ que significa também criar, compor, ser base de alguma coisa*”¹²⁰. Por isso, basta a expressão poder constituinte, que, por definição e rigor etimológico, só pode ser o originário.

Por essa razão, maior propriedade tem a denominação proposta por MICHEL TEMER, segundo quem há o poder constituinte – que só pode ser o chamado originário – e a competência reformadora.

Essa não é uma distinção apenas do ponto de vista nominal, mas conceitual, de natureza jurídica, reveladora do papel que desempenha a competência reformadora na ordem jurídica e da amplitude de sua atuação, como se verá nas páginas seguintes.

Seção 2 – Reforma, revisão e emenda constitucional

Uma distinção terminológica a ser feita, para prosseguimento do raciocínio, diz respeito aos termos “reforma”, “revisão” e “emenda” à Constituição, o que se faz em brevíssima nota, apenas para que não fique sem esclarecimento tal questão.

¹²⁰ **Poder constituinte e transição constitucional:** perspectiva histórico-constitucional, p. 31.

A reforma é o gênero ao qual pertencem as espécies revisão e emenda. Reforma, assim, é “...o processo formal de mudança das constituições rígidas por meio e atuação de certos órgãos, mediante determinadas formalidades, estabelecidas nas próprias constituições para o exercício do poder reformador”.¹²¹ Ou seja, qualquer alteração da Constituição é uma reforma. Porém, essas alterações podem ocorrer por meio de revisão, que seria uma “...modificação da Constituição nos termos dela própria”¹²², com ampla análise do texto constitucional. Já a emenda é uma reforma pontual, estrita, localizada.

Como assinala JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “...Eis aqui, na individualidade do direito positivo brasileiro, a distinção entre a emenda, procedimento ordinário e permanente de mudança constitucional (artigo 60), e a revisão, procedimento extraordinário e transitório (ADCT, artigos 2º e 3º)”.¹²³ Segundo JAIR EDUARDO SANTANA, “..as emendas possuem o sentido de ser instrumento modificativo parcial, isolado ou fragmentário de um determinado texto constitucional.”¹²⁴

Feita a distinção, cumpre esclarecer que a palavra reforma está sendo utilizada sempre no sentido de emenda, já que a revisão constitucional, relativamente à Carta de 1988, era somente aquela estabelecida no artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que resultou nas Emendas Constitucionais de Revisão de n.º de 1 a 6 de 1994.¹²⁵

¹²¹ Curso..., *op. cit.*, p. 54.

¹²² JORGE MIRANDA, **Manual de direito constitucional**, p. 113.

¹²³ Qual revisão constitucional?!. **Revista da Faculdade Católica de Administração e Economia – FAE**, p. 20.

¹²⁴ **Revisão constitucional**: reforma e emendas, p. 89.

¹²⁵ Constituição, ADCT, art. 3º: *A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso nacional, em seção unicameral.*

CAPÍTULO 2 – REFORMA CONSTITUCIONAL E LIMITES MATERIAIS EXPRESSOS.

Seção 1 – Rigidez constitucional e limitações ao poder de reforma constitucional

A temática da reforma constitucional – entendida como alteração, via a espécie da emenda – está intimamente ligada à classificação das constituições quanto à estabilidade ou mutabilidade.

Classicamente – na distinção de LORD BRYCE¹²⁶ – as constituições podem ser rígidas ou flexíveis, sendo estas aquelas alteráveis por procedimento legislativo simples, ou seja, “...o mesmo processo que se emprega para fazer ou revogar lei ordinária”¹²⁷. Essas constituições são normalmente encontradas nos Estados dotados de Constituição não-escrita¹²⁸; embora essa seja uma característica apenas contingente¹²⁹.

As constituições rígidas, ao contrário, estabelecem um procedimento qualificado para alteração, necessariamente mais complicado e difícil do que o procedimento legislativo ordinário.

Além das constituições flexível e rígida, existem constituições semi-rígidas, cujas regras, como explica MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “...em

¹²⁶ JAMES BRYCE, **Constituciones flexibles y constituciones rígidas**. Outra obra de LORD BRYCE, essa citada por PAULO BONAVIDES, é *Studies in history and jurisprudence* - JAMES BRYCE *apud* PAULO BONAVIDES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 65.

¹²⁷ PAULO BONAVIDES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 66.

¹²⁸ Classificação das constituições quanto à forma: constituições costumeiras (ou consuetudinárias, não-escritas) são aquelas cujas normas decorrem do costume, não havendo um documento formal e escrito; e constituições escritas, que, ao contrário, estão contidas em um documento formal.

¹²⁹ Isso porque não há necessariamente nessa afirmação, conforme alertam PAULO BONAVIDES - **Curso...**, *op. cit.*, p. 66 e PAULO RICARDO SCHIER, **Direito constitucional...** *op. cit.*, p. 57.

*parte, podem ser modificadas pelo processo legislativo (...) que ela própria determina, só podem ser alteradas pelo procedimento especial...*¹³⁰.

Da classificação acima, observa-se o abandono da idéia de imutabilidade, e o fortalecimento da Constituição fundada na permanência e na durabilidade, decorrentes justamente da sua capacidade de adaptação ao correr dos anos, com inevitáveis modificações no cenário do Estado.¹³¹ Neste sentido, JOSÉ AFONSO DA SILVA assinala que “...a estabilidade das constituições não deve ser absoluta, não pode significar imutabilidade(...). Não há Constituição imutável diante da realidade social cambiante (...). Deve-se assegurar certa estabilidade constitucional, certa permanência, mas sem prejuízo da constante, tanto quanto possível, perfeita adaptação das constituições às exigências do progresso, da evolução e do bem-estar social.”¹³²

Já em 1933, ano em que sua obra sobre as constituições rígidas foi escrita, OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO defendia a mutabilidade constitucional:

As constituições, como obra humanas, não podem ser perfeitas (...) pois, certos preceitos convenientes em determinadas situações sociais e políticas já não se amoldam exatamente a outras, e surge, naturalmente, a necessidade de reformá-las, para não ficarem sendo objeto de museu de antiguidades. Impossível se admitirem leis imutáveis em todas as suas disposições.¹³³

Essa possibilidade de alteração, na realidade, ocorre em defesa da permanência da Constituição, e da sua supremacia jurídica. As constituições flexíveis

¹³⁰ MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, **Curso de direito constitucional**, p. 13.

¹³¹ Nesse sentido, “...nas origens do constitucionalismo, as leis fundamentais eram consideradas como algo absolutamente imutável (...) A partir das grandes constituições modernas, começou-se a abandonar a tese da imutabilidade, e a desenvolver a tese da permanência, da durabilidade, do fortalecimento da Constituição, com a admissão de sua alteração através de procedimentos difíceis (...) diante de mudanças sociais e políticas, adaptando-a às novas realidades fáticas ou para corrigir seus defeitos manifestos” – MARCIA HAYDEÉ PORTO DE CARVALHO, Reforma constitucional: conceito, procedimentos e limites. **Revista de direito constitucional e internacional**, p. 149.

¹³² *Idem*.

podem apresentar superioridade apenas do ponto de vista material e sociológico. Nesse sentido, para esse constitucionalista, nas constituições flexíveis, “...nenhuma distinção faz entre lei formal e lei ordinária, quer quanto à formação quer quanto à validade das mesmas”¹³⁴, mas formalmente, as “leis constitucionais [e as] leis ordinárias (...) se situam no mesmo plano”¹³⁵.

São, portanto, superiores, as constituições rígidas, para a manutenção da ordem jurídica, para a adaptabilidade limitada do texto constitucional aos novos tempos:

As vantagens das constituições rígidas são magníficas. capacitam-nos para definir, com alguma exatidão, a competência dos poderes governamentais; previnem a possibilidade de que capricho repentino da opinião pública transforme e desarraigue o que ao todo convém manter. (...) Além disso, põem em relevo, de maneira desembaraçada, as coisas que se estimam de importância fundamental.¹³⁶

E o que, utilizando as palavras acima mencionadas de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, “...se estima de importância fundamental” para a ordem jurídica posta e inaugurada pelo Poder Constituinte, é justamente aquilo que não pode ser alterado pela competência reformadora.

Note-se, assim, que, embora sendo alterável, a superioridade da Constituição não é maculada, primeiramente em razão do procedimento especial necessário para sua alteração, com quoruns e maiorias qualificadas.

¹³³ Teoria das constituições rígidas, p. 41-42.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 51.

¹³⁵ *Princípios...*, *op. cit.*, p. 83.

Nesse sentido, PAULO MARCIO CRUZ ressalta:

*A Constituição se mostra, assim, como um acordo básico que está acima das conjunturas de maioria política, e que só pode ser reformada se as bases deste acordo forem reproduzidas, de modo a preservar o entendimento original entre maiorias e minorias. Essa necessidade é mais evidente em Estados federais, nos quais a rigidez constitucional também procura salvaguardar o interesse dos estados ou unidades federadas*¹³⁷.

A superioridade constitucional também encontra sustentação em razão das limitações constitucionalmente estabelecidas, visando manter intacto o rumo das coisas, o programa central do Estado, que foi objeto da manifestação do poder constituinte.

Esses são os limites constitucionais à competência reformadora, que podem ser implícitos ou expressos, sendo elas de ordem procedimental, temporal, circunstancial ou material.¹³⁸

São especialmente as limitações expressas materiais que interessam para o presente trabalho, pois elas revelam as matérias que não podem ser objeto de alteração. Estas matérias são as chamadas cláusulas pétreas, ou seja, normas que compõem a essência imutável da Constituição.

¹³⁶ **Teoria das constituições...**, *op. cit.*, p. 67.

¹³⁷ PAULO MARCIO CRUZ, **Fundamentos de direito constitucional**, p. 85.

¹³⁸ Sobre os limites implícitos e expressos, bem como sobre os limites procedimentais, temporais, circunstanciais, que não serão objeto do presente estudo, vide MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 27-35; JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 57-60; CELSO RIBEIRO BASTOS, **Curso de direito constitucional**, p. 32-39; PAULO BONAVIDES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 173-180; PAULO MARCIO CRUZ, **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 71-77; PAULO RICARDO SCHIER, **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 89-95.

Seção 2 – Limitações materiais à competência reformadora – cláusulas pétreas

Os limites materiais impostos pelo poder constituinte decorrem da necessidade de se manterem intactos os conteúdos eleitos pelo poder constituinte como essenciais, capitais, sem os quais a ordem constitucional estaria ameaçada.

Funciona como um lastro que equaliza, de um lado, a necessidade de mudança e alteração da Constituição conforme os novos reclamos da sociedade, de outro a rigidez no sentido de preservar a identidade constitucional.

Existem diversos constitucionalistas, tanto na doutrina nacional quanto na estrangeira, que entendem que os limites materiais são inválidos, considerando ilimitada a atuação da competência reformadora - entendida como poder constituinte derivado por grande parte desses autores. Tratando desse assunto, explica sinteticamente FERREIRA FILHO:

Com relação ao poder de revisão, discute-se se ele é limitado pela Constituição. Autores há – e são muito, v. g., Duguit, Joseph Barthélemy, Laferrière, Duverger, Verdel... – que o consideram ilimitado. E assim pensam, de modo geral, porque o consideram o próprio poder originário subsistente em sua obra. Desse modo, as regras que ele próprio declarou, ele próprio pode mudar.¹³⁹

Entre os autores dessa corrente, destaca-se a posição de Jorge REINALDO VANOSSI, publicista argentino, que reputa as limitações materiais “...*inúteis e até contraproducentes*”¹⁴⁰:

¹³⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 27.

¹⁴⁰ “Hoy en día, con excepción de los autores jusnaturalistas más recalcitrantes, la mayoría de las opiniones son adversas ala presencia o mantenimiento de ese tipo de cláusulas, por estimarlas inútiles e hasta contraproducentes” – VANOSSI, Jorge Reinaldo. **Teoría de la constitución**... p. 188. (tradução nossa)

Ele formula diversas críticas às cláusulas pétreas, sendo a primeira o paradoxo criado pela estipulação desses limites, que é a relativização da função do poder constituinte derivado de evitar a revolução e a necessidade de nova manifestação do poder constituinte originário. Outra crítica, formulada por VANOSSI, diz respeito à impossibilidade dessas limitações sobreviverem em tempos de crise.

Também argumenta que se trata de uma defesa contra o positivismo jurídico, baseada em um renascimento do jusnaturalismo, pois pretende, sob a manta da nulidade, impossibilitar mudanças na estrutura constitucional. Ainda defende que não se trata de questão de direito, mas uma questão subjetiva, de crenças, na pretensão de limitar a atuação de futuras gerações de constituintes derivados. Por último, com base em crítica formulada por PAOLO BISCARETTI DI RUFFIA, assim como se admite que o estado pode decidir por sua própria morte, pode também decidir por mudanças no âmbito do constitucionalismo vigente.

Para CELSO RIBEIRO BASTOS, todas as críticas formuladas diretamente por VANOSSI “...apóiam-se em razões metajurídicas...”, e somente podem ser “...ponderáveis, portanto, sob ponto de vista do direito a ser posto”¹⁴¹. Para o autor, “... o jurista, contudo, resolve o problema concernente ao direito constituído. Ele pode dar seu parecer sobre a juridicidade de uma emenda proposta ou já aprovada, como pode também pleitear a declaração de sua inconstitucionalidade perante os tribunais. Não pode impedir, é certo, a violação revolucionária da ordem jurídica”.¹⁴²

¹⁴¹ Curso..., *op. cit.*, p. 34-35.

¹⁴² *Idem.*

Também o argumento de BISCARETTI, segundo CELSO RIBEIRO BASTOS, não pode prosperar, pois o estado não pode prever juridicamente sua própria extinção, a não ser que essa possibilidade estivesse expressamente prevista na Constituição. Outra hipótese de extinção da ordem estatal seria a revolução jurídica, com a promulgação de nova Constituição, porém, escapar-se-ia do direito para o poder político, para o poder originário.

Segundo PAULO RICARDO SCHIER, também contra-argumentando com VANOSSI, “...*sob nenhuma perspectiva, as cláusulas pétreas têm o condão de impor limites ao poder constituinte originário*”¹⁴³.

A posição contrária a possibilidade de limitação material da competência reformadora, portanto, não possui sustentabilidade. Além das críticas acima, em razão da inexistência de um poder constituinte derivado, como já visto anteriormente. A competência reformadora não decorre da manifestação original do poder constituinte, que lhe empresta a força. É, sim, uma competência que está localizada sob a Constituição, e é por ela limitada, atingida pela superioridade constitucional.

Como explica PAULO BONAVIDES, a competência reformadora é “...*um poder menor, de exercício normal, achando-se contido juridicamente na Constituição, e sendo de natureza limitada*”¹⁴⁴.

E diante dessa concepção, o âmbito de atuação da competência reformadora está limitado pela própria Constituição, devendo pois, como defende KELSEN, respeitar inclusive as limitações materiais:

Se a norma da Constituição que dificulta uma emenda é considerada obrigatória para

¹⁴³ **Direito constitucional...**, *op.cit.*, p. 93.

¹⁴⁴ **Curso...**, *op.cit.*, p. 178.

o órgão legislativo, a norma que exclui qualquer emenda também de ser considerada válida. Não existe nenhum fundamento jurídico para interpretar essas duas normas de modos diferentes e declarar – como fazem alguns autores – que um dispositivo proibindo qualquer emenda é inválido por sua própria natureza¹⁴⁵.

Igualmente, JOSÉ AFONSO DA SILVA entende que as limitações materiais têm força normativa e vinculam a competência reformadora, chamada pelo autor de poder de reforma constitucional.¹⁴⁶

Na Constituição de 1988, os limites à competência reformadora, as cláusulas pétreas, estão estabelecidas no artigo 60, § 4º, que estabelece que “*Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado; (...) o voto direto, secreto, universal e periódico; (...) a separação dos Poderes; (...) os direitos e garantias individuais*”¹⁴⁷.

São as chamadas cláusulas pétreas, cuja expressão, como lembra SÉRGIO PINTO MARTINS “*...decorrentes de pedra, de algo duro, que não pode ser*

¹⁴⁵ **Teoria geral do direito e do estado**, p. 371.

¹⁴⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 58-61.

¹⁴⁷ *Art. 60. A Constituição poderá ser emenda mediante proposta:*

I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II – do Presidente da República;

III – de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º – A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º – A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º – A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º – Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais

modificado”.¹⁴⁸ No mesmo sentido, PONTES DE MIRANDA denomina tais limitações de “*cerne inalterável*” ou “*imodificável*” da Constituição¹⁴⁹.

Observe-se, com relação a essas cláusulas pétreas, que, como sublinha JOSÉ ROBERTO VIEIRA, nem mesmo se “...*houvesse uma unanimidade parlamentar, (...) nem assim admite-se a deliberação congressional a respeito. Constituem, realmente, cláusulas pétreas, da mais sólida rocha*”¹⁵⁰.

Desses limites, interessam ao presente estudo a forma federativa do estado e os direitos e garantias individuais, e sua relação com o Direito Tributário, que serão objeto das reflexões seguintes.

¹⁴⁸ **Institutos de direito público e privado**, p. 71.

¹⁴⁹ **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969**, p. 146.

¹⁵⁰ **Medidas provisórias...**, *op. cit.*, p. 49.

PARTE III – SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO 1 – SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Seção 1 – Sistema jurídico

O conceito de sistema, bem como as possibilidades de entendimento desse conceito no âmbito do direito, são absolutamente relevantes para o estudo ora em curso. Não se pode analisar a temática das cláusulas pétreas em matéria tributária considerando apenas os dispositivos constitucionais que tratam expressamente das limitações materiais à competência reformadora, “...*como se houvesse alguma chance de penetrar o sentido do seu texto divorciado de todo o contexto constitucional*” argumenta JOSÉ ROBERTO VIEIRA.¹⁵¹

Não é possível levar adiante esse esforço interpretativo sem tomar em consideração a totalidade do ordenamento, entendido como sistema.

E antes de buscar o significado eleito para sistema jurídico, convém a análise acerca da noção de sistema, à luz das profundas reflexões feitas por alguns autores, especialmente por CLAUD-WILHELM CANARIS, NORBERTO BOBBIO, LOURIVAL VILANOVA e TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, que trataram demoradamente dessa questão em suas obras.¹⁵²

¹⁵¹ **Medidas provisórias...**, *op. cit.*, p. 26.

¹⁵² CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**; NORBERTO BOBBIO, **Teoria do ordenamento jurídico**; VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito**.

No âmbito do direito, existem duas acepções possíveis para a expressão sistema jurídico, ou, com entende LOURIVAL VILANOVA, “...dois níveis de sistema”, o sistema da ciência do direito – das normas jurídicas – e o sistema do direito positivo – e de seus textos legais.¹⁵³

O sistema do direito positivo é composto pelo conjunto dos textos de direito positivo, “...de linguagem prescritiva, à qual corresponde uma forma de pensar específica, a Lógica Deôntica, em que um enunciado implica outro em razão de dever-ser”¹⁵⁴.

Já o sistema da ciência do direito “...revela-se por uma linguagem descritiva (explicativa) do primeiro (...) a ele se aplica a Lógica Apofântica”¹⁵⁵ Como ressalta FERRAZ JÚNIOR, “...do ponto de vista da ciência jurídica, o direito aparece, portanto, como um sistema de significações normativas”¹⁵⁶

A palavra sistema, tem origem no grego *systema*, como ressalta TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, que traduz a idéia de “...uma totalidade construída, composta de várias partes”¹⁵⁷. Somente desse significado etimológico, obtêm-se dois requisitos necessários para que se possa falar em sistema: repertório e estrutura. “O

¹⁵³ **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 113.

¹⁵⁴ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto à norma**, p. 68.

¹⁵⁵ *Ibidem*, P. 69.

¹⁵⁶ **Conceito...**, *op. cit.*, p. 145.

¹⁵⁷ E continua: “O uso posterior configurou, porém, uma compreensão mais restrita. Conservando a conotação originária de conglomerado, a ela agregou-se o sentido específico de ordem, de organização. Aliada à idéia de cosmos, conceito fundamental da filosofia grega, ela aparece por exemplo entre os estóicos para descrever e esclarecer a idéia de totalidade bem ordenada. Os estóicos atribuíram-lhe, além disso, uma conotação ainda mais marcante, ao ligá-la ao conceito de *techne*, por eles definida como um sistema de conceitos, configurando-a como *suma*. Com isto, podemos dizer que já se encontram na filosofia grega as bases genéricas do uso moderno da palavra sistema” – *Ibidem*,.. p. 09

sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório”, diz FERRAZ JÚNIOR.¹⁵⁸

Os elementos ou objetos que estão contidos no sistema são o repertório. Porém, a simples junção de diversos elementos, ou seja, a presença do repertório, não é suficiente para que haja um sistema. É necessária a integração, organização desses elementos, é preciso que os elementos estejam relacionados entre si. Como afirma LOURIVAL VILANOVA, é necessário um “...*vínculo que interliga as partes*”¹⁵⁹; ou, segundo GERALDO ATALIBA, “...*os elementos do sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham sua função coordenada com a função dos outros*”¹⁶⁰. E justamente a relação entre os elementos compõe a estrutura, segundo requisito para que haja um sistema¹⁶¹.

Um terceiro pressuposto da noção que elegemos para sistema é a unidade. Essa característica pressupõe que as partes do sistema, além de estarem estruturadas, componham um todo unitário. O sistema, assim, ocorre quando houver “...*um princípio unificador que presida ao relacionamento das entidades que o compõem...*”¹⁶². A unidade, para MARCELO CARON BAPTISTA, decorre de uma “...*estrutura que enlaça todos os seus elementos...*”¹⁶³; que impede, como destaca

¹⁵⁸ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 175.

¹⁵⁹ **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 116.

¹⁶⁰ **Sistema constitucional...**, *op. cit.*, p. 04.

¹⁶¹ “*Note-se bem a diferença: uma sala de aula é um conjunto de elementos, as cadeiras, a mesa do professor, o quadro-negro, o giz, o apagador, a porta etc.; mas estes elementos, todos juntos, não formam uma sala de aula, pois pode tratar-se de um depósito da escola; é a disposição deles, uns em relação aos outros, que nos permite identificar a sala de aula; esta disposição depende de regras de relacionamento; o conjunto destas regras e das relações por elas estabelecidas é a estrutura. O conjunto de elementos é apenas o repertório*”.(TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *Ibidem*, p. 175)

¹⁶² PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 83.

¹⁶³ **ISS...**, *op. cit.*, p. 70.

CANARIS, “...uma dispersão numa multitude de singularidades desconexas”¹⁶⁴. É a unidade, portanto, que impede, que afasta A desordem, pois o sistema, como adverte CELSO RIBEIRO BASTOS, “...não é (...) um conjunto caótico de coisas”¹⁶⁵.

Na realidade, tanto o sistema do direito positivo, quanto o sistema da ciência do direito são caracterizados pela unidade, sendo que “...a complexidade do ordenamento”, diz BOBBIO, “...não exclui sua unidade”.¹⁶⁶

Tanto o sistema do direito positivo, quanto o da ciência do direito possuem repertório, estrutura e unidade. Portanto, como ressalta LOURIVAL VILANOVA, “...tem fundamento denominar-se sistema lógico tanto ao conhecimento jurídico dogmático quanto ao Direito Positivo”¹⁶⁷.

Uma quarta característica, um quarto requisito da idéia de sistema é a coerência ou ordenação, e sobre essa não há consenso de que se trate de requisito necessário ou não à noção de sistema.

Para os que excluem a coerência do rol de elementos necessários à noção de sistema, esta é uma característica apenas contingente, já que existem sistemas que não são caracterizados pela coerência, no sentido de ausência de antinomias, como é o caso do sistema do direito positivo. No direito posto, não é raro ocorrerem contradições, como constatado por autores como LOURIVAL VILANOVA afirmam que encontra no direito posto “...normas incompatíveis, formalmente contraditórias, normas

¹⁶⁴ **Pensamento...**, *op. cit.*, p. 12.

¹⁶⁵ E continua o autor: “A falta de regras ou princípios a presidir o seu agrupamento impede que se lhe confira a qualidade de sistema. Exemplos: conchas espalhadas na beira do mar não formam sistema algum; já o conjunto de planetas em torno do sol dão lugar ao sistema solar.” - **Curso ...**, *op. cit.*, p. 103.

¹⁶⁶ **Teoria do ordenamento...**, *op. cit.*, p. 48.

¹⁶⁷ **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 114.

contrariando normas, isto é, antinomias”¹⁶⁸. Por essa razão, como existem sistemas com antinomias, afirma MARCELO CARON BAPISTA, a coerência não pode “*ser tida como um dado obrigatório para o reconhecimento dos sistemas em geral*”¹⁶⁹.

Muitos outros autores, porém, entendem que a coerência está, sim, incluída entre os elementos caracterizadores da noção de sistema.¹⁷⁰ Nesse sentido, CANARIS define sistema como “*...uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito...*”¹⁷¹.

Mas como então se pode justificar que a coerência seja característica dos sistemas, se existem casos, como o sistema do direito positivo, repleto de antinomias? Procurando a solução para essa questão, JOSÉ ROBERTO VIEIRA buscou o significado da palavra coerência, e concluiu que, além de harmonia e congruência, ela também significa logicidade, consistência lógica¹⁷².

¹⁶⁸ **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 225.

¹⁶⁹ **ISS...**, *op. cit.*, p. 72.

¹⁷⁰ Trazendo os representantes dessa doutrina, que defende a necessidade da coerência e ordenação para a idéia de sistema, informa JOSÉ ROBERTO VIEIRA: “*De outras plagas, dentre tantas que formulam tal exigência, mencionaremos representativamente alguns. HANS KELSEN: ‘(...) uma norma contrária às normas é uma contradição nos termos... não poderia ser considerada como norma jurídica válida(...)’.* GIORGIO DEL VECCHIO: ‘*cada sistema tem uma certa unidade fundamental, enquanto as normas que regulam o operar de um determinado grupo de homens, num certo momento devem ser, não obstante todas as diversidades, coerentes e não contraditórias entre si*’. GEORG HENRIK VON WRIGHT: ‘*um sistema que es lógicamente immune al conflicto, y de este modo tiene la coherencia*’. GEORGES KALINOWSKI: ‘*entendemos por sistema de derecho un conjunto de reglas jurídicas ligadas en un todo coherente*’. JUAN-RAMON CAPELLA: ‘*(...) sistema supone coherencia*’. GIACOMO GAVAZZI: ‘*toda antinomia implica assistematicidade*’. CLAUD-WILHELM CANARIS (...). *Da doutrina autóctone* (...) GERALDO ATALIBA (...), CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO: ‘*um conjunto sistematizada de princípios e normas ... que guardem entre si uma relação lógica de coerência e unidade compondo um sistema*’. JOSÉ AFONSO DA SILVA. ‘*cada instituição constitucional concorre ara integrar o sentido das outras, formando uma rede interpenetrante que confere coerência e unidade a sistema*. MARIA HELENA DINIZ. ‘*o sistema jurídico deverá, teoricamente, formar um todo coerente... A coerência lógica do sistema é exigência fundamental*(...). EROS ROBERTO GRAU: ‘*podemos definir sistema jurídico (...) como uma ordem teleológica de princípios gerais de direito*’.” – JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Noção de Sistema de Direito*. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, p. 55-57.

¹⁷¹ **Pensamento...**, *op. cit.*, p. 77.

¹⁷² **Medidas provisórias...**, *op. cit.*, p. 34-35.

Nesse sentido, como já visto, a lógica do sistema do direito positivo é a deôntica, do dever-se, à qual se aplicam valores de “*validade e não validade*”¹⁷³. Por isso, para que tenha coerência, ou, melhor formulando, para que seja consistente logicamente, o sistema do direito positivo “*prescinde da coerência*” – no sentido de congruência e ausência de antinomias – embora deva procurar ser harmônico e congruente.¹⁷⁴ Segundo VIEIRA, existem três noções possíveis para sistema, sendo “*...a primeira (repertório e estrutura), insuficiente. A segunda (repertório, estrutura e unidade), bastante para explicá-lo no nível do Direito Positivo. A terceira (repertório, estrutura, unidade e coerência), apta para significá-lo na esfera da Ciência do Direito*”.¹⁷⁵

A relação entre os dois sistemas, do direito positivo e da ciência do direito, decorre justamente da função de matéria-prima que o primeiro tem em relação ao segundo. Ou seja, “*...dos enunciados prescritivos que compõem o sistema do Direito Positivo constrói-se um sistema de normas, o sistema da Ciência do Direito...*”¹⁷⁶.

O ordenamento jurídico, seja entendido como direito positivo, seja como ciência do direito, são sistemas, e por isso, FERRAZ JÚNIOR afirma que “*...ordenamento é sistema...*”¹⁷⁷.

Porém, o sentido que ora se dá à expressão “sistema jurídico”, e a ordenamento jurídico, é o do âmbito normativo, da ciência do direito. BOBBIO, na sua obra “Teoria da Norma Jurídica”, alerta que “*...somente se pode falar em direito onde*

¹⁷³ **Noção de Sistema...**, *op. cit.*, p. 61.

¹⁷⁴ **Medidas provisórias...**, *op. cit.*, p. 37.

¹⁷⁵ *Idem*.

¹⁷⁶ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 69.

¹⁷⁷ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 175.

há um complexo de normas formando um ordenamento (...) uma norma jurídica não se encontra nunca sozinha, mas é ligada a outras normas com as quais forma um sistema normativo.”¹⁷⁸

Já na “Teoria do Ordenamento” - obra que, segundo o próprio autor, forma, juntamente com a “Teoria da Norma Jurídica” formam a sua “Teoria do Direito”¹⁷⁹, afirma o autor que *“As normas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si (...) Esse contexto de normas costuma ser chamado ordenamento (...) a palavra direito, entre seus vários sentidos, tem também o de ordenamento jurídico”*¹⁸⁰.

Tem-se, então, que o ordenamento jurídico se estrutura sistematicamente, e a força que dá unidade a esse sistema decorre da Constituição, pois, sublinha LUIZ ROBERTO BARROSO, *“...no centro do sistema irradiando-se por todo o ordenamento, encontra-se a Constituição, principal elemento de sua unidade, porque a ela se reconduzem todas as normas do âmbito do Estado.*”¹⁸¹

Mais especificamente, dentre as normas constitucionais - que são, como já visto, regras e princípios - são os princípios que conferem ao sistema a *“perspectiva unitária”*, para utilizar expressão de GERALDO ATALIBA¹⁸².

Como sublinha CELSO RIBEIRO BASTOS *“...o significado de cada parte é dado pelo todo...”*¹⁸³. O todo do sistema jurídico só existe em razão dos princípios

¹⁷⁸ **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 37.

¹⁷⁹ *“Esta obra se liga diretamente à anterior, intitulada Teoria da norma jurídica. Uma e outra formam, em conjunto, uma completa Teoria do Direito, principalmente em seu aspecto formal”*- – NORBERTO BOBBIO, **Teoria do ordenamento...**, *op. cit.*, p. 19.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 19.

¹⁸¹ **Interpretação e aplicação da constituição**, p. 128.

¹⁸² **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 04.

¹⁸³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 103.

constitucionais. Por isso, é nos princípios constitucionais que as demais normas que compõem o sistema encontram sua fundamentação material e formal, e por eles, que possuem “...*excepcional vigor aglutinante (...) [são] atraídas, seduzidas e presas...*”¹⁸⁴.

Os princípios constitucionais, então, figuram como “...*pedra de fecho do sistema ao qual pertencem*”, como afirma ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA ¹⁸⁵.

O sentido de sistema jurídico ora eleito é de ordenamento normativo, de sistema da ciência do direito, construída pelo jurista. O repertório é justamente o conjunto de normas que compõem o ordenamento, e a estrutura a relação recíproca delas. A unidade do sistema é fornecida pelos princípios constitucionais e sua posição central dentro do ordenamento.

Seção 2 – Sistema tributário na Constituição Federal de 1988

O sistema jurídico, entendido amplamente como todo o ordenamento de normas, pode ser analisado em torno de diferentes temas, ou seja, aproximando a análise das normas que tratam sobre determinada questão. Nesse aspecto, pode-se afirmar, que o Direito Constitucional é um subsistema, cujo repertório são as normas constitucionais, ou ainda, trazendo para a análise que se pretende fazer, como afirma CELSO RIBEIRO BASTOS:

Dá-se o nome direito tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo conceito de tributo. Dentro do sistema jurídico global (conjunto de todas as normas jurídicas), deverei isolar aquelas que tratam de tributo. Se desejar trabalhar com o sistema constitucional tributário, terei de isolar dentro da Constituição (que também é um

¹⁸⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas provisórias...*, *op. cit.*, p. 39-40.

¹⁸⁵ *Curso ...*, *op. cit.*, p. 31.

sistema) as regras atinentes aos tributos¹⁸⁶.

O conjunto das regras, ou, melhor conceituando, das normas constitucionais, que se aplicam ao Direito Tributário, chama-se sistema constitucional tributário.

Em estudo de direito comparado, VICTOR UCKMAR verificou que em todos os ordenamentos jurídicos encontram-se normas constitucionais que disciplinam, direta ou indiretamente, a imposição de prestações que o Estado e os demais entes públicos exigem para a obtenção de seus fins institucionais, leiam-se, tributos¹⁸⁷. Mesmo explicitamente, ainda segundo o estudo de UCKMAR, quase todas as constituições atuais tratam de Direito Tributário, tanto que o autor somente encontrou uma única carta sem dispositivos constitucionais diretamente tributários, a do Havai¹⁸⁸.

A Constituição do Estado brasileiro, no oposto contrário, é minuciosa, trata extensiva e detalhadamente sobre a matéria. Em vista disso, JOSÉ ROBERTO VIEIRA e DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO afirmaram que “...o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro mostra-se peculiar em relação aos demais, porque trata a matéria tributária de forma singular, analítica e exaustivamente.”¹⁸⁹

Acompanhando as palavras de GERALDO ATALIBA, “...em matéria tributária, tudo foi feito pelo constituinte...”¹⁹⁰, pois não somente os princípios gerais e específicos atinentes à matéria são construídos a partir do texto constitucional, mas muito das normas do sistema são a partir de construídas, inclusive um contorno para a construção da regra de incidência tributária da maioria dos tributos. Por isso, ao

¹⁸⁶ Curso ..., *op. cit.*, p. 104.

¹⁸⁷ Princípios comuns de direito constitucional tributário, p. 13.

¹⁸⁸ “Muito raras são as Constituições que não ditam normas explícitas em matéria fiscal; de meu conhecimento, o único exemplo é dado pela Constituição do Hawaii” – *Ibidem*, p. 17.

¹⁸⁹ Direito constitucional tributário comparado Brasil e Espanha. RDT, p. 96.

¹⁹⁰ Sistema ..., *op. cit.*, p. 21.

contrário de quase todos os países de cultura ocidental, o sistema tributário brasileiro possui quase toda sua estrutura inserida na Lei Maior.¹⁹¹

Fala-se, então, que, no Brasil, a lei fundamental sobre tributação “...*não é o Código Tributário Nacional, mas a própria Constituição Federal...*”¹⁹². Por essa razão, no Brasil, o estudo do Direito Tributário deve ser feito a partir da interpretação da Constituição. Adverte, dessarte, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que o sistema constitucional tributário brasileiro é um subsistema, representa uma subclasse do Direito Constitucional.¹⁹³

O sistema constitucional tributário engloba, como visto, diferentes tipos de normas. De maneira geral, a Constituição cuida de regular a distribuição de competência tributária entre os entes da federação, inclusive definindo os contornos de cada um dos tributos, de impor limites à atuação deles, no exercício da competência, e, por fim, de definir como será repartido o produto da arrecadação.

Esses três temas, segundo SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, são normalmente encontrados nas Constituições dos Estados federados¹⁹⁴, embora, repita-se, cuidou desses temas com detalhamento sem igual o constituinte brasileiro.

Porém, não é demais destacar que esses preceitos, postos pelo poder constituinte, não são normas, mas apenas a matéria-prima para a construção delas.

¹⁹¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 134-140.

¹⁹² ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso ...*, *op. cit.*, p. 882.

¹⁹³ **A regra-matriz do IPI: texto e contexto**, p. 41; **Medidas provisórias ...**, *op. cit.*, p. 46.

¹⁹⁴ “*Nas modernas Constituições federativas, três são os temas de eleição do constituinte: a) a discriminação de rendas tributárias encartadas na repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas que compõem a Federação, A repartição de competências é mais abrangente do que a simples discriminação de rendas, nela encartada; b) a enunciação dos princípios retores, das vedações ao poder de tributar, das imunidades e dos direitos dos contribuintes (estatuto dos contribuintes); c) a instituição do sistema federal de transferências fiscais, envolvendo fundos comuns de participação e a participação direta das pessoas políticas no produto da arrecadação de outras (sistema de transferências fiscais).*” – SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**, p. 01.

Como afirma HUMBERTO ÁVILA, a “...*Constituição de 1988 nada mais possui do que um maior número de pontos de partida para a construção dos direitos dos contribuintes e das limitações ao poder de tributar. É preciso não confundir o ponto de partida com o de chegada.*”¹⁹⁵

As normas construídas a partir do texto constitucional, que versam sobre tributação, caracterizam-se por tratarem da atividade pela qual o Estado invade e restringe uma parcela do direito à propriedade privada, que consiste em um princípio fundamental dos particulares.

Por isso é justificável o cuidado com que a matéria foi tratada pelo poder constituinte, pois, acompanhando JOSÉ ROBERTO VIEIRA, amparado em GERALDO ATALIBA e DIVA MALERBI, “...*o tributo invoca aquela tensão entre a competência estatal e dois dos direitos humanos fundamentais, a liberdade e a propriedade, constitucionalmente garantidos*”.¹⁹⁶

De todas as normas constitucionais que tratam de tributos, para a presente pesquisa interessam apenas as de caráter principiológico, pois é sobre elas que se fará a análise acerca da imutabilidade por força das limitações materiais à competência de reforma constitucional.

Dos princípios constitucionais que se aplicam ao Direito Tributário, restringiremos a análise somente aos que tratam de direitos fundamentais, mais o princípio federativo. Tal limitação decorre da necessidade de limitar o campo da

¹⁹⁵ Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador. CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 3, junho, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

¹⁹⁶ **Medidas provisórias...**, *op. cit.*, p. 46.

investigação ora pretendido, para que se possa atingir o objetivo de interpretação dos incisos I e IV do § 4º do artigo 60 da Constituição.

Seção 3 – Competência tributária

Como visto, uma das matérias tratadas, com razão, pela Constituição, é a distribuição de competência tributária entre os entes da federação. Uma primeira distinção que se faz necessária, nessa temática, é a distinção entre poder de tributar e competência tributária.

O poder de tributar, como afirma RUY BARBOSA NOGUEIRA, é parte da soberania do Estado, ou seja, em razão da soberania ou poder de império que o Estado tem sobre as pessoas e coisas de seu território, tem ele também, a possibilidade, de direito e de fato, de exigir tributos.¹⁹⁷

Esse é igualmente o entendimento de CELSO RIBEIRO BASTOS, para quem o poder tributário é um poder estatal, vinculado e justificado pela soberania, entendida como aquilo que possibilita ao Estado exercer a imposição unilateral de “...*deveres ao cidadão e conferir competências ao Estado.*”¹⁹⁸. A soberania é, nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO, “...*a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não conhece superior*”.¹⁹⁹

¹⁹⁷ Curso de direito tributário: de acordo com a Constituição Federal de 1988, p. 121.

¹⁹⁸ Curso de direito financeiro e direito tributário, p. 102.

¹⁹⁹ Curso de direito tributário, p. 31.

É um poder uno, de titularidade do Estado, um poder político do Estado que, “...organizado politicamente (...) com a elaboração da Constituição (...) fica delimitado”, como afirma HUGO DE BRITO²⁰⁰.

É, portanto, exercido pelo poder constituinte, que “...é detido pelo legislador constitucional e se esgota com a promulgação da Constituição”, segundo VITTORIO CASSONE²⁰¹. Cabe, aqui, novamente, o magistério de RUY BARBOSA NOGUEIRA, que esclarece de maneira simples e sintética a distinção entre poder de tributar e competência tributária:

Em razão da soberania que o Estado exerce em seu território, dentre outros poderes, tem ele o poder de tributar. Porém, o Estado democrático de Direito, onde todo o poder emana do povo; cabe aos constituintes como representantes deste juridicizar o exercício do poder, de tal sorte que, o poder de tributar de convola em direito de tributar²⁰².

Ainda tratando de poder tributário e soberania, CELSO RIBEIRO BASTOS afirma que nem esta, e, conseqüentemente, nem aquele, atual de maneira irrestrita. Nos modernos Estados constitucionais, continua BASTOS, podem “...atuar nos limites da competência que lhe são referidas pela Lei Maior (...) também o poder de tributar – que é uma das manifestações da soberania ou poder de império do Estado – só pode ser exercido debaixo dos ditames da Constituição...”²⁰³.

Todavia, por ser um poder político exercido pelo poder constituinte, não há que se falar em limitação ao poder de tributar. Na realidade, o que ocorre, como bem

²⁰⁰ Curso, ..., *op. cit.*, p. 31.

²⁰¹ Sistema constitucional tributário, p. 94.

²⁰² Curso ..., *op. cit.*, p. 124.

²⁰³ *Ibidem*, p. 102.

lembra HUGO DE BRITO MACHADO, é que o poder político tributário, delimitado a partir da Constituição, possibilita aos poderes políticos a competência para instituir os tributos. Afirmo o autor que ao *“poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido, dá-se o nome competência tributária”*²⁰⁴.

A divisão a que se refere o autor diz respeito ao que ocorre nos estados federados, como é o caso do Brasil, onde a cada membro da federação é conferida competência para instituir tributo.

Segundo RUY BARBOSA NOGUEIRA, o direito de tributar, estabelecido pelo constituinte no exercício do poder de tributar, funciona nos limites da Constituição, de forma que, *“...no caso da Federação, cada esfera de governo somente poderá instituir o tributo para qual recebeu da Constituição a respectiva competência”*²⁰⁵.

A competência tributária, portanto, é a parcela de poder atribuída a cada Estado-membro para instituir tributos, como afirma HUMBERTO ÁVILA²⁰⁶.

O exercício da competência tributária é, na realidade, uma parcela da competência legislativa que a Constituição outorgou às pessoas políticas: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, *“...a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”*.²⁰⁷

²⁰⁴ Curso..., *op. cit.*, p. 31.

²⁰⁵ Curso ..., *op. cit.*, p. 124

²⁰⁶ Estatuto do Contribuinte..., *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

²⁰⁷ Curso..., *op. cit.*, p. 210.

Os autores da doutrina nacional que trataram da competência tributária atribuíram ao fenômeno uma série de características. Não é intuito do presente trabalho aprofundamento sobre o tema, mas para uma breve notícia, destacam-se as lições contrastantes de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e PAULO DE BARROS CARVALHO, que encamparam uma controvérsia acerca do tema.

Para ROQUE CARRAZZA, a competência tributária é caracterizada por seis qualidades: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade. PAULO DE BARROS CARVALHO, porém, defende que das características propostas por CARRAZZA, “...apenas três delas resistiriam a uma crítica mais severa: indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade”.²⁰⁸

E tal crítica decorre, em primeiro lugar, da possibilidade constitucionalmente positivada da União invadir as esferas de competência dos Estados e Municípios, que é o caso da competência extraordinária, constante no artigo 154, II, da Constituição²⁰⁹. Por isso, afirma ele, privativos são somente os impostos da União, sendo essa, portanto, uma característica apenas contingente.

Já a inalterabilidade é derrubada pela prática de reforma constitucional, que, nas palavras de PAULO DE BARROS, “...tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício tenha suscitado oposições mais graves”.²¹⁰ Da mesma forma, segundo o autor, não resiste o elemento facultatividade, em razão da obrigatoriedade da

²⁰⁸ Curso ..., *op. cit.*, p. 215.

²⁰⁹ Art. 154. A União poderá instituir: (...) II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

²¹⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*. 14.ed..., p. 216.

instituição, pelos Estados, do ICMS, dada a característica de tributo nacional da que se reveste o ICMS.

Analisando as formulações desses doutos peritos, chega-se à conclusão de que razão tem PAULO DE BARROS CARVALHO quando defende que a privatividade é atributos que comporta exceção, o que a torna elemento não necessário, mas apenas contingente.

Todavia, em relação à inalterabilidade, a razão está com CARRAZZA, que afirma que a competência tributária, “...*é uma matéria sob reserva de emenda constitucional*”²¹¹. E continua adiante:

Os limites que a Constituição traçou (...) não podem ser deslocados nem pelo Código Tributário Nacional (ou norma jurídica que lhe faça as honras), nem por leis ordinárias, decretos, portarias, atos administrativos *etc.* Por muito maior razão, também a interpretação fazendária ou a vontade dos virtuais contribuintes não tem como ampliar ou restringir competências tributárias²¹²

Da mesma forma, com relação, à facultatividade, também persiste à crítica de CARRAZZA, quando ele contra-argumenta que, se algum dos Estados deixasse de instituir o ICMS, os demais Estados somente poderiam ajuizar uma medida judicial visando a reparação dos danos. Não poderiam obrigar o estado a legislar e instituir o tributo em seu território, e nem teriam instrumento jurídico para tal. É certo que, após esse argumento, CARRAZZA conclui que há, então, uma exceção “... *em termos*”²¹³. Porém, acompanhando JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o argumento convence

²¹¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 590.

²¹² *Ibidem*, p, 591.

²¹³ *Ibidem*, p, 617.

de tal sorte que “...*persistimos encarando a competência tributária como facultativa*”²¹⁴

Na realidade, em decorrência da rigidez constitucional, e das limitações constitucionais materiais, pode-se afirmar que uma boa parte dos dispositivos que compõem a base para a construção das regras de competência tributária, não podem ser objeto de alteração nem mesmo via emenda constitucional, como se verá no decorrer do estudo.

Por isso, conclui-se que são características da competência tributária a indelegabilidade, a incaducabilidade, a inalterabilidade e a irrenunciabilidade.

Não é de interesse ao tema, repita-se, o estudo aprofundado das normas que distribuem a competência, tampouco aprofundar acerca da própria competência tributária e suas características²¹⁵. O importante, além das noções já tratadas, é o entendimento de que a fixação da competência ocorre não apenas pelos dispositivos que tratam positivamente de estabelecer qual esfera do poder público é competente para legislar sobre qual tributo.

Há, na realidade, um outro conjunto de dispositivos, que igualmente delimitam os contornos da competência tributária. Nesse sentido, esclarecedoras são as palavras de HUMBERTO ÁVILA, que sustenta que a “...*competência tributária (...) é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: (...)normas*

²¹⁴ E, afinal, a Constituição cria tributos?. HELENO TAVEIRA TÔRRES (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**. p. 624.

²¹⁵ Para aprofundamento sobre o tema: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 210-237; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 433-620.

*atributivas de competência; de outro lado (...) normas excludentes de competência”.*²¹⁶

Esses dispositivos, que afastam da esfera de competência tributária determinadas pessoas e situações, são as regras de imunidade tributária.

Ainda, no exercício da competência tributária, as pessoas políticas devem observar os princípios norteadores da atividade de tributar. Os princípios constitucionais tributários, embora não sejam regras, estabelecem os rumos, o norte da atividade estatal de tributar.

Assim, tanto as imunidades, quanto os princípios constitucionais tributários interessam ao presente estudo, no que afetem à federação e aos direitos fundamentais. Como assevera REGINA HELENA COSTA, “...os princípios são diretrizes positivas, norteadoras do adequado exercício da competência tributária, as imunidades encerram preceitos negativos, demarcando a própria competência tributária”.²¹⁷

CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Seção 1 – Princípio da segurança jurídica

A segurança jurídica, pode ser compreendida, a princípio, como um valor que molda o sistema jurídico. Tanto é assim que no preâmbulo da Constituição de 1988, consta a segurança como “..um dos valores supremos da sociedade brasileira...”, como ressalta VIEIRA²¹⁸.

²¹⁶ **Sistema constitucional tributário**, p. 213-214.

²¹⁷ REGINA HELENA COSTA, **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**, p. 34.

²¹⁸ **Medidas provisórias...**, *op. cit.*, p. 55.

Nesse mesmo sentido, JOSÉ AFONSO DA SILVA entende que “...a positividade do direito é uma exigência dos valores da ordem, da segurança e da certeza jurídicas..”²¹⁹ Na mesma linha, também com apoio nas idéias de RICASÉNS SICHES, REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI lembra que o direito surge para fazer valer a justiça e “...fornecer segurança e certeza à vida social, porque segurança é um valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito...”²²⁰

Evidentemente que não é esse sentido, puramente axiológico, que interessa ao presente estudo. Embora se reconheça a influência e relevância dos valores, especialmente dos expressamente mencionados no preâmbulo da Constituição, não são eles objeto do trabalho o jurista.²²¹

Por isso, a segurança jurídica que ora se analisará é a positivada, constante como direito fundamental no corpo da Constituição Federal, como destacado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que a sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo. Antes inspira as normas que, no âmbito do direito positivo, lhe

²¹⁹ JOSÉ AFONSO DA SILVA, Constituição e segurança jurídica. in CARMEM LÚCIA ANTUNES ROCHA, **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence, p. 15.

²²⁰ REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI, O ato jurídico perfeito e a segurança jurídica no controle da constitucionalidade. in ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (coord.). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence, p. 214.

²²¹ Sobre a força obrigatória do preâmbulo da Constituição, VIEIRA assinala que “...diversamente da tendência doutrinária francesa, nossos constitucionalistas asseveram em concerto que os dizeres do preâmbulo da Lei Máxima não são dotados de força obrigatória, a não ser quando expressamente reafirmados no próprio texto constitucional; como ensinam, entre outros, CELSO RIBEIRO BASTOS, PINTO FERREIRA, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO. Isso porque, já esclarecera HANS KELSEN, o preâmbulo “...carece de conteúdo juridicamente relevante. Ele tem antes um caráter ideológico que jurídico”, como confirma PAULO BONAVIDES. Não se nega, contudo, o elevado valor das disposições preambulares na interpretação das normas constitucionais. Vejam-se, por exemplo, os comentários, entre nós, desde JOÃO BARBALHO, CARLOS MAXIMILIANO, ARAÚJO CASTRO e THEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI e PONTES DE MIRANDA, até PONTES DE MIRANDA, MANOEL GONÇALVES E CELSO BASTOS, e da doutrina alienígena, JOSEPH STORY e até JOAQUIM GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA” – Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. BARRETO, Aires Fernandino et all. **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**, p. 319-320.

atribuem efetividade. Matéria a ser abordada pela Filosofia do Direito. Sob essa perspectiva, a investigação filosófico-jurídica incide sobre a ordenação jurídica positiva. Não coincide porém com ela. Porque a este último só interessa a segurança jurídica enquanto valor imanente ao ordenamento jurídico. De conseguinte, a segurança jurídica é, sob este último aspecto, matéria de direito posto. Valor contemplado e consignado em normas de direito positivo²²².

No Direito Constitucional positivo, a segurança jurídica já aparece no *caput* do artigo 5º da Carta Magna, dispositivo inaugural dos direitos e garantias fundamentais. Contudo, embora ali se encontre expressamente o direito à segurança, ela está em sua versão genérica, e não especificamente a garantia da segurança jurídica.

Tanto é assim que existem posições no sentido de que a segurança jurídica é um princípio implícito, ou seja, que não está contido expressamente, mas decorre da interpretação dos princípios expressos²²³.

Porém, muito embora o artigo 5º não traga especificamente a expressão segurança jurídica, é certo que trata expressamente de segurança, desdobrando-se, nos seus incisos, e em outros dispositivos referentes ao sistema constitucional tributário, os elementos que permitem a afirmação de que se trata de um princípio expresso.

O princípio da segurança jurídica, segundo ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “...ajuda a promover os valores supremos da sociedade...”, e constitui um dos direitos subjetivos arrolados no *caput* do artigo 5º da Constituição²²⁴.

Esclarece JOSÉ AFONSO DA SILVA que “...o *caput* do art.5º fala em *inviolabilidade do direito (...) à segurança, que a pesquisa de seus incisos revela tratar-se de um conjunto de garantias, natureza que, aliás, se acha insita no termo*

²²² **O princípio da segurança jurídica** ..., *op. cit.*, Acesso em 13 de setembro de 2004.

²²³ Nesse sentido: “no Brasil, o direito à segurança jurídica, é princípio constitucional implícito (...) tem no atual sistema constitucional, sua formulação extraída, principalmente, do §2º, do art. 5º da Constituição Federal” - REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI, **O ato jurídico** ..., *op. cit.*, p. 216.

²²⁴ **Curso**..., *op. cit.*, p. 385 e 358..

segurança”²²⁵. Completa INGO WOLFGANG SARLET que há na atual Constituição, “...um direito geral a segurança, e algumas manifestações específicas de um direito à *segurança jurídica* (...) expressamente previstas no artigo 5º”²²⁶.

Ou seja, a menção expressa no *caput* do artigo 5º, de uma garantia de segurança, expressa já a idéia de segurança jurídica, embora seja necessário um trabalho interpretativo sistemático da Constituição para construção da norma jurídica, trabalho esse, diga-se de passagem, natural ao intérprete.

Uma primeira noção necessária é a relação entre segurança jurídica e certeza de direito. Como afirma JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “...a *segurança jurídica* é, via de regra, relacionada com a de certeza de direito...” sendo na realidade decorrência desta²²⁷.

E certeza do direito remete às idéias de clareza e previsibilidade, clareza, nas palavras de GERALDO ATALIBA, no sentido de “...*certeza de que o direito é objetivamente um...*”²²⁸; ou, como afirma VIEIRA, “...quando estão bem delimitadas as esferas jurídicas dos particulares entre si e perante o Estado”²²⁹.

Há, ainda; para completar-se a noção de certeza de direito, a previsibilidade, que, no magistério de INGO WOLFGANG SARLET, “...*constitui um valor*

²²⁵ **Constituição e segurança jurídica** ..., *op. cit.*, p. 17.

²²⁶ A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileira. *in* ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (coord.). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence, p. 86.

²²⁷ **Medidas provisórias tributárias e segurança**..., *op. cit.*, p. 322.

²²⁸ **República e Constituição**, p. 184.

²²⁹ *Ibidem*, p. 58.

fundamental de todo e qualquer Estado que tenha a pretensão de merecer o título de Estado de direito".²³⁰

A compreensão da segurança jurídica, porém, não se esgota na noção de certeza de direito. Na realidade, é uma tarefa árdua, pois como sublinha REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI, não há uma “...significação precisa e inequívoca” acerca da segurança jurídica, caracterizando-se ela pela *fluidez* do conceito²³¹.

Tal dificuldade decorre do caráter principiológico característico da segurança jurídica. A determinação do conteúdo material da norma esbarra em dificuldades decorrentes do teor axiológico, como já visto, bem como da amplitude do conceito e da abertura de possibilidades de aplicação que decorrem dessa amplitude.

Não é diferente para a noção de segurança jurídica para no Direito Constitucional Tributário. Por isso que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que “*não costumam as normas positivas enunciá-la tout court, como se assim estivesse inspirado e formulado o princípio: ‘É assegurada a segurança jurídica...’.* Nesse enunciado, a segurança jurídica soaria quase como uma *vã tautologia*”²³².

De fato, como continua SOUTO MAIOR, “*...para delimitar o conteúdo do princípio, é preciso buscar a segurança postulada, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico*”.²³³

²³⁰ A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica... , *op. cit.*, p. 86.

²³¹ O ato jurídico perfeito e a segurança jurídica..., *op. cit.*, p. 214.

²³² O princípio da segurança jurídica ..., *op. cit.*, Acesso em 13 de setembro de 2004.

²³³ *Idem.*

Um primeiro critério decorre do fato de que a idéia de segurança jurídica remete à concepção forte de Estado de direito, no sentido de Estado constitucional de direito, e da submissão da esfera pública à lei, mais especialmente aos princípios constitucionais.²³⁴

Como “...*expressão inarredável do Estado de direito...*”, INGO WOLFGANG SARLET ressalta a segurança jurídica como concretizadora e estruturadora daquele, dessa forma, “...*para além de assumir a condição de direito fundamental da pessoa humana, a segurança jurídica constitui, simultaneamente princípio fundamental da ordem jurídica estatal*”.²³⁵

Entretanto, somente essa igual submissão do Estado e dos particulares a lei, decorrente do princípio da legalidade, que será melhor explorado na seção subsequente, não esvazia o conceito de segurança jurídica, senda apenas um marco inicial para as reflexões sobre esse princípio.

Porém, em relação ao sistema constitucional tributário, como defende VIEIRA, partindo de MANUEL AFONSO VAZ, “*o papel principal é sempre reservado à Legalidade...*”. E continua:

Afinal, previsibilidade, clareza e durabilidade do direito somente a lei poderia assegurar. (...) Todavia, o papel principal só é principal em face dos secundários. Vale dizer que, a par da Legalidade, o elenco da Segurança do direito é completado quase à perfeição pela Irretroatividade e pela Anterioridade, aquela voltada para trás, esta de olhos postos para frente.²³⁶

²³⁴ LUIGI FERRAJOLI, *Pasado y futuro del Estado de Derecho*. In MIGUEL CARBONEL. *Neoconstitucionalismo(s)*, p.41.

²³⁵ A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica... , *op. cit.*, p. 90.

Justamente nessa esteira, HUMBERTO ÁVILA, analisando a Constituição de 1988, verificou que algumas normas são semanticamente interdependentes ao princípio da segurança jurídica, que são os princípios do estado de direito, em primeiro lugar, e mais os princípios da irretroatividade e a anterioridade:

Constituição de 1988 estabelece o princípio do Estado de Direito como sendo fundamental (art. 1º). Dentre seus corolários, está o princípio da segurança jurídica: a previsibilidade e a certeza do direito devem conformar a tributação. (...) Ainda: no “Sistema Tributário Nacional”, a Constituição eleva a irretroatividade a limitação específica ao poder de tributar (art. 150, inc. III, a): é vedado cobrar tributos em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou. A Constituição vai ainda mais longe: constitui a anterioridade a limitação específica ao poder de tributar: os impostos só podem ser cobrados se instituídos até o final do exercício anterior (art. 150, inc. III, b); as contribuições sociais, se instituídas 90 dias antes (art. 195, § 6º). O decisivo é que essas limitações instituem a previsibilidade da atuação estatal como essencial à instituição de tributos.²³⁷

Também compõem os critérios preservadores, como trata Souto Maior, ou como prefere VIEIRA, os princípios que realizam a segurança jurídica em relação ao Direito Tributário, os princípios da irretroatividade e da anterioridade, além do da isonomia, este último sob magistério de Souto Maior Borges:

Uma conclusão central se impõe: sem isonomia não há segurança, nem Estado constitucional, porque a igualdade não se confina aos direitos e garantias individuais, espraiando-se nas relações internacionais e nas relações internas que entretêm as pessoas constitucionais entre si. A segurança jurídica na criação e aplicação do tributo é apenas uma particularização desse quadro mais amplo²³⁸.

Todos esses princípios serão objeto de reflexões mais aprofundadas na seqüência.

Uma última idéia, relacionada à segurança jurídica, diz respeito ao chamado princípio da universalidade da jurisdição, assegurado pela Constituição Federal em seu

²³⁶ **Medidas provisórias tributárias e segurança...**, *op. cit.*, p. 324-325.

²³⁷ **Estatuto do Contribuinte...**, *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

²³⁸ **O princípio da segurança jurídica ...**, *op. cit.*, Acesso em 13 de setembro de 2004.

artigo 5º, XXXV, segundo o qual “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*” .

A garantia ao cidadão, que haverá uma função judiciária, independente e imparcial, com a tarefa de aplicar a lei, julgando eventuais conflitos – inclusive aqueles em face do próprio Estado, é, sem dúvida, garantia de segurança jurídica. Nesse sentido, ensina VIEIRA, “*Trata-se da tranqüilidade decorrente do fato de que o direito será dito com a marca da definitividade por um órgão estatal de absoluta independência em relação aos demais, especialmente em relação ao Executivo, o que concorre decisivamente no afastar possíveis arbitrariedades*”²³⁹.

Seção 2 – Princípio da legalidade

A legalidade teve origem, segundo informa VICTOR UCKMAR, justamente no Direito Tributário, mais especificamente no direito inglês, com a necessidade de se

²³⁹ **Medidas provisórias tributárias e segurança...**, *op. cit.*, p. 325.

obter concordâncias individuais para cobrança de tributos de guerra.²⁴⁰ Porém, a valorização e a alçada da legalidade à categoria de princípio decorreu, é certo, com a modernidade, especialmente após as revoluções Francesa e Americana do Século XVIII, a partir das quais as constituições dos demais países foram incorporando o princípio da legalidade.²⁴¹

Este princípio é a essência do Estado de Direito, de forma que não se admite um estado de Direito que não garanta a proteção ao princípio da legalidade em matéria tributária. Tanto é assim que, nas palavras de VICTOR UCKMAR, “...*nos Estados de Direito, não seria nem necessário*” que estivesse expresso.²⁴²

²⁴⁰ Segundo Victor Uckmar, embora se atribua à MAGNA CHARTA a primeira proteção a um princípio da legalidade - no sentido de que *nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta a não ser por deliberação dos órgãos legislativos* - sua origem é, na verdade, anterior, pois primórdios desse princípio podem ser verificados no direito consuetudinário inglês. Nessa época, o rei arrecadava impostos relacionados a despesas extraordinárias, sendo que elas podiam ser recusadas pelos vassallos, em algumas situações, quando era necessário um consenso, primeiramente uma aceitação individual, e depois, efetivamente, por órgãos representantes da coletividade afetada. A primeira manifestação ocorreu em 1093, quando um aumento do valor, solicitado pelo rei, do tributo relacionado com as despesas para conquista da Normandia foi recusado pelo Arcebispo, somente sendo exigido com posterior consentimento dele. Aos poucos esse consentimento individual tornou-se um consenso coletivo, sendo que em 1179, o Conselho do Latrão proibiu que fossem impostas taxações pelos bispos ao clero, sem o consentimento deste, manifestado pelos arcebispos. Mais tarde, em 1188, o tributo para fazer frente às despesas com as cruzadas, o décimo (10% da renda) foi implementado mediante o consenso dos contribuintes, que eram tanto clero quanto leigos, por meio dos *CORPOS COLEGIAIS*, que possuía representantes dos atingidos - reis da Inglaterra - Henrique II e da França, representantes do clero e dos leigos - barões. Anos depois, Henrique II convocou a *CURIA LEGIS*, para deliberar novamente sobre a instituição do décimo. Dela participavam representantes da igreja - arcebispos e bispos - e da nobreza - condes e barões - que trouxeram representantes dos empregados leigos e do clero. Para vincular também as cidades ao pagamento do tributo, Henrique II convocou ricos e burgueses, em número proporcional aos habitantes das principais cidades. Ficou, assim, demonstrada a necessidade de representação no consenso. Somente após essas situações, no reinado de João-sem-terra, os barões, revoltados com as imposições tributárias do rei, impuseram a MAGNA CHARTA, texto normativo que visava tutelar os direitos dos barões em relação ao rei. Ali estava expresso que nenhum “scutage” - taxa devida pela não prestação de serviço militar - ou “aids” - tributo para fazer frente a despesas extraordinárias - poderiam ser impostos sem o consentimento do conselho do reino (*commune consilium regni*), que deveria ser antecipadamente reunido para deliberação - VICTOR UCKMAR, **Princípios comuns** ..., *op. cit.*, p. 21-30.

²⁴¹ Na França, a Declaração de Direitos, de 1789, consolidou, em seu artigo 13, o princípio de que os tributos não podem ser instituídos que não pela nação e seus representantes. Todas as Constituições francesas posteriores trouxeram esse princípio - salvo a de 1875. Nos Estados Unidos, em 1787, a Constituição instituiu e conferiu a competência para tratar sobre tributos ao Congresso Americano - **Princípios comuns** ..., *op. cit.*, p. 21-32.

²⁴² *Ibidem*, p. 39

Nesse sentido, em um extenso e minucioso trabalho de direito comparado, JOSÉ ROBERTO VIEIRA analisou as constituições de 57 países de 4 continentes, em busca de dispositivos de legalidade genérica e específica sobre matéria tributária²⁴³.

Verificou, então, o autor, que todas as cartas constitucionais, direta ou indiretamente, prevêm tanto o princípio da legalidade genérica, quanto o específico em matéria tributária²⁴⁴.

Internamente, encontramos o princípio da legalidade tributária em todas as Cartas Constitucionais, inclusive na Constituição de 1824, como informam ALIOMAR BALEEIRO e, mais recentemente, HUGO DE BRITO MACHADO²⁴⁵.

Porém, na Constituição Imperial, não havia referencia expressa a necessidade de lei, pois, como anota ALIOMAR BALEEIRO, a “...*Constituição Imperial de 1824, conquanto não se referisse expressamente à lei, firmava a competência legislativa para a tributação, tanto sob o aspecto da legalidade quanto da anualidade*”²⁴⁶.

Já as Constituições republicanas, todas expressamente, consagraram a legalidade tributária.

²⁴³ Foram analisadas as constituições dos seguintes Estados: na Europa: Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Grã-bretanha, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Polônia, Portugal, Romênia, Suécia e Suíça; na Ásia: China, Coréia, Filipinas, Índia, Ira, Japão, Síria e Turquia; nas Américas: Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Equador, Estados Unidos, Guatemala, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Porto Rico, Rep. Dominicana, Suriname, Uruguai e Venezuela; na África: Angola, Argélia, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique e São Tomé e Príncipe - *Medidas provisórias em matéria tributária* ..., *op. cit.*, p. 132.

²⁴⁴ Em síntese as comparações, o autor ressalta que um quarto das constituições analisadas, consagram de maneira expressa o princípio da legalidade genérica, e as outras, que estabelecem de forma indireta o princípio da legalidade genérica de forma indireta, o fazem quando tratam da outorga de competência legislativa ao poder legislativo; do princípio da isonomia (com a expressão *todos são iguais perante a lei*), e de direitos fundamentais. Especificamente quanto à legalidade tributária, a maioria das constituições analisadas a define expressamente (65%), e muitas a tratam, embora indiretamente, de forma clara ao tratarem de distribuição de competência legislativa (46%). – *Ibidem*, p. 207-212.

²⁴⁵ **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 20 e **Os princípios constitucionais na Constituição de 1988**, p. 18, respectivamente.

²⁴⁶ **Limitações**..., *op. cit.*, p. 20.

Na atual Constituição, a legalidade está consagrada, de forma genérica, no artigo 5º, II, que prescreve que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Por esse princípio, da legalidade genérica, torna-se impensável, como defende PAULO DE BARROS CARVALHO, o *“...surgimento de direitos subjetivos e deveres correlatos, sem que a lei os estipule...”*.²⁴⁷

Essa forma genérica da legalidade, por óbvio, é base para construção de um princípio amplo, que reflete seus efeitos para todo o sistema jurídico. Como afirma CARRAZZA, se somente houvesse a expressão constitucional do princípio da legalidade genérica, poder-se-ia, tranqüilamente, construir o princípio implícito da legalidade tributária:, pois *“...bastaria este dispositivo para (...) afirmar que, no Brasil, ninguém, pode ser obrigado a pagar um tributo ou cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio.”*²⁴⁸

Porém, em matéria tributária, o constituinte foi além. No artigo 150, I, prescreveu que é vedado às pessoas políticas *“...exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*²⁴⁹. Com isso, utilizando as palavras de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *“...o Princípio da Legalidade teve sua intensidade reforçada (...) Incontroverso, pois, que a cobrança de qualquer tipo de tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual, municipal ou distrital) só pode ser validamente operada se houver*

²⁴⁷ Curso..., *op. cit.*, p. 93.

²⁴⁸ Curso..., *op. cit.*, p. 219.

²⁴⁹ 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.

uma lei que a autorize. O Princípio da Legalidade é um limite intransponível à atuação do fisco”.²⁵⁰

Desses dois pontos de partida, constrói-se o princípio da estrita legalidade tributária, segundo o qual somente a lei em sentido estrito, ou seja, lei ordinária ou complementar, expedida no exercício da função legislativa do Estado, pode exigir ou majorar tributo. Assim, como afirma SACHA CALMON NAVARRO COELHO, o *“...Princípio da Legalidade, em matéria tributária, forceja no rumo de ser absoluto. Vale dizer que o ato do Estado que põe a tributação deve ser ato legislativo em sentido formal e material (lei escrita e estrita)”*.²⁵¹

Vê-se, assim, que além do sentido formal, há uma conotação material a ser considerada, em se tratando de legalidade tributária. Como pondera HUGO DE BRITO MACHADO a palavra *“exigir”*, utilizada pelo legislador constitucional, no artigo 150, deve ser entendida como instituir ou criar, *“...a vedação constitucional é pertinente à atividade normativa de instituição, ou criação, do tributo”*.²⁵²

E mais, não basta que a lei formal apenas contenha referência ao tributo, como assinala HUGO DE BRITO:

Assim, a legalidade tributária possui tanto uma conotação formal – segundo a qual a regra tributária deve ser posta pela função legislativa com obediência aos procedimentos legislativos constitucionalmente instituídos para sua criação; quanto material – que impõe que a lei formal trate de todos os elementos necessários para a construção de todos os elementos da regra de incidência.²⁵³

²⁵⁰ **O controle da constitucionalidade** ..., *op. cit.*, p. 323.

²⁵¹ *Idem.*

²⁵² Aliás, lembra o autor que a palavra *“instituir”* constava no texto constitucional desde a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, passando pela Constituição de 1967 e pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969. Todavia, em 1988, o constituinte adotou a expressão *exigir* – HUGO DE BRITO MACHADO, **Os princípios constitucionais** ..., *op. cit.*, p. 20.

²⁵³ *Ibidem*, p. 16.

Por isso, além de exigir a instituição via lei ordinária ou complementar, o princípio da legalidade exige a descrição completa dos aspectos ou critérios da regra de incidência.

Segundo a legalidade material, portanto, as pessoas políticas, que exercitam sua competência legislando sobre os tributos, devem fazê-lo delimitando, via lei em sentido estrito, todos “...os elementos essenciais da norma jurídica tributária”, na afirmação de CARRAZZA²⁵⁴. É, assim, vedada a complementação desse perfil via outro instrumento.

Portanto, a competência tributária das pessoas políticas está vinculada à obrigatoriedade de fazê-lo por meio de lei formal. Assim, como afirma CARRAZZA, a lei funciona como “...uma limitação ao exercício da competência tributária...”²⁵⁵.

Em raciocínio inverso, acompanhando o pensamento de MÁRCIO PESTANA, é “...inequívoca a incompetência das pessoas políticas (...) para instituir tributos por meio de veículos que substancial e formalmente não se subsumam ao conceito da legalidade”²⁵⁶.

Decretos, resoluções, pareceres, instruções, portarias não podem inovar no ordenamento do direito positivo, no que diz respeito à matéria tributária. Da mesma forma, as medidas provisórias também não são instrumentos permitidos, segundo o princípio da estrita legalidade, para instituir ou majorar tributos, como afirmam, dentre outros, PAULO DE BARROS CARVALHO, SACHA CALMON NAVARRO

²⁵⁴ Curso ..., *op. cit.*, p. 437.

²⁵⁵ *Ibidem*, p. 232.

²⁵⁶ O princípio da imunidade tributária, p. 57.

COELHO, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, JOSÉ ROBERTO VIEIRA²⁵⁷ e HUMBERTO ÁVILA, afirma este último que:

A Constituição de 1988 estabelece o princípio democrático como sendo fundamental (art. 1º). Além disso, institui a legalidade como sendo garantia fundamental (art. 5º, inc. II). Mais ainda: no “Sistema Tributário Nacional”, a Constituição eleva a legalidade à limitação específica ao poder de tributar (art. 150, inc. I): só a lei pode instituir ou aumentar tributos. Ao fazê-lo, institui o procedimento parlamentar de discussão e votação como essencial a instituição de tributos. A consensualidade passa a ser elemento de validade dos tributos. A jurisprudência, no entanto, tem — equivocadamente — analisando a legalidade como regra semanticamente autônoma relativamente ao princípio democrático. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal aceita não só a instituição de tributos mediante medida provisória, como permite a reedição sucessiva delas e a convalidação de efeitos das anteriores pela última.²⁵⁸

São intimamente conectados à legalidade outros dois princípios, o da anterioridade e o da irretroatividade, sendo que esses três, somados à isonomia, delimitam o campo da segurança jurídica.

Seção 3 – Princípio da anterioridade

No sistema tributário, além de constar a exigência de que a instituição dos tributos seja feita com obediência ao princípio da estrita legalidade, há ainda a obrigatoriedade de respeitar um determinado lapso temporal entre a lei que instituir ou majorar o tributo e a sua exigência dos contribuintes.

Trata-se do princípio da anterioridade, construído a partir dos artigos 150, III, *b* e *c*, que determinam que é vedado às pessoas políticas exigir os tributos de sua competência “...no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que

²⁵⁷ Curso ..., *op. cit.*, p. 57; O controle da constitucionalidade das leis..., *op. cit.*, p. 344-347; Curso..., *op. cit.*, p. 257-267; Medidas provisórias em matéria tributária ..., *op. cit.*, p. 295-300.

²⁵⁸ Estatuto do Contribuinte..., *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

*os instituiu ou aumentou” ou “...antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei”.*²⁵⁹

O princípio da anterioridade, como já visto, é elemento visceral para a construção do princípio da segurança jurídica, pois possibilita aos contribuintes saber de antemão sobre os tributos de sua responsabilidade.

Tanto é assim que, como indica SACHA CALMON NAVARRO COELHO, os fundamentos da anterioridade são a previsibilidade, por parte dos contribuintes, sobre “...a lei de regência a que estarão, no exercício seguinte, sujeitados (...) [bem como a] *certeza de que durante o transcurso do exercício...*” as regras não sofrerão alteração (esclarecemos nos colchetes)²⁶⁰. Vale, nesse sentido, a síntese de ROQUE CARRAZZA:

O que estamos tentando significar é que o princípio da anterioridade é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica. Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos, no curso do exercício financeiro. De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica.²⁶¹

A limitação mínima de noventa dias, entre a publicação da lei e a exigência do tributo não constava no texto original da Carta de 1988. Até recentemente, o artigo

²⁵⁹ 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;

²⁶⁰ O controle da constitucionalidade... *op. cit.*, p.352.

²⁶¹ Curso... *op. cit.*, p. 174.

150, III não contava com a alínea c, de forma que a anterioridade, regra geral, era vinculada apenas ao exercício financeiro.

O que ocorria, então, eram situações em que havia a observância técnica da anterioridade, com a publicação de lei instituindo ou majorando tributos no último dia do ano, de forma que eles passavam a serem exigíveis já a partir do dia seguinte, que era justamente o primeiro dia do exercício seguinte.

Em casos dessa ordem, nenhuma ofensa havia, do ponto de técnico, ao princípio da anterioridade, mas a segurança jurídica, à qual visa o ordenamento resguardar em razão da anterioridade, acabava certamente fragilizada. Como ressaltava CARRAZZA, diante dessa prática que era corrente, “...é necessário o decurso de um prazo razoável entre a lei tributária e sua eficácia, a fim de que o contribuinte prepare seu patrimônio para suportar o novo tributo”.²⁶²

O que havia no regime anterior, e ainda permanece, era a expressa previsão de uma anterioridade chamada de nonagesimal para as contribuições para a Seguridade Social, segundo a qual há um intervalo de noventa dias entre a publicação da lei e a exigência desse tipo de tributo, conforme estabelece o artigo 195, § 6º, da Constituição.²⁶³

A partir da edição da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que inseriu a alínea “c” no artigo 150, III, a regra geral do princípio da anterioridade estabelece que devem, no mínimo, transcorrer noventa dias entre a lei e a exigência. No mínimo, porque a regra continua sendo a do exercício seguinte, ficando apenas estabelecido

²⁶² Curso... *op. cit.*, p. 188.

²⁶³ Art. 195. (...) § 6º – As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

que, se entre a publicação da lei e o primeiro dia do exercício seguinte, houver um prazo menor que noventa dias, esse mínimo deverá ser respeitado.

A inclusão dessa limitação certamente fortalece o princípio da anterioridade, e minora as situações de insegurança, com a edição de leis principalmente para majorar tributos, nos últimos dias do ano. Porém, o problema não foi totalmente afastado, já que a própria Emenda Constitucional n.º 42/2003 estabeleceu várias exceções à nova regra, coincidentemente ou não, incluindo entre essas exceções os tributos cujas alterações são historicamente feitas pelas pessoas políticas às vésperas do final do ano.

Tratando das exceções ao princípio, o § 1º do artigo 150, conforme a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n.º 42/2003, revela que *“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”*.

Vê-se, assim, três categorias de exceções: exceções propriamente ditas, as exceções específicas apenas à anterioridade nonagesimal e as exceções específicas somente à anterioridade genérica.

As exceções propriamente ditas possuem maior amplitude. Tratam-se de verdadeiras exceções, pois se referem às duas anterioridades, nos casos em que não é preciso respeitar nem alínea *b* – referente a regra do exercício seguinte (anterioridade genérica), tampouco à alínea *c* – que dispõe sobre o limite de noventa dias (anterioridade nonagesimal), simultaneamente.

Nesse sentido, encontram-se nessa primeira categoria os tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II (...) e V; e 154, II”. São todos tributos de competência da União, a saber: empréstimo compulsório para despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência²⁶⁴; imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)²⁶⁵, imposto extraordinário da União²⁶⁶.

Uma alteração em relação ao texto anterior foi a inclusão expressa, no rol das exceções, do empréstimo compulsório para despesas extraordinárias, previsto no artigo 148, I, sendo ela, todavia, uma exceção antes implícita, embora muito clara por um mero raciocínio “a contrário senso” nos incisos do artigo 148 da Constituição, além natural à própria natureza do tributo, plenamente aceita pela doutrina²⁶⁷.

Na segunda categoria, das exceções específicas à anterioridade nonagesimal, estão incluídos tributos, cuja instituição ou majoração pela pessoa política apenas deve observar o primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação da lei para a sua exigência – anterioridade genérica - pouco importando a quantidade de dias que

²⁶⁴ Art. 148 – A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

²⁶⁵ Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (...) IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

²⁶⁶ Art. 154 – A União poderá instituir: (...) II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

²⁶⁷ Nesse sentido: “Este rol [antes da Emenda n.º 42/2003] não é exaustivo, uma vez que também não precisam se submeter ao princípio da anterioridade os empréstimos compulsórios ‘para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência’”(esclarecemos nos colchetes) – ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 178. “Também não se aplica o princípio da anterioridade (...) aos empréstimos compulsórios instituídos para financiar despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou calamidade pública” – HUGO DE BRITO MACHADO, *Os princípios...*, op. cit., p. 61.

transcorram entre estes dois eventos, uma vez que não se submetem exclusivamente à noventena.

Nesta categoria estão os tributos previstos nos artigos 153, III, ou seja, imposto sobre a renda (IR), de competência da União, além dos impostos dos artigos 155, III e 156, I, sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) de competência dos Estados e Distrito Federal e, de competência dos Municípios, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sendo que estes dois últimos somente em relação à fixação da base de cálculo.

Por fim, as exceções à anterioridade genérica, estão os tributos aos quais somente se aplica a regra da anterioridade nonagesimal. Nesta categoria se encontram as contribuições para a Seguridade Social, conforme estabelecido pelo artigo 195, §6º da Constituição. Além dessas contribuições, como único exemplo de imposto ao qual a exceção à anterioridade genérica se aplica, está o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Para esse tributo, eventuais majorações prescindem que se aguarde o exercício seguinte para a exigência, mas há a necessidade de respeitar o lapso de noventa dias entre a data da publicação da lei que o majorou e a nova exigência. Fica, assim, a anterioridade, em relação ao IPI, idêntica à anterioridade nonagesimal das contribuições sociais para a Seguridade Social.

Seção 4 – Princípio da irretroatividade

Enquanto a anterioridade, como afirma JOSÉ ROBERTO VIEIRA, tem os “*olhos postos para frente*”, a irretroatividade, ao contrário, fica voltada para trás²⁶⁸.

²⁶⁸ Medidas provisórias em matéria tributária,... *op. cit.*, p. 60.

O princípio da irretroatividade é construído a partir do artigo 5º, XXXVI da Carta Constitucional, e especificamente para o Direito Tributário, também do artigo 150, III, *a*, que estabelece que às pessoas políticas titulares de competência tributária é vedado “*cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”.²⁶⁹

Assim, não pode o legislador, por proibição expressa do constituinte, regular fatos ocorridos no passado, consumados antes da vigência da lei. Como afirma BETINA TREIGER GRUPENMARCHE, “... *A lei como regra genérica, impessoal, preexistente, representa um instrumento da segurança jurídica. Portanto, a aplicação retroativa só pode ocorrer quando for benéfica e não ferir direito de terceiro (...)(...) a irretroatividade é regra, sendo a retroatividade exceção, e é aplicada somente para beneficiar o contribuinte*”²⁷⁰

Esse princípio, na verdade, vale para todo o ordenamento, inclusive para as normas de Direito Tributário. Isso se deve, justamente, à proteção constitucional à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, e à conexão deles com a idéia de irretroatividade. Como afirma SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “...*a irretroatividade das leis (...) é princípio geral do Direito, e não seria necessário o constituinte mencioná-la nas vedações ao poder de tributar*”²⁷¹. Mais adiante, citando uma outra obra de sua autoria, publicada ainda antes da promulgação da

²⁶⁹ 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;*

²⁷⁰ **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 129

²⁷¹ **O controle...***op. cit.*, p.349.

Constituição de 1988, chamada “Aliomar Baleeiro no Superior Tribunal Federal”, encontramos o complemento ao pensamento do autor:

A Constituição Federal insere, no capítulo dos Direitos e Garantias Constitucionais, além do Princípio da Legalidade (...), o enunciado – que é desdobramento desse princípio – segundo o qual a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (...). É da essência do Estado de Direito não apenas a sujeição do próprio Estado às leis, mas o respeito ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, a par da submissão à coisa julgada, o que traduz princípios fundamentais, como o da lealdade nas relações entre o Estado e os indivíduos, o da certeza e da segurança do direito aplicável. Por essas razões, Alberto Xavier vê (...), nas dobras do Princípio da Legalidade, o fundamento constitucional específico da irretroatividade das leis tributárias.²⁷²

Portanto, mesmo que não houvesse a expressa previsão desse princípio em relação às leis tributárias, o princípio da irretroatividade teria que ser observado. ROQUE CARRAZZA, dando enfoque semelhante, afirma que “...as leis tributárias, como, de resto, todas as leis, devem dispor para o futuro”²⁷³.

Seção 5 – Princípio da isonomia

O princípio da isonomia, ou da igualdade, está presente, conforme afirma VICTOR UCKMAR, nas constituições de todos os Estados, como um dos “...princípios aos quais os órgãos legislativos devem ater-se no desempenho de sua atividade”.²⁷⁴

²⁷² O controle,...*op. cit.*, p. 350.

²⁷³ Curso,... *op. cit.*, p. 319.

²⁷⁴ O autor, ao fazer tal afirmativa, remete, em nota, às constituições da Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Bolívia, Brasil, Chile, Cuba, Equador, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, México, Países Baixos, Paraguai, Peru, Portugal, Suíça, Uruguai e Venezuela. - **Princípios comuns...** *op. cit.*, p. 66.

Assinala PAULO DE BARROS CARVALHO que a determinação do conteúdo do princípio da igualdade não é tarefa fácil, pois, justamente em função de sua “...*plasticidade, amolda-se diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas...*”²⁷⁵.

Todavia, é justamente esse alto grau de generalidade e abstração que caracteriza a isonomia como um princípio jurídico.

No Brasil, o princípio da isonomia é genericamente enunciado no *caput* do artigo 5º, que estabelece que todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção²⁷⁶. Especificamente em relação ao Direito Tributário, o legislador constitucional, novamente, reafirmou o princípio em relação ao cidadão-contribuinte, estabelecendo, no artigo 150, II, que é vedado às pessoas políticas que, ao instituírem os tributos de sua competência, o façam com tratamento desigual entre aqueles que se encontram em igualdade de condições²⁷⁷.

Portanto, o princípio da igualdade está intimamente ligado ao princípio da legalidade. Tal relação decorre, como bem ressalta PAULO DE BARROS CARVALHO, do fato de que tal norma tem como destinatário justamente o legislador, que, nas palavras do autor, deve, neste ponto, ser amplamente entendido, englobando tanto os “...*órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade*”²⁷⁸.

²⁷⁵ **Curso...** 6. ed..p., 92.

²⁷⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...).

²⁷⁷ 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 os contribuintes eu se encontrem e situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Tamanha é a relação entre os dois princípios que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES defende possível a construção não de legalidade e isonomia, mas de apenas um princípio, que chama de *legalidade isônoma*:

Não somos iguais, homens e mulheres, diante de atos infralegais (decretos, portarias, instruções, ordens de serviço, resoluções, pareceres, normativos *etc.*). Pobre direito seria a isonomia se adentrada apenas nesses atos infralegais. Uma contrafação da segurança. Somos iguais **diante da lei** (igualdade formal) e **na lei** (igualdade material). A metalinguagem doutrinária não está adstrita à repetição servilmente literal da linguagem-objeto, a do ordenamento constitucional. Por isso pode descrever a relação entre isonomia e legalidade como uma relação conversa: nenhuma isonomia, sem legalidade; nenhuma legalidade, sem isonomia. E enunciar por esta via um só princípio, um só direito-garantia, a legalidade isônoma: ninguém deve fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei isônoma.²⁷⁹

No mesmo sentido, e com amparo na visão de SOUTO MAIOR, HUMBERTO ÁVILA afirma que “...*não há igualdade sem lei abstrata e geral. Daí a essencial unidade entre legalidade e igualdade...*”²⁸⁰.

O princípio da igualdade tem amplo espectro. Não só a legalidade tem seu conceito vinculado à noção de isonomia. Não é sem razão que CARRAZZA afirma, amparado em FRANCISCO CAMPOS, que este é “...*o mais importante*” dos princípios constitucionais, sendo que “...*todos os princípios que estão na Constituição (...) se encontram a serviço da isonomia e sem ela não se explicam com a necessária densidade*”²⁸¹.

Considerada a importância vital do princípio da igualdade no ordenamento, volta-se para a análise da afirmativa de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, acima citada, de que há uma igualdade formal e material – somos iguais diante da lei, como

²⁷⁸ Curso... *op. cit.*, p., 92.

²⁷⁹ O princípio da segurança jurídica... *op. cit.*, Acesso em 13 de setembro de 2004.

²⁸⁰ Estatuto do Contribuinte... *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

²⁸¹ Curso... *op. cit.*, p. 392.

igualdade formal, e na lei, no sentido material de igualdade. Essa dupla função do princípio da igualdade pode ser construída a partir do texto constitucional. Como afirma AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE, a igualdade perante a lei é encontrada no caput do artigo 5º, enquanto a igualdade na lei, no artigo 150, II²⁸².

Quanto à igualdade perante a lei, JOSÉ ROBERTO VIEIRA informa que se trata de “...*igualar os indivíduos em face das leis*”²⁸³. Não é apenas esse, ainda segundo VIEIRA, o alcance da igualdade como explica Kelsen, pois “...*apenas se estabelece que os órgãos aplicadores do Direito somente podem levar em conta aquelas diferenciações que sejam feitas nas próprias leis a aplicar*”²⁸⁴.

AMÉRICO LACOMBE, também amparado em Kelsen, informa que a igualdade perante a lei implica a aplicação da lei a todos, indiscriminadamente, independentemente do seu conteúdo²⁸⁵.

Uma das faces da igualdade perante a lei é justamente a que obriga a lei a ser genérica e hipotética. Nesse sentido, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO informa que se viola o princípio da igualdade, quando “...*a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada*”²⁸⁶. Por isso HUGO DE BRITO MACHADO afirma que “...*as normas jurídicas devem ter caráter hipotético...*”²⁸⁷

²⁸² AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE, **Princípios Constitucionais Tributários**, p. 17-19.

²⁸³ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**, p. 97.

²⁸⁴ HANS Kelsen *apud* JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Idem*.

²⁸⁵ **Princípios...** *op. cit.*, p. 17-19.

²⁸⁶ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, p. 59.

²⁸⁷ *Ibidem*, p. 35.

Na mesma esteira, HUMBERTO ÁVILA, repita-se, afirma que não há “...igualdade sem lei abstrata e geral”; e mais, para o autor, a “...igualdade implica generalidade e abstração: nenhum tratamento igual sem normas que se dirijam a um número indeterminado de pessoas e a um número indeterminado de situações”.²⁸⁸

Porém, o princípio da isonomia vai além, e estabelece a igualdade na lei. Isso se deve, em primeiro lugar, ao fato de que o destinatário do princípio é o próprio legislador.

Também em razão da igualdade não ser absoluta, mas limitada pela consideração do mesmo direito em relação aos demais. Ou seja, o princípio da isonomia impõe que os cidadãos, incluindo aí os contribuintes, sejam tratados da mesma forma que outros que se encontrem em situação semelhante, diferenciando-se o tratamento dos que se encontrem em situações desiguais.

Para que fique absolutamente claro, nada melhor do que buscar, assim como fez HUGO DE BRITO MACHADO, o conceito aristotélico de igualdade difundido por RUI BARBOSA, que afirmou que “...a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam”²⁸⁹.

Portanto, a observância do Princípio da legalidade obriga à consideração das desigualdades, e das suas exatas medidas, para que se obtenha, como resultado, a uniformidade de tratamento.

Para ROBERT ALEXY, o direito geral da igualdade deriva não só de um dever de trato igual, como também de um dever de trato desigual pelo legislador. É

²⁸⁸ **Estatuto do Contribuinte...** *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

²⁸⁹ RUI BARBOSA, Oração aos moços. *apud* HUGO DE MACHADO, **Princípios...** *op. cit.*, p. 35.

essa medida de discrimen que traz os maiores problemas. Para tal é preciso uma valoração correta, de forma a demarcar os limites de diferenciação.

O autor, ao delimitar esses limites legais à discriminação, fá-lo a partir da jurisprudência da Corte Constitucional Alemã, enunciando, por um lado, o que chama de “...mandado de tratamento igual”, segundo o qual “...se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado o tratamento igual”²⁹⁰. Por outro lado, também enuncia o “...mandado de tratamento desigual” afirmando que “...se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado o tratamento desigual”²⁹¹.

Nesse sentido, inovadoras são as idéias de HUMBERTO ÁVILA, que defende que além de princípio constitucional, segundo o qual o Estado deve buscar a devida realização da igualdade, a igualdade pode ser construída como um postulado normativo aplicativo, e como tal, estabelece um método de comparação a ser necessariamente seguido na interpretação e aplicação das normas.

Como postulado, a isonomia estrutura a aplicação do direito em função e elementos – critério de diferenciação e finalidade de distinção, e da relação entre eles – congruência dos critérios em razão dos fins.²⁹²

²⁹⁰ Ao analisar a igualdade, ALEXY parte de algumas fórmulas estabelecidas pelo o Tribunal Constitucional da Alemanha. Esse tribunal estabeleceu algumas “fórmulas”, a saber: 1- o legislador está proibido de tratar o igual desigualmente; 2- o legislador está proibido de tratar o essencialmente igual desigualmente; 3- o legislador está proibido de tratar o essencialmente igual de modo arbitrariamente desigual; 4- existe uma igualdade essencial se e somente se um tratamento desigual for arbitrário; 5- o igual não deve ser tratado de modo arbitrariamente desigual; 6- estão proibidos os tratamentos arbitrariamente desiguais. – **Teoría...** *op. cit.*, p. 388-395.

²⁹¹ **Teoría...** *op. cit.*, p. 397.

²⁹² **Teoria dos princípios...** *op. cit.*, p. 93.

De toda a forma, como afirma HUMBERTO ÁVILA, a realização da igualdade depende do “...*critério-medida objeto de diferenciação..*”²⁹³; como aliás já afirmava CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO. Mas continua ÁVILA:

...o princípio da igualdade, ele próprio, nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar as pessoas. As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador. Duas pessoas são formalmente iguais ou diferentes em razão da idade, do sexo ou da capacidade econômica. Essa diferenciação somente adquire relevo material na medida em que se lhe agrega uma finalidade, de tal sorte que as pessoas passam a ser iguais ou diferentes de acordo com um mesmo critério, dependendo da finalidade a que ele serve.²⁹⁴

Exemplifica o autor, demonstrando a coerência de sua teoria, que as pessoas podem ser diferenciadas pelo critério sexo, se a finalidade for obtenção de licença maternidade. Esse critério, no caso, atende à finalidade, e as pessoas podem e devem ser tratadas de maneira distinta pelo critério sexo. Se a finalidade for para ter direito a

²⁹³ **Teoria dos princípios...** *op. cit.*, p. 93.

²⁹⁴ *Idem.*

voto, o critério não serve à finalidade, e as pessoas de diferente sexo devem ser tratadas de maneira igual.²⁹⁵

Com relação às normas tributárias, e portanto, à igualdade como princípio constitucional tributário, o critério é a capacidade contributiva, como assevera ÁVILA em obra diversa:

As normas tributárias dirigem-se à concretização de diversos fins. E, ao fazê-lo, restringem bens jurídicos distintos. (...) Quando os impostos possuem uma justificação e uma finalidade fiscal, enquanto instituídos com o fim preponderante de obter receitas dos particulares, o princípio da capacidade contributiva será a medida de diferenciação entre os contribuintes. O parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição determina que os impostos “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.” Importa dizer: o critério de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade econômica. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se, para consubstanciar uma só equação: a imposição deve corresponder à capacidade contributiva²⁹⁶.

²⁹⁵ Os exemplos do autor são riquíssimos, e demonstram com limpidez sua proposta: “*A concretização do princípio da igualdade depende do critério-medida objeto de diferenciação. Isso porque o princípio da igualdade, ele próprio, nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar as pessoas. As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador. Duas pessoas são formalmente iguais ou diferentes em razão da idade, do sexo ou da capacidade econômica. Essa diferenciação somente adquire relevo material na medida em que se lhe agrega uma finalidade, de tal sorte que as pessoas passam a ser iguais ou diferentes de acordo com um mesmo critério, dependendo da finalidade a que ele serve. Duas pessoas podem ser iguais ou diferentes segundo o critério da idade: deverão ser tratadas de modo diferente para votar em alguma eleição, se uma tiver atingido a maioria não alcançada pela outra; deverão ser tratadas igualmente para pagar impostos, porque a concretização dessa finalidade é indiferente à idade. Duas pessoas podem ser consideradas iguais ou diferentes segundo o critério do sexo: deverão ser havidas como diferentes para obter licença maternidade, se somente uma delas for do sexo feminino; deverão ser tratadas igualmente para votar ou pagar impostos, porque a concretização dessas finalidades é indiferente ao sexo. Do mesmo modo, duas pessoas podem ser compreendidas como iguais ou diferentes segundo o critério da capacidade econômica: deverão ser vistas como diferentes para pagar impostos, se uma delas tiver maior capacidade contributiva; serão tratadas igualmente para votar e para a obtenção de licença maternidade, porque a capacidade econômica é neutra relativamente à concretização dessas finalidades. Vale dizer: a aplicação da igualdade depende de um critério-diferenciador e de um fim a ser alcançado. Dessa constatação surge uma conclusão tão importante quanto menosprezada: fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não. Mais do que isso: fins diversos conduzem a medidas diferentes de controle. Há fins e fins no Direito*”(sic) – **Teoria dos princípios...**, op. cit., p. 93-94

²⁹⁶ Informa ainda o autor, especificando o que quer dizer por fins: “*Lembre-se: não se está aqui a falar na causa extrajurídica que levou o legislador a instituir esse ou aquele tributo. Não. Ao contrário: investiga-se o fundamento de validade ou justificativa jurídica utilizada para a distinção entre os sujeitos e a finalidade que a distinção busca alcançar. Lá uma questão metajurídica; aqui, um problema eminentemente jurídico, apesar de relegado pela doutrina ao oblívio*” - **Estatuto do Contribuinte...** op. cit., Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

Portanto, o critério-medida de discriminação válido para o Direito Tributário, para que se mensure a igualdade ou a desigualdade entre os cidadãos-contribuintes, é a capacidade contributiva.

Por isso, como bem ressalta BETINA TRIGER GRUPENMARCHER, inexistente tributação sem a observância da capacidade contributiva, Segundo ela, “...só fato de determinado indivíduo manifestar potencialidade econômica não é bastante em si mesmo a autorizar a tributação de seus rendimentos”²⁹⁷.

A igualdade, na visão de RICARDO LOBO TORRES, é um princípio isoladamente vazio, que tem seu conteúdo construído a partir de “...princípios constitucionais vinculados à idéia de justiça (...) [sendo que] o mais importante desses princípios é o da capacidade contributiva, que fornece a medida para as comparações intersubjetivas. (...) Consiste em legitimar a tributação e graduá-la com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos”. (esclarecemos nos colchetes)²⁹⁸

Por isso, o princípio da igualdade, para o Direito Tributário, deve ser lido como “...igualdade em iguais condições de capacidade contributiva”²⁹⁹; sendo esta última, expressamente posta pelo legislador constitucional no artigo 145, §1º, segundo

²⁹⁷ Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos [coord.]. **Tributos e direitos fundamentais**, p. 15.

²⁹⁸ RICARDO LOBO TORRES, **Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia**, p. 333-334.

²⁹⁹ *Idem*.

o qual, “*Sempre que possível*”, os tributos “*...serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...*”³⁰⁰

Há, por fim, além da correlação lógica entre o critério de *discrímen* e o tratamento discriminador, um último elemento para se observar a violação do princípio da igualdade, no sentido ora proposto, apresentado por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que é a consonância entre essa correlação lógica e os valores constitucionais. Portanto, o fator de discriminação pode ser justificado logicamente, mas, para que não haja ofensa à isonomia, é preciso “*...requer-se, demais disso, que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente*”³⁰¹

Seção 6 – Princípio federativo

O conceito de federação, tal como atualmente existente, surgiu efetivamente da experiência americana, como afirma DALMO DE ABREU DALLARI³⁰².

Mais especificamente, segundo CELSO RIBEIRO BASTOS, a partir da Convenção da Filadélfia de 1787, “*...onde as treze ex-colônias inglesas resolveram dispor de parcela de suas soberanias, e constituir um novo estado, este sim soberano*”³⁰³. Esse pacto não só foi o marco do surgimento dos Estados Unidos da América como estado soberano, mas inaugurou a forma federativa de estado.

³⁰⁰ 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

³⁰¹ **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 2. tir, p. 42.

³⁰² DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos de teoria geral do Estado**, p. 255-256.

³⁰³ **Curso...** *op. cit.*, p. 145.

Embora, no Brasil, o surgimento dos Estados-membros tenha ocorrido após a proclamação da república e o surgimento do Estado Brasileiro, justamente ao contrário do que ocorreu na experiência americana, fato é que o Estado se organizou de forma federativa.

Todavia, muitos dos problemas da federação brasileira podem ser reconduzidos à sua raiz histórica. Como afirma CELSO RIBEIRO BASTOS, essa talvez “...*seja uma das razões pelas quais o Brasil nunca chegou a ter uma verdadeira federação, onde os estados alcançam real autonomia*”³⁰⁴.

Não é sem razão que SACHA CALMON define o federalismo brasileiro como “...*artificial e, portanto, lógico e estrutural...*”, justamente porque não foi formada pela manifestação da vontade das partes para formação do todo federal, mas sim por uma decisão política pela organização descentralizada do Estado.³⁰⁵

Essa característica, entretanto, marca a própria individualidade da federação brasileira. E como aqui se pretende estudar a realidade nacional, não há outro caminho que não observar o Estado Federal dentro do panorama nacional.

Como bem lembra CARRAZZA, não há como buscar um “...*conceito definitivo*” de federação, partindo-se do modelo ideal, ou seja, o norte-americano. Se assim fosse possível, somente se poderia considerar como verdadeiramente uma federação os Estados Unidos, pois nenhum outro Estado é a ele idêntico.³⁰⁶

Nos Estados Unidos, a Federação nasceu para dar conta das necessidades daquela realidade, daqueles então treze Estados que se uniram dando origem ao que

³⁰⁴ Curso... *op. cit.*, p. 145.

³⁰⁵ O controle da constitucionalidade... *op. cit.*, p. 188.

³⁰⁶ Curso... *op. cit.*, p. 112.

chamamos de Federação. Porém, acompanhando JAIR EDUARDO SANTANA, esse modelo lá nascido deve ser “*considerado a partir da análise de cada país que o adotara...*” justamente porque o modelo se amolda a cada realidade³⁰⁷. Não existe uma forma estática e imutável de federalismo. Ao contrário, há mais de um tipo de Federação, pois a cada Estado que adota tal modelo, com suas especificidades e necessidades, há uma nova forma de Federação.

Portanto, fica dificultada a tarefa de estabelecer elementos que caracterizem a Federação. Como afirma RAUL MACHADO HORTA, “*...na diversidade de seus tipos constitucionais e históricos, recolhem-se, entretanto, elementos definidores, as vezes mais nítidos e constantes, outras vezes fluidos e imprecisos*”³⁰⁸.

Tratando desses elementos caracterizadores das Federações, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, citando VICTOR NUNES LEAL, enumera a rigidez constitucional; a distribuição, pela Constituição, de competências entre os entes da federação; e a existência de tribunal supremo para dirimir eventuais conflitos de competências constitucionais entre os membros da federação e a União.

Em complementação às idéias acima, CARRAZZA soma mais duas características que são essenciais: a “*...participação (...) dos membros da federação na formação da vontade federal*”, o que, no Brasil, ocorre no Senado Federal; e a autonomia constitucional e legislativa dos membros, o que está, ao que parece, vinculado à idéia de partilha de competências.³⁰⁹

³⁰⁷ JAIR EDUARDO SANTANA, **Competências legislativas municipais**, p. 15.

³⁰⁸ RAUL MACHADO HORTA *apud* JAIR EDUARDO SANTANA, **Competências...** *op. cit.*, p. 15.

³⁰⁹ **Curso...** *op. cit.*, p. 122-125.

Em sentido semelhante, CELSO RIBEIRO BASTOS, tratando dos pressupostos da Federação, enumera a distribuição de competências entre a União e os Estados; a rigidez constitucional, barrando alterações a essa partilha de competências; a participação dos membros da federação na formação da vontade do Estado e a existência de um tribunal superior.³¹⁰

Segundo ensina JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, o Estado “...verdadeiramente federal supõe três elementos”: a definição constitucional de partilha de competências de cada membro da federação; a participação deles nas decisões, por meio de formação de órgãos federais – leia-se, internamente, o Senado Federal – e a igualdade entre os participantes da União.³¹¹

É justamente no elemento da igualdade ou isonomia entre os entes da federação que mora uma característica fundamental: a autonomia dos Estados e Municípios, sem a qual não se poderia falar em Federação.

Um elemento básico, citado por JAIR EDUARDO SANTANA, “...*pluralismo territorial*”, com, ao menos, duas ordens jurídicas sobrepostas.³¹²

É justamente essa característica estrutural-geográfica que distingue o Estado Federal do Estado Unitário, em que, ao contrário, há uma centralização de poder. Ou seja, mesmo se houver divisão territorial, nos estados unitários as partes serão

³¹⁰ Curso... *op. cit.*, p. 100-102.

³¹¹ *‘Toda união verdadeiramente federal supõe três elementos: a) uma repartição das competências estatais entre duas espécies de órgãos sobrepostos: uns situam-se em nível de Estados-membros e os outros à nível da Federação. Em decorrência dessa repartição, determinada pela Constituição, surgem variações entre os diversos Estados, devendo-se acentuar que a competência internacional permanece reservada ao governo federal; b) a participação das coletividades integrantes nas decisões tomadas pelos órgãos comuns efetivam-se por meio de uma Câmara que representa especialmente os Estados: Senado (Estados Unidos, Canadá, Austrália, Brasil); Conselho de Estados (Suíça, Índia); Bundesrat (Alemanha); c) igualdade entre as coletividades que participam dessa união: consagrada maioria dos Estados federais pela regra de que, em cada Estado-membro, qualquer que seja a sua população ou a extensão de seu território, terá um número igual de representantes na Câmara dos Estados.’* – JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, **Teoria Geral do Federalismo**, p. 48-49.

subordinadas ao poder central, a quem cabe delegar ou não as competências que lhe foram entregues pela Constituição.

Exercício interessante foi levado a termo por RAUL MACHADO HORTA, que buscou no próprio texto da Carta de 1988 os elementos integrantes e caracterizadores do Federalismo Nacional:

A união indissolúvel da República Federativa (Constituição, art. 1º), a pluralidade dos entes constitutivos da República Federativa – União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Constituição, art. 18), a repartição das competências (Constituição, art. 22, 23 e 24), a autonomia constitucional entre e os poderes reservados aos Estados (Constituição, art. 25 §1º), a autonomia e o poder auto-organização dos municípios (Constituição, art. 29), a intervenção federal (Constituição, art. 43, I até V, letras a, b, VI, VII, letras a, b, c, d, e), a organização bicameral do poder legislativo (...)(Constituição, art. 44, 45 e 46), a permanência da Federação, insuscetível de proposta abolitória (Constituição, art. 60, § 4º, I), a existência de um Supremo Tribunal Federal, para exercer a guarda da Constituição (Constituição, art. 102), a repartição de competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Constituição, art. 145, 153, 155 e 156), a dualidade do Poder Judiciário(...)³¹³

Há, assim, uma pluralidade de opiniões no que diz respeito aos elementos caracterizadores da Federação, que se alarga a cada autor pesquisado.

Todavia, alguns elementos se repetem, e outros são absolutamente inafastáveis do conceito de federação. Portanto, para que haja um Estado Federado, há de existir rigidez constitucional, repartição constitucional de competências entre os entes políticos federados, a autonomia entre eles, a existência de tribunal supremo para dirimir conflitos de competências, participação dos membros federados no processo legislativo e a igualdade entre os participantes da União.

Abram-se parênteses para mencionar que, no sentido ora defendido, estão incluídos os Municípios na Federação brasileira, mas não como entes federados. Esse é

³¹² **Competências...** *op. cit.*, p. 15.

³¹³ **Direito constitucional**, p. 513.

um traço único do federalismo brasileiro, objeto de grandes divergências entre os estudiosos.

A carta de 1988 dispõe, em seu artigo 1º, que “*a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal*”. Porém, a despeito desse dispositivo, há, na gabaritada opinião de vários e respeitáveis doutrinadores, não uma real inclusão dos municípios na estrutura da federação brasileira. A Constituição, na verdade, eleva os Municípios à categoria de entes políticos dotados de autonomia, inclusive legislativa, mas fora da estrutura da federação.

Nesta linha de argumentação, ROQUE CARRAZZA afasta os Municípios da estrutura federal, afirmando que “*...a própria CF se encarrega de desmentir o que solenemente proclama em seu artigo 1º...*”, especialmente porque não integram o congresso na formação da vontade da União, pois somente os Estados estão representados por meio do Senado Federal³¹⁴.

Da mesma forma, PAULO DE BARROS CARVALHO defende que o Estado Federal brasileiro é formado por Estados e União, destacando os Municípios sob a proteção, tal como faz CARRAZZA, do que chamam de princípio da autonomia municipal.

Contrariamente, vários defendem que, no Brasil, após Constituição de 1988, não apenas foram elevados os Municípios a uma posição mais destacada e autônoma, mas verdadeiramente membro da federação, como entes federativos.

³¹⁴ Curso... *op. cit.*, p. 149.

Para CELSO RIBEIRO BASTOS, essa inclusão, expressa no artigo 1º da Constituição, foi acertada, e “...*corrige, o constituinte, ao incluir o município como componente da Federação brasileira, o erro das Constituições anteriores*”. Para o autor, o município funciona como “*peça estrutural*” do federalismo nacional.³¹⁵

Ainda destacando a mudança decorrente em virtude da Constituição de 1988, PINTO FERREIRA afirma que, com a nova Carta, os “...*municípios ganharam grande importância (...) sendo agora considerados como entes federativos*”³¹⁶. E continua:

Segundo, ainda, a atual Constituição, o Município brasileiro é um ente federativo de natureza político-administrativa integrante da União, e não só resultante da descentralização administrativa. (...) Desta maneira, a Federação brasileira ganhou uma peculiaridade própria, com três esferas governamentais: a União, os Estados federados e os Municípios (...), além do Distrito Federal ao qual também foi concedida autonomia.³¹⁷

Para que seja possível a visualização do papel dos municípios dentro da federação brasileira, é preciso recorrer à uma distinção entre membros federados e membros federativos. Segundo FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, as entidades federadas são aquelas “...*necessárias para a existência da Federação...*”, enquanto as federativas estão “...*casualmente presentes, porém não necessariamente, existentes*”³¹⁸:

Para PAULO NAPOLEÃO NOGUEIRA DA SILVA, que também tratou dessa distinção, “...*no sistema brasileiro – tal como no norte-americano, lembre-se – a federação existe essencialmente em virtude da união de Estados...*”. E continua:

³¹⁵ Curso... *op. cit.*, p. 145.

³¹⁶ PINTO FERREIRA, *As eleições municipais e o município na Constituição de 1988: comentários à Lei n. 8.214 de julho de 1991, que estabelece normas para a realização das eleições municipais de 3 de outubro de 1992*, p. 53.

³¹⁷ *Idem*.

³¹⁸ FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI. *Ofensa aos princípios federativo e da autonomia municipal mediante usurpação de competências tributárias*, p. 34.

Assim, é esta que lhe dá existência. Juridicamente, essa união é representada por uma entidade que tem o nome, precisamente, de ‘União Federal’. (...) De qualquer modo, porém, considera-se que sem unidades federadas – reunidas politicamente – não pode haver federação, e essas unidades são os Estados. As demais entidades – a própria União e os Municípios – sem as quais a federação prossegue sua existência, são unidades ‘federativas’, decorrentes da federação. De notar que em diversas outras federações, v.g., a Alemanha, inexistente formalmente um órgão autônomo central; em outras inexistente a autonomia municipal. Em conclusão, ‘federadas’ são as entidades cuja existência possibilita a da federação, enquanto que ‘federativas’ são aquelas cuja inexistência não obsta a federação.³¹⁹

Assim, embora com papel diferente do desenvolvido pelos Estados, os Municípios integram, sim, a Federação, na qualidade de entes federativos.

Tal estrutura é bastante peculiar, pois as Federações normalmente possuem duas ordens jurídicas, a central e a dos membros federados. Porém, no Brasil, como bem destaca JAIR EDUARDO SANTANA, o federalismo possui fundamento “...*não sobre o modelo dual, mas sim sobre três ordens jurídicas distintas e autônomas*”³²⁰.

Para FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, que igualmente defende a integração, a partir de 1988, dos municípios à Federação brasileira, é em uma interpretação sistemática da própria Constituição que se chega a essa conclusão:

Há bons argumentos em defesa do ponto de vista segundo o qual o Município integra a Federação, dentre os quais é possível enumerar os seguintes: **a)** a existência do poder de auto-constituição; **b)** a existência de competências legislativas próprias; **c)** o caráter extraordinário da intervenção estadual nos Municípios, configurado pelo rol restrito e exposto de suas hipóteses de cabimento; **d)** a interpretação sistemática da ordem constitucional vigente, não sendo admissível prender-se a omissões enunciativas. (...) Disto se afere que é o próprio conjunto das disposições constitucionais dirigidas aos Municípios e ao tema federativo que pode ser enunciado como argumento em favor da integração efetiva do Poder Municipal à Ordem Federativa decorrente da Constituição de 1988.³²¹

³¹⁹ PAULO NAPOLEÃO NOGUEIRA DA SILVA *Apud* FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, **Ofensa...**, *op. cit.*, p. 34.

³²⁰ **Competências legislativas...**, *op. cit.*, p. 17.

³²¹ **Ofensa...**, *op. cit.*, p. 39-45.

Voltando aos elementos da federação, é importante destacar que alguns deles são especialmente relacionados ao estudo ora defendido. Obviamente, que do conceito de rigidez constitucional, decorre a idéia de que não pode a Federação ser alterada por simples processo legislativo.

No Brasil, em virtude do disposto no artigo 60 §4º, I da Constituição, a forma federativa não pode sequer ser objeto de proposta de emenda tendente a sua abolição, tampouco de restrições ou diminuição de sua amplitude. Caso assim não fosse, o federalismo seria fraco e frágil, pois poderia ser moldado e até eliminado, ao sabor dos ventos do cenário político.

Já da repartição constitucional de competências entre os entes políticos federados e federativos e da autonomia deles, resultam os critérios para identificação de quais restrições comprometem a própria estrutura do Estado Federal. Em relação ao Direito Tributário, a competência que interessa é a para tributar, sendo que este tema já foi objeto de análise.

As preocupações voltam-se, então, para a autonomia dos entes federados e federativos.

CAPÍTULO 3 – IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Seção 1 – Imunidade e incompetência tributária

A Constituição Federal, ao tratar de competência tributária, traz dispositivos que positivamente indicam os tributos que podem ser instituídos por todos e cada um dos entes tributantes, e também dispositivos que indicam, negativamente, aquilo que está afastado da competência tributária.

A partir desses dois tipos de dispositivos de direito positivo, as regras de competência são construídas, com a verificação do que pode ser objeto de tributação, e também do que não pode.

Estas últimas regras jurídicas demarcam as zonas de incompetência, para utilizar a expressão de PAULO DE BARROS CARVALHO, que define imunidade como:

...a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da CF, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”³²².

Para AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO, as imunidades tributárias delimitam o âmbito da competência tributária:

“... as chamadas ‘imunidades tributárias’ consistem na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Quer dizer: a própria Constituição, ao traçar a competência tributária, proíbe o seu exercício em relação a eles. Em outras palavras, não concede competência tributária em relação a certos bens pessoas e fatos. As imunidades tributárias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência. Configuram as mais importantes ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’, como indelevelmente batizadas por Aliomar Baleiro”³²³

Por isso, como ressalta ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, as regras de imunidade “...contribuem para traçar o perfil das competências tributárias (...), no plano da definição...” destas³²⁴. E continua: “...a imunidade, por assim dizer, reduz o campo tributário das várias pessoas políticas”³²⁵.

³²² Curso..., *op. cit.*, p. 117.

³²³ **Imunidades Tributárias:** limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 9.

³²⁴ Curso..., *op. cit.*, p. 635.

³²⁵ *Ibidem*, p. 638.

Assim, as imunidades também tratam de competência tributária, estabelecendo às pessoas políticas campos onde elas não possuem competência para legislar. A interpretação dessa delimitação negativa, conjugada com os dispositivos que estabelecem as competências, tem como resultado as regras finais de competência, como afirma HUMBERTO ÁVILA:

A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que torna suscetíveis de tributação (normas atributivas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que tornam insuscetíveis de tributação (normas excludentes de competência). A parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.³²⁶

Assim, como afirma MIZABEL DERZI, citada por CARRAZZA, não se pode interpretar os dispositivos de imunidade de maneira isolada. Para a autora “...imunidades são regras de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede poder tributário”³²⁷.

Todavia, não há unanimidade entre os doutrinadores que trabalharam com a natureza jurídica do instituto e uma construção conceitual de imunidade. Muito pelo contrário, os juristas que se debruçaram sobre o tema, tanto dentre os clássicos quanto dentre os autores mais contemporâneos, traçaram diferentes perfis do instituto. Como resultado, assinala REGINA HELENA COSTA, o “...conceito de imunidade tributária ainda padece com a carência de precisão de seus contornos”³²⁸.

³²⁶ Estatuto do Contribuinte..., *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

³²⁷ MIZABEL DERZI *apud* ROQUE CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 637.

³²⁸ *Imunidades tributárias...*, *op. cit.*, p. 34.

Uma parte da doutrina define imunidade como sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar, expressão utilizada na Constituição de 1988, e amplamente difundida por ALIOMAR BALEEIRO, em razão da célebre obra justamente assim intitulada³²⁹. O autor compreende as imunidades tributárias como limitações constitucionais, “...vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (...) e bens”³³⁰.

Em primeiro lugar, tal conceituação é repelida pelo fato de que não há limitação possível ao “poder de tributar”, pois este é ilimitado, como já visto, em razão de decorrer do poder político, exercido e exaurido pelo poder constituinte na distribuição das competências tributárias.

Porém, mesmo se considerarmos “poder de tributar” como competência tributária, ainda assim não resistiria essa conceituação a uma análise mais rigorosa, pois, como ressalta PAULO DE BARROS CARVALHO,

Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativa de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade³³¹.

Ainda, o fato da expressão ser utilizada pelo legislador constitucional não faz dela uma expressão tecnicamente correta; primeiramente, porque a linguagem do direito positivo não é técnica, mas natural e despreocupada, sem necessidade de rigor terminológico, já que suas palavras são apenas pontos de partida para o trabalho do jurista, que dali construirá a norma jurídica, aí sim marcada pela coerência e pelo

³²⁹ **Limitações constitucionais...**, *op. cit.*,

³³⁰ **Direito...**, *op. cit.*, p. 87.

³³¹ **Curso ...**, *op. cit.*, p. 107.

apuro técnico³³². Mesmo que assim não fosse, dentro na Seção II, do Capítulo I do Título VI da Carta Magna, que trata “das limitações do poder de tributar”, não se encontram apenas imunidades, mas também princípios constitucionais tributários.

Há, ainda, uma visão de imunidade como uma exclusão da competência tributária. Essa já era a visão de PONTES DE MIRANDA, que definia imunidade como “...regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva – retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie”³³³.

Dentre os autores da clássica doutrina tributária, RUY BARBOSA NOGUEIRA conceitua a imunidade como uma “...categoria constitucional” da qual resulta “...a exclusão do próprio poder de tributar”³³⁴. Por isso, ainda segundo o autor, a imunidade tributária “...exclui o próprio poder de instituir impostos sobre determinados bens e situações”³³⁵.

Essa conceituação também não procede, pois não há uma preexistência da competência para posterior exclusão ou supressão. Novamente na esteira do pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, “...a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma

³³² “A linguagem do legislador é uma linguagem natural, penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das casas legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade aos regimes que se queiram representativos. E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, em seus quadros, dos inúmeros setores da sociedade. Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam.” – *Ibidem*, p. 04.

³³³ FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1946**, p. 156.

³³⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 172.

³³⁵ *Ibidem*, p. 130.

conjugação entre normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”³³⁶. Assim, como afirma REGINA HELENA COSTA, “...a competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune”, não havendo uma preexistência da competência para posterior exclusão ou supressão de parte dela pela regra de imunidade³³⁷. Na realidade, “...a competência tributária é contemporânea à fixação da imunidade”³³⁸, já afirma SACHA CALMON NAVARRO COELHO.

Há, ainda, a visão da imunidade como uma não-incidência da regra tributária, ou mais corretamente, nas palavras de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, “...uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar”³³⁹. Também JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES define a imunidade como uma hipótese de “... não-incidência por determinação constitucional”³⁴⁰

Também GILBERTO DE ULHÔA CANTO, afirma que a imunidade tributária impossibilita a incidência, e, por isso, é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados e os Municípios sofrem por força da Carta Magna³⁴¹. No mesmo sentido, mais recentemente, HUGO DE BRITO MACHADO entende a imunidade como uma espécie de empecilho à regra de incidência, como se vê abaixo:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. (...) A imunidade impede que a lei defina como hipótese de

³³⁶ Curso..., *op. cit.*, p. 109.

³³⁷ Imunidades tributárias..., *op. cit.*, p. 44.

³³⁸ Comentários..., *op. cit.*, p. 337 e O controle..., *op. cit.*, p. 384.

³³⁹ AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, **Imunidade e isenção tributária: instituição de assistência social**. *Revista de direito administrativo*, p. 370.

³⁴⁰ Isenções tributárias, p. 154.

³⁴¹ GILBERTO DE ULHÔA CANTO, **Temas de direito tributário**, p. 262.

incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.³⁴²

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, esse conceito de não incidência não serve para explicar de maneira correta o instituto. Ele, mais uma vez em crítica precisa, derruba essa conceituação, ao demonstrar que as regras de imunidade são normas de estrutura, tanto quanto o são as normas de competência, e, em conjunto com estas, demarcam o âmbito de competência de cada ente político³⁴³.

Nas palavras do autor, a regra imunizante dirige-se ao legislador ordinário, para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregues às pessoas investidas de poder político³⁴⁴.

Assim, o conceito de imunidade como providência constitucional que impede a incidência tributária ou hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada não pode prosperar, já que a regra de imunidade, como regra de estrutura, dirige-se ao legislador ordinário.

Já as normas que tratam do fenômeno da incidência são regras de conduta, que descrevem o fato e prescrevem a relação jurídica que nascerá da ocorrência do fenômeno da incidência, ou seja, da subsunção do fato à norma. As regras de imunidade incidem em momento anterior à ocorrência do fato, motivo pelo qual, elas incidem antes da incidência das normas à que são dirigidas.

³⁴² Curso..., *op. cit.*, p. 213.

³⁴³ Segundo Paulo de Barros, “*Integram o sistema do direito positivo dois tipos de normas jurídicas: as regras de comportamento e as regras de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema*” - Curso..., *op. cit.*, p. 86.

³⁴⁴ *Ibidem*, p. 107.

Seção 2 – Imunidade e direitos fundamentais – dupla natureza

Como visto, as imunidades são regras jurídicas que demarcam, de forma negativa, a competência tributária, ou seja, as zonas de incompetência tributária.

Porém, não basta ao conceito de imunidade sua natureza demarcatória do campo da competência tributária. Esse instituto possui, na realidade, uma outra face, igualmente definidora de sua natureza, que é justamente o caráter de direito fundamental subjetivo, o que transfere o foco do raciocínio, do Estado – como entre tributante – para o indivíduo – como detentor de direitos fundamentais “...inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis”³⁴⁵.

Tratando da natureza do instituto da imunidade tributária, RICARDO LOBO TORRES, assinala:

A imunidade fiscal, no patrimonialismo, é a limitação do poder fiscal da realeza (...). No liberalismo, a natureza da imunidade fiscal tem sido vista sob diferentes óticas. Apareceu como limitação do poder fiscal, foi entendida pelo positivismo como autolimitação da competência tributária e se configura atualmente como limitação do poder de tributar pela reserva dos direitos humanos³⁴⁶.

Essa nova configuração parte da falência do positivismo em tratar dos direitos humanos, como informa o autor em sua crítica ao pensamento da doutrina normativista:

Com a onda positivista, perdeu-se a ligação essencial entre as imunidades e os direitos humanos, aparecendo o poder tributário como ilimitado ou, quando muito, sujeito apenas à autolimitação, enquanto os direitos fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade, e se positivavam pelo trabalho do constituinte³⁴⁷.

³⁴⁵ Os direitos humanos ..., *op. cit.*, p. 51.

³⁴⁶ *Ibidem*, p. 42-43.

³⁴⁷ *Ibidem*, p. 44.

Pela crítica acima, vê-se a visão bastante radical do autor, relativamente não apenas às imunidades, mas efetivamente acerca dos direitos fundamentais, visível na afirmativa de que “...*imunidade se confunde com o direito público subjetivo pré estatal à não incidência tributária*”³⁴⁸.

Embora não se compartilhe dessa visão excessivamente radical, alguns pontos desvelados por RICARDO LOBO TORRES servem para reflexão, especialmente o fato de que há uma face da imunidade que não pode ser ignorada, a de direito fundamental subjetivo.

E esse não é simplesmente um efeito reflexo da regra de imunidade, como pretende, por exemplo, ROQUE CARRAZZA³⁴⁹. Para esse autor - a despeito da tradicional classificação das imunidades em subjetivas, objetivas e mistas³⁵⁰ - “...*a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações*”³⁵¹ Por isso, sustenta CARRAZZA, há o surgimento de um direito público subjetivo em face do Estado, de não sofrerem a tributação dentro dos limites de incompetência que configuram as imunidades.

Em sentido semelhante, LUCIANO AMARO quando anota:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão *etc.*), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação),

³⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**..., p. 51.

³⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso**..., p. 635.

³⁵⁰ Segundo essa classificação, as imunidades subjetivas são as relacionadas com pessoas, as objetivas alcançam coisas e mistas, que tratam de pessoas e coisas.

³⁵¹ **Curso**..., *op. cit.*, p. 634.

proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes³⁵²

Ainda admitindo essa veia reflexa dos direitos fundamentais relativamente às imunidades, ela é destacada por EDGARD NEVES DA SILVA, segundo quem “...*não se deve considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia (...) ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo*”. E continua:

O que importa é que os fatos, situações e pessoas excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos, situações ou pessoas vinculadas a finalidades que devem ser estimuladas pelo próprio Estado (...). Isso equivale a dizer que as causas justificativas das imunidades consistem em facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser perseguidas pelo próprio Estado.³⁵³

Na realidade, RICARDO LOBO TORRES tem razão quando sustenta que essa característica de direito fundamental marca a natureza da imunidade. Para o autor, “...*a liberdade individual é que se autolimita, abrindo espaço para a atuação limitada do poder estatal. Há reserva de direitos humanos diante da fiscalidade*”³⁵⁴.

Esse direito à liberdade não é um simples valor, mas um valor constitucionalmente protegido, por meio de normas de direito fundamental. É um direito subjetivo em face do Estado.

Na classificação proposta por JELLINEK, em sua teoria do “*status*”, considerando a posição ocupada pelos titulares dos direitos, é um direito fundamental de “*status*” negativo, um direito de defesa para proteger sua esfera individual de

³⁵² LUCIANO AMARO, **Direito tributário brasileiro**, p.148.

³⁵³ EDGARD NEVES DA SILVA, Imunidade e isenção. In IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Curso de direito tributário**, p. 210.

³⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação...**, p. 51.

liberdade em face do Estado. Já na classificação de ALEXY, é um direito de defesa, que afasta a possibilidade de ação estatal no sentido de restringi-la e impõe limites à atuação do Estado.

É um direito subjetivo de impedir o Estado de atuar, seja pelo não impedimento da prática de determinado ato, seja pela não intervenção em situações subjetivas ou, ainda, seja pela não eliminação de posições jurídicas devidamente asseguradas.

É preciso, ainda, destacar que as regras de imunidade, na realidade, decorrem dos direitos fundamentais, podendo ser definidas, segundo a teoria de ALEXY, como normas adstritas de direito fundamental³⁵⁵. Elas decorrem das normas de direito fundamental, reafirmando-as.

Por isso, em concordância com o posicionamento de REGINA HELENA COSTA para que se defina o que é a imunidade, é imperiosa a consideração dessa “*dúplice natureza*” do instituto:

De um lado, exsurge a imunidade como norma constitucional demarcatória de competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas.³⁵⁶

Vê-se, assim, que as regras de imunidade tributária, além de configurarem elas, normas de direito fundamental, também são instrumento de proteção de outros direitos fundamentais. São normas de direito fundamental porque, como visto, têm

³⁵⁵ Como visto, as normas de direito fundamental, segundo conceituação formulada por ROBERT ALEXY, são as assim indicadas pela Constituição no catálogo específico, que o autor chama de normas de direito fundamental diretamente constitucional; e também aquelas cuja construção decorra destas primeiras, que são as normas adstritas de direito fundamental – **Teoria ...**, *op. cit.*

³⁵⁶ **Imunidades...**, *op. cit.*, p. 53.

fundamento na “...*liberdade individual, entendida em sua dimensão absoluta*”, como afirma RICARDO LOBO TORRES³⁵⁷.

Mas além disso, elas também servem para “...*garantir que (...) a tributação não amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados*”, e continua REGINA HELENA COSTA, afirmando que “...*A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumento de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos*”³⁵⁸.

Dentre as possíveis classificações das imunidades, que levam em conta o alcance ou “...*grau de intensidade e amplitude*”³⁵⁹, há, assim, imunidades genéricas, que se dirigem a todas as pessoas políticas dotadas de competência tributária, e tratam de todos os impostos referidos na Constituição, mais especificamente no artigo 150, VI, “a” a “d”³⁶⁰.

Além das imunidades genéricas, também existem regras imunizantes dirigidas especificamente a um tributo, incluídas no texto constitucional, dentro dos dispositivos que tratam de cada um dos tributos³⁶¹.

³⁵⁷ **Os direitos humanos...**, *op. cit.*, p. 62.

³⁵⁸ *Ibidem*, p. 84-85.

³⁵⁹ **Imunidades...**, *op. cit.*, p. 126.

³⁶⁰ 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; 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.*

Não será possível analisar individualmente cada uma das imunidades existentes no direito brasileiro. Serão, tratadas, então, em razão da necessária restrição do tema, que é por demais amplo, apenas as imunidades genéricas, estabelecidas pelo artigo 150, VI da Constituição

São imunidades genéricas: a imunidade recíproca imunidade recíproca entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal; as que se dirigem aos templos e entidades religiosas; à renda, patrimônio e serviços dos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, e instituições educacionais e de assistência social, bem como a imunidade de livros, periódicos, jornal e o papel destinado à sua impressão.

Adiantando-se, das imunidades genéricas, a recíproca, além da liberdade individual, é norma de garantia do princípio federativo, pois assegura a autonomia e a isonomia dos entes federados, e em razão da vedação de proposta tendente a abolir essa forma de Estado, está incluída nas limitações materiais à competência reformadora.

As demais imunidades genéricas, quais sejam, dos templos, dos partidos políticos, fundações, sindicatos, instituições de educação e de assistência social; e a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel para sua impressão, também configuram cláusulas pétreas, por serem, em primeiro lugar, normas de direitos fundamental, e em segundo lugar, por configurarem normas de proteção de outros

³⁶¹ São as imunidades específicas tratadas nos dispositivos específicos de cada tributo, exemplificativamente, podem-se citar as imunidades constantes no artigo 153 da Carta Magna, que tratam de tributos de competência da União, mais especificamente as imunidades específicas tratadas nos §3º, III e § 4º, II, a saber: “Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV – produtos industrializados; § 3º – O imposto previsto no inciso IV (...) III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; (...) Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI – propriedade territorial rural; (...) § 4º – O imposto

direitos fundamentais, ou, na linguagem imprecisa do constituinte, os direitos e garantias individuais. Na síntese de HUMBERTO ÁVILA:

(...)os fatos, situações e pessoas excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos, situações ou pessoas vinculadas a finalidades que devem ser estimuladas pelo próprio Estado: o dever de o Estado garantir a estrutura federativa implica excluir de cada ente federado o poder de tributar o patrimônio, renda ou serviços dos outros (art. 150, inc. VI, a); a obrigação de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto implica excluir da tributação os templos de qualquer culto (art. 150, inc. VI, b); o dever de o Estado garantir o processo democrático, erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, inc. VI, c); a tarefa de o Estado estimular a difusão de idéias implica a proibição de tributar os livros e periódicos (art. 150, inc. VI, d). Isso equivale a dizer que as causas justificativas das imunidades consistem em facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser perseguidas pelo próprio Estado.³⁶²

Por isso, cada uma das imunidades será tratada oportunamente, com a análise das limitações materiais à competência reformadora e sua relação com o Direito Tributário brasileiro.

previsto no inciso VI do caput: (...) II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

³⁶² **Estatuto do Contribuinte** ..., *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

PARTE IV – CLÁUSULAS PÉTREAS, TRIBUTAÇÃO E FEDERAÇÃO

CAPÍTULO 1 – CLÁUSULAS IMUTÁVEIS E PRINCÍPIO FEDERATIVO

Seção 1 – Federação e autonomia financeira

A forma federativa de Estado tem como fundamento uma descentralização de poder, o que somente é possível diante da preservação de parte da autonomia dos entes federados.

Essa autonomia, segundo MICHEL TEMER, deve ser entendida tanto como autonomia administrativa, no sentido de ações na persecução do interesse público a que se destinam, tanto quanto a autonomia política, como capacidade para legislar³⁶³.

Porém, em complemento à visão de TEMER, tão fundamental quanto as autonomias administrativa e política, é a autonomia financeira, esta firmemente ligada ao Direito Tributário.

A propósito, a idéia de descentralização do poder e autonomia dos Estados federados, na concepção de CELSO RIBEIRO BASTOS, tem papel destacado na própria sistematização do Direito Tributário no Brasil:

O Sistema Tributário decorreu, portanto, do crescimento do país, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação, em uma concepção centralizadora, autônoma, mas não ao ponto de permitir o desequilíbrio impositivo, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte.³⁶⁴

³⁶³ Elementos ..., *op. cit.*

³⁶⁴ Curso..., *op. cit.*, p. 105.

Para ALIOMAR BALEEIRO, os entes da federação, ao receberem competência para instituir o tributo, recebem uma competência de “... ‘*legislação plena*’ sobre o mesmo, desde que (...) não contrarie a *Constituição Federal*”³⁶⁵. E vai além, explicando que a ‘*legislação plena*’ “... *pode regular o quantum do tributo, a época e forma de pagamento, a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar etc., enfim, todos os pormenores*”³⁶⁶.

Na atualização do texto de BALEEIRO para o contexto da atual Constituição, MIZABEL ABREU MACHADO DERZI afirma categoricamente:

Em um Estado do tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (...) é corolário lógico e necessidade da descentralização dinâmica. Se os tributos de competência dos Estados nascem de fonte jurídica própria estadual, se aqueles atribuídos aos municípios pela Constituição somente surgem de atos do Poder Legislativo municipal, órgão estatal eleito pelos munícipes, não pode haver hierarquia ou relação de supra-ordenação de um poder parcial sobre outro. Caso houvesse, a descentralização dinâmica (político-jurídica), característica essencial do federalismo, estaria prejudicada.³⁶⁷

Para HUGO DE BRITO MACHADO, a idéia de federação está associada à salutar divisão de poder. Conforme o autor, “...*toda concentração de poder é contrária à liberdade humana, e o Estado unitário é a forma mais evidente, e mais eloqüente, de concentração de poder*”³⁶⁸.

Isso tem especial relevância no Direito Tributário, pois a distribuição de competências tributárias, com a autonomia de cada ente político para legislar sobre os tributos de sua competência, confere aos mesmos a autonomia financeira, sem a qual não se pode falar em Federação.

³⁶⁵ **Direito...**, *op. cit.*, p. 75-76.

³⁶⁶ *Idem*.

³⁶⁷ *In Ibidem*, p. 76, n. 3.

³⁶⁸ **Reforma tributária**. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

Como assevera HUGO DE BRITO MACHADO:

E onde não existe distribuição das rendas tributárias não há federação. Há sempre Estado unitário, ainda quando a Constituição diga formalmente o contrário, porque a Federação efetiva, real, pressupõe a divisão do poder, e a forma mais expressiva do Poder estatal é, sem qualquer dúvida, o Poder de Tributar e de dispor das rendas tributárias.³⁶⁹

A Federação, como visto, tem como elemento caracterizador a rigidez constitucional, e no Brasil, a permanência, em razão da forma federativa estar protegida por cláusula pétrea.

A proteção da forma federativa contra a competência reformadora, está presente, no Brasil, desde a Constituição de 1937, tendo sido mantida tal previsão nas constituições seguintes, até a atual Carta de 1988³⁷⁰.

A atual Constituição, ao tratar das limitações materiais expressas à competência reformadora, dispõe, no artigo 60, §4º, I, que “*Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado*”.

Existem posicionamentos que defendem que somente a completa supressão da forma federativa está protegida da competência reformadora.

Nesse sentido, JAIR EDUARDO SANTANA defende que somente medidas que tendam a abolir a forma federativa, ou seja, absolutamente eliminá-la, estão proibidas por força da limitação material à reforma constitucional. Para o autor, ajustes ou *redimensionamentos* estão fora do alcance de tal limitação:

É dizer, veda-se a adoção de qualquer expediente que acabe por atingir a fórmula adotada pelo constituinte que consagrou a forma federativa (...). Quer-

³⁶⁹ Reforma tributária..., *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

³⁷⁰ WALBER DE MOURA AGRA, *Fraudes à Constituição: um atentado ao poder reformador*, p. 172.

se, com isso, deixar assinalado que o que se pretende, em última análise, é que a federação seja intocável. Não quer isso significar, assinale-se mais uma vez, que a visão sobre os chamados limites materiais seja oblíqua a ponto de evitar a adoção de um novo redimensionamento ao federalismo pátrio.³⁷¹

Ao contrário desse entendimento, parece evidente que a vedação não se dirige apenas para propostas de emenda abolindo a forma federativa, com a supressão do texto constitucional da disposição do artigo 1º que afirma que “*A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal*”.

Como assinala EDVALDO BRITO, a vedação não é simplesmente dirigida à supressão da federação. Isso porque, ainda segundo o autor, quando o constituinte estabeleceu os limites materiais expressos à competência reformadora, fixou extenso conteúdo material que está fora da reforma por emenda:

A generalização do conteúdo semântico que os signos assumem na relação sintática como estão empregados no discurso do parágrafo 4º do art. 60, amplia, em muito, a intangibilidade da matéria arrolada, porque impede as vias indiretas. Abolir a Federação é mais do que abolir a forma federativa tal qual consta no texto, e, é por isso, que essa redação impede as tais vias indiretas³⁷².

Certamente que, para que se abale estruturalmente a Federação, e conseqüentemente o princípio federativo, de forma a reduzi-lo a zero, não é preciso suprimi-lo do texto constitucional.

Há, na realidade, a proteção aos elementos que formam o conceito de federação, e que estão dispostos em diversos dispositivos da Constituição, como

³⁷¹ JAIR EDUARDO SANTANA, *Competências...*, *op. cit.*, p. 24.

³⁷² *Limites da revisão constitucional*, p. 110-111.

afirma INGO WOLFGANG SARLET, “...em se levando em conta que o princípio federativo se manifesta em diversos outros dispositivos da Constituição, verifica-se que também estes se encontram ao abrigo da proteção das ‘cláusulas pétreas’”.³⁷³

Neste sentido, basta que seja amputado da federação algum de seus elementos essenciais para que ela seja atingida de morte.

Como já visto, a autonomia, seja administrativa, seja legislativa, seja financeira, é elemento essencial para a existência da própria federação. Sem autonomia, não há federação. Para JOSÉ AFONSO DA SILVA:

É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: ‘fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado’(...). A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação. (...) Assim, p. ex., a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de estado.³⁷⁴

Também DALMO DE ABREU DALLARI, ao tratar da federação, assinala:

A cada esfera de competência se atribui renda própria. Esse é um ponto de grande importância e que só recentemente começou a ser cuidadosamente tratado. Como a experiência demonstrou, e é obvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois, do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, pois não se pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios.³⁷⁵

Tratando da limitação material ao poder de emenda, decorrente da forma federativa, WALBER DE MOURA AGRA ressalta que essa diz respeito à “...forma de estruturação do poder no País, explicitando a descentralização de competências e

³⁷³ **Direitos sociais** ..., *op. cit.*, p. 66.

³⁷⁴ **Curso**..., *op. cit.*, p. 58.

³⁷⁵ **Elementos**..., *op. cit.*, p. 225.

asseverando (...) as prerrogativas dos Estados-membros no direcionamento da União”. E continua:

Daí defluem que tentativas no sentido de tolher as competências dos Estados, ferindo o pacto federativo, se configuram inconstitucionais. (...) esta cláusula pétrea também defende os interesses dos municípios, que foram alçados ao status de componentes da Federação pelo atual texto.³⁷⁶

Por isso, a cláusula pétrea, norma construída a partir do artigo 60, §4º, I se dirige a qualquer proposta que atente contra a autonomia dos entes Federados.

Excepcional é, assim, a síntese de HUMBERTO ÁVILA, que afirma que “...o princípio federativo exige autonomia das pessoas políticas. Pressuposto necessário dessa autonomia é a autonomia financeira”³⁷⁷.

Neste sentido, basta que seja amputado da federação algum de seus elementos essenciais para que ela seja atingida de morte.

Como já visto, a autonomia, seja administrativa, seja legislativa, seja financeira, é elemento essencial para a existência da própria federação. Sem autonomia, não há federação. Como afirma HUMBERTO ÁVILA a “...competência tributária (...) é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: (...)normas atributivas de competência; de outro lado (...)normas excludentes de competência”; que são as regras de imunidade e os princípios constitucionais tributários³⁷⁸.

³⁷⁶ **Fraudes...**, *op. cit.*, p. 172.

³⁷⁷ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 219.

³⁷⁸ **Estatuto do Contribuinte ...**, *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

Quanto às regras de imunidade, que afastam da esfera de competência tributária determinadas pessoas e situações, sua íntima relação com direitos fundamentais tornam-nas relevantes não só para a limitação material constitucional da competência reformadora decorrente da federação, mas principalmente da cláusula pétreia construída a partir do artigo 60, §4º, IV, da Constituição.

No presente momento, tratar-se-á apenas da imunidade recíproca, que decorre diretamente do princípio federativo.

Seção 2 – Imunidade recíproca e federação

A imunidade recíproca, estabelecida no artigo 150, VI, ‘a’, da Constituição, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Assim como o conceito de federação, também no panorama internacional, a noção da imunidade recíproca foi desenvolvida no direito norte americano, como ressalta ALIOMAR BALEEIRO, seguido mais recentemente por ROQUE CARRAZZA, RICARDO LOBO TORRES e REGINA HELENA COSTA³⁷⁹. Note-se que, nos Estados Unidos, a sua concisa Constituição não trata expressamente de imunidades, e coube justamente à Suprema Corte explicitar o conteúdo da imunidade recíproca.

O primeiro caso julgado pela Suprema Corte americana ocorreu no julgamento do caso “*Mc. Culloch vs. Maryland*”, em 1819, que teve como relator o juiz JOHN

³⁷⁹ ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações constitucionais...** *op. cit.*, p. 96-110; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...** *op. cit.*, p. 646-647; RICARDO LOBO TORRES, **Os direitos humanos...** *op. cit.*, p. 213-217; REGINA HELENA COSTA, **Imunidades...** *op. cit.*, p. 136-138.

MARSHALL que presidiu a Corte Suprema por trinta anos. Sobre esse importante julgado, ALIOMAR BALEEIRO ensina:

Dessa política, surgiu, em 1791, a idéia da criação de um banco nacional, como instrumento do Governo para regular o comércio e a moeda. O Estado de Maryland tributou uma filial desse banco, dando ensejo ao leading case de 1819, que celebrizou o acórdão da Corte Suprema redigido por MARSHALL, onde, pela primeira vez, se afirmou a tese da imunidade dos meios de ação do Governo Federal em frente às pretensões do fisco dos Estados, pois “the power to tax involves the power to destroy” e, então, ficariam à mercê de um governo todos os serviços e instrumentos de outro³⁸⁰.

Esse julgado tem sua importância principalmente por ser o marco inaugural da imunidade recíproca no direito norte americano, instituto esse que, no direito pátrio, “...teve sua evolução histórica profundamente marcada pela [evolução] do constitucionalismo americano”³⁸¹, ressalta RICARDO LOBO TORRES (esclarecemos nos colchetes).

No Brasil, a imunidade recíproca foi inserida pela primeira vez na Constituição Republicana, cujo anteprojeto teve autoria de RUI BARBOSA, que, segundo ROQUE CARRAZZA, havia “...confessadamente se inspirado na Carta Americana”³⁸².

Desde então, a imunidade foi mantida, com alguns ajustes, a fim de restringir o seu alcance e adaptar a imunidade ao federalismo brasileiro, especialmente diante do constante “...movimento pendular” vivido por ele, que oscila “...entre centralização e descentralização financeira”³⁸³.

³⁸⁰ **Limitações constitucionais...** *op. cit.*, p. 97

³⁸¹ **Os direitos humanos...** *op. cit.*, p. 217.

³⁸² **Curso...** *op. cit.*, p. 647.

³⁸³ *Ibidem*, p. 218.

É pacífica entre os doutrinadores a relação entre a imunidade recíproca e o princípio federativo. Já RUI BARBOSA, como cita RICARDO LOBO TORRES, ressaltava que a proibição de tributação recíproca entre as pessoas políticas “...*deriva da essência mesma do regime federativo, e não seria menos obrigatória (...) se a lei constitucional, em vez de se declarar, como entre nós se declara, emudecesse nesse ponto*”³⁸⁴.

Para GERALDO ATALIBA, com a primeira Constituição da república, que adotou para o Estado brasileiro a forma federativa, necessariamente foi trazida a imunidade recíproca, sendo que, para o autor, ela é de tal forma indissociável da federação que sua expressa previsão apenas denota a cautela do constituinte:

...a imunidade recíproca não poderia deixar de comparecer (...) tendo agido com prudência o legislador constituinte de 1891, ao consagrá-la expressamente, o que, se do ponto de vista rigorosamente técnico, não era essencialmente necessário – uma vez que a imunidade tributária recíproca, à semelhança do que ocorre nos Estados Unidos da América, é ínsita à natureza federal do estado³⁸⁵

Esse também é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO, que entende a imunidade recíproca como decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado Brasileiro e pela autonomia dos municípios³⁸⁶. Por isso, amparado em FRANCISCO CAMPOS, OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO e GERALDO ATALIBA, continua o autor:

... se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do

³⁸⁴ Os direitos humanos... *op. cit.*, p. 221.

³⁸⁵ Sistema constitucional tributário brasileiro, p. 54.

³⁸⁶ Curso... *op. cit.*, p. 120.

esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuará a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou³⁸⁷.

Na mesma esteira, AIRES F. BARRETO e PAULO AIRES BARRETO lecionam que a imunidade recíproca “...constitui uma reiteração expressa do princípio da isonomia entre pessoas político-constitucionais, corolário imediato do princípio federativo”³⁸⁸.

Tamanha é, assim, a ligação entre a imunidade e a forma federativa, que a adoção dessa forma de Estado pelo constituinte requer, implicitamente, a consagração da intributabilidade entre os entes da federação.

Portanto, essa imunidade decorre da forma federativa, justamente em razão da autonomia dos entes federados; é característica dos Estados que adotam essa forma, como bem sublinha ROQUE CARRAZZA, “...se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia (...) porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais.”³⁸⁹

Quanto a esse tema, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se posicionar, no julgamento da constitucionalidade do artigo 2º, § 2º e da Emenda Constitucional n.º 3 de 17.03.1993, que instituiu o Imposto sobre a Movimentação Financeira – IPMF, estabelecendo o artigo 2º que “Art. 2.º, § 2.º que “...Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição”.

³⁸⁷ Curso... op. cit., p. 120.

³⁸⁸ Imunidades Tributárias... op. cit., p. 11.

³⁸⁹ Curso... op. cit., p. 645

Nesta decisão, o Supremo decidiu que houve violação de cláusula pétrea, pois a Emenda violava a regra da imunidade recíproca, conforme relatou o Ministro SYDNEY SANCHES:

Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (...)2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.).³⁹⁰

Por isso, em se abolindo, em alguma situação, a imunidade recíproca, estar-se-á comprometendo a própria Federação. Por essa razão, emendas que restrinjam essa regra são inconstitucionais, por violarem cláusula pétrea.

³⁹⁰ Ministro SYDNEY SANCHES, na ADI 939-DF, RTJ 151-03/755.

PARTE V – CLÁUSULAS PÉTREAS, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS

FUNDAMENTAIS

CAPÍTULO 1 – DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES E LIMITAÇÕES MATERIAIS À COMPETÊNCIA REFORMADORA NO BRASIL

Seção 1 – Direitos e garantias individuais – alcance da proteção contra emendas

A Constituição de 1988, no dispositivo que expressamente trata das limitações materiais à reforma constitucional, impede qualquer proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais.³⁹¹

Essa limitação material ao poder de reforma é a que suscita a maior discussões doutrinárias, começando pela discussão acerca da extensão da garantia, isto é, se são cláusulas pétreas somente os direitos e garantias individuais constantes do rol do artigo 5º da Constituição ou se, ao contrário, seriam todos os direitos fundamentais constitucionalmente protegidos³⁹²

Assim, de um lado, em uma posição defensora de uma interpretação estrita do dispositivo constitucional, estão os que entendem que somente se inserem na proteção contra emendas os direitos expressamente arrolados no artigo 5º da Constituição de 1988.

³⁹¹ Art. 60.(...) § 4º – Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV – os direitos e garantias individuais

³⁹² WALBER DE MOURA AGRA ainda menciona outra doutrina, que interpreta ainda mais amplamente esse dispositivo, sobre a qual não se irá tratar “... *será que a proteção refere-se aos direitos apenas contidos no art. 5º? Exclusivamente aos direitos contidos na Constituição? Ou a todos os direitos, estejam eles dentro ou fora da Constituição?*” - **Fraudes à Constituição...** *op. cit.*, p. 174.

Para quem assim entende, como o constituinte limitou a matéria da competência reformadora aos direitos individuais, a leitura deve ser feita com vistas para o dispositivo do artigo 5º, restritivamente, não havendo, portanto, a proteção de todos os direitos e garantias fundamentais contra a supressão via emenda constitucional, estando excluídos os direitos coletivos e sociais,.

Defendendo a interpretação restritiva do artigo 60 da Carta Magna, SÉRGIO PINTO MARTINS aponta que somente constituem cláusulas pétreas “...direitos e garantias individuais” que, para ele, “...são as liberdades clássicas contra a opressão do Estado”³⁹³. Segundo o autor, tal conclusão decorre, em primeiro lugar, da letra do dispositivo constitucional, e, em segundo lugar, da organização sistemática da Constituição.

Explicando, a Constituição de 1988 sistematizou e nominou de direitos individuais e coletivos os contidos no Capítulo I (que contém o artigo 5º); e após, no Capítulo II, tratou do que chamou de direitos sociais; seguido da nacionalidade, no Capítulo III; dos direitos políticos, no Capítulo IV; e dos partidos políticos, no Capítulo V. Por isso, quando, no artigo 60, § 4º, IV, quando menciona especificamente direitos e garantias individuais, está, para o autor, tratando somente dos direitos arrolados no artigo 5º, ou seja, no capítulo I³⁹⁴.

Por isso, SÉRGIO PINTO MARTINS sublinha que se o constituinte quisesse referir-se aos Direitos e Garantias Fundamentais, que é o Título II da Constituição,

³⁹³ **Institutos de direito público e privado**, p. 71.

³⁹⁴ *Ibidem*, p. 71-72.

teria sido explícito nesse sentido, usando a expressão “direitos e garantias fundamentais”³⁹⁵.

O autor, porém, não exclui dessa interpretação literal os direitos coletivos contidos no artigo 5º da Constituição. Com isso, duas questões ficam sem resposta, diante da posição de SÉRGIO PINTO MARTINS: se estava se referindo apenas ao artigo 5º, o constituinte não utilizou expressamente direitos e garantias individuais e coletivos? Outra questão: se pretendia, então, excluir também os direitos coletivos, porque o autor defende que todos os direitos contidos no rol do artigo 5º são cláusulas pétreas?

Essas questões comprometem, na verdade, a coerência da tese do autor, reforçando a necessidade de uma interpretação mais sistemática para a construção da regra limitadora da competência reformadora.

Há, porém, outra corrente, que ao contrário entende que inciso IV do artigo 60, § 4º, deve ser interpretado de maneira ampla. Quando a Constituição dispõe que “...*não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) os direitos e garantias individuais*”, o significado não deve partir de uma interpretação meramente literal, como apenas aqueles direitos e garantias aplicáveis individualmente, ou seja, apenas ao indivíduo, não se incluindo, portanto, no núcleo irreformável da Constituição, os direitos e garantias coletivos e sociais.

Como informa INGO WOLFGANG SARLET, essa interpretação restritiva esbarra, em primeiro lugar, na própria natureza dos direitos coletivos e sociais, que

³⁹⁵ **Institutos...** *op. cit.*, p. 71-72.

são, na realidade, dimensões dos próprios direitos individuais³⁹⁶. O direito coletivo trata dos direitos dos indivíduos em coletividade, e os sociais, do indivíduo em sociedade.

Não é sem razão que, como lembra IVES GANDRA MARTINS, o §2º do artigo 5º estabelece que os direitos e garantias expressos na constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados³⁹⁷.

Diante do mesmo dispositivo, WALBER DE MOURA AGRA defende que o próprio constituinte reconheceu o caráter exemplificativo do rol do artigo 5º, havendo, pois, “...direitos e garantias (...) contidas em todas as partes da Constituição”³⁹⁸. Entenda-se, aí, a expressão “direitos e garantias”, utilizada pelo autor, como direitos fundamentais, dentro da posição ora adotada. Ainda segundo AGRA, “...Os direitos fundamentais foram alçados à categoria de cláusulas pétreas nesta Constituição. (...) Os direitos coletivos são fruto do desenvolvimento dos direitos individuais; estes são majoritariamente de primeira geração, enquanto aqueles são da segunda e terceira geração ...”³⁹⁹

Assim, como visto oportunamente, não se pode analisar o dispositivo constitucional, ou seja, o artigo 60, §4º, IV, sem contextualizá-lo sistematicamente, dentro do âmbito constitucional.

Neste exercício, além do artigo 5º, §2º, anteriormente analisado, basta a leitura dos artigos inaugurais da Constituição, mais especificamente dos artigos 1º e

³⁹⁶ A Eficácia... *op. cit.*, p. 60-61.

³⁹⁷ Comentários à Constituição de 1988, p. 417.

³⁹⁸ Fraudes à Constituição... *op. cit.*, p. 175.

³⁹⁹ *Idem.*

3º, que tratam dos princípios fundamentais do Estado brasileiro, para se verificar que os direitos coletivos e sociais são, sim, intocáveis pela competência reformadora.

Diz o artigo 1º que o Estado tem como fundamentos a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, dentre outros⁴⁰⁰. Já o artigo 3º, que trata dos objetivos do Estado, enuncia que, fundamentalmente, objetiva-se construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional, dentre outros⁴⁰¹.

Dentro, assim, desses fundamentos e objetivos, estão incluídas garantias aos indivíduos, inclusive nas dimensões de coletividade e sociedade. Por isso, tanto direitos fundamentais exercitados individualmente, quanto aqueles exercidos coletivamente e em sociedade estão protegidos de maneira qualificada, sendo afastada qualquer possibilidade de emenda que restrinja ou exclua esses direitos fundamentais.

Mesma ressalva faz PAULO RICARDO SCHIER, que afirma que no núcleo do artigo 60, §4º, IV da Constituição 88, encontram-se protegidos os direitos individuais, os coletivos, os sociais e os demais direitos fundamentais.⁴⁰²

Tal interpretação, de fato ampliadora dos direitos que não podem ser objeto de emenda em razão do 60, §4º, IV da Constituição, decorre da tensão entre, de um lado,

⁴⁰⁰ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

⁴⁰¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação

⁴⁰² **Direito constitucional...** op. cit., p. 92.

a necessidade de manter-se a ordem constitucional e, de outro, a também necessária adaptação dela às mudanças e reclames da sociedade.

Em virtude justamente dessa tensão, existem os limites materiais, as cláusulas pétreas, para que não se enrijeça por demais a constituição, de forma a torná-la ultrapassada, mas também para que não se alterem os pontos capitais da ordem jurídica ao sabor dos ventos e das vontades e vaidades políticas.

Novamente com amparo em INGO WOLFGANG SARLET, observe-se que não se pode interpretar restritivamente essa limitação material, pois a limitação ou supressão de direitos fundamentais, sejam individuais, sejam coletivos ou sociais, conseqüentemente “...*implicaria agressão (...) ao principio da dignidade da pessoa humana*”, sendo este um dos fundamentos do Estado brasileiro⁴⁰³.

Por isso, há de se entender que os direitos e garantias individuais, aos quais se refere o artigo 60, §4º, IV, da Constituição, são, na realidade, os direitos fundamentais, incluindo direitos fundamentais individuais, coletivos e sociais.

Seção 2 – Diretos fundamentais como direitos subjetivos – teorias do conteúdo essencial dos direitos fundamentais

A tributação, como visto, traz justamente a tensão entre a atividade do estado, que precisa arrecadar para promover as finalidades a que se destina, e dois direitos fundamentais dos cidadãos: a liberdade e a propriedade⁴⁰⁴.

Ao tributar, o Estado invariavelmente invade e restringe uma parcela do direito à propriedade privada, bem como da liberdade.

⁴⁰³ **Direitos sociais** ..., *op. cit.*, p. 65.

⁴⁰⁴ **Medidas provisórias...** *op. cit.*, p. 46.

Tanto é assim que RICARDO LOBO TORRES, ao falar de *liberdade fiscal*, afirma que o tributo “...*constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita*”⁴⁰⁵. Como afirma HUMBERTO ÁVILA:

A concretização da relação obrigacional tributária restringe a esfera jurídica do homem, afetando-lhe indiretamente a dignidade individual e familiar, a disponibilidade jurídica acerca dos direitos de propriedade e de liberdade. São justamente esses fins relativos à garantia de condições de possibilidade de desenvolvimento da dignidade humana, da propriedade e da liberdade que o Estado, exatamente por ter de preservá-los, não os poderá excessivamente restringir por meio da tributação.⁴⁰⁶

Por isso, é importante, para o presente estudo, a definição do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, visando a preservação desses direitos em face das intervenções dos poderes constituídos, de forma a evitar que eles sejam aleatoriamente suprimidos e restringidos, seja via legislação ordinária, seja via emenda constitucional, ou ainda na aplicação das normas de direito fundamental pelos tribunais.

Para ANA MARIA D'ÁVILA LOPES, a garantia do conteúdo essencial foi criada para controlar a atividade de regular legislativamente os direitos fundamentais⁴⁰⁷. E mais adiante, afirma a autora que “*O conteúdo essencial funciona como uma fronteira que o legislador não pode ultrapassar, delimitando o espaço que não pode ser “invadido” por uma lei sob o risco de ser declarada inconstitucional*”⁴⁰⁸

⁴⁰⁵ **Os direitos humanos...** *op. cit.*, p. 483.

⁴⁰⁶ **Estatuto do Contribuinte...** *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

⁴⁰⁷ **Os direitos fundamentais como limites ao poder de legislar**, p. 167.

⁴⁰⁸ *Ibidem*, p. 188.

Observe-se que embora o foco da análise da autora seja a atividade do legislador ordinário, o mesmo vale para o legislador no exercício da competência reformadora, dentro das reflexões que se está a fazer.

Como ressalta GILMAR FERREIRA MENDES, a proteção ao núcleo essencial dos direitos fundamentais possui previsão tanto na Lei Fundamental Alemã quanto na Constituição Portuguesa⁴⁰⁹. De fato, em ordem cronológica, o artigo 19 da Lei Fundamental Alemã estabelece que “...um direito fundamental em caso algum pode ser violado na sua essência”⁴¹⁰; e, na Constituição Portuguesa, há, no artigo 18 a previsão de que “...a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições salvaguardar outros direitos e interesses constitucionalmente protegidos”⁴¹¹.

No Brasil, ainda segundo GILMAR FERREIRA MENDES, embora não haja expressa garantia de proteção constitucional do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, há uma garantia implícita, pois, segundo o autor, esta proteção “...deriva da supremacia da Constituição e do significado dos direitos fundamentais na estrutura constitucional dos países dotados de Constituições rígidas”⁴¹².

Na delimitação do objeto desse núcleo ou conteúdo essencial, conforme observou ROBERT ALEXY - no contexto alemão - existem duas principais teorias na doutrina: teoria subjetiva e, de outro lado, a teoria objetiva.⁴¹³

⁴⁰⁹ **Direitos Fundamentais e Controle de constitucionalidade**, p. 39.

⁴¹⁰ ALEMANHA. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha**: promulgada pelo Conselho Parlamentar em 23 de maio de 1949, com as emendas até, inclusive, 23 de agosto de 1976. Trad. Dr. Jur José Camurça. Bonn: Departamento de imprensa e informação do Governo Federal, 1988.

⁴¹¹ **Constituição da República Portuguesa**: actualizada de acordo com a Lei Constitucional n.º 1/97. Coimbra: Almedina, 2000.

⁴¹² *Ibidem*, p. 39.

⁴¹³ **Teoria de los derechos...** *op. cit.*, p. 287.

Segundo a teoria objetiva, o conteúdo essencial dos direitos fundamentais tem como objeto uma situação, geral e abstrata, prevista na norma, dirigida a todos, na maior medida possível. Assim, “...*admite-se que um direito fundamental possa não ser aplicado a um particular, sem que isso afete o conteúdo essencial*”, como explica ANA MARIA D’ÁVILA LOPES⁴¹⁴.

Por outro lado, a teoria subjetiva entende que o objeto do núcleo essencial dos direitos fundamentais são posições subjetivas ou dos particulares.

Esta posição, segundo ALEXY, considera que a proteção do núcleo essencial se estende também às posições jurídicas outorgadas aos indivíduos. O direito fundamental, assim, como direito subjetivo, é “...*baseado na proteção do particular diante dos interesses estatais*”, segundo ANA MARIA D’ÁVILA LOPES, pois, ainda segundo a autora, “...*é necessário examinar a gravidade de sua limitação em relação ao indivíduo afetado, pois é ele, e não a coletividade, sujeito desse direito fundamental*”⁴¹⁵.

Adota-se, assim, com a maioria, a teoria subjetiva; sendo necessário, na seqüência, analisar as duas teorias, dentro da posição subjetiva, quanto ao conceito do conteúdo essencial: teorias absoluta e relativa⁴¹⁶.

Para os defensores da teoria absoluta, há, abstratamente, um núcleo último que não pode ser restringido. Como observa ALEXY, esse núcleo preexistente não pode, em hipótese alguma, ser atingido, ainda que pelo preceito da proporcionalidade.⁴¹⁷

⁴¹⁴ **Os direitos fundamentais...** *op. cit.*, p. 168.

⁴¹⁵ *Idem.*

⁴¹⁶ “*O critério aceito pela maioria é o subjetivo*” – *Idem.*

⁴¹⁷ *Ibidem*, p. 288.

Portanto, para a teoria absoluta do núcleo essencial, nem em situação de ponderação de princípios esse núcleo pode ser objeto de restrição, muito menos por atos do legislador, seja ordinário, seja no exercício da competência reformadora. Esse conteúdo mínimo seria aquele que, se violado, eliminaria por completo o direito fundamental, eliminando-o por completo. Esse campo mínimo, segundo os defensores da teoria absoluta, estaria protegido da ação do legislador.

Defendendo a teoria absoluta do núcleo essencial, o autor lusitano VIEIRA DE ANDRADE, assim o expressa:

...o conteúdo essencial consistiria em um núcleo fundamental, determinável em abstrato, próprio de cada direito e que seria, por isso, intocável. Referir-se-ia a um espaço de maior intensidade valorativa (o coração do direito) que não poderia ser afetado sob pena de o direito deixar realmente de existir.⁴¹⁸

Esse conteúdo mínimo essencial, para o autor, corresponde à dignidade da pessoa humana, no caso, a dignidade do homem concreto como ser livre.

Já para a teoria relativa do conteúdo essencial - que tem como representantes ROBERT ALEXY e MARTIN BOROWSKI e, no direito pátrio, ANA MARIA D'ÁVILA LOPES⁴¹⁹ - ele somente pode se definido como o que resta após a ponderação, compreendida como proibição do excesso, na hipótese dos direitos fundamentais de defesa, e proibição da proteção insuficiente, no caso dos direitos fundamentais a prestações.

⁴¹⁸ JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, p. 233.

⁴¹⁹ ROBERT ALEXY, *Teoria de los derechos...*, *op. cit.*, p. 288-291; MARTIN BOROWSKI, *La estructura...*, *op. cit.*, p. 98-99; ANA MARIA D'ÁVILA LOPES, *Os direitos fundamentais...*, *op. cit.*, p. 167-196.

Esta teoria admite que, por circunstâncias concretas, possa ocorrer o sacrifício total do direito fundamental de um cidadão. Segundo os defensores dessa teoria, seria impossível delimitar, teoricamente, o conteúdo mínimo dos direitos fundamentais, diante do caráter abstrato e genérico dos mesmos, somente plenamente identificável no caso concreto.

Para ALEXY, somente nas análises concretas, onde há necessariamente a ocorrência de relações e colisões de princípios, e nesses casos, somente mediante ponderação e pelo manejo da proporcionalidade em sentido estrito, há a garantia de um conteúdo essencial. Não há restrições às restrições por delimitação de um conteúdo material, como pretendem os adeptos da teoria absoluta.

Isso porque, continua ALEXY, em se determinando um conteúdo inflexível dos direitos fundamentais, termina-se por afastar a segurança jurídica, já que não se pode afirmar quem pode definir o núcleo essencial, e com base em quê, pois sua posição dispensa a fundamentação racional, a justificação, na medida em que antecede a própria aplicação do direito.⁴²⁰

É certo, como afirmam ALEXY, BOROWSKI e ANA MARIA, que a teoria absoluta peca por gerar uma situação de evidente insegurança, já que, sem as ferramentas da ponderação e do postulado da proporcionalidade, garantindo que a restrição se dê de forma racionalmente justificável, cria-se uma ampla autonomia para o legislador e para o aplicador, que podem, sob a alegação de que não estão invadindo o núcleo essencial, violar direitos fundamentais injustificadamente.

⁴²⁰ MARTIN BOROWSKI, *La estructura...*, *op. cit.*, p. 99-100.

Ao contrário, em se posicionando pela teoria relativa, a carga argumentativa, tanto por parte do legislador, quanto por parte do aplicador, é significativamente aumentada, por força da necessária justificação inerente à ponderação.

Para se restringir um direito fundamental, em razão do peso de outros princípios, bens jurídicos ou valores em conflito, é necessária uma carga de argumentação racional absolutamente robusta.

Observe-se, porém, que, trazendo essas teorias para o contexto brasileiro, é preciso compreender, como assinala ANA MARIA D'ÁVILA LOPES, que elas foram produzidas a partir da história constitucional alemã, “...na época da Constituição de Weimar, quando os direitos fundamentais eram praticamente esvaziados de conteúdo pelo trabalho do Poder Legislativo, além de não existir controle jurisdicional da constitucionalidade das leis”⁴²¹. Por esse motivo, a doutrina procurou identificar meios de proteção dos direitos fundamentais, resultando nas teorias do núcleo essencial.

No Brasil, ao contrário, duas situações devem ser consideradas na adoção da teoria relativa: a existência de mecanismos de controle da constitucionalidade e, de extrema relevância para o presente estudo, o fato de que o constituinte elevou os direitos fundamentais à categoria de limitações materiais à competência reformadora – cláusulas pétreas.

Por isso, embora se admita o caráter subjetivo dos direitos fundamentais, e se adote a teoria relativa do conteúdo essencial desses direitos, faz-se isso com a ressalva de que, para o legislador, há um impeditivo no manuseio dos direitos fundamentais,

⁴²¹ Os direitos fundamentais..., *op. cit.*, p. 188-189.

justamente o fato de serem eles cláusulas pétreas, que não podem ser objeto de restrição no plano abstrato.

CAPÍTULO 2 – CLÁUSULAS PÉTREAS, DIREITOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTAÇÃO

Seção 1 – Direitos fundamentais dos contribuintes

Os direitos fundamentais dos contribuintes são o conjunto de regras e princípios de direito fundamental, seguindo o modelo de regras e princípios proposto por ROBERT ALEXY, cujo sujeito é o cidadão-contribuinte.

Esse modelo de regras e princípios, proposto por ALEXY, segundo quem, as normas de direito fundamental - e aí se incluem àquelas que tratam dos direitos dos contribuintes - não possuem nem apenas princípios nem apenas regras.

Para ALEXY o modelo combinado de regras/princípios surge da vinculação de um nível de princípios com um nível de regras⁴²².

Assim, o intérprete, ao se confrontar com dispositivos constitucionais para a construção das normas de direito fundamental, pode produzir regras e/ou princípios.

No caso dos direitos fundamentais dos contribuintes, isso é perfeitamente visível. As normas de imunidade, como visto, são construídas como regras imunizantes, podendo, a partir delas, operar-se a subsunção. Já os princípios constitucionais, construídos como princípios jurídicos de direito fundamental, normas imediatamente finalísticas, na definição de HUMBERTO ÁVILA, são mandados de otimização, como teoriza ALEXY.

⁴²² Teoria de los derechos..., *op. cit.*, p. 130.

Tratando de direitos fundamentais dos contribuintes, JOSÉ ROBERTO

VIEIRA assinala que:

Salta à vista que tais direitos, protetores dos cidadãos, também resguardam o contribuinte, como reconhece ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA. E não calharia ser diferente, uma vez que os princípios constitucionais tributários e as imunidades são “...projeções de direitos fundamentais...” traduzindo suas “...reafirmações, expansões e garantias...”(SACHA CALMON NAVARRO COELHO); “... são meros desdobramentos dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, explicitamente repetidos para o cidadão-contribuinte (MIZABEL ABREU MACHADO DERZI)⁴²³

Na realidade, os princípios constitucionais tributários e as regras imunizantes não são apenas projeções, reafirmações, expansões e garantias ou mesmo desdobramentos dos direitos e garantias fundamentais. Eles são verdadeiramente normas de direito fundamental.

Segundo RICARDO LOBO TORRES, a positivação da liberdade, nomeadamente a das imunidades, proibições de desigualdades e garantias principiológicas, faz-se, também, pela fixação do estatuto do contribuinte, que se ancora na idéia de cidadania fiscal⁴²⁴.

Segundo ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, os “...*direitos fundamentais (...)* formam, no que atina à tributação, o chamado estatuto dos contribuintes”⁴²⁵. PAULO DE BARROS CARVALHO, em trabalho específico sobre o tema, define o estatuto do contribuinte como “...*a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que , positiva ou negativamente, estipulam*

⁴²³ **Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno.** In OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **Tributos e direitos fundamentais**, p. 177.

⁴²⁴ **Os direitos humanos...**, *op. cit.*, p. 23.

⁴²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 382.

direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado”⁴²⁶.

Para HUMBERTO ÁVILA, a expressão “Estatuto do Contribuinte” denota um conjunto de normas que regula a relação entre o contribuinte e o ente tributante⁴²⁷.

E continua o autor:

Sua utilização possui conotação tanto garantista dos direitos dos contribuintes quanto limitativa do poder de tributar. (...) a análise da Constituição Brasileira de 1988 revela uma enormidade de dispositivos que servem como pontos de partida exatamente para garantir os direitos dos contribuintes e para limitar o poder de tributar: princípios, direitos e garantias fundamentais, princípios tributários, definição de espécies tributárias e extensas regras de competência.⁴²⁸

Por isso, a leitura ora feita, acerca do estatuto dos contribuintes, justamente decorre dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, em especial das regras imunizantes e dos princípios constitucionais tributários.

Ambos, dentro da visão ora defendida, constituem parte das limitações materiais expressas à competência reformadora, verdadeiras cláusulas pétreas em matéria tributária. Por isso, não podem ser objeto de emenda restritiva, pois, como já ressaltou GERALDO ATALIBA, “...emenda à Constituição desobediente às regras do art. 60 é inconstitucional. Não é emenda, é abuso (ou tentativa de golpe de Estado, como qualifica Lourival Vilanova) do poder constituinte derivado”⁴²⁹.

⁴²⁶ Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 7-8, p. 138.

⁴²⁷ **Estatuto do Contribuinte...**, *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

⁴²⁸ *Idem*.

⁴²⁹ GERALDO ATALIBA, **Superação jurídica da Constituição de 1993**. In SÉRGIO SÉRVOLO CUNHA, (org.). **Revisão constitucional aspectos jurídicos, políticos e éticos**, p. 54.

Com relação aos princípios constitucionais tributários, por se tratarem de direitos fundamentais do cidadão contribuinte, não podem ser objeto de emenda, diante da regra construída a partir do artigo 60, §4º, IV, da Carta Magna.

Tal conclusão decorre da interpretação adotada para a limitação material contida nessa norma, que é ampla, englobando, como já comentado, todas as disposições de direitos fundamentais.

Nesse sentido, embora exista balizada opinião de HUMBERTO ÁVILA, discordando do caráter principiológico da anterioridade, da legalidade e da irretroatividade, construindo-as como normas da espécie regra jurídica, para que essas normas estejam afastadas da competência reformadora, basta que se tratem de normas de direito fundamental, o que de fato ocorre⁴³⁰.

Pela opção adotada no presente estudo, foram focalizados os princípios relacionados com o princípio da segurança jurídica, por ser esse um dos pontos basilares, não só do sistema constitucional tributário mas do próprio sistema jurídico como um todo.

A segurança jurídica, é, portanto, um dos valores máximos do Estado brasileiro, assim colocada inclusive no próprio preâmbulo da Carta de 1988.

Portanto, desnecessário que se entre na polêmica acerca da força normativa do preâmbulo constitucional, desde que, no *caput* do artigo 5º da Carta Magna, dispositivo inaugural dos direitos e garantias fundamentais, já se encontra expresso um direito à segurança, embora a construção do princípio exija mais do que a simples interpretação literal desse dispositivo.

⁴³⁰ Sistema constitucional..., *op. cit.*, p. 121-159.

E no exercício de construção do princípio da segurança jurídica, esse direito fundamental do cidadão, outros princípios fazem-se necessários como elementos fundamentais à formação conceitual do princípio, seja em relação especificamente ao Direito Tributário, seja genericamente.

Tais normas são os princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade e da isonomia.

Essa já foi, inclusive, a posição do Supremo Tribunal Federal, no já mencionado julgamento da constitucionalidade dos artigo 2º, § 2º e da Emenda Constitucional n.º 3 de 17.03.1993.

Já alertava para a inconstitucionalidade dessa emenda, JOSÈ ROBERTO VIEIRA, que os em artigo publicado antes da decisão do Supremo, afirmou que *“...quando a Emenda Constitucional n.º 3/93 estabelece a inaplicabilidade deste princípio ao IPMF (...) golpeia os Direitos e Garantias Individuais, contunde aquele núcleo intocável da Constituição e subverte todo nosso Sistema Jurídico Constitucional!”*⁴³¹

E o Supremo, na já mencionada decisão, relatada pelo Ministro SYDNEY SANCHES, decidiu que o legislador, no exercício da competência reformadora, ao editar a Emenda Constitucional em questão, violou cláusula pétrea, por não respeitar o princípio da anterioridade:

Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes

⁴³¹ IPMF já: um sacrilégio constitucional. **Tributação em Revista**, v. 2, n. 4, p. 62.

princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição)...⁴³²

Resta, assim, transparente que todas as normas acima são de direito fundamental, protegidas da competência reformadora sob o manto das cláusulas pétreas, de forma a serem matérias imodificáveis por emenda constitucional.

Seção 2 – Imunidade dos templos de qualquer culto

A Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, b, determina que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) instituir impostos sobre (...) templos de qualquer culto⁴³³.

Como visto, as regras de imunidade, além de que demarcam, de forma negativa, a competência tributária, ou seja, as zonas de incompetência tributária, tratam-se de normas de direito fundamental e instrumento de proteção de outros direitos fundamentais.

Essa é, portanto, a natureza da regra construída a partir do artigo 150, VI, b e §4º da Constituição. A partir desses dispositivos, constrói-se uma regra imunizante, que é norma de direito fundamental porque, como visto, tem fundamento na “...liberdade individual”, como afirma RICARDO LOBO TORRES, e também,

⁴³² Ministro SYDNEY SANCHES, na ADI 939-DF, RTJ 151-03/755.

⁴³³ 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) templos de qualquer culto (...) § 4º – As vedações expressas no inciso VI, alíneas (b) e (c), compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

constitui uma proteção a outro direito constitucionalmente protegido, a liberdade de crença⁴³⁴.

Essa imunidade, inicialmente, na Constituição imperial, era dirigida apenas à igreja católica, como lembram ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e RICARDO LOBO TORRES; mas, a partir da proclamação da República, com a separação entre Estado e Igreja, o Estado passa a ser laico, e a proteção deixou de ser apenas a uma religião, em atenção à pluralidade religiosa⁴³⁵.

Hoje, a imunidade alcança toda e qualquer manifestação religiosa. O alargamento das fronteiras da regra imunizante tem fundamento na natureza do próprio Estado brasileiro, que homenageia a liberdade de crença, direito fundamental constante do rol do artigo 5º da Constituição⁴³⁶. Como reflete MÁRCIO PESTANA:

Este valor – o da liberdade de crença, é um dos mais caros à sociedade brasileira. Naturalmente não poderia passar indiferente aos Constituintes, agora os de 1988, que invocando no preâmbulo da nossa Carta Constitucional, a proteção de Deus, além de terem esse valor cuidado meticulosamente no título que se refere aos direitos e garantias fundamentais, não titubearam ao conferir imunidade tributária aos impostos sobre templos de qualquer culto.⁴³⁷

⁴³⁴ **Os direitos humanos...**, *op. cit.*, p. 62.

⁴³⁵ “Sabemos que, durante o Império, tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana. As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado...” - ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 663 – “...No patrimonialismo a imunidade era de uma só religião – a católica. Na medida em que a Igreja ia perdendo sua força como fonte de fiscalidade, conservava a sua imunidade diante do poder fiscal do príncipe”- RICARDO LOBO TORRES, **Os direitos humanos...**, *op. cit.*, p. 237.

⁴³⁶ Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

⁴³⁷ **O princípio da imunidade...**, *op. cit.*, p. 84.

Na realidade, mais correto seria afirmar, como o faz RICARDO LOBO TORRES, que, apesar do constituinte ter promulgado a Constituição de 1988 “...*sob a proteção de Deus...*”⁴³⁸; no Brasil está garantida a liberdade de crença.⁴³⁹

É para “...*reafirmar o princípio da liberdade de crença e prática religiosa*”, como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, que a regra de imunidade existe⁴⁴⁰. E aqui, a interpretação há de ser absolutamente ampla. O conceito de religião inclui qualquer religião, como afirma o mesmo autor, “...*por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam*”, estão protegidas pela regra imunizante⁴⁴¹; salvo casos de evidente simulação e abuso, como assinala SACHA CALMON NAVARRO COELHO, evitando-se que “...*sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite o ‘animus lucrandi’ sem finalidade benemérita...*”⁴⁴².

A regra imunizante é restrita aos impostos, incidentes sobre “...*o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*”, conforme determina o §4º do artigo 150 da Carta Magna.

É justamente a redação do §4º acima que evidencia o caráter subjetivo da imunidade. Isso porque, somente pela redação do artigo 150, VI, *b*, a imunidade é

⁴³⁸ *Preâmbulo da Constituição de 1988: Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil*

⁴³⁹ “*A imunidade dos templos, ao proteger a liberdade religiosa do cidadão, se baseia também nos princípios da neutralidade ou não-identificação do Estado com qualquer religião. É certo que os constituintes, no preâmbulo, fizeram certa opção religiosa ao declarar que promulgava a constituição ‘sob a proteção de Deus’, já que invocaram o Deus cristão, e não Alá, Buda ou as divindades das populações indígenas. Mas, no corpo da declaração de direitos e da constituição do Governo, o texto fundamental se mantém absolutamente equidistante, seguindo o princípio da neutralidade e garantindo o pluralismo religioso.*” - RICARDO LOBO TORRES, **Os direitos humanos...**, *op. cit.*, p. 240.

⁴⁴⁰ **Curso ...**, *op. cit.*, p. 121.

⁴⁴¹ *Idem.*

⁴⁴² **O controle da constitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 399.

dirigida a “*templos de qualquer culto*”, ou seja, “*o local destinado ao culto*”, como assevera SACHA CALMON⁴⁴³; sendo o “*...edifício, e suas instalações ou pertencas adequadas àquele fim [o culto]*”, como afirma ALIOMAR BALEEIRO (completamos nos colchetes)⁴⁴⁴. É, assim, um objeto físico, normalmente edificações.

Todavia, após a leitura do § 4º, imperioso concluir-se que o templo, como local físico, “*...não possui patrimônio, renda e serviços*”, tal como defende REGINA HELENA COSTA⁴⁴⁵. Por isso, a imunidade somente pode ser não objetiva, relacionada ao templo-físico, mas subjetiva, voltada ao templo-instituição, como concluem, dentre outros, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, RICARDO LOBO TORRES, e REGINA HELENA COSTA⁴⁴⁶.

Assim, ao afastar os templos de qualquer culto, na delimitação de competências tributárias, há a proteção da liberdade de crença, que é uma finalidade que o Estado brasileiro se propõe a estimular, como bem lembra HUMBERTO ÁVILA:

O que importa é que os fatos, situações e pessoas excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos, situações ou pessoas vinculadas a finalidades que devem ser estimuladas pelo próprio Estado (...) a obrigação de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto implica excluir da tributação os templos de qualquer culto (art. 150, inc. VI, b);(...). Isso equivale a dizer que as causas justificativas das imunidades consistem em facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser perseguidas pelo

⁴⁴³ **O controle...**, *op. cit.*, p. 399.

⁴⁴⁴ **Limitações constitucionais...**, *op. cit.*, p. 311.

⁴⁴⁵ **Imunidades tributárias...**, *op. cit.*, p. 158.

⁴⁴⁶ “*Esta imunidade, a rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja.*” - CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, *op. cit.*, p. 662; “*A imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, sem embargo de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos. A imunidade se subjetiva na pessoa jurídica regularmente constituída, regularmente constituída, que promova a prática do culto ou mantenha atividades religiosas. Titular da imunidade é a instituição religiosa*” - RICARDO LOBO TORRES. **Os direitos humanos...**, *op. cit.*, p. 241; *A imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços da entidade mencionada na alínea “b” – do inciso VI do art. 150 (§4º), trata-se da própria Igreja – esta sim possuidora de patrimônio, renda e serviços.* - REGINA HELENA COSTA, **Imunidades tributárias...**, *op. cit.*, p. 158.

próprio Estado. Em face disso, as imunidades — como, aliás, quaisquer normas — devem ser interpretadas teleologicamente⁴⁴⁷

Portanto, a imunidade dos templos, por ser direito e garantia de direito fundamental, protegendo o valor reconhecido pelo poder constituinte, da liberdade de crença, não pode ser objeto de emenda constitucional, por se tratar de cláusula imutável, nos termos do artigo 60 §4º da Constituição Federal.

Seção 3 – Imunidade dos partidos políticos, fundações, sindicatos, instituições de educação e de assistência social

No artigo 150, VI, c, a Constituição determina que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre 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 lucrativos⁴⁴⁸.

Nesse dispositivo, encontramos cinco sujeitos de direitos em face do Estado: partidos políticos, as fundações de partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições educativas e de assistência social.

Como traço comum das regras de imunidades construídas a partir desse dispositivo constitucional, segundo REGINA HELENA COSTA⁴⁴⁹ – além do fato de

⁴⁴⁷ **Estatuto do Contribuinte...**, *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

⁴⁴⁸ *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 (...) 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 (...) § 4º – As vedações expressas no inciso VI, alíneas (b) e (c), compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.*

⁴⁴⁹ **Imunidades tributárias...**, *op. cit.*, p. 162.

serem imunidades - são a proibição de haver “...*finalidade lucrativa*”, residente na própria natureza dos partidos políticos e sindicatos, e determinada constitucionalmente para entidades de educação e de assistência social; e, em segundo lugar, a restrição do âmbito da imunidade aos impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais dos sujeitos que possuem direito à imunidade.⁴⁵⁰

Essas imunidades, como informa HUMBERTO ÁVILA, encontram fundamento no “...*dever de o Estado garantir o processo democrático*”, no caso dos partidos políticos, suas fundações e entidades sindicais dos trabalhadores, “...*erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social*”⁴⁵¹, em referencia às entidades de educação e de assistência social. Disso decorre a regra imunizante relacionada ao “...*patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos*”⁴⁵².

De maneira específica, a regra de imunidade dos partidos políticos surgiram, no Brasil, na Carta Constitucional de 1946, quando, segundo RICARDO LOBO TORRES, há a redemocratização do País e o constituinte “...*procura fortalecer os instrumentos de representação, após o hiato do autoritarismo estadonovista*”⁴⁵³. Nas constituições seguintes, a imunidade manteve-se, até a atual Carta de 1988.

⁴⁵⁰ Isso porque, segundo REGINA HELENA COSTA, “...*para o reconhecimento de uma norma imunitória, mister esteja precisamente identificada a situação alcançada pela exoneração tributária. Isto significa afirmar que as normas imunizantes recebem do legislador constituinte carga normativa suficiente para sua aplicação imediata, não exigindo intermediação legislativa para esse fim.*” – **Imunidades tributárias...**, *op. cit.*, p. 160.

⁴⁵¹ **Estatuto do Contribuinte...**, *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

⁴⁵² *Idem.*

⁴⁵³ **Os direitos humanos...**, *op. cit.*, p. 245.

Os partidos políticos e suas fundações, na dicção de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, são “...entes constitucionais”, pois suas características são determinadas pela Constituição, em seu artigo 17⁴⁵⁴.

São, nas palavras de ALIOMAR BALEEIRO, “...instrumentos de governo, entidade fundadas e mantidas exclusivamente para fins públicos, como órgãos imediatos e complementares da ação estatal”⁴⁵⁵. São, portanto, instrumentos da democracia e do livre exercício da cidadania.

E aí reside o fundamento da imunidade, os direitos da liberdade, os quais incluem os direitos políticos e o pluralismo partidário, como afirma REGINA HELENA COSTA⁴⁵⁶.

Portanto, sendo partido político, ou fundação de partido político, regularmente constituído, há o direito subjetivo à imunidade, sendo ela relativa a impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais dos partidos e suas fundações.

Quanto aos sindicatos dos trabalhadores, é uma nova imunidade prevista na Constituição que, segundo REGINA HELENA COSTA, prestigia a liberdade de

⁴⁵⁴ **O controle da constitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 400 - Art. 17 – É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos: I – caráter nacional; II – proibição de recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes; III – prestação de contas à Justiça Eleitoral; IV – funcionamento parlamentar de acordo com a lei. § 1º – É assegurada aos partidos políticos autonomia para definir sua estrutura interna, organização e funcionamento e para adotar os critérios de escolha e o regime de suas coligações eleitorais, sem obrigatoriedade de vinculação entre as candidaturas em âmbito nacional, estadual, distrital ou municipal, devendo seus estatutos estabelecer normas de disciplina e fidelidade partidária. (Alterado pela EC-000.052-2006) § 2º – Os partidos políticos, após adquirirem personalidade jurídica, na forma da lei civil, registrarão seus estatutos no Tribunal Superior Eleitoral. § 3º – Os partidos políticos têm direito a recursos do fundo partidário e acesso gratuito ao rádio e à televisão, na forma da lei. § 4º – É vedada a utilização pelos partidos políticos de organização paramilitar.

⁴⁵⁵ **Limitações constitucionais** ..., *op. cit.*, p. 330.

⁴⁵⁶ **Imunidades tributárias** ..., *op. cit.*, p. 169.

associação sindical e reflete a relevância das entidades sindicais diante da vigente ordem jurídica⁴⁵⁷.

Observe-se que, em opinião contrária à aceita no presente estudo, afirma RICARDO LOBO TORRES que não há, em relação aos sindicatos dos trabalhadores, um verdadeira imunidade. Segundo o autor, “...*é figura estranha à temática da imunidade fiscal, por não ser forma de proteção dos direitos humanos. Pode até servir de contraponto fiscal ao direitos sociais (art. 8º), mas não dos direitos fundamentais (art. 5º)*”⁴⁵⁸.

Novamente, além de imitar a imunidade aos impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais, é regra de imunidade restrita aos sindicatos de empregados, estando excluídas as entidades sindicais patronais.

Tanto as instituições de educação, quanto as de assistência social, como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, “...*desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpria ao Estado desempenhar*”⁴⁵⁹.

O fundamento dessa imunidade, para RICARDO LOBO TORRES, é a proteção dos direitos da liberdade compreendidos no mínimo existencial, nas condições iniciais para a garantia da igualdade de chances⁴⁶⁰.

A imunidade tem como destinatárias as “...*instituições de educação e de assistência social*”. E continua o autor:

As instituições de educação e de assistência social são imunes aos impostos em

⁴⁵⁷ **Imunidades tributárias...**, *op. cit.*, p. 171.

⁴⁵⁸ **Os direitos humanos ...**, *op. cit.*, p. 250.)

⁴⁵⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 122.

⁴⁶⁰ *Ibidem*, p. 254.

consideração ao direito de sobrevivência dos pobres e dos desassistidos. É necessário que atuem desinteressada e altruisticamente na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade. A justificativa da imunidade, por conseguinte, está em que não se pode cobrar imposto sobre atividade que substancialmente se equipara à própria ação estatal.⁴⁶¹

No mesmo sentido, entende REGINA HELENA COSTA que a razão da imunidade é a realização, pelas instituições por ela beneficiadas, de atividade própria do estado, ajudando, assim, a suprir as deficiências da atuação estatal nessas áreas⁴⁶².

O certo, assim, é que a “...assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”, na dicção do artigo 203 da Constituição, vinculado à assistência ao Estado. Da mesma forma, mais adiante, no artigo 205, o constituinte estabeleceu que a educação é “...direito de todos e dever do Estado”⁴⁶³.

⁴⁶¹ **Os direitos humanos...**, *op. cit.*, p. 254-255.

⁴⁶² **Imunidades tributárias...**, *op. cit.*, p. 174-175.

⁴⁶³ Art. 203 – A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II – o amparo às crianças e adolescentes carentes; III – a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei. (...) Art. 205 – A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. Art. 206 – O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: I – igualdade de condições para o acesso e permanência na escola; II – liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; III – pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino; IV – gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais; V – valorização dos profissionais do ensino, garantidos, na forma da lei, planos de carreira para o magistério público, com piso salarial profissional e ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos; VI – gestão democrática do ensino público, na forma da lei; VII – garantia de padrão de qualidade. (...) Art. 209 – O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I – cumprimento das normas gerais da educação nacional; II – autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público. (...) Art. 213 – Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que: I – comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; II – assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades. § 1º – Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, na forma da lei, para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares da rede pública na localidade da residência do educando, ficando o Poder Público obrigado a investir prioritariamente na expansão de sua rede na localidade. § 2º – As atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público.

São beneficiárias da imunidade as instituições, amplamente entendidas como fundações, associações, entidades civis *etc.* São, como destaca ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, as “...entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir sua deficiências”⁴⁶⁴. O que interessa para sua caracterização, como ressalta SACHA CALMON, é “...a função e os fins que exercem e buscam, secundária a forma jurídica de sua organização”⁴⁶⁵.

A Constituição determina, ainda, que essas instituições não tenham fim lucrativo. Porém, acompanhado a maioria, isso o que não significa que elas não apresentem lucro financeiro, mas sim, que elas não distribuam eventuais lucros obtidos a particulares, tal como fundadores, dirigentes; bem como apliquem os resultados positivos no Brasil, mais especificamente em seus objetivos institucionais, tal como estabelece o artigo 14 do Código Tributário Nacional.⁴⁶⁶

Assim entendem, dentre outros, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, segundo quem mantém-se a imunidade “...ainda que, das atividades econômicas, venha a resultar lucro (...) não pode haver apropriação particular dos resultados positivos”⁴⁶⁷. Na mesma linha, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, segundo quem “...o ‘animus lucrandi’ é explicitamente admitido na lei complementar tributária”, referindo-se ao artigo 14 do Código Tributário Nacional. O que a lei veda, segundo o autor, é a apropriação particular do lucro.⁴⁶⁸

⁴⁶⁴ Apud REGINA HELENA COSTA, **Imunidades tributárias...**, *op. cit.*, p. 173.

⁴⁶⁵ **O controle da constitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 403.

⁴⁶⁶ Art. 14 – O disposto na alínea c do inciso IV do artigo. 9 é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: 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.

⁴⁶⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 685 – 686.

⁴⁶⁸ *Ibidem*, p. 404.

Dando alinhavo final ao tema, REGINA HELENA COSTA assevera:

(...) não é a ausência de lucro que caracteriza uma entidade sem fins lucrativos, posto que o lucro é relevante e mesmo necessário para que a mesma possa continuar desenvolvendo suas atividades. (...) A qualificação da entidade como sendo “sem fins lucrativos” exige o atendimento de dois únicos pressupostos: a não distribuição dos lucros auferidos (ou superávits) e a não-reversão do patrimônio da mesma às pessoas que a criaram, com a aplicação dos resultados econômicos positivos na própria entidade.⁴⁶⁹

Todas essas imunidades, por serem normas de direito fundamental, são afastadas da competência reformadora, não podendo ser objeto de emenda constitucional.

Seção 4 – Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel para sua impressão

A última das imunidades genéricas, constante no artigo 150, VI, da Constituição, é a da alínea “d”, segundo a qual são as pessoas políticas incompetentes para instituir impostos sobre *livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão*⁴⁷⁰.

Trata-se, assim, de imunidade fundamentada na liberdade de manifestação do pensamento, no direito fundamental do acesso à informação. Tais direitos

⁴⁶⁹ **Imunidades tributárias**..., *op. cit.*, p. 181.

⁴⁷⁰ 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: (...) d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*

fundamentais foram amparados na carta de 1988, especialmente nos artigos 5º, IV, IX e XIV, artigo 215 e 220⁴⁷¹.

A regra de imunidade, construída a partir desse dispositivo constitucional, está vinculada, como afirma HUMBERTO ÁVILA, à “...*tarefa de o Estado estimular a difusão de idéias*”⁴⁷². Para ALIOMAR BALEEIRO, essa imunidade releva uma dupla finalidade do Estado, que é “...*amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária*”⁴⁷³.

Para REGINA HELENA COSTA, a imunidade dos livros, periódicos, jornais e seus insumos, prestigia “...*diversos valores: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação*”⁴⁷⁴.

Há, porém, o entendimento isolado de RICARDO LOBO TORRES, de quem se ousa ora discordar, para quem não há, na alínea d do artigo 150, VI, uma imunidade, mas apenas um privilégio constitucional. Isso porque não vislumbra, o

⁴⁷¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) IV – é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato; (...) IX – é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; (...) XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional; (...) Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais. (...) Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição. § 1º – Nenhuma lei conterá dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV. § 2º – É vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística.

⁴⁷² **Estatuto do Contribuinte**..., *op. cit.*, Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

⁴⁷³ **Limitações constitucionais**..., *op. cit.*, p. 339.

⁴⁷⁴ **Imunidades tributárias**..., *op. cit.*, p. 186.

autor, o traço característico de ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão⁴⁷⁵.

Observe-se que, conforme ressaltam AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO, a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão é “*Ampla, irrestrita e incondicionada, há de merecer exegese lata e aberta*”⁴⁷⁶

Esse entendimento dos autores é sustentado não só por argumentos doutrinários, mas pela massiva posição jurisprudencial, no sentido de não defender a amplitude da regra de imunidade⁴⁷⁷. Segundo eles:

... o STF – em suas manifestações sobre o alcance da imunidade do livro, do jornal e dos periódicos – fixou inteligência no sentido de que são destituídas de juridicidade quaisquer exigências de imposto que importem, ainda que de maneira indireta, afetar a eficácia financeira plena da norma constitucional imunizante”⁴⁷⁸

Então, é indiferente o tipo de informação veiculada, a qualidade da publicação, o valor artístico, pois a imunidade é voltada, como dito, à viabilizar “...*a difusão da informação, conhecimento e cultura...*”⁴⁷⁹. Como afirmado em decisão do Supremo Tribunal Federal, pela MINISTRA ELLEN GRACIE

...O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. (...) Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da

⁴⁷⁵ Os direitos humanos..., *op. cit.*, p. 282.

⁴⁷⁶ Imunidades Tributárias ... *op. cit.*, p. 14.

⁴⁷⁷ Segundo os autores: “ *Inicialmente, pretenderam as Fazendas tributar os periódicos que veiculavam conhecimentos técnicos especializados, sob o argumento falacioso de que somente continham informações de caráter geral (...) Essa restrição (...) foi repelida pelo Judiciário que, de modo incisivo, fez prevalecer a única inteligência possível, em face da norma constitucional: não há restrição à imunidade dos periódicos em razão do tipo de informação que veiculam.(...) Noutra oportunidade, pretenderam as Fazendas (...) exigir imposto sobre a matéria publicitária ou propagandista neles inserida, (...). Mais uma vez, o Judiciário desferiu golpe vigoroso e decisivo nessa ilegítima pretensão fazendária, decidindo: a imunidade é ampla, abrangendoos anúncios e a propaganda, como meios e instrumentos de viabilização dos jornais e periódicos” *Idem*.*

⁴⁷⁸ *Ibidem*, p. 15.

⁴⁷⁹ *Idem*.

democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação...⁴⁸⁰

Observe-se que, da mesma forma, a Constituição não faz distinção da forma de apresentação do livro, jornal ou periódico. Por isso, também está dentro da abrangência da imunidade, os livros eletrônicos, disponibilizados não em papel impresso, mas em qualquer outro meio, como cd-room. A proteção é dirigida, como já visto, a liberdade de comunicação, de manifestação do pensamento, a divulgação da cultura, arte produção intelectual e científica, e amplo acesso à informação e à educação.

Desta forma, novamente com amparo em AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO, a imunidade alcança os livros eletrônicos, pois “...*Não se pode perder de vista que a finalidade precípua da imunidade do art. 150, VI, d é a de pôr a informação, a cultura, o desenvolvimento social, sem discriminações e preconceitos*”

⁴⁸¹

Visto isso, e diante da natureza de direito fundamental da imunidade aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, conclui-se que ela também está incluída no núcleo imodificável da Constituição, por tratar de norma de proteção de direitos fundamentais.

⁴⁸⁰ Ministra ELLEN GRACIE, no RE 221239-SP, RTJ 193-01/406.

⁴⁸¹ **Imunidades Tributárias ... op. cit.**, p. 16.

CONCLUSÕES

Ao longo do presente estudo, procurou-se traçar as limitações materiais impostas pelo Poder Constituinte à reforma constitucional em matéria tributária, relacionados à federação e aos direitos fundamentais, que configuram temas inalteráveis, por necessários à manutenção da identidade do Estado.

Nessa tarefa, foi necessário o estabelecimento de algumas premissas teóricas, definindo alguns conceitos e marcos teóricos que nortearam a presente pesquisa.

Numa primeira premissa, relativa ao conceito de norma, adotou-se a posição de que as normas, como definido por BOBBIO, são proposições prescritivas, que impõem conseqüências a certos fatos e comportamentos, e, em decorrência das conseqüências por elas impostas aos fatos por ela qualificados, vinculam o comportamento humano. E o papel do estudioso do direito é a reconstrução de significados, para construção da norma.

Então, a norma é o fruto do trabalho do jurista, e o direito positivo, sua matéria prima por excelência.

As normas podem ser classificadas em duas espécies distintas: regras e princípios. A distinção, na esteira das idéias de HUMBERTO ÁVILA, está na dimensão da norma, que pode ser: comportamental – regra; finalística – princípio; ou metódica – postulado.

Os princípios, especialmente difíceis de serem definidos, são normas finalísticas, que remetem o intérprete a valores, mas não são valores. A positivação de valores, por meio dos princípios, gera a obrigatoriedade de fixação de comportamentos para a sua realização

A Constituição é lei fundamental, norma suprema que organiza formalmente a ordem jurídica e irradia sua materialidade sobre todas as demais normas do ordenamento. E as normas constitucionais possuem características que as distinguem das demais normas do ordenamento, pois são formalmente superiores, tanto que as normas não constitucionais são chamadas de infraconstitucionais. As normas constitucionais, por superiores, conferem fundamento de validade a todo o ordenamento.

A linguagem constitucional é caracterizada pelos princípios e postulados contidos em seu bojo. Há, então, uma importância material das normas construídas a partir do texto Constitucional, e a Constituição assume uma posição nuclear, decorrente da carga axiológica dos princípios por ela estabelecidos. Ela é centro emanador de sentidos, e, em conjunto com os diplomas ordinários, dá conteúdo às regras e aos princípios

Sob essa óptica, a constituição pode ser definida como um sistema aberto de regras e princípios. A abertura decorre justamente da impossibilidade absoluta do direito regular todas as situações, e o direito dá conta dessa abertura, justamente em razão dos princípios constitucionais, com sua maleabilidade decorrente da carga axiológica.

Na interpretação da Constituição, portanto, deve-se considerar a relação indissociável entre direito e realidade, pois não é viável interpretar as normas sem considerar os destinatários do direito, e a sociedade na qual se irão verificar os efeitos pretendidos pelas normas, principalmente considerando a generalidade e abertura dos princípios.

Ponderação é o sopesamento de princípios, e somente pode ser operacionalizado em vista de um determinado caso concreto, especialmente nos casos difíceis. Abstratamente, os valores resguardados pelos princípios não prevalecem uns sobre os outros.

Interessam especialmente ao presente estudo as normas constitucionais de direito fundamental, que são tanto as expressamente indicadas como sendo de direito fundamental pela Constituição quanto as normas adstritas a esses enunciados. Assim, são normas de direito fundamental diretamente constitucional aquelas construídas a partir do catálogo dos direitos fundamentais constante da Constituição, e são normas adstritas de direito fundamental aquelas construídas a partir das normas diretamente de direito fundamental, e que não estão retamente expressas em nenhum enunciado normativo constitucional.

Essas normas de direito fundamental podem ser classificadas de acordo com as posições ocupadas pelos titulares dos direitos fundamentais em face do Estado, que podem assumir posição ou “*status*” negativo, positivo, passivo ou ativo.

Fica evidente, diante dos conceitos anteriormente trazidos, a importância do fenômeno constitucional para o Direito. A Constituição, na acepção política, é o marco inaugural da ordem política do Estado, e na acepção jurídica, a lei maior, que confere fundamento de validade formal e material a todo ordenamento.

As constituições rígidas, como é o caso da brasileira, conseguem prezar pela manutenção da ordem jurídica, ao mesmo tempo em que possibilitam sua adaptabilidade limitada. Assim, que, embora sendo alterável, a superioridade da Constituição não é maculada, primeiramente em razão do procedimento especial

necessário para sua alteração, com quoruns e maiorias qualificadas, e por fim, em razão das limitações impostas pelo Constituinte ao exercício da competência reformadora.

Os limites materiais expressos refletem aquilo que constitui a alma do Estado, conforme o desenho que lhe deu a Carta de 1988. Tanto é assim que, afora as matérias enumeradas pelo artigo 60, §4º, praticamente todas as outras tratadas pela Constituição podem ser alteradas no exercício da competência reformadora, sendo tal mutabilidade salutar e necessária ao ajuste do texto constitucional à realidade e aos anseios da sociedade, que são dinâmicos. Desses limites, interessam ao presente estudo a forma federativa do estado e os direitos e garantias individuais, e sua relação com o Direito Tributário

Portanto, a Constituição brasileira não é imutável, mas, ao contrário, é caracterizada pela rigidez, ou seja, pela mutabilidade limitada, de forma a lhe conferir a possibilidade de adequação às novas realidades que possam surgir, ao longo do tempo, sem desfigurar o projeto nuclear aprovado pela assembléia constituinte original.

E o exercício da competência reformadora dá-se por uma reforma constitucional, que é gênero ao qual pertencem as espécies revisão e emenda. Trata-se, no presente estudo, de emenda, que é a reforma pontual, estrita, localizada, do texto constitucional.

E no Brasil, caracterizado por uma Constituição que trata minuciosamente sobre tributação, o estudo do Direito Tributário deve ser feito a partir da interpretação da Constituição.

A Constituição cuida de regular a distribuição de competência tributária entre os entes da federação, inclusive, definindo os contornos de cada um dos tributos, de impor limites à atuação deles, no exercício da competência. Esses temas são de vital importância para a definição das limitações à competência reformadora

Quanto à forma federativa, que tem como fundamento uma descentralização de poder, é essencial a preservação de parte da autonomia dos entes que a compõem. Isso tem especial relevância no Direito Tributário, pois a distribuição de competências tributárias, com a autonomia de cada ente político para legislar sobre os tributos de sua competência, confere aos mesmos a autonomia financeira, sem a qual não se pode falar em Federação.

No Brasil, em virtude do disposto no artigo 60, §4º, I, da Constituição, a forma federativa não pode sequer ser objeto de proposta de emenda tendente à sua abolição, tampouco de restrições ou diminuição de sua amplitude. Caso assim não fosse, o federalismo seria fraco e frágil, pois poderia ser moldado e até eliminado, ao sabor dos ventos do cenário político.

Por isso, quando o Constituinte afastou da competência reformadora proposta de emenda tendente a abolir a federação, excluiu também alterações que eliminem ou restrinjam algum de seus elementos essenciais.

E a autonomia, seja administrativa, seja legislativa, seja financeira, é elemento essencial para a existência da própria federação. Sem autonomia, não há federação.

A Constituição Federal, ao tratar de competência tributária, traz dispositivos que positivamente indicam os tributos que podem ser instituídos por todos e cada um

dos entes tributantes, e também dispositivos que indicam, negativamente, aquilo que está afastado da competência tributária.

A partir desses dois tipos de dispositivos de direito positivo, as regras de competência são construídas, com a verificação do que pode ser objeto de tributação, e também do que não pode, e essas últimas regras jurídicas demarcam as zonas de incompetência tributária.

Assim, tanto as regras que distribuem competências, quanto as regras de imunidade estão protegidas por clausula pétrea, construída a partir do artigo 60, §4º, da Constituição.

Quanto à imunidade recíproca, ela decorre diretamente do princípio federativo, pois assegura a autonomia e a isonomia dos entes federados e federativos entre si.

Por outro lado, a Constituição de 1988, no dispositivo que expressamente trata das limitações materiais à reforma constitucional, também impede qualquer proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Esse dispositivo deve ser interpretado de maneira ampla, de forma que a limitação é aplicável não só ao artigo 5º, mas a todos direitos fundamentais, incluindo direitos fundamentais individuais, coletivos e sociais.

Os direitos fundamentais dos contribuintes são o conjunto de regras e de princípios de direito fundamental, cujo sujeito é o cidadão-contribuinte. As normas de imunidade são construídas como regras, havendo, ainda, os princípios constitucionais tributários. Ambos são normas de direito fundamental.

Com relação aos princípios, foi trabalhada a segurança jurídica, e os princípios constitucionais tributários que com ela se relacionam diretamente: legalidade, anterioridade, irretroatividade e isonomia.

A segurança jurídica tem relação, em primeiro lugar, com a certeza do direito, sendo na realidade decorrência dela. Também realizam o princípio da segurança jurídica os princípios do estado de direito, em primeiro lugar, e mais os princípios da irretroatividade e da anterioridade.

Além desses, completam a idéia de segurança jurídica a igual submissão do Estado e dos particulares à lei, decorrente dos princípios da legalidade e da isonomia e, por fim, o princípio da universalidade da jurisdição.

O princípio da legalidade está consagrado, de forma genérica, no artigo 5º, II, que prescreve que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Porém, em matéria tributária, o constituinte foi além. No artigo 150, I, prescreveu que *é vedado às pessoas políticas “...exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*. Desses dois pontos de partida, constrói-se o princípio da estrita legalidade tributária, segundo o qual somente a lei em sentido estrito, ou seja, lei ordinária ou complementar, expedida no exercício da função legislativa do Estado, pode exigir ou majorar tributo.

No sistema tributário brasileiro, além de constar a exigência de que a instituição dos tributos seja feita com obediência ao princípio da estrita legalidade, há ainda a obrigatoriedade de respeitar um determinado lapso temporal entre a lei que instituir ou majorar o tributo e a sua exigência dos contribuintes. É o princípio da anterioridade tributária, elemento visceral para a construção do princípio da segurança

jurídica, pois possibilita aos contribuintes saber de antemão sobre os tributos de sua responsabilidade.

O princípio da irretroatividade estabelece que às pessoas políticas titulares de competência tributária é vedado “*cobrar tributos (...) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”.

O princípio da igualdade tem amplo espectro. Há uma igualdade formal e material – somos iguais perante a lei, que obriga a lei a ser genérica e hipotética. Porém, o princípio da isonomia vai além, e estabelece a igualdade na lei. Isso se deve, em primeiro lugar, ao fato de que o destinatário do princípio é o próprio legislador. Nesse sentido, a igualdade não é absoluta, mas limitada pela consideração do mesmo direito em relação aos demais. Ou seja, o princípio da isonomia impõe que os cidadãos, incluindo aí os contribuintes, sejam tratados da mesma forma que outros que se encontrem em situação semelhante, diferenciando-se o tratamento dos que se encontrem em situações desiguais. E esse critério que possibilita mensurar a igualdade ou a desigualdade entre os cidadãos-contribuintes, é a capacidade contributiva.

Por fim, as regras imunizantes, além de serem regras de incompetência, também possuem uma outra face, igualmente definidora de sua natureza, que é justamente o caráter de direito fundamental, o que transfere o foco do raciocínio, do Estado – como entre tributante – para o indivíduo – como detentor de direitos fundamentais.

São normas adstritas de direito fundamental, decorrem das normas de direito fundamental, reafirmando-as. Portanto, as regras de imunidade tributária, além de

configurarem elas próprias, normas de direito fundamental, também são instrumento de proteção de outros direitos fundamentais.

Restringindo o campo de investigação, tratou-se apenas das imunidades genéricas, que são a imunidade recíproca: imunidade entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal; as que se dirigem aos templos e entidades religiosas; à renda, patrimônio e serviços dos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, e instituições educacionais e de assistência social; bem como a imunidade de livros, periódicos, jornal e o papel destinado à sua impressão.

A imunidade recíproca, como visto, decorre diretamente do princípio federativo, e, portanto, não pode ser objeto de emenda, por força do artigo 60, §4º, I, da Carta Magna. As demais imunidades genéricas, quais sejam, dos templos, dos partidos políticos, fundações, sindicatos, instituições de educação e de assistência social; e a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel para sua impressão, também configuram cláusulas pétreas, com fundamento no artigo 60, §4º, IV, da Carta Magna, por serem, em primeiro lugar, normas de direitos fundamental, e em segundo lugar, por configurarem normas de proteção de outros direitos fundamentais, ou, na linguagem imprecisa do constituinte, os direitos e garantias individuais.

É preciso respeitar o projeto para o Estado Brasileiro estabelecido pelo Constituinte de 1988. Muitas são as justificativas alardeadas para uma ampla – e inconstitucional – reforma tributária: avanços econômicos, simplificação do sistema tributário, prevenção de guerra fiscal entre os Estados, aumento de justiça tributária *etc.* Porém, o preço de alterar-se os pilares da Constituição, justamente naquilo que foi afastado da competência reformadora, é muito alto.

Alterar a constituição é sempre assunto delicado, mas necessário, para que seja garantida sua própria vitalidade. Para tanto, é necessário o respeito aos limites constitucionalmente estabelecidos. Se esses limites forem desrespeitados, a alteração passará a ser uma ferida de morte, não apenas à Carta de 1988, mas ao Estado de Direito.

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. **Fraudes à Constituição**: um atentado ao poder reformador. Porto Alegre: Fabris, 2000.

ALEMANHA. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha**: promulgada pelo Conselho Parlamentar em 23 de maio de 1949, com alterações até, inclusive, 23 de agosto de 1976. Trad. Dr. Jur José Camurça. Bonn: Departamento de imprensa e informação do Governo Federal, 1988.

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez & escolha**: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Renovar: São Paulo, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ANDRADE, José Carlos VIEIRA de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

_____. **República e Constituição**. 2.ed. Atualiz. Roseli Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

_____. Superação jurídica da Constituição de 1993. *in* CUNHA, Sérgio Sérvo (org.). **Revisão constitucional aspectos jurídicos, políticos e éticos**. Porto Alegre: Fabris, 1993, p. 54.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador. CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 3, junho, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualiz. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BAPTISTA, Marcelo Caron, **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____; BARROSO, Luiz Roberto. O começo da história: a nova interpretação constitucional eo papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral CMRJ**, Rio de Janeiro, 2003. Disponível on-line em: <http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti_histdirbras.pdf> Acesso em 13 jan. 2006.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.

BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Temas de Direito Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1992.

_____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição de 1988**. V. 4. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Ofensa aos princípios federativo e da autonomia municipal mediante usurpação de competências tributárias**. Curitiba: 2005. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

BOBBIO, Noberto. **A Era dos Direitos**. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. **Contribución a la teoría del Derecho**. 2.ed. Madrid : Debate, 1990.

_____. *et al.* **Dicionário de política**. 6 ed. Trad. Carmem Varrialle. Brasília: Editora da UnB, 1994.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti, Baurú: EDIPRO, 2003.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Constituinte e Constituição**: a democracia, o federalismo, a crise contemporânea. Fortaleza: EUFC, 1985

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Ciência feliz (sobre o mundo jurídico e outros mundos)**, Recife: Fundação de cultura da cidade de Recife, 1994.

_____. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. O Direito como fenômeno lingüístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutível. **Anuário do Mestrado em Direito**. Recife: Universidade de Pernambuco, n.4, p.11-58, jan./dez. 1988.

_____. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador: CAJ – Centro de atualização jurídica, n. 13, abr./mai, 2002. disponível na Internet: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 13 de setembro de 2004.

_____. Sobre a atualização de créditos do sujeito passivo contra o Fisco. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 32, mai. 1998.

BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Trad. Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

BRASIL. Constituição, 1988. **Constituição Federal**: atualizada até a Emenda Constitucional n. 52. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006.

BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1993.

BRYCE, James. **Constituciones flexibles y constituciones rígidas**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1988.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

CARBONEL, Miguel. Nuevos Tiempos para el Constitucionalismo. *in* CARBONEL, Miguel (org). **Neoconstitucionalismo(s)**. Madrid: Ed Trotta, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRÉ DE MALBERG, Raymond. **Teoría general del estado**. 2. ed. Trad. José Lión Depetre. México: Fondo de Cultura Económica, 1998.

CARVALHO, Marcia Haydeé Porto de. Reforma constitucional: conceito, procedimentos e limites. **Revista de Direito Constitucional e internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 43, ano 10, jan-mar. 2002, p. 149.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 7-8, jan-jun. 1979.

CASSONE, Vittorio. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995

CASTRO, Flávia Almeida Viveiros de. O papel político do poder judiciário. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 32, ano 10, jan-mar. 2002, p. 289.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributários**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

CUNHA, Sérgio Sérvo (org.). **Revisão constitucional aspectos jurídicos, políticos e éticos**. Porto Alegre: Fabris, 1993.

CRUZ, Paulo Marcio. **Fundamentos de Direito Constitucional**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2004.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva. 22. ed, 2001.

DI RUFFIA, Paolo Biscaretti. **Introducción del derecho constitucional comparado**. Trad. Héctor Fix-Zamudio. México: Fondo de Cultura Económica, 1979.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária: instituição de assistência social. **Revista de direito administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, n. 66, 1961, p. 367-375.

_____. **Introdução ao Direito Tributário**. 6. ed. Atualiz. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAJOLI, Luigi. Pasado Y futuro del Estado de Derecho. *In* CARBONEL, Miguel (org). **Neoconstitucionalismo(s)**. Madrid: Ed Trotta, 2003.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. O ato jurídico perfeito e a segurança jurídica no controle da constitucionalidade. *in* ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (coord.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 209-260.

_____. **Efeitos da declaração de inconstitucionalidade**. 3. ed. São Paulo: RT, 1992.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito: Uma Investigação Histórica a partir da Obra Jusfilosófica de Emil Lask**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

_____. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Interpretação e estudo da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

FERREIRA, Pinto. **As eleições municipais e o município na Constituição de 1988: comentários à Lei n. 8.214 de julho de 1991, que estabelece normas para a realização das eleições municipais de 3 de outubro de 1992**. Saraiva: São Paulo, 1992.

_____. **Princípios gerais do Direito Constitucional moderno**. 5. ed. T. I. São Paulo: RT, 1971.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1987.

FISCHER, Octávio Campos. As Espécies Tributárias no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. Curitiba: UFPR, n.28, p.227-248, 1994/1995.

_____. (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004

GARCIA, José Carlos Cal. **Linhas mestras da Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

GODOY, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GOUVÊA, Marcos Marselli. **O controle judicial das omissões administrativas: novas perspectivas de implementação de direitos prestacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

GRECCO, Marco Aurélio e PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição do indébito**. São Paulo: Dialética, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

_____. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

H BERLE, Peter. **Hermen tica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constitui o**: contribui o para a interpreta o pluralista e “procedimental” da Constitui o. Trad. Gilmar Ferreira Mendes, Sérgio Antonio Fabris: Porto Alegre, 1997.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constitui o**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 3.ed. Belo Horizonte: el Rey, 2002.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco**. São Paulo: Dialética, 2002.

JELLINEK, George. Reforma y mutación de la constitución. trad. Christian F rster. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000

_____. **Teoria pura do direito**. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

LIMA, Jorge Marmelstein. **Crítica   teoria das gera es (ou mesmo dimensões) dos direitos fundamentais**. Disponível on-line em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4666>> . Acesso em 05 mai. 2005.

LOPES, Ana Maria D’ vila. **Os direitos fundamentais como limites ao poder de legislar**. Porto Alegre: Fabris, 2001.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Poder constituinte reformador: limites e possibilidades da revisão constitucional**. São Paulo: RT, 1993.

MACDONALD, Fiona. **Albert Einstein: personagens que mudaram o mundo: os grandes cientistas**. Trad. Carmen Carril. Rio de Janeiro: Globo, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Os princípios constitucionais na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989.

_____. **Reforma tributária**. Biblioteca domínio, março, 2003. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2006.

MARCOS, Antônio. **O direito dos contribuintes à segurança jurídica**. Porto: Universidade Fernando Pessoa, 1997.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego e VIEIRA, José Roberto. Direito constitucional tributário comparado Brasil e Espanha. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n.68, p.95-99, [1997?].

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. (coord.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 2003. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9).

_____. (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).

_____. (coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1998. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 4).

MARTINS, Sergio Pinto. **Institutos de direito público e privado**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (organiz.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: RT, 1978.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1993.

_____. **Teoria do fato jurídico: plano da eficácia**. São Paulo: Saraiva, 2003

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Teoria das constituições rígidas**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1980.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999, p. 39.

_____. COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed, t. II, Coimbra: Coimbra, 1988.

_____. **Teoria do estado e da Constituição**. Coimbra: Coimbra, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Direito Constitucional**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2002

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **A revisão constitucional brasileira: como se situa, qual seu alcance e quais seus limites**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1993

MORO, Sérgio Fernando. **Desenvolvimento e efetivação judicial das normas constitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Jurisdição Constitucional como Democracia**. Tese de Doutorado, Curitiba, Tese de Doutorado, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário: de acordo com a Constituição Federal de 1988**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989

OLIVEIRA, Fabio Correa Souza de. **Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: RT, 2001.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas Pétreas Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 92, p. 40-46, mai. 2003.

_____. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

PIOVESAN, Flávia; IKAWA, Daniela. Segurança jurídica e direitos humanos: o direito a segurança de direitos. *in* ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (coord).

Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 47-83.

PONTE, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2000.

PONTES DE MIRANDA. Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1946.** V. 1. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1953.

_____. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969.** t. III. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa:** atualizada de acordo com a Lei Constitucional n.º 1/97. Coimbra: Almedina, 2000.

PRADO, David Wilson de Abreu. Caminhos do constitucionalismo no ocidente; modernidade, pós-modernidade e atualidade do Direito Constitucional. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política.** São Paulo, n. 28, jul-set. 1999, p.107-127.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (coord). **Constituição e segurança jurídica:** direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005

_____. **República e federação no Brasil:** traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: el Rey, 1997.

SALDANHA, Nelson. **O poder constituinte.** São Paulo: RT, 1986.

SANTANA, Jair Eduardo. **Competências legislativas municipais.** Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

_____. **Revisão constitucional: reforma e emendas.** Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

_____. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional brasileira. *in* ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (coord.). **Constituição e segurança jurídica:** direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 85-130.

_____. Direitos sociais: o problema de sua proteção contra o poder de reforma na Constituição de 1988. **Revista de Direito Constitucional e internacional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 43, ano 12, jan-mar. 2004, p. 42-73.

PABLO JIMÉNES SERRANO, **Interpretação Jurídica**. São Paulo: Desafio Cultural, 2002

SCHIER, Paulo Ricardo. **Direito constitucional**: anotações nucleares. 1. ed, 2. tir. Curitiba: Juruá, 2002.

SCHMITT, Carl. **Teoría de la constitución**. Trad. Francisco Ayala. Madrid: Alianza Universidad Textos, 1992.

SIDOU, J. M. Othon. **Habeas corpus, mandado de segurança, mandado de injunção, habeas data, ação popular**: as garantias ativas dos direitos coletivos. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e isenção. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 207-224.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. *in* ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (coord). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada; estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 15-30.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1989.

_____. Proteção Constitucional dos Direitos Humanos no Brasil: Evolução Histórica e Direito Atual. **10 Anos da Constituição Federal – Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, 1998. Disponível on-line em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista/tes8.htm>> Acesso em 05 mai. 2005.

SOUSA, Hercias Rodrigues de. **Imunidades tributárias na Constituição federal**: uma análise a partir dos conceitos estruturais da ciência do direito. Curitiba: Juruá, 2003. (Pensamento Jurídica, XI).

STREK, Lenio Cruz. **Constituição**: limites e perspectivas da revisão. 2. ed. Porto Alegre: Rigel, 1993.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: RT, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. (Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, III).

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Seminário direitos humanos das mulheres**: a proteção internacional. Disponível on-line em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/cancadotrindade/Cancado_Bob.htm> . Acesso em 05 mai. 2005.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

- VANOSI, Jorge Reinado. **Teoria de la constitución**. Buenos Aires: Depalma, 1975
- WACHOWICZ, Marcos. **Poder constituinte e transição constitucional**: perspectiva histórico-constitucional. Curitiba: Juruá, 2000.
- VALDÉZ COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos Aires: De Palma, 1992.
- VIEIRA, José Roberto. **A regra matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.
- _____. A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa. **Revista dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 83, ago 2002, p.89-91.
- _____. E, afinal, a Constituição cria tributos?. HELENO TAVEIRA TÔRRES (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.
- _____. IPMF já: um sacrilégio constitucional. **Tributação em Revista**, Curitiba: Juruá, n. 4, abr-jun 1993, p. 57-62.
- _____. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216.
- _____. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. São Paulo: 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- _____. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. BARRETO, Aires Fernandino *et all.* **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo, Noeses, p. 317-373, 2005.
- _____. Noção de Sistema de Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. Porto Alegre: Síntese, n. 33, p. 53-64, 2000.
- _____. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 54, p.95-104, out/dez 1990.
- _____. Qual revisão constitucional?!. **Revista da Faculdade Católica de Administração e Economia - FAE**. Curitiba: Bom Jesus, n. 5, p. 19-21, 1 sem 1994.
- _____. República e Democracia: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. Porto Alegre: Síntese, n. 34, p. 147-161, 2001.
- VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: EDUC, 1977.