

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**IMUNIDADES E GARANTIAS FUNDAMENTAIS: a inconstitucionalidade do
artigo 17 da Emenda Constitucional 20 de 1998**

**CURITIBA
2007**

VINICIUS FERNANDO ZONATTO

**IMUNIDADES E GARANTIAS FUNDAMENTAIS: a inconstitucionalidade do
artigo 17 da Emenda Constitucional 20 de 1998**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito da Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas.

Orientadora: Professora Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2007

TERMO DE APROVAÇÃO

VINICIUS FERNANDO ZONATTO

IMUNIDADES E GARANTIAS FUNDAMENTAIS: a inconstitucionalidade do artigo 17 da Emenda Constitucional 20 de 1998

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientadora:

Prof. Betina Treiger Grupenmacher

Professor:

Prof. José Roberto Vieira

Professor:

Prof. Egon Bockmann Moreira

RESUMO

As imunidades se constituem, no ordenamento vigente instaurado pela Constituição Federal de 1988, como garantias fundamentais, que têm a função de proteger os direitos fundamentais eleitos pelo constituinte como os valores mais caros ao ordenamento. Dessa forma, junto com os direitos fundamentais, gozam da proteção que é proporcionada pelos limites materiais de reforma da Constituição, expressamente previstos no art. 60, §4º do Texto Maior. A imunidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão dos maiores de 65 anos constitui garantia fundamental dos cidadãos, e se expressa através da proteção da capacidade contributiva no seu aspecto negativo, dando concreção ao mínimo existencial. A proteção deste é uma das funções do Estado, e está afirmada quando da previsão da organização de uma Seguridade Social (art. 194 e § único da CF/88), a proteção do trabalho (art. 7º da CF/88), e de um salário mínimo (art. 7º, IV, da CF/88), sem se olvidar dos demais direitos fundamentais explicitados no art. 5º da CF/88 e do art. 150, especificamente na matéria tributária.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	4
2.1 CRÍTICA AO USO DA EXPRESSÃO “PODER DE TRIBUTAR” NO ORDENAMENTO BRASILEIRO.....	13
3 IMUNIDADES.....	15
3.1 IMUNIDADES E ISENÇÕES.....	22
3.3 IMUNIDADES COMO GARANTIAS FUNDAMENTAIS.....	25
4 AS CLÁUSULAS PÉTREAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A IMPOSSIBILIDADE DE SUA VIOLAÇÃO.....	34
5 A EMENDA CONSTITUCIONAL 20/98.....	44
5.1 O ART. 17 DA EC/98 FRENTE AO ART. 150, <i>CAPUT</i> E 60, §4º, IV DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	46
6. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	50
6.1 CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	56
6.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O MÍNIMO EXISTENCIAL (MÍNIMO VITAL).....	58
6.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A SUPRESSÃO DO INCISO II DO §2º DO ART 153 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	62
7 CONCLUSÕES.....	65
8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

Trilhar sobre temas tão polêmicos quanto as imunidades e os direitos fundamentais é uma tarefa agradável e ao mesmo tempo tortuosa. Grandes autores já percorreram com singularidade os caminhos que se seguirão, entretanto, não há consenso na doutrina e na jurisprudência acerca do tema, seja das imunidades, seja dos direitos fundamentais, o que torna o assunto demasiadamente interessante.

Não bastassem as divergências acerca dos temas quanto isolados, maior ainda é a respeito da vinculação entre eles. A ligação entre tributação e direitos fundamentais é tese recente nos estudos constitucional-tributários e ainda encontra muita polêmica. De fato, a virada para a estreita ligação entre os dois temas se deu com a revalorização da força normativa da Constituição, reforçando a idéia de fundamento do ordenamento pátrio.

A Constituição Federal de 1988 ao criar um estado democrático de direito não deixou de criar meios para que seus desideratos se efetivassem. Dessa forma, foram positivados direitos fundamentais (em que pese a polêmica doutrinária acerca da sua origem, no embate entre os jusnaturalistas e os positivistas, com as respectivas teorias declaratória e constitutiva) com o objetivo assegurar aos indivíduos as condições mínimas para que possam viver.

Considerando-se, ainda, que a tributação dos indivíduos interfere diretamente na vida dos indivíduos, foram pensadas limitações¹ ao exercício da competência tributária estatal. Tais limitações foram criadas com o objetivo de proteger uma diversa gama de valores da sociedade, já exemplificados no art. 5º da Constituição Federal, tutelando-os e dando concreção ao que foi posto como essencial pelo poder constituinte.

¹ Deve-se ter em mente que a competência guarda em si mesma a própria limitação, pois não pode ser exercida além dos parâmetros que a constituem, por isso o uso da expressão limitações poderia ser tomado como uma impropriedade lógica.

Por outro lado, as teorizações sobre o poder constituinte e sobre a possibilidade de alteração da sua criação (a Constituição) também são temas que geram muita polêmica entre os constitucionalistas, sobretudo porque carregados de posicionamentos ideológicos, que, indubitavelmente, levam a caminhos diversos quando do tratamento das normas constitucionais.

O presente estudo se insere justamente dentro da polêmica sobre a possibilidade de reforma constitucional dos limites postos pelo poder constituinte. Mais especificamente sobre a possibilidade de o poder reformador (leia-se: competência legislativa do Congresso Nacional) extravasar os limites materiais instituídos pelo constituinte na Constituição Federal.

Não obstante, o problema maior surge quanto ao alcance desses limites constitucionais. E é aí que se situam as teorizações atuais sobre as imunidades, pois, havendo correlação entre elas e os direitos fundamentais, não há possibilidade, por força do art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal, de sua supressão.

Mas, conforme fora frisado inicialmente, tal idéia carece, ainda, de consenso entre a doutrina e a jurisprudência, o que ressalta a necessidade de uma discussão mais aprofundada acerca dos temas, principalmente no Estado brasileiro, que adotou o constitucionalismo do sistema rígido, e no qual o Sistema Tributário compõe um dos capítulos do Texto Maior.

Conjugando-se com a totalidade dos dispositivos constitucionais, e não se olvidando que a Constituição alberga, também, uma ordem social (que juntamente com os direitos fundamentais, formam o núcleo substancial do regime democrático instituído), faz-se necessário interpretar as normas tributárias de acordo com o texto constitucional. E é por tal razão que pode ser tomada como oportuna e necessária a vinculação entre os temas propostos.

Somam-se, ainda, às controvérsias referidas, conforme brevemente afirmado, as relativas à titularidade do poder constituinte (positivado no § único do art. 1º da Constituição Federal de 1988), e a possibilidade de alteração dos

dispositivos constitucionais vigentes pelos ora detentores do *poder*. Diversos argumentos levantam-se na defesa de diferentes opiniões, sendo todas bem fundamentadas, o que leva à interminável discussão teórica a respeito do assunto.

É necessário, ainda, ressaltar que as teorizações modernas acerca do poder constituinte não cumprem atualmente o papel para qual foram concebidas. A estreita ligação com o contratualismo colocou o poder constituinte no centro do debate político, e hoje carece de estudos mais aprofundados.

De fato, a problemática do poder constituinte é derivada de uma estreita aproximação entre temas de teoria política, da filosofia, da ciência política, da teoria da constituição e do constitucionalismo, o que demonstra a complexidade de tal tema.

No presente estudo, procurar-se-á, de forma breve, demonstrar algumas das muitas controvérsias acerca do temas das imunidades e da sua ligação com os direitos fundamentais, com as devidas conseqüências que tal relacionamento produz no interior do ordenamento jurídico brasileiro, e procurar fundamentar *uma* dentre diversas posições para chegar-se à conclusão da impossibilidade da violação a uma imunidade.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária, no dizer de PAULO DE BARROS, conceitua-se como “a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo”². Na verdade a competência tributária se confunde com a própria competência legislativa das pessoas políticas³, pois é através de lei, atendendo assim ao princípio da legalidade (art. 5º, II, da CF), que os tributos podem ser estabelecidos no ordenamento jurídico. É por esse motivo que PAULO DE BARROS afirma que “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”⁴. Não é diversa a opinião de CARRAZZA, para quem a competência tributária caracteriza-se pela “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”⁵. “No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária”⁶.

Não obstante a expressão “competência tributária” possa abranger outros referenciais semânticos⁷, o conceito acima ilustrado é o que nos servirá de base no presente estudo.

A competência tributária no ordenamento jurídico brasileiro foi minuciosamente traçada pela Constituição Federal de 1988, dividindo-a entre a União, os Estados-Membros, os Municípios e o Distrito Federal. Desta forma, a matéria de competência tributária é eminentemente constitucional, razão pela qual submete-se, diretamente, às normas constitucionais, vendando qualquer intromissão do legislador ordinário em sua atribuição. Cabe à Constituição o

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. Pág. 217.

³ “Porque só elas possuem Legislativo com representação própria”. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 477.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 218.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 471.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 471.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 218.

papel de controle superior sobre a distribuição das competências autônomas. Por exercer esse papel de destaque, CARRAZZA afirma que “a Constituição Federal, no Brasil, é a *lei tributária fundamental*, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”⁸. E, conforme ensina VIEIRA, tal entendimento “justifica-se, pois a ação de tributar implica aquela tensão entre a competência do Estado e dois direitos humanos fundamentais: a liberdade e a propriedade, constitucionalmente amparados, razão pela qual é apropriado que a disciplina da tributação seja eminentemente constitucional, como ensinam GERALDO ATALIBA e DIVA MALERBI”⁹.

A competência tributária no Brasil, é “reclamo impostergável dos princípios federativo, da autonomia municipal e distrital que nosso ordenamento jurídico consagrou”^{10 11 12}. A adoção do sistema federativo de governo propiciou a divisão da competência tributária entre as pessoas políticas¹³ e, no nosso ordenamento, simplificou-a, pois está ela claramente exposta no texto constitucional. A rigidez atribuída à Constituição e a presença de um órgão constitucionalmente incumbido do controle da constitucionalidade das leis, requisitos necessários à manutenção da federação¹⁴ (ao lado da descentralização política, da participação das unidades federadas na criação da vontade jurídica nacional e a possibilidade de autoconstituição, requisitos de caracterização da federação) demonstram a opção do constituinte por um

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 470.

⁹ VIEIRA, José Roberto. *A regra Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993. Pág. 41

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 467.

¹¹ “A autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa. Esta distribuição constitucional de poderes é o ponto nuclear da noção de Estado federal”. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ªed. São Paulo: Malheiros, 1992. Pág. 417. “A federação é a forma mais acentuada de descentralização político-administrativa e, sendo assim, não poderia deixar de contemplar uma partilha constitucional de competências tributárias”. BASTOS, Celso. *A Federação e o Sistema Tributário*. In: BASTOS, Celso (coord.) *Por uma nova Federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. Pág. 96.

¹² “Autonomia política é a capacidade conferida a certos entes para a) legislarem sobre b) negócios seus c) por meio de autoridades próprias. É nessa trípole que se assenta a autonomia”. TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. Pág. 111.

¹³ Embora possuam personalidade jurídica próprias, os municípios e o Distrito Federal estão ausentes do pacto federativo, pois não possuem representação própria na formação da vontade geral (da federação). Falta o requisito “participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade criadora da ordem jurídica nacional”. In: TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. Pág. 52.

Estado federativo. Por outro lado, não obstante *ausente do pacto federal*¹⁵, os municípios, como pessoas políticas, também possuem competência tributária, mas nesse caso sua prerrogativa é garantida por princípio diverso do federativo: o princípio da Autonomia Municipal; que é mais uma constatação histórica do que uma construção dogmática jurídica. Ataliba Nogueira, na sua obra *Lições de Teoria Geral do Estado*, afirma que aglomerados urbanos surgiram ao redor das capelas, motivados pela religiosidade e pela necessidade de proximidade. Tais agrupamentos surgiram antes da Independência, época em que vigiam as Ordenações portuguesas no Brasil. Entretanto, eram os usos e costumes que ditavam o direito aplicável, de acordo com as necessidades locais. Dessa forma, quando conferida autonomia política aos municípios, a Constituição Imperial (art. 169, regulamentado pela Lei 1 de outubro de 1828) nada mais fez que reconhecer uma realidade natural¹⁶.

Ainda, a distribuição de competências engloba a possibilidade de disciplinar matérias conexas à *normas tributárias em sentido estrito*, disciplinando lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, fiscalização, prazos e outras matérias conexas à exação, e que PAULO DE BARROS denomina de *normas tributárias em sentido amplo*¹⁷.

Estudando a competência tributária no ordenamento jurídico nacional, CARRAZZA enumerou¹⁸ seis características que a marcam. São elas: I – *privatividade*, II – *indelegabilidade*, III – *incaducabilidade*, IV – *inalterabilidade*, V – *irrenunciabilidade* e VI – *facultatividade do exercício*.

A *privatividade* da competência tributária se caracterizaria pela impossibilidade de uma pessoa política invadir a competência de outra. Distribuída a competência tributária pela CF, não cabe a qualquer pessoa política usurpar a competência alheia, sob pena de inconstitucionalidade. Esse

¹⁴ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. Pág. 52.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 468

¹⁶ Apud TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. Pág. 110-111.

¹⁷ "(...) nada mais congruente do que designar por *norma tributária em sentido estrito* àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de *normas tributárias em sentido amplo* a todas as demais". CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 242.

é o denominado aspecto negativo ou inibitório¹⁹ da competência. Assim a pessoa política que detém a competência tributária não pode ficar inerte frente à invasão de sua competência. Por ser matéria de ordem pública, tal inconstitucionalidade pode ser argüida a qualquer momento. Desta forma, no dizer de CARRAZZA, “a pessoa política não pode nem usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política”²⁰.

PAULO DE BARROS refuta tal característica à competência tributária, afirmando que a CF, no art. 154, II, possibilitou à União instituir, na iminência ou em caso de guerra externa, impostos de competência das demais pessoas políticas. Criticando a defesa de CARRAZZA em seu *curso*²¹, PAULO DE BARROS afirma: “Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do Poder Publico Federal”²².

A *indelegabilidade* é característica imprimida a competência tributária que inibe a sua delegação, ou seja, não pode ser transferida a terceiros. A possibilidade de não exercê-la é problema diverso, que posteriormente será retomado; e não leva à negação da indelegabilidade. BALLEIRO já afirmava que “dentro do ponto de vista da técnica jurídico-constitucional, parece supérfluo estatuir-se que o não exercício da competência tributária pela pessoa que é dela titular não a defere a Pessoa de Direito Publico Interno diversa. A competência fiscal não é *res nullius* de que outra Pessoa de Direito Público se poderá aproveitar pela inércia do titular dela”²³. Apesar de afirmar, mais adiante, que a experiência brasileira tentou por várias vezes contornar o óbvio.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 485.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 487.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 488.

²¹ Nota de rodapé 21: “De nossa parte pensamos que estas são situações excepcionalíssimas, que só vêm confirmar a regra geral”. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 485.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 223.

²³ BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. Pág. 87.

Não pode uma pessoa política outorgar à outra sua competência tributária, quer no todo ou apenas em parte, mesmo que mediante lei. Caso tal possibilidade figurasse presente no nosso ordenamento, as normas constitucionais que tratam da competência tributária não teriam eficácia alguma e serviriam como mera sugestão às pessoas políticas, que transacionariam as suas competências de acordo com as suas conveniências. Por tal razão, afirma CARRAZZA que “as normas constitucionais que partilham as competências tributárias poderiam ser, a qualquer momento, alteradas por normas infraconstitucionais e, longe de se imporem às pessoas políticas, oscilariam a bel-prazer da vontade de seus legisladores ordinários. Na parte tributária, pelo menos, a Constituição Federal, de rígida, transformar-se-ia em flexível”²⁴. A indelegabilidade, por fim, vem afirmar a indisponibilidade da competência tributária atribuída às pessoas políticas.

A *incaducabilidade* da competência tributária se manifesta pela possibilidade conferida às pessoas políticas de instituir tributos mesmo depois de decorrido longo tempo sem fazê-lo. O decurso do tempo não tem o condão de impossibilitar que as pessoas detentoras de competência tributária instituem exações. Conforme afirma CARRAZZA, tal característica é inerente à função legislativa²⁵. Instituir tributos é legislar sobre tributos, razão pela qual a competência tributária, como decorrência da função legislativa, não fica sujeita à decadência. Por outro lado “sendo as competências tributárias indisponíveis, é evidente que são também incaducáveis (a caducabilidade dos direitos deriva de sua disponibilidade)”²⁶. Exemplo prático atual da incaducabilidade da competência tributária é a possibilidade de a União instituir o imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal, ainda ausente do rol das exações exigíveis, mas, caso a União tome iniciativa para tanto, poderá ser instituído.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 628.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 629.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 631.

A *inalterabilidade* se liga diretamente à idéia de *improrrogabilidade*²⁷ da competência. Desta forma, não podem as pessoas detentoras de competência transbordar os limites instituídos pela Constituição Federal, sob pena de ser a norma eivada de inconstitucionalidade. No entanto afirma CARRAZZA que “o que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria *sob reserva de emenda constitucional*”²⁸. Sob semelhante argumento PAULO DE BARROS critica tal característica da competência tributária, afirmando que “a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprovar ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio ‘federação e autonomia dos municípios’. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves”²⁹.

A *irrenunciabilidade* se manifesta na impossibilidade de abrir mão, seja parcialmente ou na sua totalidade, da competência tributária outorgada às pessoas política pela Constituição Federal. Por se tratarem de normas constitucionais, são, portanto, indisponíveis³⁰. Conforme já afirmado, a ausência de um poder de disposição acerca da competência tributária, além de ressaltar a característica da indelegabilidade, reforça a idéia da sua irrenunciabilidade. Caso nosso ordenamento permitisse tal fenômeno, seriam inócuas quaisquer leis sobre o tema, pois se permitida, seja por meio de lei, decreto etc, nada impediria que novo ato normativo surgisse e revogasse a renúncia³¹. Mas, em face da rigidez do nosso sistema, tal fato não é possível no ordenamento brasileiro.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 632.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 632.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 223.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 634.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 635.

Por fim, a *facultatividade do exercício* diz respeito à faculdade conferida à pessoa política para exercer se quiser, e quando quiser, a competência tributária que lhe foi conferida. Conforme já visto, a competência tributária não fica adstrita a um prazo para ser exercida (exceto em casos excepcionais, tal como o previsto pelo art. 2 da EC 3/1993) razão pela qual pode ser exercida a qualquer momento, respeitados os ditames constitucionais. Também é facultado à pessoa política a possibilidade de criar parcialmente o tributo, abrangendo parcialmente algum aspecto da norma tributária. A opção por instituir, integral ou parcialmente, o tributo, segundo CARRAZZA, é “uma decisão estritamente política” e “nada impede que a pessoa política deixe de exercitar, no todo ou em parte, sua competência tributária. Este, inclusive, é o caudatário natural da incaducabilidade da competência tributária”³². Ainda, a facultatividade do exercício não autoriza que outra pessoa política usurpe a competência que lhe foi atribuída. No dizer de PAULO DE BARROS, “o fato de uma disposição estabelecer competência em favor de uma pessoa e esta exercê-la só parcialmente, ou até mesmo abster-se de exercê-la, não autoriza a revogação do princípio de discriminação de competências, que estão fixadas na própria Constituição”³³. Tal entendimento, em que pese a facilidade de compreensão, foi tangenciado na experiência brasileira. BALLEIRO já afirmava a “conveniência de deixar-se expresso o óbvio. No regime da Constituição de 1946, art. 15, III e § 2º, o imposto único sobre minerais do país era competência exclusiva da União, sem qualquer sombra de dúvida. Como o Congresso retardou a legislação sobre essa matéria, alguns Estados-Membros entenderam que o art. 68 do Código de Minas de 1941 não os impedia de cobrar tributos sobre mineradores e seus produtos. E o STF reiteradamente lhes deu ganho de causa, sustentando que podiam fazê-lo, enquanto uma lei federal não regulasse o imposto único e a sua partilha com os Estados e Municípios”³⁴.

³² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 636.

³³ *Apud* CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 639.

³⁴ BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Pág. 87.

Contra a característica da facultatividade, PAULO DE BARROS afirma que, a princípio, ela é regra geral. No entanto uma exceção “vêm aí para solapar o caráter de universalidade da proposição: refiro-me ao ICMS”³⁵. Para o referido autor, o ICMS conserva uma “índole eminentemente nacional”, por que grande número de normas a ele relativas valem indistintamente para todo o território nacional. Não obstante ausente qualquer disposição expressa sobre o caráter nacional de tal tributo, ele se afirma da conformação de diversas normas constitucionais, que, em conjunto, possibilitam a compreensão de sua regra-matriz. Assim, para que a imposição possa ser realizada como pensada, faz-se mister que todos os Estados-Membros instituíam tal tributo, o que afirma a sua obrigatoriedade. Explica PAULO DE BARROS que “esse tributo, recolhido historicamente em países de estrutura unitária, onde gravam, de forma não-cumulativa, operações sobre mercadorias e serviços, foi transportado pura e simplesmente para a realidade brasileira e entregue às ordens normativas estaduais. (...) Sucederam-se medidas generalizadoras, numa tentativa de padronizar o fenômeno da incidência e evitar que a autonomia das pessoas competentes colocasse em risco a sistemática impositiva”³⁶.

CARRAZZA, apesar de afirmar que o ICMS é a única exceção ao princípio da facultatividade da competência tributária³⁷ ao afirmar que

*os Estados e o Distrito Federal só poderão deixar de instituir o ICMS e de arrecadá-lo, se celebrarem deliberações (convênios) neste sentido, firmados, como já vimos, pelos Governadores (dos Estados e do Distrito Federal) e ratificados, por meio de decreto legislativo (pelas Assembléias Legislativas e pela Câmara Legislativa). (E que) o mandamento constitucional sob análise não poderá ser desobedecido, quer direta (por meio de não tributação, pura e simples), que indiretamente (adotando-se um sistema de reduções, remissões, devoluções, parcelamentos, créditos presumidos etc)*³⁸,

nega a obrigatoriedade da sua instituição, afirmando que

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 223-224.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 227.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 640.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9ª ed. São Paulo Malheiros, 2002. Pág. 455-

não vemos como compelir o Poder Legislativo de um Estado (ou do Distrito Federal) a criar o ICMS. O máximo que podemos aceitar é que as demais pessoas políticas competentes para criar este imposto podem bater às portas do Poder Judiciário (STF, ex vi do art. 102, I, 'f', da CF) e, lá, postular o ressarcimento dos prejuízos (sofridos ou iminentes) causados por tal omissão. O judiciário, porém nem determinará ao Estado (ou ao Distrito Federal) inerte que legisle, nem, muito menos, legislará por ele. Esta é uma das conseqüências do princípio da separação dos Poderes, um dos sustentáculos do nosso regime republicano e representativo³⁹.

Por outro lado, rechaçando a obrigatoriedade da instituição do ICMS em vista das disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal, afirma a inconstitucionalidade do seu art. 11, por violar os princípios federativo, da autonomia municipal e autonomia distrital, e, no tocante ao ICMS, por violar a faculdade conferida aos Estados-Membros de decidir acerca da não tributação e da tributação parcial mediante deliberações (art. 155, §2º, XII, "g" da CF).

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 641.

2.1 CRÍTICA AO USO DA EXPRESSÃO “PODER DE TRIBUTAR” NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988 não distribuiu poderes para que as pessoas políticas tributassem. Na realidade, ela tão somente distribuiu competências, constitucionalmente limitadas. É por tal razão que afirma CARRAZZA que “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito)”⁴⁰. O poder tributário é compreendido como manifestação do *ius imperium* do Estado, não submetido a qualquer limitação, razão pela qual apenas Constituinte Originário o deteria. TEMER conceitua como poder constituinte “a manifestação soberana de vontade de um ou alguns indivíduos capaz de fazer nascer um núcleo social”⁴¹. Desta forma, o poder constituinte originário se caracterizaria por ser inicial, autônomo e incondicionado⁴², não encontrando limitações de ordem material ou formal, conforme a clássica teoria de SIEYÉS.

Posta a Constituição pelo poder constituinte originário extingue-se o *poder* e se estabelece *competências*, pois “diferentemente do originário, que é *poder de fato*, o poder de reforma constitucional é jurídico”⁴³. Assim, o denominado poder constituinte derivado seria melhor denominado se lhe empregasse o termo competência reformadora ou ordinária, reservando-se a expressão poder apenas para a “emanação normativa *direta* da soberania popular”⁴⁴.

Diante do exposto pode-se afirmar que poder de tributar só tinha o constituinte originário. Postas as normas constitucionais, restaram, apenas, competências tributárias, que, diferentemente do poder tributário, são limitadas pela Constituição, limitações de ordem procedimental, material e circunstancial que devem ser atendidas quando do exercício das competências outorgadas.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág.469.

⁴¹ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 15.

⁴² TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. Pág. 22.

⁴³ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. Pág. 23.

⁴⁴ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. Pág. 23.

Oportuno, neste momento, lembrar magistral lição de GERALDO ATALIBA:

Poder tributário é um aspecto, uma faceta, uma perspectiva do Poder Público, do qual é investido o Estado, faceta, aspecto ou perspectiva esta que se refere à tributação. Portanto, é a aplicação do poder do Estado à tributação. Assim, nós aprenderíamos com os clássicos do direito constitucional e com os grandes autores do direito tributário, que no Estado constitucional não há poder tributário, a rigor. Porque o próprio do poder é ser ilimitado, é fazer o que quiser; vemos, pois, que depois de constituído o Estado, depois, portanto, de sujeito à disciplina constitucional, nenhuma pessoa pública tem poder tributário, porque nenhuma pessoa pública faz o que quer, em matéria tributária.

*A constituição se define, materialmente, como a lei que limita o poder do Estado e nessa matéria todas as constituições do mundo estabelecem limitações. É verdade que a Constituição brasileira o faz com requintes desconhecidos em outros sistemas, mas, de maneira geral, em todos os países do mundo onde haja constituição – portanto, falemos do mundo ocidental, desde a Revolução Francesa, do chamado movimento constitucionalista, até hoje – não há mais poder tributário. O poder tributário se sedia no poder constituinte. E este é o único titular do poder tributário. Ao criar o Estado, o poder constituinte lhe dá, de maneira global, o poder político, mas determina, impõe e exige que os órgãos do Estado exerçam as manifestações, os atributos do poder político de maneira limitada, restrita e disciplinada e, assim, as pessoas políticas, criadas pela Constituição – a Constituição brasileira criou três tipos de pessoas políticas, a União, os Estados e os municípios – não exercem, nenhuma delas, poder; exercem pedaços, porções, fatias de poder. Isto em direito se designa competência. União, Estados e Municípios não têm poder tributário; em rigor jurídico, temos que reconhecer que União, Estado e Municípios receberam do poder constituinte simples competências tributárias. Seria uma primeira afirmação. Poder tributário só o poder constituinte tem. Só o Estado brasileiro, como um todo, tem. Mas nenhuma daquelas pessoas políticas, criadas pela Constituição, recebeu poder. Todas receberam meras competências, simples parcelas de poder; em matéria tributária, portanto, União, Estados e municípios só têm competência tributária.*⁴⁵

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. et alii. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975. Pág. 16-17.

3 IMUNIDADES

As imunidades tiveram ao longo do tempo diferentes significados, estando diretamente relacionadas ao tipo de Estado existente. É por tal razão que a doutrina aponta diversos conceitos históricos de imunidade, de acordo com as circunstâncias histórico-políticas passadas. RICARDO LOBO TORRES, tratando do assunto, aponta uma diferença significativa entre a concepção de imunidade no Estado patrimonial e no Estado fiscal.⁴⁶ O Estado patrimonial foi vivido entre os séculos XIII ao XVIII e deu à imunidade um sentido de limitação ao poder da realeza e consistia na “impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemorais preexistentes à organização estatal e à transferência de poder fiscal daqueles estamentos ao Rei”⁴⁷. Por outro lado, o Estado fiscal, decorrente das *grandes revoluções do século XVIII*⁴⁸, foi com estas consolidado e transforma radicalmente o conceito de imunidade. Ela “deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo. O Estado Moderno é um expropriador, que aboliu as imunidades do antigo regime e as substituiu pelas imunidades dos cidadãos”⁴⁹. Vê-se com o exposto que as imunidades ganharam uma *coloração democrática*⁵⁰.

Sobre o tema das imunidades, ainda não há consenso quanto à definição da sua natureza jurídica. A maioria esmagadora dos autores, de uma forma ou de outra, seguem as linhas clássicas tomando as imunidades como limitações à competência tributária. Tal posicionamento é defendido, dentre outro, por

⁴⁶ Com relação à idade média e à sociedade feudal adverte o autor que nelas “não há propriamente imunidade, eis que tanto a igreja quanto o senhorio constituem-se em fontes autônomas de fiscalidade, sem subordinação ao poder real”. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. Pág. 26.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 26.

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 27.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 27.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 27.

PONTES DE MIRANDA⁵¹, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁵², ALIOMAR BALEEIRO⁵³, GERALDO ATALIBA⁵⁴ e ULHÔA CANTO⁵⁵.

Talvez o único consenso entre os autores seja o de que as imunidades ocupam topografia privilegiada, ou seja, são regras constitucionais; havendo, novamente, controvérsia acerca da sua taxatividade⁵⁶.

PAULO DE BARROS, a seu turno, concebe as imunidades a partir do estudo das regras jurídicas. Para tanto, afirma a existência de duas espécies de regras jurídicas: as I) regras de conduta e as II) regras de estrutura. Enquanto a primeira tem como destinatário imediato as pessoas comuns, a segunda se dirige ao legislador, na confecção de outras regras, e “é entre elas que vamos encontrar os preceitos de imunidade”⁵⁷. Afirma o referido autor que as regras que veiculam imunidades “se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante”⁵⁸, sendo, desta forma, regras que dispõem acerca da elaboração de outras regras. No caso das imunidades, às regras relativas à competência

⁵¹ MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. Vol. 2. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1953. pág. 156

⁵² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964. Pág. 114.

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças e à Política Fiscal*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964. Pág. 262.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964. Pág. 231.

⁵⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de Direito Tributário*. Vol. 3. Rio de Janeiro: Alba, 1964. Pág. 190.

⁵⁶ Contra a taxatividade: DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Notas ao Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro. Pág. 16. Referida autora entende possível a existência de imunidades não expressas, desde que “implicitamente necessárias”. Comentando a obra *Direito Tributário Brasileiro* de Aliomar Baleeiro aduz que “Entretanto, convém observar que há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva, independem de consagração expressa na Constituição. É o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa, por exemplo. Por essa mesma razão de política econômica, a Constituição consagra imunidade mais ampla, abrangendo qualquer espécie tributária (art. 155, §3º), ou, por imperativo de Justiça, a Constituição consagra a imunidade daqueles reconhecidamente pobres, em relação a certas taxas e emolumentos (art. 5º, LXXIV, LXXVI). Mas as hipóteses são excepcionais”. BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Pág. 115.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 184.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 185.

tributária. Semelhante entendimento é corroborado por CARRAZZA quando afirma que “de qualquer modo, as normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias. A imunidade opera, pois, no plano da definição da competência tributária”⁵⁹.

Define, então, PAULO DE BARROS imunidade como

*a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*⁶⁰

No conceito exposto, vê-se que o autor toma as imunidades como taxativas e que estabelecem a incompetência do legislador para expedir exações sobre determinadas situações.

SACHA CALMON, em obra obrigatória⁶¹, ressalta que a doutrina em peso relaciona a imunidade com a competência tributária. Mas afirma que não é a única maneira de visualizá-la. Estudando o fenômeno da *exoneração tributária*, distingue diferentes espécies dentro do gênero *exoneração*. Para tanto, parte seus estudos a partir da estrutura da norma tributária, e afirma que as normas são compostas de *hipótese* e *conseqüências jurídicas*.

O legislador, ao exercer a atividade legislativa, pode promover alterações nas leis (que em conjunto formam o *perfil da norma tributária*). Quando tais alterações ocorrem na hipótese na norma “determinam *tipos específicos* de *exoneração tributária*”⁶², e quando afetam as conseqüências da norma “acarretam mudanças no perfil do *dever jurídico*”⁶³. As alterações na hipótese são denominadas pelo autor de *qualitativas*, enquanto as alterações nas

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 683.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 185.

⁶¹ *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*.

⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, 2003. Pág. 199

⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Pág. 200.

conseqüências são *quantitativas*. Assim, lastrou sua teoria sobre essa dualidade de destinos das alterações legislativas das normas tributárias.

As imunidades, no pensamento de SACHA CALMON, são, dentro da *tipologia exonerativa*, *exonerações internas*, denominadas de *qualitativas*, sendo alterações legislativas que se endereçam à *hipótese* da norma tributária. Para ele “o dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo certos fatos ou aspectos destes a *virtude jurígena*”⁶⁴.

Importante nesse momento ressaltar que norma jurídica e texto de lei não se confundem. São realidades distintas e a sua diferenciação torna-se essencial para que se possa entender o fenômeno das exonerações internas. Há uma

*profunda diferença entre norma jurídica e texto de lei. Esta distinção vai ganhar agora um efetivo realce, pois sem ela é impossível compreender adequadamente o fenômeno exonerativo tão freqüente em Direito Tributário. De fato as leis descrevem hipoteticamente inúmeros fatos ou aspectos fatuais, ligando-os a um determinado efeito jurídico, qual seja, o da incidência do imperativo tributário. Com fazer isso, as leis, uma, duas ou inúmeras, conjugadas, acabam por ‘projetar’ no espaço normativo o perfil da norma de tributação. Uma norma composta de hipótese (situações fáticas) e conseqüências jurídicas.*⁶⁵

A norma jurídica tributária é composta por diversas regras que, em seu conjunto, a formam. Não há que se fazer confusão, pois “a norma é *resultante* de uma combinação de leis ou artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e os artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis conjugam-se com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única *hipótese de incidência*: a da norma jurídica de tributação”⁶⁶.

Desta forma, pode-se afirmar que a regra de imunidade e a regra de exação se confundem na criação da hipótese de incidência. A regra de imunidade pode se direcionar a qualquer dos aspectos que formam a hipótese

⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Pág. 205.

⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Pág. 199.

de incidência da norma jurídica tributária. Assim, pode ela se dirigir: I) ao aspecto pessoal e imunizar, por exemplo, os diplomatas estrangeiros do Imposto de Renda, II) ao aspecto material e imunizar certos produtos agrícolas do Imposto de Importação, III) ao aspecto temporal e imunizar certas pessoas do pagamento do ISS por determinado período ou IV) ao aspecto espacial e imunizar de IPTU certos bairros de uma cidade. Do exposto se depreende a “função’ redutora que a norma de imunidade exerce sobre a hipótese de incidência da norma de tributação”⁶⁷.

Posição interessante acerca das imunidades é exposta do RICARDO LOBO TORRES para quem elas constituem emanção dos *direitos da liberdade*⁶⁸, estando diretamente ligada à *reserva dos direitos humanos*⁶⁹ e têm como fundamento a *liberdade individual*⁷⁰.

Afirma o autor que

*a imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo o espaço para a atuação limitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.*⁷¹

Indo mais além, afirma que a imunidade “*exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal*, não sendo, de modo algum, uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Pág. 209.

⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Pág. 205.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 25.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 28.

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 47.

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 36-37.

uma auto limitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o *caput* do art. 150 da CF⁷².

Pode-se perceber que a posição adotada por RICARDO LOBO TORRES é conseqüência direta de sua concepção acerca dos Direitos Fundamentais. Toma o autor os direitos fundamentais como sinônimos de direitos naturais, direitos humanos, direitos individuais, direitos civis e liberdades públicas⁷³, identificando-os na *própria natureza dos homens*⁷⁴, sendo, desta forma, *preexistentes à ordem positiva*⁷⁵. Assim, afirma que as grandes revoluções liberais (v.g. *Bill of Rights* e *Declarations des Droits de l'Homme et du citoyen*) nada mais fizeram do que positivar direitos, meramente declarando-os⁷⁶. Por tal motivo é que, tratando da irrevogabilidade das imunidades, chega a afirmar que “o positivismo, com sua teoria da autolimitação do poder e da natureza constituída dos direitos fundamentais, é que conclui pela revogabilidade dos direitos da liberdade e das imunidades fiscais”⁷⁷.

Com base nesse pensamento é que o autor, ainda, nega a qualidade de imunidade a algumas disposições constitucionais, quando não ligadas diretamente à *liberdade* (e aos direitos fundamentais). Afirma o autor:

Há muitas não-incidências constitucionais, como veremos adiante, que nata têm a ver com o tema das imunidades, embora recebem tal apelido da jurisprudência, como sucede com a exportação de produtos industrializados (art. 155, §2º, X, a), medida meramente conjuntural; às vezes dá-se à imunidade uma extensão originária que não possui, transformando-a em privilégio, como acontece com as instituições assistenciais que não beneficiam os pobres (art. 150, VI, c); em outras

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 37.

⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 8.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 9.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 13.

⁷⁶ “Não é o Estado que cria os direitos fundamentais, senão que apenas os garante, por efeito de sua própria constituição no espaço aberto pela liberdade individual”. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 44-45.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.* Pág. 71.

*hipóteses, como a dos sindicatos de trabalhadores (art. 150, VI, c), a não incidência constitucional protege os direitos sociais e não diretos individuais.*⁷⁸

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.* Pág. 62.

3.1 IMUNIDADES E ISENÇÕES

O dissenso na doutrina acerca da natureza jurídica das imunidades e das isenções levou PAULO DE BARROS a refutar o tratamento simultâneo das duas categorias afirmando que:

(...) uma distância abissal separa as duas unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...). A conclusão é no sentido de que não se pode delinear paralelismo entre as mencionas instituições, como o faz a doutrina brasileira.⁷⁹

No entanto, o tratamento paralelo permite ressaltar certas idéias expostas ao longo dos estudos sobre os institutos, o que pode levar, por questões pragmáticas, a admitir tal tratamento.

Diversas foram as teorias criadas para explicar o fenômeno das isenções. A doutrina mais tradicional, encabeçada por RUBENS GOMES DE SOUZA e AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, a conceituava como dispensa do pagamento do tributo. Para os partidários dessa idéia, haveria incidência (e de consequência o surgimento da relação jurídica tributária) e, posteriormente, a lei dispensaria o pagamento do tributo. Pode se ver que tal teoria falha na medida em que não há cronologia na aplicação das normas jurídicas, todas incidem no mesmo momento, não havendo razão para entender que se aplica antes a regra de incidência para, após, aplicar-se a regra de dispensa. Na verdade, o fenômeno retratado se configura em hipótese diversa da isenção, configurando remissão tributária. Tal posicionamento não fugiu à crítica de PAULO DE BARROS que afirma que

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barro. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 188.

é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permanecerá latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar os seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa. Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social.⁸⁰

SOUTO MAIOR BORGES, com lastro em ALFREDO AUGUSTO BECKER, criticou a posição anterior, conceituando a isenção como hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada, afirmando que “na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo. Para este autor, a norma isentiva incide justamente para que outra norma tributária não possa incidir”⁸¹. Tal teoria padece de vício semelhante à anterior, na medida em que

outorga maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico exterior. Inverte, como se vê, a dinâmica de juridicização do evento que, ao invés de sofrer primeiramente o impacto da regra de tributação, como queria a tese tradicional, recebe a incidência da norma isentiva.⁸²

PAULO DE BARROS, fugindo da definição pela negativa, e levando em conta a divisão das regras jurídicas em regras de conduta e de estrutura, inseriu as regras de isenção nas regras de estrutura, responsáveis por promoverem modificações na hipótese de incidência da norma tributária. Afirma que a

(...) regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É obvio que não pode haver supressão total do crédito, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...) E

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barro. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 486.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 819.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barro. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 487-488.

*assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz).*⁸³

SACHA CALMON, contrariamente a grande maioria dos citados autores, entende que imunidades e isenções desvelam o mesmo fenômeno jurídico, afirmando que “os dispositivos legais isentantes funcionam da mesma maneira (que as imunidades). A diferença é que a imunidade radica na Constituição, enquanto a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária”⁸⁴. A diferença entre os dois institutos, para ele, seria teleológica, residindo no fato de que as imunidades veiculam valores mais caros ao ordenamento social, enquanto as isenções se referem a interesse mais comuns, passageiros, mas ambas

*são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas. (...) Os dispositivos isencionais, assim como os imunizantes, ‘entram’ na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do ‘fato jurígeno’ eleito pelo legislador. A isenção, como também a imunidade, não excluem o crédito; obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.*⁸⁵

Com base no exposto, referido procurou explicitar o afirmado com uma fórmula⁸⁶:

Fatos Tributáveis – (Fatos Imunes + Fatos Isentos) = Hipótese de Incidência da Norma de Tributação

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barro. *Curso de Direito Tributário*. Pág. 490-491.

⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Pág. 205.(parênteses nosso)

⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Pág. 205-206.

⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. Pág. 206.

3.3 IMUNIDADES COMO GARANTIAS FUNDAMENTAIS

No dizer de BETINA TREIGER GRUPENMACHER,

*a vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais é uma tendência da doutrina contemporânea, que se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna para todos.*⁸⁷

A proteção dos Direitos Fundamentais é tema recorrente na doutrina e jurisprudência, havendo diversas teorias que procuram justificar a sua natureza⁸⁸. Em suma, são

situações jurídicas (objetivas e subjetivas) definidas no direito positivo, em prol da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana. (...) São direitos constitucionais na medida em que se inserem no texto de uma constituição ou mesmo constem de simples declaração solenemente estabelecida pelo poder constituinte. São direitos que nascem e se fundamentam, portanto, no princípio da soberania popular.^{89 90}

Também são *fundamentais* na medida em que veiculam situações sem as quais a vida, ou a dignidade, da pessoa humana não se sustenta. A positivação de tais direitos expressa a vontade soberana do povo em estabelecer certos patamares intocáveis pelo Estado no exercício de seus desideratos. É por tal razão que PEREZ LUÑO afirma que a expressão direitos fundamentais representa uma “limitação imposta pela soberania popular aos poderes constituídos do Estado que dela dependem”⁹¹.

Como proteção aos direitos fundamentais foram teorizadas as *garantias*, que, no dizer de CANOTILHO, “são também direitos, embora muitas vezes se salientasse nelas o *carácter instrumental* de proteção dos direitos. As garantias

⁸⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.) *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. pág. 9.

⁸⁸ Vide CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 1989. Págs. 425-434.

⁸⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. Págs.164-165.

⁹⁰ Não se olvida a acepção jusnaturalista que pode ser impressa à noção de direitos fundamentais. No entanto, no presente estudo adota-se a noção juspositivista, tomada como aqueles direitos humanos positivados no texto constitucional.

traduziam-se quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a proteção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade”⁹². Compactuando de semelhante pensamento, RUI BARBOSA já fazia uma distinção entre as duas categorias, afirmando que distinguem-se “as disposições *meramente declaratórias*, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições *assecuratórias*, que são as que, em defesa dos direitos, limitam o poder. Aquelas instituem os *direitos*; estas, as *garantias*”⁹³.

Não obstante a diferenciação exposta, não há referência no texto positivado a tal distinção e a doutrina emprega diversas vezes a expressão garantias constitucionais com diversificados sentidos, ora querendo reconhecer direitos fundamentais, ora vedando ações do poder público ou instituindo formalidades necessárias, ou mesmo querendo fazer menção à proteção prática, com a utilização dos recursos jurídicos trazidos pelo ordenamento. MIZABEL DERZI questiona de certa forma a distinção entre direitos e garantias fundamentais, afirmando que “sob certo ângulo, portanto, os traços distintivos entre os direitos fundamentais e suas garantias acabam por tornar-se obscuros e imprecisos, uma vez que as garantias são meios que se convertem, por sua vez, em direitos concedidos”⁹⁴.

Entretanto, pode-se tomá-las como “imposições, positivas ou negativas, aos órgãos do Poder Público, limitativas de sua conduta, para assegurar a observância ou, no caso de violação, a reintegração dos direitos fundamentais”⁹⁵.

E é nesse contexto em que se situam as imunidades, pois, no dizer de CARRAZZA,

⁹¹ *Apud* SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo t.* Pág. 164.

⁹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional.* Pág. 437.

⁹³ *Apud* SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo.* Pág. 170. (parênteses nosso)

⁹⁴ “Notas de Atualização”, in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* 7ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Pág. 67.

⁹⁵ *Apud* SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo.* Pág. 172.

*(...) a imunidade é uma incontornável garantia constitucional do contribuinte, que direciona a própria ação legislativa das pessoas políticas e – por muito maior razão – o exercício da função administrativa (aplicativa da lei) e o labor exegético. (...) É que, de um modo geral, as regras de imunidade consagram valores que, por sua importância, foram postos pela Assembléia Nacional Constituinte, em nome do povo brasileiro, no próprio Preâmbulo da Constituição (igualdade, justiça, bem-estar, segurança, direitos individuais e sociais etc).*⁹⁶

No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que

*sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema de direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma o fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.*⁹⁷

JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que “é em homenagem a certos direitos ou liberdades fundamentais que algumas constituições estabelecem determinadas imunidades fiscais ou exclusões tributárias constitucionais”⁹⁸.

Garantindo e concretizando os direitos fundamentais, as imunidades procuram resguardar certos valores caros à sociedade, positivados pelo constituinte (ou necessariamente decorrentes do sistema) e que se constituem como limitações ao exercício da competência impositiva das pessoas políticas. Não é por outra forma que “os princípios constitucionais tributários e as imunidades são formas de limitações impostas ao Estado no exercício do poder de tributar, razão pela qual são reconhecidos como direitos individuais da

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 689-690.

⁹⁷ BORGES, José Souto Maior. *Isonções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pág. 184-185.

⁹⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. Pág. 558.

pessoa humana contra a atividade tributária arbitrária do Poder Públicos”⁹⁹. MIZABEL DERZI, no mesmo sentido, afirma que

*princípios e imunidades não se aproximam apenas em razão dos efeitos que provocam: limitações ao poder de tributar. Mas uma imunidade representa ainda a consequência expressa ou implícita (se necessária) de um princípio. (...) Emanam de relevantes princípios constitucionais que lhes dão sentido harmônico e coerente.*¹⁰⁰

Há, ainda, quem afirme que as imunidades, por limitarem a competência impositiva conferem aos cidadãos, *por efeito reflexo, direito público subjetivo de não serem tributados*¹⁰¹ nas situações por elas determinadas¹⁰².

As limitações ao exercício da competência impositiva – princípios constitucionais e imunidades - compõem o que se convencionou chamar de Estatuto do Contribuinte. Com a ressalva das divergências doutrinárias¹⁰³, tal expressão “foi criada em por Juan Carlos Luqui em 1953 e se refere ao grupo de normas constitucionais que asseguram os Direitos Fundamentais do cidadão em matéria tributária”¹⁰⁴. JOSÉ JUAN FERRERO LAPATZA, enfatizando as diversas acepções possíveis que podem ser impressas ao conceito de Estatuto, afirma que pode ele ser tomando como “um círculo de garantias que visam a proteger o cidadão contribuinte contra os abusos do poder estatal, ou seja, como um conjunto de norma que fixam o *status* do

⁹⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. Pág. 13.

¹⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional n.º 3, de 1993. *in: Revista de Direito Tributário*. Vol. 62. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. Pág 82-83.

¹⁰¹ CARRAZZA. Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 684.

¹⁰² Compartilha do mesmo pensamento José Wilson Ferreira Sobrinho em *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996. Pág. 102.

¹⁰³ “Sob o nome de **estatuto do contribuinte**, muitos têm encontrado toda sorte de especulações acerca do Direito Tributário, unicamente porque a expressão não fora bem definida e seu ingresso se dera pelo caminho fácil e inexpugnável do argumento de autoridade. (...) Daí afigurar-se de bom aviso a delimitação precisa do que venha a ser o **estatuto do contribuinte**, soabrindo o exame de tema de extraordinário realce e indiscutível importância prática”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte*. *In: Revista de direito Tributário*. Vol. 7-8. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. Págs. 136-137. Vide Também LAPATZA, José Juan Ferreira. *O Estatuto do Contribuinte* (trad. Adilson Rodrigues Pires). *In: Revista de Direito Tributário*. Vol.70. São Paulo: Revista dos Tribunais. Págs. 16-26.

¹⁰⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. Pág. 13.

cidadão enquanto contribuinte”¹⁰⁵. PAULO DE BARROS, procurando uma definição própria para o Direito Tributário brasileiro, compreende o Estatuto do contribuinte como “a tábua dos direitos e obrigações do sujeito passivo, no plano sistemático da atividade tributária do Estado, mas sempre à luz de nossa ordenação positiva”¹⁰⁶. Na verdade, uma construção de um rol de todos os direitos e obrigações do sujeito passivo no ordenamento tributário brasileiro, seria tarefa árdua, tendo-se em vista os inúmeros artigos de lei existentes, que conformariam “um extravagante catálogo que, perdido em minudências, cairia, certamente, em solo estéril”¹⁰⁷. Ciente de tal problema procurou PAULO DE BARROS encontrar elementos bastantes para dar o conteúdo necessário ao Estatuto dos Contribuintes brasileiro, e tomou-o a partir da “agregação dos princípios gerais, dos postulados universais (para o nosso direito), daqueles axiomas cuja magnitude posse se derramar por toda a extensão do sistema, iluminando outras normas e justificando outras diretivas, que, por sua vez, irão aplicar-se a situações particulares”¹⁰⁸. Tais princípios gerais configuram, então, “as normas constitucionais, explícitas ou implicitamente tomadas”^{109, 110}.

Com tais considerações, PAULO DE BARROS define Estatuto do Contribuinte, no ordenamento brasileiro, como “a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do

¹⁰⁵ LAPATZA, José Juan Ferreira. *O Estatuto do Contribuinte*. Pág. 17.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte*. Pág. 137.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte*. Pág. 138.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte*. Pág. 138.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte*. Pág. 138.

¹¹⁰ Justifica o autor que “com isso já se reduz o campo de indagações, sem dano para a substância do estatuto, porque ainda que encontremos direitos e obrigações, poderes e deveres do sujeito passivo, entre preceitos de leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, decretos-leis, resoluções do Senado e decretos legislativos, tais manifestações nada mais representarão do que decorrências, eflúvios, propagações das máximas constitucionais, irradiadas pelo fenômeno da articulação hierárquica, própria do universo jurídico”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais*

sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – **entidade tributante**)¹¹¹. E, mais adiante, afirma que “ao falarmos em **princípios constitucionais tributários** estaremos sobraçando os direitos e garantias individuais, que se aglutinam em torno de cada qual”¹¹².

HUMBERTO ÁVILA, focado nas teorizações hermenêuticas da doutrina, e acompanhando o pensamento de PAULO DE BARROS, afirma que o texto constitucional não prediz expressamente o que seja o Estatuto do Contribuinte, e que deve ele ser tomado a partir duma coerente construção, a partir do sistema constitucional, e não apenas o tributário¹¹³, no que acompanha GERALDO ATALIBA¹¹⁴, para posteriormente afirmar:

Diante do exposto, pode-se definir “Estatuto do Contribuinte” como o conjunto de normas que juridiciza a forma, o conteúdo e a medida da tributação, e que deve ser interpretado com a finalidade de realizar uma – simétrica e duradoura – unidade sintética entre os direitos-deveres dos contribuintes e os deveres-poderes dos contribuintes e os deveres-poderes do ente tributante.

Importa enfatizar que o “Estatuto do Contribuinte” não é algo pronto que já está na Constituição, ou mesmo algo que possa ser predeterminado em alguma fonte normativa infraconstitucional. Ao contrário, a Constituição – e qualquer outra fonte normativa – representa apenas uma possibilidade de Direito. A formação do

em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte. Pág. 138.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte*. Pág. 138.

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte*. Pág. 139.

¹¹³ “É desacertada, pois, afirmação de que o sistema tributário se resume aos artigos 145 a 162 da Constituição de 1988. Esses dispositivos nada mais são do que uma parte dos pontos de partida para a concepção do sistema tributário. O próprio texto constitucional já fornece uma pista ao prescrever que o sistema tributário também inclui outras garantias asseguradas ao contribuinte (art. 150, *caput*), quer aquelas expressamente disciplinadas, quer aquelas decorrentes dos princípios fundamentais adotados pela Constituição (art. 5º, §2º)”. ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance*. *Revista Diálogo Jurídico*. Vol.1. N.º3 junho. Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, 2001. Pág. 3.

¹¹⁴ “Os sistemas não são formados pela soma de seus elementos, mas pela conjugação harmônica deles. Os sistemas normativos são formados pela composição

*'Estatuto do Contribuinte' pressupõe, primeiro, um reajuste do papel construtivo da doutrina e da função concretizadora da jurisprudência que baste para consolidar uma investigação simétrica e multidimensional das normas jurídicas, especialmente dos seus aspectos negativo e positivo.*¹¹⁵

Conforme exposto, as limitações à competência impositiva do Estado – sejam através de princípios constitucionais ou imunidades¹¹⁶ - configuram o Estatuto do Contribuinte e, conforme CARRAZZA, configuram *cláusulas pétreas* que veiculam *direitos e garantias dos contribuintes contra a sanha do Fisco*¹¹⁷.

No mesmo sentido entende RICARDO LOBO TORRES, para quem as imunidades configuram cláusulas pétreas por estarem diretamente ligadas aos direitos fundamentais. Para tanto afirma:

Se as imunidades fiscais exornam direitos fundamentais e se estes, a teor do que se contém no art. 60, § 4º, IV, da CF, não podem ser objeto de emenda constitucional, segue-se, necessariamente, que também as imunidades forram-se às modificações na via da emenda. Constituem-se as imunidades cláusulas pétreas ou, como preferem os alemães, garantia de eternidade (ewigkeitsgarantie), insuscetíveis de alteração por emenda, posto que nem mesmo texto original poderia atingi-las, sob pena de perder as características de uma Constituição democrática.^{118 119}

hierárquica e sistematizada das normas que o compõem". ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. Pág. 20.

¹¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance*. Pág. 25.

¹¹⁶ Não tomamos imunidades e princípios constitucionais como sinônimos. Compactuamos com a distinção supra referida feita por Ruy Barbosa e Humberto Ávila, para o qual os princípios estão imediatamente ligados a um fim, enquanto as regras são mediadamente ligadas. Não obstante a diferenciação, ela não retira o caráter de fundamentalidade das imunidades. "As normas imediatamente finalísticas podem ser qualificadas de *princípios*; as mediadamente finalísticas, de *regras*". ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance*. Pág. 6. Contra: Moraes, Bernardo Ribeiro. A imunidade tributária e seus novos aspetos. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 34. São Paulo: Dialética, 1998. Pág. 22: "Assim, a imunidade tributária não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do país. Ao lado da busca de recursos públicos para o Estado (finalidade fiscal), a Constituição assegura certos valores sociais e preceitos básicos do regime político (finalidade extrafiscal)".

¹¹⁷ CARRAZZA, Antônio Roque. A Reforma Tributária e as "Cláusulas Pétreas". *Revista de Direito Tributário*. Vol. 67. São Paulo: Revista dos Tribunais. Pág. 253.

¹¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. Pág. 77.

Cabe, ainda, lembrar que o STF já se manifestou sobre o tema na ADin 939-7, firmando o posicionamento da corte quando do julgamento sobre o IPMF, afirmando a inconstitucionalidade da EC 3/93. Da ementa de tal julgado se retira o posicionamento claro de que “uma Emenda Constitucional emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é a guarda da Constituição”¹²⁰.

Vejamos, por exemplo, o voto o ilustre ministro Marco Aurélio:

(...) os antigos já diziam que nada surge sem uma causa, sem uma justificativa, decorrendo, daí, o princípio do motivo determinante. Indago-me: por que a união desprezou o teor do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal e, ao invés de utilizar-se do meio adequado nele inserto para a criação de um novo imposto, lançou mão de emenda constitucional? A resposta é, desenganadamente, a tentativa de burlar as garantias constitucionais vigentes, drible que não pode prosperar, porquanto o inciso IV do § 4º do artigo 60 é categórico no que veda a tramitação de proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Buscou-se, mediante esse instrumento, que é a emenda constitucional, viabilizar um imposto que pela própria nomenclatura tem repercussões inconciliáveis com certas garantias do contribuinte.

De início, Senhor Presidente, vemos o afastamento da anterioridade, e creio que posso deixar de discorrer a respeito. A corte, ao enfrentar o pedido de concessão de liminar, teve presente que a anterioridade encerra uma garantia constitucional,

¹¹⁹ Discorda-se do autor citado no tocante a impossibilidade de texto constitucional original atingir as cláusulas pétreas. Temos que, conforme já afirmado, o poder constituinte (originário) não encontra limites, razão pela qual poderia suprimir com as cláusulas pétreas, até mesmo ir contra o estado democrático, instaurando um regime autoritário, por exemplo. Não olvida-se das barreiras fáticas que tal medida poderia ocasionar (vide a perspectiva sociológica de Lassalle e os *fatores reais de poder*), mas teóricamente entendemos como possível. “(...) Kelsen, assentando ser todo Estado um Estado de Direito, reconhece a própria legitimidade do Estado Despótico, que é também Estado de Direito”. In: FERREIRA, Pinto. *Teoria Geral do Estado*. V.1. 3ed. São Paulo: Saraiva, 1975. Pág. 362. Por fim, numa perspectiva jusnaturalista, poderiam ser alegado direitos naturais inerentes à natureza do homem, sendo, desta forma, invioláveis, o que levaria à mitigação da ilimitação do poder constituinte. Contra: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e Mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional*. In: *Revista de informação legislativa*. Brasília, ano 30, nº 120, out/dez, 1993. págs. 159-186.

¹²⁰ ADin 939-7, DJ 18.03.1994.

*e não vejo, em face apenas de a Carta conter algumas exceções a esse princípio, como esvaziá-lo, como colocá-lo em plano secundário a ponto de dizer da impertinência de inciso IV do § 4º do artigo 60, ou até mesmo, num passo um pouco mais largo, assentar que não se está diante de uma garantia constitucional.*¹²¹

De todo o exposto se pode afirmar que as imunidades, estando diretamente ligadas a direitos fundamentais (independentemente da concepção que se tenha deles), se constituem como garantias fundamentais, protegendo os valores mais caros ao ordenamento e à sociedade, expressos nos princípios constitucionais, constituindo, desta forma, cláusula pétrea não passível de violação, seja pelo legislador ordinário ou através de emenda constitucional, conforme art. 60, § 4º da Constituição Federal.

¹²¹ ADin 939-7, DJ 18.03.1994.

4 AS CLÁUSULAS PÉTREAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A IMPOSSIBILIDADE DE SUA VIOLAÇÃO

Conforme já afirmado, após a formação do Estado pelo poder constituinte originário (com a conseqüente formalização do contrato social)¹²², restaram apenas competências às pessoas políticas para inovarem o ordenamento jurídico. No entanto, essas competências, ao contrário do poder constituinte originário, encontram limitações de ordem temporal, circunstancial e material. Tais limitações foram postas às pessoas políticas pelo poder constituinte originário¹²³, que estabeleceu patamares ao exercício das competências outorgadas.¹²⁴ Fato idêntico se passa com o poder de revisão, que na verdade se traduz numa competência para reformar a Constituição, que se expressa através dos processos de revisão e emenda.¹²⁵

Conforme ensina CANOTILHO, “as constituições selecionam um leque de matérias, consideradas como o cerne material da ordem constitucional, e furtam essas matérias à disponibilidade do poder de revisão”¹²⁶.

Dentre as limitações referidas, importam-nos as limitações materiais que “marcam o caráter secundário do poder instituído, pondo fora do alcance certas matérias de importância fundamental”¹²⁷. De fato, a história constitucional brasileira sempre encontrou tais espécies de limitações desde a Constituição

¹²² BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6ªed. São Paulo: Malheiros, 1996. Pág. 174.

¹²³ “As limitações postas pelo poder originário ao instituído podem ser distribuídas por três tipos diversos: um que compreende as restrições *temporais*; outro, restrições *circunstanciais*; terceiro vedações *materiais*”. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. Pág. 26.

¹²⁴ “A regra geral é a de que a própria Constituição estabelece limites às iniciativas reformistas, sendo estes limites determinados pelas condições e interesses existentes” in: MELO FRANCO, Afonso Arinos de. *Direito Constitucional: teoria das constituições; as Constituições do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1976. Pág. 130.

¹²⁵ Em que pese haver na doutrina posicionamento defendendo certa autonomia do legislador no processo de revisão constitucional., cf. SILVA FILHO, Derly Barreto. O Poder Constituinte de Revisão e as Cláusulas Pétreas. In: *Revista dos Tribunais*. V. 691. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. Págs. 262-264.

¹²⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1983. Pág. 774.

¹²⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Pág. 26.

de 1891 (art. 90, §. 4º), e “desde o século XVIII, Constituições diversas têm trazido restrições expressas ao poder de reforma constitucional”^{128, 129}.

As limitações materiais expressas na atual Constituição encontram-se no art. 60, § 4º, que proíbe qualquer deliberação tendente¹³⁰ a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais. “Tais matérias formam o núcleo intangível da Constituição Federal, denominado tradicionalmente por ‘cláusulas pétreas’”^{131, 132, 133}. KARL LOEWENSTEIN tratando das limitações à reforma constitucional afirma que as chamadas disposições intangíveis da constituição (para nossa doutrina, cláusulas pétreas¹³⁴) “tienen como fin librar radicalmente de cualquier modificación a determinadas normas constitucionales”¹³⁵.

¹²⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. Pág. 177.

¹²⁹ “O poder de revisão, porque poder *constituído* tem necessariamente de se compreender dentro dos seus parâmetros; não lhe compete dispor contra as opções fundamentais do poder constituinte originário” in: MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pág. 413.

¹³⁰ “A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringir a liberdade religiosa, ou de comunicação ou de outro direito e garantia individual; basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, ‘tenda’ (emendas *tendentes*, diz o texto) para a sua abolição”. In: SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. Pág. 61.

¹³¹ MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003. Pág. 1090.

¹³² “Analisando a questão das chamadas cláusulas pétreas e a possibilidade de controle de constitucionalidade das emendas constitucionais, Gilmar Ferreira Mendes aponta que tais cláusulas de garantia traduzem, em verdade, um esforço do constituinte para assegurar a integridade da Constituição, obstando que eventuais reformas provoquem a *destruição, o enfraquecimento, ou impliquem profunda mudança de identidade*, pois a Constituição Contribui para a continuidade da ordem jurídica fundamental, à medida que impede a efetivação do término do Estado de Direito democrático sob a forma da legalidade, evitando-se que o constituinte derivado suspenda ou mesmo suprima a própria constituição” in: MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. Pág. 1091.

¹³³ “Na defesa se sua obra o constituinte originário estabelece freqüentemente cláusulas de irreformabilidade total ou parcial da Constituição. Essas cláusulas são chamadas de pétreas, intocáveis, irreformáveis ou eternas segundo a doutrina. São limites fixados ao conteúdo ou substância de uma reforma constitucional e que operam como verdadeiras limitações ao exercício do Poder Constituinte reformador ou derivado” in: LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. *Poder Constituinte Reformador: limites e possibilidades da revisão constitucional brasileira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. Pág. 145.

¹³⁴ “No século XX, multiplicaram-se as referências a princípios ou limites – no Brasil designados por *cláusulas pétreas* correntemente – que, em revisão constitucional, devem ser observados” in: MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 409.

¹³⁵ LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. 2ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1983. Pág. 189.

Não é outro o entendimento do STF para quem

*o Congresso nacional, no exercício de sua atividade constituinte derivada e no desempenho de sua função reformadora, está juridicamente subordinado à decisão do poder constituinte originário que, a par de restrições de ordem circunstancial, inibitórias do poder reformador (cf, art. 60, par. 1.), identificou, em nosso sistema constitucional, um núcleo temático intangível, imune a ação revisora da instituição parlamentar. As limitações materiais explícitas, definidas no par. 4. do art. 60 da Constituição da República, incidem diretamente sobre o poder de reforma conferido ao poder legislativo da União, inibindo-lhe o exercício nos pontos ali discriminados. A Irreformabilidade desse núcleo temático, acaso desrespeitada, pode legitimar o controle normativo abstrato, e mesmo a fiscalização jurisdicional concreta, de constitucionalidade (RTJ136/25).*¹³⁶

JORGE MIRANDA afirma que

*o poder de revisão constitucional é um poder constituinte, porque diz respeito a normas constitucionais. Mas é poder constituinte derivado, porque não consiste em fazer nova Constituição, introduzindo princípios fundamentais em vez de outros princípios fundamentais. (...) As cláusulas de limite realçam de novo a idéia de Direito, a estrutura fundamental, aquilo que identifica a Constituição em sentido material subjacente à Constituição em sentido formal. (...) Logicamente necessários, os limites materiais não podem ser violados ou removidos, sob pena de se deixar de fazer revisão para se passar a fazer Constituição nova.*¹³⁷

De fato, a existência de limites materiais à reforma constitucional tem sido uma *vaexata quaestio* entre os constitucionalistas¹³⁸, existindo diferentes opiniões acerca do tema. Há três teses principais, com algumas variações, que sintetizam as opiniões existentes.

¹³⁶ Apud MORAES, Alexandre. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. Pág. 1091.

¹³⁷ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 417-418.

¹³⁸ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 413.

Uma primeira toma os limites como imprescindíveis e insuperáveis; outra impugna a sua eficácia ou a sua legitimidade; e, por fim, aquela que toma os limites como relativos, suscetíveis de revisão através da dupla revisão.¹³⁹

A primeira teoria parte das noções de poder de revisão e de identidade material da constituição, para afirmar que todo poder de revisão, porque instituído pelo poder constituinte, dele não pode se desvincular e extravasar os parâmetros indicados. Ou seja, *não lhe compete dispor contra as opções fundamentais do poder constituinte originário*¹⁴⁰, sob pena de constituir-se o que se denomina de *fraude à Constituição (Verfassungsbeseitigung)*. Tal teoria é defendida, dentre outros, por: GEORGES BURDEAU, MAURICE HAURIOU, CARL SCHMITT, RECASÉNS SICHES, COSTANTINO MORTATI, GIOGIO BALLADORE PALLIERI, PAOLO BARILE, MARCELO REBELO DE CASTRO, JOAQUIM GOMES CANOTILHO, PAULO BONAVIDES e PINTO FERREIRA¹⁴¹.

A competência atribuída ao legislador para inovar no ordenamento deve ficar adstrita aos moldes estabelecidos pelo poder constituinte, não podendo, desta forma, ir de encontro ao que foi posto como o cerne da Constituição, mutilando a sua identidade e continuidade. O regime definido pela Constituição não fica a mercê do poder de revisão. Este tem a função de assegurar a adaptação da Carta às realidades sociais vigentes, mas em momento algum pode ir contra os seus elementos essenciais, estejam eles expressos ou implícitos no texto constitucional¹⁴², pois como, afirma INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO:

Relativamente aos chamados limites materiais do poder reformador, é pacífico o entendimento de que, em função deles – tanto dos limites materiais expressos, quanto dos limites materiais implícitos –, são vedadas quaisquer alterações que

¹³⁹ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 413.

¹⁴⁰ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 413.

¹⁴¹ FRANCISCO, José Carlos. *Emendas Constitucionais e Limites Flexíveis*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. Pág. 4.

¹⁴² Lembra CANOTILHO que “o que o poder constituinte pode exigir do poder de revisão é a *solidariedade* entre o fundamento político-filosófico da constituição e as idéias

*atentem contra o espírito ou os princípios fundamentais da Constituição, mormente das Cartas políticas dos tempos atuais, que deixaram de ser meros catálogos de competência, para albergarem em seu texto direitos, liberdades e garantias, cujos preceitos são diretamente aplicáveis.*¹⁴³

Não é outro o pensamento de CARL SCHMITT para quem “os limites de qualquer reforma constitucional são a **identidade** e a **continuidade** da Constituição como um todo”¹⁴⁴.

A segunda teoria, capitaneada por JORGE MIRANDA, toma como base a inexistência de uma distinção entre poder constituinte e poder de revisão, afirmando que “o poder constituinte de certo momento não é superior ao poder constituinte de momento posterior. (Pois,) o povo tem sempre o direito de rever, de reformar e de modificar a sua Constituição e nenhuma geração pode sujeitar as gerações futuras às suas leis”¹⁴⁵. Por esta razão é que os partidários dessa teoria afirmam que as cláusulas de limites materiais à reforma constitucional não são, senão, “um simples voto sem força jurídica obrigatória, embora possa ter um significado político”¹⁴⁶; produtos da boa-fé. Por fim, pode ser afirmar que “se o fenômeno ab-rogatório se verifica entre actos do mesmo grau, então a afirmação da superioridade da Constituição sobre as leis de revisão deveria levar a excluir a própria admissibilidade conceitual destas últimas”¹⁴⁷. Para tal teoria ambos os poderes são manifestações da soberania popular, estando num mesmo plano e com igual valor, razão pela qual não há se falar em diferença entre eles.¹⁴⁸ São partidários de tal entendimento LEON DUGUIT,

constitucionais consagradas pelo poder de revisão” in: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 3ªed. Pág. 769.

¹⁴³ COELHO, Inocêncio Mártires. Limites da Revisão Constitucional. In: *Revista de Direito Público*. N.º 100. São Paulo: Revista dos tribunais, out/dez 1991. Pág. 64.

¹⁴⁴ Apud COELHO, Inocêncio Mártires. *Limites da Revisão Constitucional*. Pág. 65.

¹⁴⁵ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 415 (parênteses nosso).

¹⁴⁶ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 415.

¹⁴⁷ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 415.

¹⁴⁸ “Realmente, a soberania popular existe tanto ao tempo da produção do texto constitucional quanto ao longo do período no qual pretende-se aplicar os valores e princípios constantes dos dispositivos da Constituição. Por esse motivo, estando presente a todo tempo, justifica-se a ação reformadora pela mesma soberania que se manifestou quando da elaboração da Constituição, agora para preservá-lo (ainda que em forma de adaptação) aos novos princípios e padrões sociais e institucionais que passam a prevalecer posteriormente” in: FRANCISCO, José Carlos. *Emendas Constitucionais e Limites Flexíveis*. Pág. 7

JOSEPH BARTHÉLEMY, MAURICE DUVERGER e GEORGES VEDEL, dentre outros¹⁴⁹.

A terceira teoria afirma como válidos os limites constitucionais explícitos, pois são normas constitucionais inseridas no direito positivo e, estando em vigor, torna-se imprescindível observá-las. No entanto, afirma que as normas que prevêm a proteção contra a violação dos limites podem ser removidas através do processo legislativo, pois “são normas constitucionais como quaisquer outras e podem elas próprias ser objeto de revisão, com as conseqüências inerentes”¹⁵⁰, abrindo, desta forma, uma brecha para, posteriormente, revogarem-se as disposições acerca dos próprios limites estabelecidos. Esta é, em suma, a *dupla revisão ou duplo processo de revisão*¹⁵¹, “uma posição conciliatória que, se por um lado é inovadora, por outro, resguardou princípios doutrinários que, se fossem ultrapassados, colocariam em risco a supremacia da Constituição, exigência básica da democracia participativa”¹⁵².

Tal posição é refutada por CANOTILHO pelo

*facto de as normas de revisão serem qualificadas como normas superconstitucionais. Elas atestariam a superioridade do legislador constituinte, e a sua violação, mesmo pelo legislador de revisão, deverá ser considerada como incidindo sobre a própria garantia da constituição. A violação das normas constitucionais que estabelecem a imodificabilidade de outras normas constitucionais deixará de ser um acto inconstitucional para se situar nos limites de uma ruptura revolucionária ou de um golpe de estado.*¹⁵³

A relatividade dos limites materiais da Constituição possibilitaria a manutenção de “valores sociais manifestados com especificidade ao tempo da

¹⁴⁹ FRANCISCO, José Carlos. *Emendas Constitucionais e Limites Flexíveis*. Pág. 10-11.

¹⁵⁰ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 416.

¹⁵¹ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Pág. 416.

¹⁵² ROCHA, Maria Elisabeth Guimarães Teixeira. As limitações ao Exercício da Reforma Constitucional e a Dupla Revisão. *In: Revista de Informação legislativa*. Brasília, ano 30, n.º 118, abr./jun, 1993. Pág. 29.

¹⁵³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 3ªed. Pág. 777.

ação do Poder Constituinte Originário (material e formal), sem, contudo, subtrair das novas gerações o direito à mudança (valer dizer, à soberania popular), que inexoravelmente se traduz e se reproduz nas múltiplas interações sociais”¹⁵⁴.

Na verdade, toda discussão a respeito da intangibilidade dos limites materiais presentes na Constituição (cláusulas pétreas) procura buscar uma solução para o embate ou promover a “conciliação entre duas idéias ou princípios gerais, aparentemente contraditórios, que ao longo da História têm balizado não apenas as discussões teóricas, como também a práxis constitucional, a saber: a) um povo tem sempre o direito de alterar sua Constituição; b) toda constituição deve ser estável”¹⁵⁵. Do exposto se depreende que se faz necessário um certo equilíbrio entre a imprescindível estabilidade constitucional e a adaptação da Constituição à realidade social de determinada sociedade.^{156 157}

Com base nisso, autores, tais como GILMAR FERREIRA MENDES, se inclinam para a tese da intangibilidade das cláusulas pétreas, aderindo à primeira teoria supra referida, com lastro na distinção entre poder constituinte originário e poder constituinte constituído (ou poder reformador)¹⁵⁸. Por outro lado, os receosos de uma “petrificação”¹⁵⁹ da Constituição, e da possibilidade

¹⁵⁴ FRANCISCO, José Carlos. *Emendas Constitucionais e Limites Flexíveis*. Pág. 11.

¹⁵⁵ COELHO, Inocêncio Mártires. *Limites da Revisão Constitucional*. Pág. 63.

¹⁵⁶ “Resta evidenciada aqui a permanente contradição entre o poder constituinte originário, que outorga ao povo o direito de alterar a Constituição, ou a vocação de permanência desta, que repugna mudanças substanciais” in: MENDES, Gilmar Ferreira. *Limites da Revisão: Cláusulas Pétreas ou Garantias de Eternidade – possibilidade jurídica de sua superação*. In: *Caderno de Direito Tributário e Finanças públicas*. V. 6 São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. Pág. 15

¹⁵⁷ “As questões que pendem sobre o tema respeitam, inicialmente, aos fundamentos e à estabilidade constitucional de uma parte e à necessidade, de outra, de possibilitar às gerações futuras possibilidade de modificar o sistema constitucional, refazendo ou reelaborando todas as normas que nele se encontrem superadas em face de uma nova realidade social” in: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e Mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional*. Pág.180.

¹⁵⁸ “(...) É a distinção entre os poderes constituintes originário e derivado que permite afirmar a legitimidade do estabelecimento dessa proibição” in: MENDES, Gilmar Ferreira. *Limites da Revisão: Cláusulas Pétreas ou Garantias de Eternidade – possibilidade jurídica de sua superação*. Pág. 17.

¹⁵⁹ “É freqüente, no Brasil contemporâneo, toda vez que se encara uma proposta de reforma constitucional levantar-se o ‘veto’ das ‘cláusulas pétreas’. Aceitando-se a posição de alguns, o direito constitucional brasileiro estaria, quase por inteiro, ‘petrificado’ em razão das

de uma ruptura revolucionária do ordenamento vigente¹⁶⁰ (com a promulgação de uma nova constituição), aceitam a tese da revogabilidade das cláusulas pétreas, seja através do processo de dupla revisão ou através de mecanismos que assegurem a participação direta do povo, titular do poder constituinte.^{161 162}

Partidário da revogabilidade das cláusulas pétreas é GILMAR FERREIRA MENDES para quem, não obstante serem elas expressão de disposições fundamentais estabelecidas pelo poder constituinte, o povo, detendo a titularidade deste, poderá proceder à revisão total da Constituição, instaurando um *legítimo processo constituinte*, numa *transição ordenada da ordem vigente para outro sistema constitucional*¹⁶³. Afirma ele que “parece constituir apanágio do processo de revisão total da Constituição não só a fixação de procedimento mais restritivo, em relação ao processo de emenda, como também a necessidade de participação do efetivo titular do poder constituinte, o povo, seja mediante plebiscito, seja mediante referendo”¹⁶⁴. Entende referido autor a validade e legitimidade da superação das limitações materiais mediante procedimento diferenciado e democrático¹⁶⁵.

referida cláusulas que enuncia o art. 60, § 4.º, da Lei Magna vigente. Conseqüência lógica disto seria a necessidade de uma ‘revolução’ (no sentido da quebra da ordem jurídica em vigor) para a maior parte das mudanças que a experiência e o evoluir dos tempos mostrarem necessárias para o país”. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Significação e alcance das “cláusulas pétreas”. In: *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência política*. Nº 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, data. Pág. 5.

¹⁶⁰ “Não se pode negar, porém, que a aplicação ortodoxa dessas cláusulas, ao invés de assegurar a continuidade do sistema constitucional, pode antecipar a sua ruptura, permitindo que o desenvolvimento constitucional se realize fora de eventual camisa de força do regime da imutabilidade” in: MENDES, Gilmar Ferreira. *Limites da Revisão: Cláusulas Pétreas ou Garantias de Eternidade – possibilidade jurídica de sua superação*. Pág. 17.

¹⁶¹ São partidários de tal posicionamento, dentre outros, Duguit, Burdeau, Vedel, Jorge Miranda e Manoel Gonçalves Ferreira Filho. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Significação e alcance das “cláusulas pétreas”*. Pág. 8.

¹⁶² “Procurando dar legitimidade à eventual *transição constitucional* mediante processo de revisão, é também razoável e justificável condicionar a eficácia do mecanismo à participação popular (plebiscito, referendo ou outros modos)” in: FRANCISCO, José Carlos. *Emendas Constitucionais e Limites Flexíveis*. Pág. 11.

¹⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Limites da Revisão: Cláusulas Pétreas ou Garantias de Eternidade – possibilidade jurídica de sua superação*. Pág. 18.

¹⁶⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. *Limites da Revisão: Cláusulas Pétreas ou Garantias de Eternidade – possibilidade jurídica de sua superação*. Pág. 18. (grifo nosso)

¹⁶⁵ FRANCISCO, José Carlos. *Emendas Constitucionais e Limites Flexíveis*. Pág. 132.

CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, compartilhando de pensamento semelhante ao supra exposto, e adotando a teoria da revogabilidade das cláusulas pétreas, afirma que

*a imutabilidade que integrou o conceito moderno de Constituição somente pode ser entendido, atualmente, como um anteparo social e político que resguarda o sistema constitucional para a própria garantia do homem e da sociedade, sem que haja aí o sentido de freio da história ou desacelerador do processo político. (...) Nem o poderia, porque a Constituição não é apenas criação intelectual, mas a manifestação racional de um fenômeno social politicamente vivido que se traduz em normas pelas quais se faça possível e fácil aperfeiçoar a convivência social segundo um modelo estatal adotado.*¹⁶⁶

Desta forma, entende a ilustre ministra do STF que necessários são os limites materiais para a salvaguarda da Constituição, no entanto, nada impede que o titular do poder constituinte originário novamente exerça seu poder, substituindo o ápice do ordenamento anterior por um novo. Por tal razão, afirma que “a reforma de todas as cláusulas consideradas imodificáveis comunicam-se ao sistema, imediatamente, como uma substituição de Constituição. A questão deixa de ser relativa ao poder constituinte derivado de reforma e passa, então, a considerar o poder constituinte originário”.¹⁶⁷

O problema residiria justamente no procedimento a ser tomado para que tal reforma (e até substituição por uma nova Constituição – evitando, destarte, o rompimento revolucionário) se efetivasse. Para que os fundamentos do Estado não fiquem ao alvedrio de maiorias legislativas, que poderiam, através da representação, tudo fazer em nome do povo (e, paradoxalmente, porém comum nos tempos atuais, contrariá-lo), faz-se necessária a participação popular diretamente, exercendo a titularidade do poder constituinte. Assim expõe CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA o seu pensamento:

¹⁶⁶ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e Mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional*. Pág.169.

¹⁶⁷ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e Mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional*. Pág.182.

Considero imprescindível que, num sistema democrático, a reforma deste ponto nodular central intangível, inicialmente, ao reformador dependerá, necessária e imprescindivelmente, da utilização de instrumentos concretos, sérios e eficazes de aferição da legitimidade da reforma, instrumentos estes de democracia direta, pois já então não se estará a cogitar da reforma regularmente feita segundo parâmetros normativos previamente fixados, mas de gravidade e conseqüências imediatas para um povo, que se insurge e decide alterar o que se preestabelecera como, em princípio, imodificável. ¹⁶⁸

É de se ressaltar que, conforme exposto, o entendimento dos ministros expressam a modificação constitucional de forma peculiar. Entra em jogo o conceito de poder constituinte originário, detido pelo povo. Este, sim, poderia modificar a Constituição de forma a instaurar um novo regime e novo Estado.

No entanto, realidade diversa se passa quando o poder constituinte derivado, ou seja, os representantes eleitos pelo povo, promovem a modificação da Constituição a partir de emendas constitucionais. Assim, sem alterar o regime vigente, com a criação de uma nova Constituição, é pacífico o entendimento de que as cláusulas pétreas não podem ser violadas mediante emendas constitucionais. Sobretudo no nosso ordenamento, que consagra expressamente tal vedação em seu texto constitucional (art. 60, § 4º).

¹⁶⁸ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e Mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional*. Pág.182.

5 A EMENDA CONSTITUCIONAL 20/98

Sob o pretexto de saldar o déficit previdenciário brasileiro, foi editada em 15 de dezembro de 1988 a Emenda Constitucional de n.º 20, que trouxe a denominada reforma previdenciária, alterando o campo das aposentadorias por tempo de serviço e projetando um equilíbrio financeiro no âmbito dos regime de previdência social, como parte da reforma administrativa iniciada pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso.

Afirma sua ementa que a EC 20/98 *modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências*.

Problema surge, para o presente estudo, quanto ao alcance das *outras providências*, pois referida emenda traz um dispositivo, em que pese não guardar relação com o tema previdenciário, revogou outro dispositivo constitucional. O artigo é de clara redação, inserido ao final do texto, e afirma:

Art. 17. Revoga-se o inciso II do §2º do art. 153 da Constituição Federal.

Dizia tal inciso:

não incidirá (o imposto previsto no inciso III¹⁶⁹), nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadorias e pensão, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, à pessoa com idade superior a 65 (sessenta e cinco) anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

De fato tal imunidade tornava intributáveis por via IR os rendimentos dos aposentados e pensionistas pagos pela previdência social, cuja renda fosse constituída exclusivamente de rendimentos do trabalho.

¹⁶⁹ sobre renda e proventos de qualquer natureza.

No entanto, a redação do inciso era por demais ambígua, conforme afirma SACHA CALMON¹⁷⁰. Quanto à expressão “rendimentos do trabalho”, afirma o autor, podem ser levantadas diversas questões, como por exemplo: a imunidade abarca o indivíduo que, mesmo aposentado, ainda trabalha - pois sua renda continuaria a ser proveniente do *trabalho*¹⁷¹? Tendo o aposentado ou pensionista irrisória renda proveniente de capital, tal como uma caderneta de poupança, ficaria excluído de tal garantia? A maioria crê que sim, em virtude da *exclusividade* dada aos rendimentos provenientes do trabalho.

Ciente de tais problemas SACHA CALMON, acompanhado por CARRAZZA¹⁷², propõe que há outra

*maneira de interpretar o texto posto em exame. A imunidade seria parcial. Imunes seriam apenas os proventos e pensões pagáveis aos maiores de 65 anos, que tivessem nesses rendimentos, a sua fonte de subsistência ou que, de todo modo, além dela vivessem exclusivamente de rendimentos do trabalho. É dizer, pelos rendimentos do trabalho, alcançado o limite mínimo, pagariam imposto mas o provento ou a pensão restariam imunes.*¹⁷³

Por fim, os *termos e limites* a que alude o texto constitucional devem ser estabelecidos por meio de lei complementar, conforme dito pelo art. 146, II, em que pese a manifestação em contrário do próprio STF, que admitiu a recepção da lei 7713/88 para o regramento de referida imunidade¹⁷⁴, afirmando, inclusive que tal imunidade não era auto aplicável, necessitando de norma regulamentadora.

¹⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990. Pág. 401.

¹⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Pág. 401.

¹⁷² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 769.

¹⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Pág. 402.

¹⁷⁴ RESP 331340 (Sepúlveda Pertence, DJ 14.11.2002): “ (...) Reconheceu-se, na ocasião, a subsistência da Lei 7.713/88, com a redação dada pela lei n.º 9.250/95, para os fins de regulamentação do dispositivo constitucional”.

RESP 200.485 (Galvão, DJ 20.03.1998): “(...) E, até que advenha lei regulamentando o exercício desse direito, continuam válidos os limites e restrições fixados na Lei 7.713/88 com suas posteriores alterações”.

5.1 O ART. 17 DA EC/98 FRENTE AO ART. 150, CAPUT E 60, §4º, IV DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Conforme afirmado, a Emenda Constitucional 20 de 1988, em seu artigo 17, “revogou” o inciso II do §2º do art. 153 da Constituição Federal. No entanto, o inciso alvo da emenda veicula uma imunidade, refletindo, destarte, um garantia do contribuinte (art. 150, *caput*), insuscetível de supressão, por força da limitação expressa constante no art. 60, §4º, IV da Constituição.

De fato, da redação do referido inciso (art. 60, §4º, IV) garante a intangibilidade dos direitos e garantias individuais dos cidadãos (entendidos atualmente como direitos fundamentais), e, conforme já exposto, as imunidades constituem expressão dos direitos fundamentais, garantindo a sua concretização, razão pela qual ficam igualmente cobertas por dita intangibilidade.

Disso se depreende que é vedado ao legislador constitucional a supressão de tal imunidade, incidindo o art. 17 da EC/98 em flagrante inconstitucionalidade, violando limitação material da Constituição.

CARRAZZA, tratando do assunto, afirma que

*dentro da linha de pensamento que adotamos, estamos convencidos de que este dispositivo continua em vigor e irradiando efeitos. Realmente, tratando de imunidade tributária (direito fundamental do contribuinte), ele veicula cláusula pétrea (cf. art. 60, § 4º, IV da CF), imodificável, pois por meio de emenda constitucional, fruto do mero poder constituinte derivado.*¹⁷⁵

Daí porque o autor ressaltar que “desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade”¹⁷⁶.

É por essa razão que não se pode concordar com o entendimento estampado pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário 372.600-5 SP, cuja ementa abaixo se transcreve:¹⁷⁷

¹⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 768.

IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE.

1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea.

2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente.

3. Recurso extraordinário conhecido e improvido.

Não se corrobora com o entendimento exposto, pois é possível concordar com RICARDO LOBO TORRES quando afirma que “há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não podem ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”¹⁷⁶, que se caracteriza como o mínimo existencial, que compõe um conjunto de situações que tornam possível a sobrevivência humana, assegurando a sua vida e a sua liberdade, incluindo-se entre os direitos fundamentais.¹⁷⁹

Apesar de o direito ao mínimo existencial não estar expressamente previsto no texto constitucional brasileiro, pode-se afirmar que a Constituição o consagra quando afirma como objetivo do Estado brasileiro a erradicação da pobreza, da marginalização e das desigualdades sociais e regionais (art. 3º,

¹⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Pág. 687.

¹⁷⁷ A decisão no Ag. Reg. No Agravo de Instrumento 499.269-9 SP, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, confirmou o mesmo entendimento.

¹⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 124.

¹⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 133.

III), imunizando-o contra a incidência de tributos (art. 5º, XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV; art. 153, §2º, II e §4º)¹⁸⁰.

Além dos dispositivos mencionados, pode-se afirmar que o

*princípio da igualdade assegura a proteção contra a pobreza absoluta, eis que esta resulta da desigualdade social. A igualdade, ai, é a que informa a liberdade, e não a que penetra nas considerações de justiça, tendo em vista que esta vai fundamentar a política orçamentária dirigida ao combate à pobreza relativa. O direito ao mínimo existencial está implícito também na proclamação do respeito à dignidade humana, na cláusula do Estado Social de Direito e em inúmeras outras classificações constitucionais ligadas aos direitos fundamentais.*¹⁸¹

Por tal razão, não vemos como excluí-lo do rol exemplificativo dos direitos fundamentais inseridos do art. 5º da Constituição.

Por outro lado, é inegável que a proteção contra a tributação dos idosos e pensionistas configura a concretização do mínimo existencial, e não somente mero *benefício*¹⁸². Tal proteção se configura como um direito de *status negativus* do cidadão, o qual “se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência”¹⁸³.

Desta forma, o argumento de que a finalidade da imunidade do art. 153, §2º, II, *não era proteger direito fundamental*¹⁸⁴ não deve prosperar. Muito menos o de que *sua supressão do texto constitucional não representou uma ameaça de rompimento da ordem constitucional vigente ou de retirada de uma garantia fundamental*¹⁸⁵.

¹⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 125.

¹⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 131-132.

¹⁸² RESP 372.600 SP (Gracie, DJ 23.04.2004).

¹⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 139.

¹⁸⁴ RESP 372.600 SP (Gracie, DJ 23.04.2004).

Conforme já vimos, a supressão do mínimo existencial concretizada pela imunidade “revogada” pela EC 20/98 representa flagrante violação a direito fundamental. Por outro lado, sendo o conjunto destes elementos das constituições democráticas, não há como aceitar o argumento do não rompimento à ordem constitucional vigente, pois, adotando a Constituição Federal de 88 o princípio do estado social, é dever do Estado “proteger os fracos face à pobreza e à miséria, assegurar a cada um o mínimo de existência e as *chances* de ganhar a vida e organizar um sistema de segurança social, tudo finalidades de política social pelas quais os impostos, já que não podem ser considerados neutros, hão-de orientar-se”¹⁸⁶.

Por fim, não há como deixar de concordar com NABAIS que

*a capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja, a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano, o que, ao fim e ao cabo, é uma expressão da idéia *primum vivere, deinde tributum solvere*.*¹⁸⁷

¹⁸⁵ RESP 372.600 SP (Gracie, DJ 23.04.2004).

¹⁸⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Pág. 447.

¹⁸⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Pág. 522.

6. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sobre o tema da capacidade contributiva, na doutrina brasileira, foi REGINA HELENA COSTA quem verteu as mais concisas e profundas considerações. Em que pese a própria autora afirmar a ambigüidade da expressão, com amparo em grandes juristas, tais como ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁸⁸, conceitua referido princípio como “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário constitucional tributário, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”¹⁸⁹.

De fato, não há como negar que a capacidade contributiva foi erigida a princípio¹⁹⁰ na Carta Constitucional de 1998, positivado no art. 145, §1º, que afirma:

§ 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.

Referido artigo da Constituição Federal de 1988 muito se assemelha ao art. 202 da Constituição Federal de 1946, que, também, trazia expresso em seu corpo o princípio da capacidade contributiva, ao afirmar: “Art. 202. Os

¹⁸⁸ “Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações”. In: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. Pág. 481. Dezenas de outros autores são citados por BECKER, em referida página da sua obra, os quais corroboram com a sua afirmação acerca da ambigüidade da expressão.

¹⁸⁹ COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 1996. Pág. 101.

¹⁹⁰ “(...) não resta dúvida de que a norma que impõe a observância da capacidade contributiva traduz-se num autêntico princípio. Trata-se de regra geral e abrangente que vem condicionar toda a atividade legiferante no campo tributário, quer na eleição das hipóteses de incidência (no nosso sistema, observadas as regras-matrizes já postas pela Constituição), quer no estabelecimento dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, quer, ainda, na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos”. COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 32.

tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Não obstante o princípio da capacidade contributiva ser conhecido há muito tempo¹⁹¹, no Brasil foi inicialmente positivado na Constituição Imperial (1824), a qual afirmava em seu art. 179, inciso XV, que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, na proporção de seus haveres”¹⁹².

Em que pese tal princípio esteja expresso basicamente nos mesmos termos durante o transcorrer dos séculos, ele teve, inicialmente, significado diverso do qual hoje lhe é atribuído. BECKER afirma que tal, quando da sua criação, tal princípio tinha “por escopo reafirmar a norma da generalidade do dever tributário, freqüentemente violada pela legislação e pela praxe fiscal de uma época onde dominavam privilégios e franquias de toda a espécie”¹⁹³. Por outro lado, hoje lhe é dado sentido diverso, podendo assumir dois aspectos, ensejando a sua divisão em *capacidade contributiva absoluta ou relativa* e *capacidade contributiva relativa ou subjetiva*. Enquanto a primeira se dirige ao legislador para que eleja como hipótese de incidência de um tributo *um fato que se constitua numa manifestação de riqueza*¹⁹⁴, o segundo *reporta-se a um sujeito individualmente considerado*¹⁹⁵ e se caracteriza pela efetiva possibilidade de tal cidadão contribuir para os cofres públicos.

Muito se discutiu acerca da natureza da norma que acolheu o princípio da capacidade contributiva, chegando BECKER a afirmar que a conversão do princípio da capacidade contributiva em texto positivado contribuiu para uma

¹⁹¹ “Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão da sua força econômica (sic). Jones reporta-se a um excerto de Eródoto, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigorava entre os antigos egípcios. Este princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 479. Confira-se, também, COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 15-17.

¹⁹² Apud COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 16.

¹⁹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 480.

¹⁹⁴ COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 26.

¹⁹⁵ COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 26.

alucinante balbúrdia, representando uma verdadeira *constitucionalização do equívoco*.¹⁹⁶

Referida constitucionalização dividiu os juristas em duas correntes doutrinárias, contrapondo-se os que afirmavam a natureza programática do princípio e os que afirmavam a sua natureza jurídica.

Os primeiros consideravam tal regra como *vazia de juridicidade*¹⁹⁷, sem coercibilidade, que não obriga o legislador, tampouco o juiz, traduzindo uma mera recomendação *destinada a apaziguar nostalgias de uma Justiça impraticável*¹⁹⁸.

Os segundos a tomam como uma verdadeira regra jurídica, que vincula o legislador na escolha dos fatos que constituem a hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, *obrigando-o a escolher fatos signos presuntivos de riqueza, acima do mínimo indispensável*¹⁹⁹ e, cominando ao descumprimento os efeitos da inconstitucionalidade da lei. Vincula também o juiz, quando da análise de determinado caso concreto, possibilitando-o que deixe de aplicar²⁰⁰ a lei tributária quando tais fatos não se demonstrarem manifestações de riqueza quando concretamente avaliados.

Apesar de tecer críticas ferrenhas às duas doutrinas, BECKER conclui pela juridicidade do princípio²⁰¹, afirmando que “apesar de tudo, naquela regra constitucional ainda se encontra um *mínimo de certeza e praticabilidade* que revela a sua natureza *jurídica* e fixa sua restrita *eficácia jurídica*”²⁰².

¹⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 484. E prossegue, adiante, citando BURDEAU: “o equívoco é constitucionalizado porque ‘tous est à la fois sauvagardé et promis, si bien que l’ordre juridique, abandoné à la fluctuation des contingences, offre le spectacle d’un bivouac provisoire aménagé pour l’attent. Lê définitif, lê solide, l’harmonieux sont inclus dans le plans; mais, en attendant, on campe”.

¹⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 487.

¹⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 487.

¹⁹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 488.

²⁰⁰ BECKER afirma que, mais precisamente, o juiz não “deixaria de aplicar”, mas conclui pela não realização da hipótese de incidência no caso concreto.

²⁰¹ Discorda-se, nesse ponto, da conclusão a que chega REGINA HELENA COSTA ao afirmar que a opinião de BECKER “se situa em opinião intermediária” (Costa. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 46), pois o próprio autor afirma que “não existe uma terceira natureza e seria ingenuidade sugerir uma natureza híbrida” (BECKER. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 489).

²⁰² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 494.

Na doutrina pátria, foi REGINA HELENA COSTA quem brilhantemente construiu os pilares da juridicidade da regra instituidora do princípio da capacidade contributiva, com base nos estudos de JOSÉ AFONSO DA SILVA e de sua clássica obra sobre a *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*²⁰³. Afirmar a autora que “para a correta apreciação do problema, imprescindível estabelecer-se o que deva ser entendido por norma constitucional programática”²⁰⁴.

Bastantes são as palavras da autora para exprimir o pensamento do ilustre constitucionalista:

*Como é sabido, distingue o mestre as normas constitucionais, quanto à eficácia e aplicabilidade, entre normas de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral, normas de eficácia contida e aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral, e normas de eficácia limitada, que podem ser declaratórias de princípios institutivos ou organizativos ou declaratórias de princípios programáticos.*²⁰⁵

Foi com base nessas premissas, e na conceituação de norma programática proposta por JOSÉ AFONSO DA SILVA - como aquelas nas quais constituinte “limitou-se a traçar-lhe os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando a realização dos fins sociais do Estado”²⁰⁶ – que a autora afirmou que quedou-se pacificada a polêmica acerca da juridicidade e imperatividade de tal norma, principalmente *ao demonstrar seu caráter vinculante, especialmente no condicionamento da*

²⁰³ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

²⁰⁴ COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 46. Na mesma página, em nota de rodapé, afirma a autora que “durante muito tempo, especialmente quando da vigência do ordenamento constitucional pretérito, a referência a uma regra constitucional como ‘meramente programática’ denotava um caráter pejorativo, indicativo de sua pouca ou nenhuma eficácia, de norma que, enfim, não seria aplicada. Tamanho foi o preconceito e a aversão com relação às regras constitucionais programáticas que a Constituição de 1988 preceitua que ‘as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata’ (art. 5º, § 1º)”.

²⁰⁵ COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 46.

*legislação infraconstitucional e da atividade discricionária da Administração e do Judiciário.*²⁰⁷

Diferentes não foram as conclusões de BECKER, quando tratou do *alcance da eficácia jurídica* do princípio da capacidade contributiva. Sendo referido princípio a positivação de uma regra de direito natural, necessariamente a sua eficácia jurídica seria restrita. Assim, afirma a existência de quatro alcances da eficácia jurídica, dirigidos ao legislador ordinário.²⁰⁸ O primeiro alcance se dirige ao legislador ordinário (assim como os outros alcances), “e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente *atos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital*”²⁰⁹ e o descumprimento de tal preceito cominaria a lei de inconstitucionalidade. O segundo alcance, também se refere ao denominado mínimo existencial. Afirma o autor que os fatos signos presuntivos devem expressar uma riqueza *acima do mínimo indispensável*²¹⁰, e quando o ato não permitir, por si mesmo, a presunção de riqueza acima do mínimo, deverá *criar isenções tributárias, simultaneamente com a lei criadora do tributo*²¹¹. O terceiro alcance diz respeito a gradação da alíquota do imposto de acordo com *a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte*²¹², devendo a alíquota ser majorada na proporção direta da riqueza do contribuinte. É o que hoje se denomina de princípio da progressividade²¹³. Por fim, o quarto alcance afirma

²⁰⁶ Apud COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 47.

²⁰⁷ COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Pág. 47. Contra a vinculação do Judiciário: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 498.

²⁰⁸ Para BECKER, “o juiz não está vinculado à referida regra constitucional, ou melhor, está exclusivamente quando se examina se, em tese (independente de qualquer relação com um determinado contribuinte), a hipótese de incidência da regra jurídica tributária constitui um signo presuntivo de renda ou de capital. Se no caso concreto individual, o juiz verificar que, com relação a um determinado contribuinte, a realização da hipótese de incidência, excepcionalmente, não confirmou a referida presunção, mesmo assim o juiz não pode ‘deixar de aplicar’ a regra jurídica tributária”. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 499 (grifo nosso).

²⁰⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 498.

²¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 499.

²¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 499.

²¹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 500.

²¹³ O princípio da proporcionalidade é uma derivação do princípio da isonomia. Para se determinar qual a correta forma de diferenciar os desiguais, pensou-se na equidade vertical, que nada mais é que o aumento na contribuição de modo mais que proporcional ao aumento na capacidade contributiva. Nesta situação, a relação tributo/capacidade contributiva aumenta

que sempre que o legislador fizer referência a figura do *substituto legal tributário*, o legislador deverá “criar a repercussão *jurídica* do tributo sobre o substituído (aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo), outorgando ao substituto o direito de reembolso ou retenção do tributo perante o substituído”²¹⁴.

com o nível da renda, ocorrendo então o que se pode denominar de tributação progressiva. In: CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. Pág. 74.

²¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 500. Para um maior aprofundamento sobre tal ponto, mister se faz a análise da obra *Sujeição Passiva Tributária* (Belém: CEJUP, 1986. Págs. 266-290) de Marçal Justen Filho, na qual o autor trata do tema da denominada sujeição “indireta” a partir da Teoria da norma Tributária proposta do Paulo de Barros Carvalho (*Teoria da Norma Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981).

6.1 CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

As expressões capacidade contributiva e capacidade econômica, em que pese serem tratadas não raramente como sinônimas, não o são, e expressam realidades distintas. De fato, a própria redação da Constituição Federal ao se referir à “capacidade econômica” deu certo respaldo a tal confusão.²¹⁵

Na verdade os dois conceitos não se contrapõem, e o conceito de capacidade contributiva pressupõe o conceito de capacidade econômica.²¹⁶ Pode-se tomar a capacidade econômica como qualquer manifestação de riqueza, expressa pela propriedade de certo patrimônio ou renda. Por outro lado, a capacidade contributiva só se manifesta quando a capacidade econômica do indivíduo é superior ao montante necessário à satisfação das suas necessidades básicas e de sua família. Desta forma, não há como negar que o princípio da capacidade contributiva guarda íntima relação com o mínimo existencial (ou mínimo vital), protegido constitucionalmente à luz dos direitos fundamentais.

Por tal razão, FRANCESCO MOSCHETTI afirma que “la potencia económica deve considerar-se como condición necesaria pero no suficiente de la capacidad contributiva y deve estar, por tanto, cualificada a la luz de los principios constitucionales fundamentales”²¹⁷ E prossegue, reafirmando que “capacidad contributiva no es, por tanto toda manifestacion de riqueza, sino solo aquella potencia econômica que deve juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución”²¹⁸.

RICARDO LOBO TORRES, por sua vez, vai ao encontro de tais posicionamento, chegando a afirmar que “no Estado Social Fiscal, que é o

²¹⁵ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná no ano de 2001. Pág. 10-11.

²¹⁶ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 11.

²¹⁷ *Apud* VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 10-11.

²¹⁸ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 12.

Estado de Direito dos nossos dias, aprofunda-se a meditação sobre o mínimo existencial, sob a ótica da teoria dos direitos humanos e do constitucionalismo”²¹⁹.

GISELE LEMKE, com lastro em AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO e REGINA HELENA COSTA, afirma que a capacidade econômica “encontra-se presente quando o contribuinte tem um patrimônio maior do que o total de suas obrigações”, enquanto a capacidade contributiva significa “de forma simplificada, capacidade de pagar tributos, a qual só existe quando a riqueza do contribuinte é superior ao chamado mínimo vital”. E prossegue:

*Tomando-se essas expressões sob o prisma parcial (um tributo e uma parcela de riqueza do contribuinte), tem-se que a capacidade econômica está presente, desde que exista alguma parcela de riqueza e a capacidade contributiva só estará presente, quando a parcela de riqueza tomada em consideração por um dado tributo for superior ao mínimo vital. Desse modo, em que pese o artigo 145, parágrafo 1º, de nossa Carta Constitucional fazer menção a “capacidade econômica”, estando ele inserido no capítulo do Sistema Tributário, há de se entender essa expressão como capacidade para pagar tributos, ou seja, capacidade contributiva.*²²⁰

²¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Pág. 124

²²⁰ LEMKE, Gisele. *O princípio da capacidade contributiva e a tributação incidente sobre a receita bruta – uma análise sob a perspectiva do conteúdo do princípio, do seu âmbito de aplicação e dos limites e possibilidades de sua efetivação pelo Poder Judiciário*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná no ano de 2001. Pág. 47

6.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O MÍNIMO EXISTENCIAL (MÍNIMO VITAL)

A doutrina aponta o mínimo existencial como necessário desdobramento do princípio da capacidade contributiva, e que sua origem se deu

*na Idade Média, por obra de estudiosos, teólogos e políticos, consubstanciada na máxima “primum vivere, deinde tributum solvere”, que representa uma exigência de justiça tributária, em que se impõe antepor as necessidades econômicas básicas do indivíduo às do Estado. Só passou a ter alguma aplicação concreta, contudo, a partir do final do século XVII, quando os pobres passaram então a ser poupados da voracidade tributária indiscriminada praticada pelo Estado.*²²¹

A doutrina pátria pouco se preocupa em versar sobre o mínimo existencial, havendo poucos autores que se dedicaram a mencionar ou desenvolver maiores aprofundamentos.²²² Exceção a esse panorama é RICARDO LOBO TORRES que “embora não tenha sido ele o primeiro a dedicar-se ao assunto, sem dúvida foi o que na doutrina nacional, mais detidamente o versou”²²³.

O mínimo existencial pode ser definido como “o conjunto de recursos pecuniários destinados ao suprimento das necessidades básicas, essenciais à manutenção do indivíduo e de sua família”²²⁴. De fato, tal conjunto de recursos não pode ser tomado num sentido universal e atemporal, pois está intimamente ligado às condições sociais na qual se insere o cidadão e deve ser construído a partir dos dados fornecidos pelo ordenamento.

A Constituição Federal de 88 não estabelece critérios para uma concreta definição do que constitua o mínimo existencial, entretanto podemos tomar

²²¹ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 163.

²²² VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 164. Cita o autor como exemplos BECKER, BALEEIRO, SOUTO MAIOR BORGES, MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, REGINA HELENA COSTA e QUIROGA MOSQUERA.

²²³ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 164.

²²⁴ BARBOSA, Rejane Batista de Souza. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná no ano de 2000. Pág. 192.

como ponto de partida o art. 15, §1º, da Constituição de 1946, que, afirmava que “art. 15, §1º. São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Comparativamente se pode associar, no regime vigente, o dispositivo que institui o mínimo existencial com o art. 7, inc. IV, que define as necessidades básicas de um indivíduo e que são marcos para orientar o salário mínimo. Afirma referido artigo:

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV – Salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, (...).

Assim, pode-se afirmar que o conjunto de recursos que constitui o mínimo existencial no ordenamento jurídico instituído pela Constituição Federal de 88 pode ser tomado a partir dos elementos que devem orientar a instituição do salário mínimo, conforme afirma o art, 7, inc. IV. Em termos mais precisos, pode-se afirmar que o montante da cota de não tributação do “deve ser calculada estatisticamente, com base na média dos gastos com a satisfação das necessidades mínimas do indivíduo e de sua família. Aplica-se aí novamente a idéia de capacidade contributiva objetiva (de padronização)”²²⁵. De fato, não se deve afirmar que *o mínimo vital seja equivalente a um salário mínimo*, mas que *ele deverá guardar relação com aquele*²²⁶.

De fato, não há consenso na doutrina quanto à indicação do fundamento constitucional de proteção ao mínimo existencial. Na falta de disposição expressa que indique o fundamento, deve-se procurar, através de uma

²²⁵ LEMKE, Gisele. *O princípio da capacidade contributiva e a tributação incidente sobre a receita bruta* Pág. 112.

²²⁶ LEMKE, Gisele. *O princípio da capacidade contributiva e a tributação incidente sobre a receita bruta* Pág. 113.

interpretação sistemática da Constituição Federal, os dispositivos que revelam implicitamente a sua proteção.

ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO, estudando a correlação entre a capacidade contributiva e as taxas, dividiu os posicionamentos em três correntes, que indicam o fundamento da proteção ao mínimo existencial: no a) *princípio da (in)capacidade contributiva*, b) *no princípio da liberdade* e c) *no princípio da solidariedade social*.²²⁷

Para os adeptos da primeira corrente, que expressa o pensamento da maioria dos juristas pátrios, a proteção ao mínimo existencial é decorrente da própria noção de capacidade contributiva, no seu aspecto negativo, ou seja, da ausência de recursos superiores ao montante utilizados para subsistência. São adeptos dessa corrente doutrinária, por exemplo, ALFREDO AUGUSTO BECKER, JOSÉ MAURÍCIO CONTI, REGINA HELENA COSTA, JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, ROBERTO QUIROGA MOSQUERA e, ainda, ALIOMAR BALEEIRO, para quem “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”²²⁸.

Para a segunda corrente, encabeçada por RICARDO LOBO TORRES, a proteção ao mínimo existencial deriva da idéia de proteção às liberdades individuais, e que “o princípio da capacidade contributiva é um balizador dessa categoria e jamais fundamento para o mínimo existencial”²²⁹. Para o autor referido, os direitos fundamentais, dentre os quais se encontra o da liberdade, são “a própria razão de existência do Estado”²³⁰, cabendo a ele a sua proteção e sendo-lhe vedada qualquer ação que tenha como objetivo viola-los. O Estado assume, então, o “papel de defensor dos direitos fundamentais”²³¹. E, para que

²²⁷ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 171-179.

²²⁸ *Apud* VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 174.

²²⁹ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 175.

²³⁰ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 177.

²³¹ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 177.

tal desiderato fosse atingido, o Estado deveria assegurar as condições para o exercício da liberdade, através da não tributação do mínimo existencial, que acabaria por proteger as *condições iniciais da liberdade*²³².

Por fim a terceira corrente, que tem como expoente FRANCESCO MOSQUETTI, afirma que o fundamento da proteção ao mínimo existencial dá com a idéia de *solidariedade social*. Para referido autor,

*la aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza solo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares. Esto no solo corresponde a um evidente critério lógico, sino que se armoniza com el carácter solidário del deber: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidário, deve ser realizada por los que tienen, incluso em lugar de los que no tienen.*²³³

O posicionamento do autor é perfeitamente compatível com a Constituição Federal de 88, especialmente porque afirma ela em seu art. 3, inciso I, constituir “objetivo fundamental da Republica Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária”²³⁴.

Não obstante a pequena divergência acerca do fundamento constitucional para a proteção do mínimo existencial, pode-se afirmar que as três correntes são aptas a justificar de alguma forma a proteção, sendo, contudo, mais adequado a justificativa, sob o prisma do direito positivo, com o princípio da capacidade contributiva no seu aspecto negativo. Por outro lado, sob o ângulo do direito natural, pode-se aceitar como fundamento a idéia de liberdade e, sob o aspecto social, é inegável que se fundamenta sob a idéia de solidariedade.

²³² TORRES, Ricardo lobo. *Op. Cit.* Pág. 129

²³³ *Apud* VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 178.

²³⁴ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Pág. 178-179.

6.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A SUPRESSÃO DO INCISO II DO §2º DO ART 153 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Conforme já fora afirmado, não há que se concordar com o entendimento exposto pelo Supremo Tribunal Federal ao afirmar a constitucionalidade da supressão do inciso II do §2º do art. 153 da Constituição Federal. De fato, o constituinte de 88, ao posicionar-se pela não tributação através do Imposto sobre a renda das pessoas com idade superior aos 65 anos não fez nada mais do que proteger um mínimo existencial das pessoas com idade avançada, sobretudo em um país no qual a expectativa de vida média da população beira a casa dos 70 anos.²³⁵

BECKER já há muito afirmava, ao falar do *segundo alcance da eficácia jurídica* do princípio da capacidade contributiva, que

o dever jurídico que a regra constitucional impõe ao legislador ordinário não é apenas o de escolher fatos-signos presuntivos de riqueza ou de capital para a composição da hipótese de incidência do tributo, mas também e principalmente o dever de criar isenções tributárias que resguardem a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e renda.^{236 237}

Se está o legislador obrigado a criar tais figuras, soa absurdo que possa ele suprimir as já criadas, tal como feito pela EC 20/98 e corroborado pelo STF.

²³⁵ Em 2003, segundo o IBGE, a expectativa de vida dos brasileiros era de 71,3 anos. Disponível em:

http://www1.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=266&id_pagina=1, acesso em 14 de outubro de 2007.

²³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 499.

²³⁷ Contra: LEMKE, Gisele. *O princípio da capacidade contributiva e a tributação incidente sobre a receita bruta*. Pág. 114, ao afirmar que "é equivocado falar-se em isenção do mínimo existencial, como é corrente na doutrina. Isenção é figura legal. Isenta aquele que tem competência para tributar. No caso do mínimo legal, falece competência ao legislador para tal. Não há possibilidade de instituição do tributo nesse limite. A não incidência de tributação sobre o mínimo vital decorre diretamente da Constituição".

Por outro lado, é possível incluir tal princípio no rol dos direitos fundamentais explicitados no art. 5º da Constituição Federal de 88, pois, conforme afirma GISELE LEMKE

*é de primordial importância em nosso sistema a classificação de um direito como fundamental, mormente na categoria dos direitos e garantias individuais. Isso porque estes estão incluídos entre as cláusulas pétreas de nossa constituição (art. 60, §º, IV). E, considerando-se a febre de alterações constitucionais que se tem visto nos últimos anos no Brasil, em que a Constituição é modificada com muito maior facilidade e frequência do que a legislação ordinária, não é difícil entender a relevância das chamadas cláusulas pétreas. Não é demais lembrar, igualmente, que já se falou, há não muito tempo, na exclusão do princípio da capacidade contributiva do Texto Constitucional.*²³⁸

E mais adiante afirma:

No Brasil, o princípio da isonomia consta expressamente do catálogo dos direitos e deveres individuais e coletivos. Aliás, consta do caput do art. 5º. Assim, sendo o princípio da capacidade contributiva, numa de suas facetas, um derivação do princípio da isonomia, aplicável especificamente na área tributária, não pode haver dúvida de que, também de acordo com esse critério, ele é um direito individual. E, como alerta CANOTILHO, o princípio da isonomia é tão importante, que está é tida com uma função de todos os direitos fundamentais.

*No mesmo sentido está HERRERA MOLINA, para quem o princípio da capacidade contributiva é um verdadeiro direito fundamental, pois é modalidade específica, ratione materiae, do direito de igualdade, o qual está relacionado à dignidade da pessoa humana.*²³⁹

De todo o exposto, vê-se que não pode o legislador constitucional derivado, à sua própria conveniência, revogar disposição expressa que assegura a proteção à direito fundamental. De fato, o inciso II do §2º do art. 153 da Constituição Federal de 88 constitui Garantia Fundamental e, por tal

²³⁸ LEMKE, Gisele. *O princípio da capacidade contributiva e a tributação incidente sobre a receita bruta*. Pág. 48.

²³⁹ LEMKE, Gisele. *O princípio da capacidade contributiva e a tributação incidente sobre a receita bruta*. Pág. 56.

razão, se assemelha aos direitos fundamentais, gozando da mesma proteção que possuem as cláusulas pétreas.

Por fim, tendo com pressuposto o pensamento de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, não há contrariedade entre a discriminação feita pelo Constituinte de 88 ao proteger da tributação via imposto sobre a renda e o princípio jurídico da igualdade (isonomia).

Retomando as conclusões de referido autor²⁴⁰, *há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I - a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado* (o que não ocorre no presente caso, pois TODOS os indivíduos acima de 65 anos que se enquadrarem no dispositivo são abarcados por ele); *II – a norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas* (com relação a este critério, pode-se afirmar que é inegável que, com o agravamento das condições somáticas do indivíduo ao atingir certa idade, suas necessidades aumentam significativamente); *III – a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados* (é clara pertinência entre o fator de discrimen e o regime outorgado: mais necessidades, menos tributação); *IV – a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente* (inegável, também, é que a própria Constituição Federal e o ordenamento como um todo proteger o mínimo existencial, a capacidade contributiva e, sobretudo, o princípio da igualdade, do qual os outros dois emanam); *V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita* (a interpretação é sempre ação subjetiva, razão pela qual as desequiparações não assumidas podem ser sempre afastadas, ao se procurar o sentido mais adequado à Constituição).

²⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995. Pág. 47-48.

7 CONCLUSÕES

O presente estudo procurou, dentre as diversas opções teóricas, buscar fundamento para afirmar a inconstitucionalidade do art. 17 da Emenda Constitucional 20 de 1998. De fato, pelo que fora demonstrado, as garantias fundamentais, ao protegerem os direitos fundamentais exemplificados no art. 5º da Constituição Federal, revestem-se do mesmo predicado auferido a eles. Assim, a intangibilidade das cláusulas pétreas, expressa pelo inciso IV do §4º do art. 60 da Lei Maior também se estende às imunidades. Estende-se, sobretudo, porque expressam proteção aos valores mais caros expressos pelo constituinte na Carta de 88.

Dessa forma, não há como negar que a supressão de uma imunidade incide, necessariamente, em constitucionalidade, por afronta a limitação material da Constituição.

O constituinte de 88, ao eleger a não tributação dos proventos de aposentadoria e pensão dos indivíduos com mais de 65 anos, nada mais fez que eleger como valor maior a proteção expressa ao mínimo existencial dos idosos, sensivelmente aumentado em razão das condições naturais do ser humano ao fim de sua vida.

Assim, como expressão da capacidade contributiva no seu caráter negativo, o mínimo vital deriva, igualmente, de princípio maior do ordenamento jurídico pátrio, ou seja, o princípio da igualdade. E, como tal, não pode ser suprimido do Texto pelo legislador constituinte derivado, incidindo tal ato em flagrante inconstitucionalidade.

8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *et alli. Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.

_____. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*. Vol.1. N.º3 junho. Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, 2001.

BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças e à Política Fiscal*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

BARBOSA, Rejane Batista de Souza. *O princípio da Capacidade Contributiva*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná no ano de 2000.

BASTOS, Celso. A Federação e o Sistema Tributário. In: BASTOS, Celso (coord.) *Por uma nova Federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6ªed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CANOTILHO, Jósé Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1983.

_____. *Direito Constitucional*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 1989.

CANTO, Gilberto de Uilhôa. *Temas de Direito Tributário*. Vol. 3. Rio de Janeiro: Alba, 1964.

CARRAZZA, Roque Antônio. A Reforma Tributária e as “Cláusulas Pétreas”. *Revista de Direito Tributário*. Vol .67. São Paulo: Revista dos Tribunais.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *ICMS*. 9ª ed. São Paulo Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre o Fisco e Contribuinte. *In: Revista de direito Tributário*. Vol. 7-8. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

COELHO, Inocêncio Mártires. Limites da Revisão Constitucional. *In: Revista de Direito Público*. N.º 100. São Paulo: Revista dos tribunais, out/dez 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. *O princípio da Capacidade Contributiva*. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional n.º 3, de 1993. *in: Revista de Direito Tributário*. Vol. 62. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

FERREIRA, Pinto. *Teoria Geral do Estado*. V.1. 3ed. São Paulo: Saraiva, 1975.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. Significação e alcance das "cláusulas pétreas". *In: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência política*. N.º 12. São Paulo: Revista dos Tribunais.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

FRANCISCO, José Carlos. *Emendas Constitucionais e Limites Flexíveis*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. *In: FISCHER, Octavio Campos (coord.) Tributos e Direitos Fundamentais.* São Paulo: Dialética, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária.* Belém: CEJUP, 1986.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. O Estatuto do Contribuinte (trad. Adilson Rodrigues Pires). *In: Revista de Direito Tributário.* Vol.70. São Paulo: Revista dos Tribunais.

LEMKE, Gisele. *O princípio da capacidade contributiva e a tributação incidente sobre a receita bruta – uma análise sob a perspectiva do conteúdo do princípio, do seu âmbito de aplicação e dos limites e possibilidades de sua efetivação pelo Poder Judiciário.* Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná no ano de 2001.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución.* 2ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1983.

MACHADO, Sidnei. Há lugar para o Poder Constituinte no Mundo Moderno? *In: Revista da Faculdade de Direito da UFPR.* Vol. 36, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.* 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELO FRANCO, Afonso Arinos de. *Direito Constitucional: teoria das constituições; as Constituições do Brasil.* Rio de Janeiro: Forense, 1976.

MENDES, Gilmar Ferreira. Limites da Revisão: Cláusulas Pétreas ou Garantias de Eternidade – possibilidade jurídica de sua superação. *In: Caderno de Direito Tributário e Finanças públicas.* V. 6 São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. Vol. 2. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1953.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964.

_____. A imunidade tributária e seus novos aspetos. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 34. São Paulo: Dialética, 1998.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e Mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional. *In: Revista de informação legislativa*. Brasília, ano 30, nº 120, out/dez, 1993.

ROCHA, Maria Elisabeth Guimarães Teixeira. As limitações ao Exercício da Reforma Constitucional e a Dupla Revisão. *In: Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 30, n. ° 118, abr. /jun, 1993.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

SILVA FILHO, Derly Barreto. O Poder Constituinte de Revisão e as Cláusulas Pétreas. *In: Revista dos Tribunais*. V. 691. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. *Os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná no ano de 2001.

VIEIRA, José Roberto. *A regra Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.