

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
FACULDADE DE DIREITO DE RECIFE
CURSO DE DOUTORADO EM DIREITO

Manoel Cavalcante de Lima Neto

**DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES COMO
LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR**

Recife(Pe), 2004

Manoel Cavalcante de Lima Neto

**DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES COMO
LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR**

Tese apresentada como requisito à obtenção do Título de Doutor em Direito Público à Comissão Julgadora da Universidade Federal de Pernambuco, sob a orientação do Professor Doutor Raymundo Juliano Rêgo Feitosa.

Recife(Pe), 2004

**Ficha catalográfica preparada pela Seção de Tratamento da
Informação do Serviço de Biblioteca – UFPE**

Lima Neto, Manoel Cavalcante de

Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar / Manoel Cavalcante de Lima Neto. – Recife, 2004.

Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito de Recife – Universidade Federal de Pernambuco, 2004.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa.

1. Direitos fundamentais. 2. Direitos do contribuinte. 3. Limitações ao poder de tributar. I. Título.

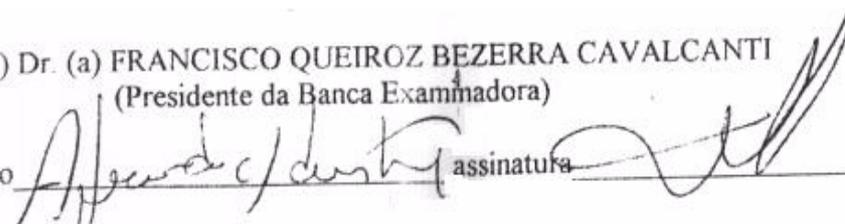
AVALIAÇÃO DA BANCA EXAMINADORA

DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

Manoel Cavalcante de Lima Neto

A Banca examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa em nível de Doutorado e a julgou nos seguintes termos:

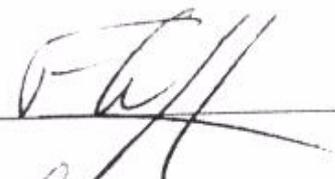
Prof.(a) Dr. (a) FRANCISCO QUEIROZ BEZERRA CAVALCANTI
(Presidente da Banca Examinadora)

Menção APROVADO C/DISTINGUIDO assinatura 

Prof.(a) Dr.(a) FLAMARION TAVARES LEITE
(1º Examinador)

Menção APROVADO C/DISTINGUIDO assinatura 

Prof. (a) Dr. (a) FERNANDO FACURY SCAFF
(2º Examinador)

Menção APROVADO COM DISTINGUIDO assinatura 

Prof. Dr. (a) ANDREAS JOACHIM KRELL
(3º Examinador)

Menção APROVADO COM DISTINGUIDO assinatura 

Prof. Dr. (a) GUSTAVO FERREIRA SANTOS
(4º Examinador)

**Programa de Pós-Grauação em Direito
FDR - CCJUFPE**

Área de Concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Dedico especialmente este trabalho ao meu pai, **Luiz Virgínio da Silva** (*in memoriam*) como um agradecimento pelo esforço empreendido na minha formação cultural e em geral pela cordialidade, incentivo e afeição que sempre me dedicou. À minha mãe, **Maria da Conceição Ferreira da Silva**, pelo muito que recebi e às minhas filhas, **Manoella, Priscilla e Tainá**, na esperança de transmitir o melhor que aprendi.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Dr. **Raymundo Juliano Rêgo Feitosa** pela orientação e sempre pronta atenção e incentivo para o desenvolvimento deste trabalho.

Ao Professor Dr. **Fernando Facury Scaff** pelo estímulo ao estudo do tema abordado e pelas aulas que me fizeram despertar para sua beleza e importância.

Ao **Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas** pela liberação para frequência às aulas e afastamento de um ano para conclusão do Curso de Doutorado, em especial ao Desembargador **José Fernando Lima Souza**, condutor e defensor do procedimento autorizativo para fins de aprimoramento cultural.

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade contribuir para uma construção dos direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar. Para tanto, busca subsídio na teoria genérica dos direitos fundamentais que se acha amplamente consolidada na seara da Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional, extraindo desses ramos do conhecimento conceitos que se mostram aplicáveis na área do Direito Tributário. A conversão afigura-se facilitada, diante do nível elevado de normas de caráter tributário contidas na Constituição Federal, em especial aquelas que formatam as limitações ao poder de tributar. O ponto central do trabalho está no classificar os direitos dos contribuintes como fundamentais mediante a utilização do conceito de direito fundamental no sentido material, autorizado pela abertura constitucionalmente concedida para ampliação dos direitos contidos no catálogo e, em decorrência, atribuir-lhes eficácia jurídica reforçada. Embora carente de uma elaboração mais acurada, essa concepção já encontra amparo doutrinário e assento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Procura-se, assim, evidenciar que o poder de tributar com sede na Constituição, nela própria acha o seu contraponto nos direitos fundamentais dos contribuintes que limitam juridicamente o exercício desse poder de cunho político do Estado. Nessa tarefa, propõe-se uma classificação dos direitos dos contribuintes que tem por foco as disposições do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, de modo a distribuí-los entre os que primordialmente visam proteger a segurança jurídica, a igualdade, a liberdade e a propriedade, considerando essencialmente que no Estado Fiscal o tributo é extraído da atividade privada e que as limitações em forma de direitos tencionam protegê-la contra o excesso que possa invalidá-la, importando na exigência de equilíbrio, de proporcionalidade, entre o poder de tributar e o dever de contribuir.

ABSTRACT

The present piece of work has the goal of contributing to a construction of the contributors's fundamental rights as a limitation of the taxation power. Following this aim, it seeks known elements in the generic theory of the fundamental rights, which is widely consolidated into the General Law Theory, as well into the Constitutional Law, getting from these branches some concepts that can be applicable even into the Tax Law area. The conversion seems to be facilitated by the high level of taxation rules established in the Federal Constitution, specially those that represent the taxation power's limitations. The central point of this work is to classify the contributors's rights as fundamental rights by the use of the fundamental right's concept in its material meaning - what is authorized by the constitutional opening to amplify the rights within and, as a consequence, impute them reinforced lawful efficacy. Although lacking in a more accurate elaboration, this conception already finds doctrinal support and dwell in the Supreme Federal Court's jurisprudence. The great aim is thus searching to show the evidence that the taxation power, based on the Constitution, can find within the weight against itself into the contributors's fundamental rights that form legally bounds to the this State's political power practice. In this way, it is proposed a classification of the contributor's rights that finds its focus on the Constitutional 5th Article's headline dispositions in the manner of distributing them among those rights that specially seek to protect the law security, the equality, the freedom and the property, considering essentially that into the Fiscal State the taxation is provided from the private activity and the limitations shaped as rights intent to protect this activity against excesses that can invalidate it, requiring equilibrium, proportionality, between the Taxation Power and the tax paying duty.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS DO PODER DE TRIBUTAR	17
1.1. Justificação do Poder tributário	17
1.1.1. Poder tributário como poder político do Estado	17
1.1.2. Poder tributário como poder normativo do Estado	18
1.1.3. Poder tributário limitado pela causa do tributo	20
1.1.4. Poder tributário limitado pelos direitos fundamentais	21
1.2. Natureza da imposição tributária	22
1.2.1. Teorias contraprestacionais	22
1.2.2. Teoria da soberania do Estado	24
1.2.3. O pagamento de tributo como dever fundamental	24
1.2.3.1. Conceito de dever fundamental (o dever de pagar tributos)	25
1.2.3.2. Dever de contribuir e obrigação tributária	26
1.2.3.3. O dever fundamental de pagar tributos na ordem constitucional brasileira ..	29
1.3 Relação entre poder tributante e o contribuinte	32
1.3.1 Relação tributária como relação de poder	32
1.3.2 Relação tributária como relação jurídica	33
1.3.3 Relação procedimental (procedimento de imposição)	35
1.3.4 Relação de poder vinculada juridicamente	36
1.4. Poder de tributar, dever de contribuir e natureza da relação entre Estado e Contribuinte no Brasil	38
CAPÍTULO II: ASPECTOS ESSENCIAIS DA TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	43
2.1. Evolução dos direitos fundamentais	43
2.2. Fase de positivação e constitucionalização dos direitos humanos	45

2.3. Justificação e conceito dos direitos humanos. A preferência por direitos fundamentais	47
2.4. Geração de direitos fundamentais	53
2.5. Limitações dos direitos fundamentais	56
2.6. Os direitos fundamentais na Constituição Brasileira de 1988	58
2.6.1. A distinção entre direitos e garantias fundamentais	59
2.6.2. Autonomia dos direitos fundamentais	60
2.6.3. Configuração material dos direitos fundamentais	61
2.7. Dupla dimensão dos direitos fundamentais (subjctiva e objetiva)	65
2.8. Interpretação dos direitos fundamentais	67
2.8.1. Interpretação e aplicação do direito: notas introdutórias	67
2.8.2. A especificidade dos direitos fundamentais para a interpretação	69
2.8.3. Aplicabilidade dos direitos fundamentais	74
2.8.4. Vinculação aos direitos fundamentais	79
2.8.5. Cláusula pétrea - eficácia protetiva	81
2.8.6. A interpretação e aplicação dos direitos fundamentais pelo Poder Judiciário ..	82
2.8.6.1. Direitos e garantias fundamentais do art. 5º da CF	83
2.8.6.2. Função do judiciário no campo dos direitos sociais	84
2.8.6.3. Identificação dos direitos fora do catálogo: fundamentalidade material	87

CAPÍTULO III: DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR	89
3.1. Direitos dos contribuintes nas cartas e declarações de direitos	89
3.2. Configuração do Estado Fiscal	93
3.3. A positivação dos direitos dos contribuintes e a construção dos direitos fundamentais da tributação	94
3.4. Dimensões mais relevantes da categoria dos direitos fundamentais dos contribuintes	97
3.4.1. Fundamentabilidade material	97
3.4.2. Pretensão jurídica individual (ou coletiva): radical subjctivo	103
3.4.3. Função defensiva	104
3.4.4. Proposta de classificação inspirada no art. 5º da Constituição Federal	105
3.5. Direitos à segurança	113

3.5.1. Legalidade tributária	113
3.5.1.1. Principais posições doutrinárias	114
3.5.1.2. Função de defesa da legalidade tributária	116
3.5.1.3. Lançamento tributário e legalidade	117
3.5.1.4. Elementos essenciais dos tributos e conceitos indeterminados	120
3.5.1.5. Redefinição do princípio da legalidade (o controle de constitucionalidade pela administração)	122
3.5.1.6. Exceções ao princípio da legalidade	129
3.5.2. Anterioridade tributária	131
3.5.3. Irretroatividade tributária	135
3.5.4. Princípio da transparência fiscal	136
3.5.5. Reserva de lei para incentivos em matéria tributária	137
3.5.6. Restituição preferencial e imediata no caso de fato gerador presumido	141
3.6. Direitos de igualdade	145
3.6.1. Isonomia tributária	145
3.6.2. Tributação federal uniforme	151
3.6.3. Isonomia nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos servidores públicos	153
3.6.4. Isenção de tributos estaduais e municipais pela União	155
3.6.5. Unidade tributária estadual e municipal	157
3.7. Direitos de liberdade	158
3.7.1. Imunidade recíproca	158
3.7.2. Imunidade dos templos	163
3.7.3. Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos	165
3.7.4. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão	166
3.7.5. Considerações gerais sobre as imunidades	169
3.7.6. Liberdade de tráfego	170
3.8. Direito de propriedade (vedação ao confisco)	174
3.9. Alguns direitos dos contribuintes localizados fora do rol das limitações ao poder tributário	180

3.9.1. Imunidade das instituições beneficentes	180
3.9.2. Livre exercício de trabalho, ofício ou profissão e livre exercício de atividade econômica	184
3.9.3 Capacidade contributiva	186
CONCLUSÃO	196
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	208

INTRODUÇÃO

O trabalho que desenvolvemos pretende demonstrar que os direitos fundamentais conformam um limite à atuação do poder de tributar. Para tanto, começa por investigar as teorias que procuram explicar a natureza do fenômeno tributário desde a sua *justificação* como poder político decorrente da soberania estatal; da sua difusão como poder normativo reduzido a uma das funções legislativas do Estado; da sua limitação pelo conceito de causa do tributo, até a limitação que se defende pelos direitos fundamentais, para reconhecer, enfim, que o poder tributário é um poder inerente ao Estado, em essência político, mas vinculado juridicamente.

O estudo aborda algumas reflexões sobre a *natureza da imposição tributária*, dando início com as teorias contraprestacionais que tencionam em sentido amplo atribuir uma relação de troca entre poder tributante e contribuinte, na medida em que se paga o tributo como consequência de uma prestação em serviços públicos efetuados pelo Estado ou ainda de outras formas, mas sempre relacionadas com uma contrapartida. Parte-se em seguida para enaltecer a compreensão do tributo como consectário da *soberania do Estado* onde o vínculo se estabelece pela sujeição dos cidadãos ao poder estatal ou daqueles que estejam sobre o seu alcance, independentemente de uma relação contraprestacional. Em complemento assume a posição mais recente da doutrina que entende configurar o pagamento do tributo um *dever fundamental* do cidadão. Dever este que em sentido macro importa numa limitação aos direitos fundamentais.

Estuda-se ao final do primeiro capítulo a *natureza da relação* que se firma entre Estado (poder tributante) e o contribuinte (sujeito ao dever). Relação esta que sofre uma evolução que parte de uma concepção de relação de poder com supremacia de fato do Estado perante o contribuinte para uma relação jurídica com feições privadas em que se defende um equilíbrio de forças, representado pela reprodução das características civis na obrigação tributária, como faz o Código Tributário Nacional. Embora justificada pela procura incessante de equilibrar a relação tributária para evitar excessos, acaba-se por reconhecer que o poder de decisão política existe no campo tributário e que se trata em verdade de uma relação de poder vinculada juridicamente.

No segundo capítulo faz-se referência a alguns aspectos da teoria dos direitos fundamentais que servirão de diretriz para a tomada de posição do capítulo seguinte, em especial o conceito material de direitos fundamentais, a fonte de identificação desses direitos que passa em regra para o judiciário, a aplicação imediata e a vinculação que se transporta para todos os órgãos públicos, a distinção entre direitos e garantia, dentre outros.

O capítulo final procura firmar alguns aspectos de uma teoria dos direitos fundamentais dos contribuintes, tendo por referência o conceito material de direitos fundamentais construído pela abertura disposta na Constituição que permite a ampliação do leque de direitos expressamente catalogados no texto constitucional. Mediante a identificação de uma relação de equivalência entre os direitos do catálogo e os direitos dos contribuintes consagrados nas limitações ao poder de tributar, alguns representando a própria versão tributária de direitos individuais, como a legalidade tributária e a isonomia tributária, efetua-se o enquadramento dos direitos dos contribuintes no conceito material de direitos fundamentais. O marco judicial dessa construção jurídica adveio com decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu o princípio da anterioridade como direito fundamental dos contribuintes e chegou a declarar a inconstitucionalidade de emenda constitucional que lhe foi ofensiva. A implicação dessa classificação transporta-se para dotar os direitos dos contribuintes de eficácia jurídica reforçada que importa em aplicabilidade imediata, vinculação dos órgãos públicos, específica forma de interpretação, eficácia protetiva contra reforma constitucional, etc. Na seqüência estuda-se cada um dos direitos fixados no rol das limitações ao poder de tributar, procurando analisar a sua vinculação com os direitos fundamentais e demais aspectos de sua interpretação, além de outros direitos não constantes do rol das limitações, mas constantes no texto da Constituição que foram abordados pela relevância.

A aferição dos direitos fundamentais dos contribuintes, em suma, vem demonstrar efetivamente que eles conformam um amplo quadro de limitações ao poder de tributar e que, apesar das obras existentes e das históricas referências contidas nas primeiras declarações de direitos dos homens, a teorização quanto à vinculação da tributação aos direitos fundamentais está no seu alvorecer.

A tese que desenvolvemos, portanto, tem por finalidade acentuar que o conjunto dos direitos fundamentais garantidos aos contribuintes atua como limite ao poder de tributar,

na medida em que, tanto o poder de exigir o tributo, como as respectivas limitações a esse exercício, possuem sede na Constituição Federal.

Diante da elevada importância dos direitos fundamentais e das consequências que aporta o seu reconhecimento no campo da tributação, o nosso trabalho tenciona dar uma contribuição para o fomento desse debate, que tem chamado atenção dos estudiosos do Direito Tributário Constitucional, e que, com certeza, constitui um dos temas mais relevantes dessa seara do direito, porém, a despeito disso, ainda carece de um adequado desenvolvimento doutrinário.

CAPÍTULO I

FUNDAMENTOS DO PODER DE TRIBUTAR

SUMÁRIO. 1.1. Justificação do poder tributário. 1.1.1. Poder tributário como poder político do Estado (soberania). 1.1.2. Poder tributário como poder normativo do Estado. 1.1.3. Poder tributário limitado pela causa do tributo. 1.1.4. Poder tributário limitado pelos direitos fundamentais. 1.2. Natureza da imposição tributária. 1.2.1. Teorias contraprestacionais. 1.2.2. Teoria da soberania do Estado. 1.2.3. O pagamento de tributo como dever fundamental. 1.2.3.1. Conceito de dever fundamental (o dever de pagar tributos). 1.2.3.2. Dever de contribuir e obrigação tributária. 1.2.3.3. O dever fundamental de pagar tributos na ordem constitucional brasileira. 1.3. Relação entre poder tributante e o contribuinte. 1.3.1. Relação tributária como relação de poder. 1.3.2. Relação tributária como relação jurídica. 1.3.3. Relação de poder vinculada juridicamente. 1.4. Poder de tributar, dever de contribuir e natureza da relação entre Estado e contribuinte no Brasil.

1.1. Justificação do Poder tributário

1.1.1. Poder tributário como poder político do Estado

O estudo do poder tributário comporta uma série de abordagens e não tem conseguido uniformidade doutrinária. Uma via da doutrina insere o poder tributário na parcela típica do poder político do Estado e outra promove uma redução de sua importância, enquanto poder, para entender que representa apenas mais uma das expressões da função normativa do Estado, inexistindo propriamente um poder, mas um exercício de competência previamente atribuída. Resta ainda uma nova teoria que procura elevar a importância da causa na relação tributação, no sentido de que critérios materiais sejam impostos especialmente para limitar a atuação do poder tributário.

A primeira corrente doutrinária disserta que o poder tributário é uma das manifestações mais relevantes do poder político público. É o instrumento que viabiliza a fonte de financiamento mais volumosa do Estado contemporâneo para o desenvolvimento de suas funções, o que lhe concede um lugar especial dentro da categoria do poder político público.¹ Nessa condição, o poder tributário importa na decisão-ação referente à criação de tributos

¹ PRIETO, Luis Maria Cazorla. **El poder tributario en el estado contemporaneo**: un estudio. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981. p. 89.

para financiamento das atividades do Estado, manifestada por organismos que compõem a sua estrutura organizativa e materializados por instrumentos normativos.² A criação dos tributos constitui o conteúdo da decisão-ação extraída do poder tributário enquanto poder político, já a exigibilidade do tributo reside no campo da relação jurídica tributária.³

Antes dessa posição que já se concebe num Estado contemporâneo, destaca-se formulação doutrinária que projeta um conceito unitário de Poder Tributário a encampar tanto a atuação do Poder Legislativo como a do Poder Executivo através da administração pública em matéria tributária. Aliado a isso, a generalidade da doutrina busca fundamentar o poder tributário na soberania política do Estado, constituindo mesmo um conteúdo essencial da soberania, de modo que o tributo consistiria numa prestação que o Estado poderia exigir em razão de seu poder de império como emanção do poder tributário.⁴

1.1.2. Poder tributário como poder normativo do Estado

Uma abordagem diferente expressa a segunda corrente doutrinária à qual fizemos referência. Em tonalidade crítica expõe que ordinariamente a doutrina define o poder de tributar em razão de seu conteúdo, como o poder de criar, aplicar e arrecadar tributos, estabelecendo um conceito unitário por seu conteúdo e autônomo, ou seja, próprio do Direito Tributário. Essa concepção que visualiza de modo único funções distintas do Estado, tem origem anterior à doutrina da repartição de poderes do Estado.⁵

Disserta Bereijo que a generalidade da doutrina identifica a fundamentação do poder de tributar na soberania política do Estado. No entanto, esclarece que esse conceito de soberania para o poder tributário foi importado da teorização do Estado Absoluto. Neste, se procura justificar a soberania pelo conteúdo, como a edição de leis, a imposição de tributos, etc., para destiná-las à competência única do Monarca, afastando-se as demais instâncias que disputavam o poder decorrente do sistema feudal, caracterizado pela sua fragmentação.

² PRIETO, Luis Maria Cazorla. **El poder tributario en el estado contemporaneo**: un estudio. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981. p. 96.

³ PRIETO, Luis Maria Cazorla Prieto. **El poder tributario en el estado contemporaneo**: un estudio. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981. p. 90/91.

⁴ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 202.

⁵ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 201.

Pondera, inclusive, que essa definição do poder tributário inserto na soberania implicava uma finalidade política de resgatar para o Rei a mais expressiva das fontes de tributação.⁶

O autor referenciado critica essa importação de conceito pelo fato de no Estado Absoluto o poder ser atribuído ao soberano de forma ilimitada, revestindo um caráter pessoal, pois o titular da soberania era precisamente o Monarca, o Príncipe. Pondera, contudo, não ser possível transpor essa concepção para o Estado Moderno, nem mesmo se for para fazer radicar a soberania no Estado, seja como *pessoa jurídica*, seja como *ordenamento estatal*. Enquanto pessoa jurídica, com sujeição a direitos e obrigações, o Estado não pode ser considerado soberano, porquanto está submetido às regras do ordenamento jurídico. Já na feição de Estado-ordenamento, objeta-se que a soberania só pode reportar-se a uma pessoa, como o Monarca, pois, quanto ao ordenamento estatal, só é possível averiguar se ele é originário ou derivado, mas não soberano.⁷

A categoria do poder tributário como conceito autônomo, prossegue Bereijo, teve sentido para justificar e demarcar as atribuições do Monarca na teorização do Estado Absoluto. Atualmente não encontra justificção para identificá-lo com a soberania e nem para distingui-lo do poder normativo geral. Assim, o poder tributário é tão-somente um aspecto do poder normativo geral, ou seja, é o poder normativo em matéria tributária, a consequência é a de que ele se dissolve na teoria da produção de normas em sede tributária, é dizer, na teoria das fontes.⁸

Embora o tema do poder tributário não tenha obtido muita atenção no Brasil, colhe-se em Roque Carraza que “as pessoas políticas não possuem poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito)”.⁹ Para o autor indicado, competência é aptidão para criar tributos em abstrato, sendo o seu exercício uma das manifestações da função legislativa e que depois de exercitada desaparece para surgir a capacidade tributária ativa.¹⁰

⁶ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 202, 211/212, *passim*.

⁷ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 213/214. *passim*.

⁸ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 217 e 204.

⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 257.

¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 258 e 261.

1.1.3. O poder tributário limitado pela causa do tributo

Em contraposição à doutrina que faz residir a justificação do poder tributário na soberania do Estado, atribuindo-lhe um caráter autoritário, surge na Itália, por Griziotti, a *teoria causalista* do imposto que busca nos princípios de justiça a legitimação da tributação.¹¹

A doutrina causalista inspira-se nos teólogos e moralistas da Idade Média para afirmar que o poder tributário, para sua legitimação, está submetido a limites postados nos fins sociais que visa alcançar e do interesse que tenciona proteger, descartando-se a legitimidade tão-somente pela força do poder de império do Estado (soberania), para acrescentar a exigência de conteúdo intrínseco.¹²

Em certa medida também representa uma reação ao formalismo exposto na teoria que fundamenta o poder tributário como uma função normativa do Estado, sem referência ao conteúdo da exigência tributária, ao criticar a identificação da causa do tributo apenas na lei, deixando à parte os princípios políticos, econômicos e sociais que inspiram o tributo.¹³

No escólio de Vanoni, apesar de a causa configurar um elemento objetivo da relação jurídica, ela também pode ser visualizada pelo ponto de vista subjetivo, qual seja, pelo ângulo dos sujeitos integrantes dos pólos da relação (Estado e indivíduo), importando, assim, na finalidade prática objetivada na relação.¹⁴

Para o Estado o objetivo é a obtenção de recursos que possam atender a seus respectivos fins; já para o indivíduo, a causa repousa nas vantagens gerais ou particulares que a atividade do Estado possa proporcionar, em seus fins positivos, não deixando de existir quando a atividade estatal não consiga cumprir os objetivos a que se direciona ou até mesmo obtenha resultado inferior ao custo suportado, o que significa manter-se a obrigação do

¹¹ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 206.

¹² BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 207.

¹³ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 207, *passim*.

¹⁴ VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 132.

indivíduo no financiamento das despesas porque abstratamente a atividade deve ser considerada como capaz de realizar os fins visados.¹⁵

1.1.4. Poder de tributar limitado pelos direitos fundamentais

A doutrina que procura interligar os direitos fundamentais ao poder de tributar declara que a alteração da idéia do tributo como relação de poder para a concepção do tributo como relação de direito na feição obrigacional, não modifica substancialmente a origem do poder que se pauta na lei, continuando o discurso do legislador incondicionado e ilimitado.¹⁶

Para os adeptos dessa corrente, como Ricardo Lobo Torres, o poder de tributar surge na Constituição Tributária (art. 145, 153, 156); mas como ele nasce do espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na Declaração dos Direitos Fundamentais¹⁷ e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias,¹⁸ fincando suas raízes nos preceitos constitucionais que asseguram o direito de propriedade e a liberdade de profissões, substrato econômico para incidência da tributação.¹⁹ Nessa linha de pensamento, arremata o autor mencionado que “o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal”.²⁰

A tese implica o submetimento de controle do poder tributário para além duma mera autolimitação no seu exercício. Não é o Estado que se autolimita, mas o espaço aberto na liberdade, sedimentado na propriedade e na livre iniciativa econômica dos cidadãos que autoriza o Estado a tributar. Muda-se, assim, a fonte do nascimento do poder tributário que, de uma mera criação autoritária do Estado, passa para uma concessão dos cidadãos, baseada na constitucionalização do direito de propriedade e da livre iniciativa econômica.

¹⁵ VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 133 e 135.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 47.

¹⁷ Art. 5º da Constituição Federal.

¹⁸ Art. 150 a 152 da Constituição Federal.

¹⁹ Art. 5º, XXII e XXIII, da Constituição Federal.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 20/21.

1.2. Natureza do direito de imposição

A justificativa da imposição tributária exercitada pelo Estado tem sido objeto de controvérsias, cabendo enaltecer algumas correntes de pensamento, em especial aquelas que interligam o poder de tributar a uma contraprestação mediante serviços públicos e outra que afasta a bilateralidade para conferir a fundamentação à soberania, é dizer, o poder de império a que todos os cidadãos estão submetidos, independentemente de prestação específica de serviços.

1.2.1. Teorias contraprestacionais

As doutrinas que revelam um caráter *contraprestacional*, no tocante à natureza do direito ao tributo, expressam idéias que foram manifestadas, de forma dominante, pela maioria dos escritores voltados ao tema, entre o final do século XVIII até o século XIX.²¹ Entre as principais figuram as teorias do preço, do benefício, do reembolso das despesas gerais de produção e do prêmio de seguro.

Para a *teoria do preço*, o pagamento do tributo está relacionado com uma relação de troca, de contraprestação entre o que se paga e o que se recebe em serviço público prestado pelo Estado, somente se justificando pela utilização concreta das utilidades fornecidas pelo ente público. Sem chegar ao ponto da utilidade concreta, mas continuando no aspecto contraprestacional, surge a *teoria do benefício* ao afirmar que o tributo é uma quota paga pelo cidadão para cobrir as despesas públicas, no entanto tal parcela é concedida “em troca da utilidade que o indivíduo retira da utilização dos serviços públicos”.²²

Uma outra corrente de pensamento enxerga o “Estado como um elemento indispensável da produção e vê no imposto a remuneração que o particular produtor deve ao ente público pelo seu concurso na atividade produtora”; é a doutrina do imposto como *reembolso das despesas gerais de produção*. Por fim, aparece a concepção do imposto como

²¹ VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 54.

²² VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 54/55.

prêmio de seguro em que se justifica o pagamento pela garantia contra certos riscos que a atividade pública procura eliminar, mediante a prestação de serviços.²³

Diversas críticas se levantam contra as teorias contraprestacionais, sendo que daremos enfoque apenas a algumas. Numa primeira ordem, chama-se a atenção para as despesas realizadas pelo Estado que sejam *improdutivas* ou até mesmo *prejudiciais* à coletividade. Entendendo-se a idéia central das teorias contraprestacionais como o benefício, ficaria sem justificação o direito de exigir o tributo, por parte do Estado, assim como a obrigação de pagar pelo lado do contribuinte.²⁴

Em outra vertente revela-se a dificuldade de identidade entre pagamento e contraprestação, em face da natureza dos serviços públicos que não permite individualizar precisamente a quantidade usufruída por cada indivíduo, o que se faz notar com os serviços denominados gerais, de cunho indivisível.²⁵ No tocante à função do Estado como mero auxiliar da produção, objeta-se que “o Estado não se limita apenas ao papel de coadjuvante da produção individual e de tutor do consumo privado dos bens produzidos, mas intervém na vida econômica da comunidade nacional ainda no momento da distribuição dos resultados do processo de produção”.²⁶

Em desfecho, pondera Vanoni que a questão central está em identificar a quota de esforço que cada qual deve suportar para a consecução do bem comum, não importando averiguar a quantidade de serviços públicos usufruídos por cada indivíduo para efeito de exigência do preço equivalente ao desfrute, mas estabelecer a parte que deve ser suportada por cada contribuinte, observados “os conceitos políticos, éticos, jurídicos, econômicos, dominantes no Estado e no tempo de que se trate”.²⁷

Segundo Vanoni, na repartição dos encargos referentes às despesas públicas entre os indivíduos componentes do grupo estatal, direcionadas a fixar a parte que cabe, em esforço comum, para cada um contribuir, possui o Estado liberdade no estabelecimento das regras em conformidade com os conceitos dominantes à época, pautado na equidade e na justiça,

²³ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 55/56.

²⁴ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 62.

²⁵ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 67.

²⁶ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 71.

²⁷ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 79.

inexistindo um regramento apriorístico. Para o autor, os princípios *da capacidade contributiva e do benefício* são os que inspiram os sistemas tributários vigentes.²⁸

1.2.2. Teoria da soberania do Estado

No intuito de identificar a natureza do direito de imposição e como decorrência de crítica às teorias contraprestacionais, desenvolveu-se na Alemanha e na Itália a teoria do direito ao tributo como emanção da *soberania do Estado* diante de seus súditos, cujo pagamento não enseja concessão de qualquer vantagem, mas apenas encontra sustentação no vínculo de cidadania.²⁹

Visando superar as dificuldades de justificação da teoria da soberania do Estado, notadamente a tributação de estrangeiros, surgiu a doutrina da *supremacia de fato do Estado* para apontar que o tributo é devido não porque o indivíduo é súdito e membro do Estado, mas por encontrar-se na esfera de ação do seu poder, tendo, em razão disso, que suportar os efeitos da supremacia estatal.³⁰

1.2.3. O pagamento de tributo como dever fundamental

A disciplina dos deveres fundamentais tem recebido diminuto desenvolvimento na doutrina constitucional contemporânea, constituindo um aspecto do escasso desenvolvimento do estudo das situações jurídicas passivas, ou seja, aquelas que representam sujeições, deveres ou obrigações dos particulares. Para o esquecimento doutrinário concorreu decisivamente o fato de terem as atuais constituições da Europa Ocidental sido adotadas em decorrência da queda de regimes totalitários e autoritários, o que acabou por atribuir uma predominância quase absoluta do *status* subjetivo do cidadão.³¹

Como reação aos regimes totalitários e autoritários, procurando evitar que no futuro estes pudessem ser reinstalados por conta de alguma abertura constitucional, procurou-se introduzir nas constituições catálogos de direitos fundamentais, quase que de forma

²⁸ VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 81.

²⁹ VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 88.

³⁰ VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932. p. 93.

³¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 15-17.

exclusiva, na modalidade de direitos fundamentais ou de limitações ao poder que eles traduzem, deixando, na sombra dos direitos fundamentais, a responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas.³²

Demais, o fato de as constituições não colocarem ênfase nos deveres se dá porque, afora os direitos subjetivos consolidados, o restante do texto constitucional e do ordenamento em seu conjunto se mostra no geral como dever ou submissão dos cidadãos ao direito.³³

Como reflexo disso, cabe notar que a Constituição Brasileira coloca os deveres ao lado dos direitos, só que a quase totalidade das previsões refere-se a direitos.³⁴ De regra, os deveres fundamentais têm sido tratados pela dogmática do Direito Constitucional no âmbito dos limites aos direitos fundamentais, o que não tem lhes reservado um tratamento de forma autônoma.

1.2.3.1. Conceito de deveres fundamentais (o dever de pagar tributos)

A doutrina tem enquadrado os deveres fundamentais dentro de uma categoria constitucional própria, posta ao lado e correlativa com os direitos fundamentais, conceituando-os como “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”.³⁵

Os deveres fundamentais, tratados individualmente, encontram fundamento jurídico na própria Constituição, seja de forma expressa ou implícita. Isso não afasta a possibilidade de criação de outros deveres pelo legislador ordinário com natureza de deveres legais.

Com efeito, constata-se que na Constituição Federal do Brasil o *dever de pagar imposto* não se encontra afirmado expressamente, mas a sua pertinência extrai-se

³² NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 17/18.

³³ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 31/32.

³⁴ Art. 5º, da Constituição Federal.

³⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 64.

implicitamente dos aspectos pormenorizados do Sistema Tributário Nacional, assim como dos demais preceitos que conformam o Estado Fiscal.³⁶

O dever de pagar imposto apresenta-se como um dever fundamental que tem a sua disciplina traçada na Constituição, num contraponto com os direitos que ela assegura. É curial que, para consecução de seus objetivos institucionais, o Estado dependa de recursos a serem exigidos dos cidadãos como um meio que pressupõe um modelo típico de Estado que é o Estado Fiscal e direcionado não a todos os cidadãos, mas tão-somente àqueles que possuem capacidade para contribuir.

Admitindo-se que os deveres devem obedecer a uma tipicidade num sentido de recepção constitucional expressa ou implícita,³⁷ releva acentuar que, no âmbito dos deveres, descabe a distinção que é feita entre direitos fundamentais e direitos constitucionais, os primeiros constantes do catálogo e os segundos espriados no texto constitucional. A distinção da eficácia imediata que destaca os direitos fundamentais não tem aplicação para os deveres, de modo que a caracterização dos deveres fundamentais aporta pela referência constitucional.³⁸

1.2.3.2. Dever de contribuir e obrigação tributária

A doutrina da correlação entre direito e dever tem base em posição que o compara com o direito subjetivo e traz por consequência a noção de que não há direitos sem deveres. Chulvi defende, porém, que não há uma correlação necessária entre direitos e deveres estabelecidos na Constituição, mas a autonomia dos deveres não significa uma total desvinculação, já que os deveres gravitam em torno dos direitos e ambas as categorias integram o estatuto constitucional do indivíduo num Estado Democrático de Direito. O que há

³⁶ Na Constituição de Portugal, o dever de pagar impostos também não se apresenta de forma expressa. Já na Constituição espanhola existe referência precisa no art. 31.1. ao definir que todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos, de acordo com sua capacidade econômica e mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que em nenhum caso terá alcance confiscatório.

³⁷ Assim expressa Nabais: “podemos concluir que os deveres fundamentais, ao contrário do que é ou pode ser para os direitos, obedecem ao princípio da tipicidade. O que não quer dizer que tenham de estar expressamente previstos na Constituição”. NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 93.

³⁸ Nesse sentido. CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 43. Esta autora, no entanto, se inclina para o catálogo fechado de deveres consagrados explicitamente pela Constituição. Não estranha por que a Constituição espanhola inscreve com clareza os deveres, inclusive o de contribuir para os gastos públicos, o que não acontece no Brasil. Para classificar o dever de pagar tributos como fundamental, seguimos Nabais que defende o reconhecimento de deveres de forma implícita na Constituição.

é uma correlação entre deveres e poderes administrativos, pois o descumprimento do dever não gera direito cuja realização outro indivíduo possa exigir, mas impõe que o Estado, mediante coação, assim o faça.³⁹

Em razão da instituição de deveres fundamentais nos textos constitucionais, a doutrina tem investigado e identificado, em particular, uma distinção entre o dever fundamental de pagar tributos e a obrigação que deriva desse dever.

A distinção operada de forma geral reflete a compreensão do dever jurídico enquanto um conceito mais amplo e a obrigação jurídica como uma concretização desse dever, embora seja defensável que ambos são espécies de um gênero comum, na medida em que definem comportamentos positivos ou negativos impostos ao indivíduo em benefício de outros sujeitos ou de interesses gerais da comunidade. Desse modo, os *deveres* jurídicos de caráter genérico exigem que se facilite o cumprimento da norma que o institui sem correlação com direitos, mas com poderes estatais, enquanto as *obrigações jurídicas* englobam os comportamentos exigíveis no nível de uma relação jurídica que contém um outro sujeito com capacidade para reclamar o seu cumprimento,⁴⁰ surgindo, no caso do dever de pagar tributos, mediante atos administrativos derivados do exercício do poder estatal que concretizam um dever e uma conduta para cumprimento pela pessoa obrigada, o contribuinte.

O dever de contribuir reflete uma sujeição dos cidadãos ao comando constitucional e ao mesmo tempo implica o reconhecimento de um poder para exigência do dever que se exercita, com observância dos limites constitucionais formais e materiais. É que esse *poder tributário* “visto pelo lado do seu titular activo, consubstancia-se na atribuição ao legislador de um poder – o poder tributário (ou fiscal) para a criação, instituição ou estabelecimento de impostos, isto é, o poder tributário em sentido estrito ou técnico”.⁴¹

De sua vez, a relação tributária decorre do dever de contribuir e se classifica como *obrigação de direito público* na qual o cidadão ocupa o pólo passivo e o Estado o pólo ativo. Para o cidadão, o comando constitucional importa numa situação de sujeição e colaboração

³⁹ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 35.

⁴⁰ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 37/38, *passim*.

⁴¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 269.

com o Estado no sustento dos gastos públicos⁴² e para o Estado, o poder de assegurar o cumprimento do dever em concreto. Em tal situação, o cumprimento do dever se concretiza quase totalmente pelo pagamento do tributo⁴³ que coincide com o objeto da obrigação tributária, formando uma identificação por conteúdo com o dever, ainda que se trate de categorias distintas.

Em síntese, o Estado tem um *poder* de exigir o tributo que corresponde a um *dever fundamental* do cidadão, ambos num plano constitucional e que importa para o cidadão uma forma de sujeição, de posição passiva. Por intermédio da *obrigação tributária*, num plano infraconstitucional, essa posição passiva é concretizada, oportunidade em que se coloca o Estado, enquanto titular do poder, na condição de sujeito ativo da obrigação e a pessoa (física ou jurídica), enquanto sujeito ao dever, na condição de sujeito passivo da mesma obrigação. O pagamento do tributo cumpre o dever e satisfaz a obrigação.

Diante desse quadro surge a indagação: a relação do contribuinte com o Estado é só de dever? Dever fundamental perante a Constituição e dever legal diante da obrigação tributária? Se o dever apresenta-se de forma autônoma e desvinculada de direitos, como em regra se defende, não existe correspondência com direitos. A concepção comum é a de que o dever fundamental de pagar tributos, num sentido amplo, é limitado pelos direitos, mas, diante do seu cumprimento, não se dá a geração de direitos na acepção subjetiva da palavra, que traduziria a faculdade de exigir do Estado a contrapartida do pagamento do tributo em serviços públicos.

Essa contrapartida não prepondera, objeta-se, porque o dever fundamental de pagar tributos ou de contribuir para os gastos públicos comporta um dever de solidariedade.⁴⁴ Mesmo que historicamente haja uma certa consciência social desfavorável a esse dever, por se admitir a tributação como um *peso* ou constituir na sua obtenção como receita uma expressão de *desigualdade* que se dirige contra os que mais possuem riqueza, por outro lado, e no campo da despesa, revela-se a sua função redistributiva endereçada para os que possuem menos na prestação de serviços. Se no Estado Liberal o dever tributário se configurava

⁴² CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 73/74, *passim*.

⁴³ As obrigações acessórias, de um modo geral, podem ser reconduzidas a um dever de colaboração.

⁴⁴ Critério genérico de solidariedade entre os membros da comunidade que decorre por força de uma Constituição mais que normativa, pois constituída de uma ordem de valores. ESCRIBANO, Francisco. **La configuración jurídica del deber de contribuir**. Perfiles constitucionales. Madrid: Editorial Civitas, 1988. p. 210.

eminentemente por um limite às liberdades dos cidadãos, no Estado Social ele está dotado de conteúdo solidário por servir de instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor, atrelando-se a uma finalidade de justiça social,⁴⁵ sem, no entanto, perder as características também de proteção à liberdade.

Diante do que foi exposto, pensamos que, se não há uma correlação do dever de contribuir com o direito à contraprestação, sob o ponto de vista jurídico, pois o fundamento é a solidariedade pautada na capacidade contributiva, resta um direito correlato à manutenção da propriedade privada, donde se extrai o tributo, de modo que nessa relação entre Estado e contribuinte exige-se o respeito às limitações formais e materiais, dispostas na Constituição e demais fontes normativas.⁴⁶

1.2.3.3. O dever fundamental de pagar tributos na ordem constitucional brasileira

A ausência de tratamento do tema dos deveres constitucionais no Brasil e mais precisamente o que se reflete no dever de pagar tributos nos leva a buscar subsídio na doutrina estrangeira para fins de transporte do que compatível como o nosso sistema.

De uma forma geral, o dever fundamental de pagar imposto está centrado no indivíduo; é dizer, numa visão antropocêntrica, que inclui nesse espaço a pessoa jurídica naquilo em que adequado com a sua natureza. Daí representar uma situação jurídica passiva decorrente do poder de tributar, juridicamente controlado, que não se lastreia num Estado Tributário fundado em tributos bilaterais que importam em prestação pelo cidadão e contraprestação pelo Estado.

Na verdade, firma-se por um Estado Fiscal que tem sua principal fonte de receita nos tributos e se apóia na liberdade de atividade econômica e no direito de propriedade, servindo esses direitos de limitação ao poder tributário. Ao mesmo tempo, o dever de contribuir constitui o próprio preço da liberdade, ao evitar a instalação de um Estado Patrimonial, bem como na versão do Estado Social que reflete a solidariedade necessária ao

⁴⁵ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 69/70, passim.

⁴⁶ Sob o ponto de vista político ou econômico, existe uma vinculação racional entre o dever de contribuir e os benefícios gerados pelos serviços públicos. TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 4, abr/jun de 1978. p. 128.

sustento dos gastos públicos a serem empregados como instrumento de política social e econômica do Estado redistribuidor.

O dever fundamental de pagar imposto, com assento constitucional difuso na concepção do Estado Fiscal implantado no Brasil, é concebido como categoria própria,⁴⁷ desatrelada dos direitos fundamentais, porém, ao mesmo tempo, com eles se integrando, na medida em que ambos estruturam a Constituição do Indivíduo, na feição do *status* ativo e também do *status* passivo.

A idéia advinda de uma visão liberal extremada que considerava os deveres como contrários ao Estado de Direito e a outra face contraposta do ideário comunista que relativizava os direitos para conceder primazia aos deveres, na quadra das exigências do Estado Social, parecem não refletir o enquadramento adequado dos deveres fundamentais que reproduzem, sob o manto do princípio da universalidade, que os cidadãos gozam de direitos e estão sujeitos a deveres conformados na Constituição. Isso não quer dizer que haja uma simetria entre direitos e deveres,⁴⁸ mas representa uma fundamentação definida da categoria deveres fundamentais.

Concebemos que na relação de exigência de impostos travam-se simultaneamente uma comunhão e uma colisão de interesses entre o cidadão contribuinte e o Estado. Uma comunhão no sentido de que a estruturação do Estado Fiscal interessa ao cidadão porque permite, pelo livre exercício de atividade econômica e desfrute do direito de propriedade, acumular riquezas sob o preço do pagamento de tributo que seria impensável num Estado Patrimonial, além do fato de que as receitas obtidas pela tributação servem para atender a interesses públicos gerais, comuns ao Estado e ao cidadão.

De outro lado, compõe uma colisão no instante em que o exercício da tributação começa a exceder-se a ponto de ameaçar os direitos de propriedade e livre atividade econômica, expressões da liberdade fiscal, pela elevação da carga tributária que se imprima num dado momento histórico.

⁴⁷ Em regime jurídico semelhante, pondera Canotilho que, ao “lado de deveres conexos com direitos fundamentais, existem também deveres autónomos (ex. art. 103º), dever de pagar impostos...”. CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 519.

⁴⁸ Canotilho refere-se ao fato de ser a “assimetria entre direitos e deveres uma condição necessária de um *estado de liberdade*”. CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 519.

Nesse ponto cabe lançar a advertência daqueles que não enxergam distinção no interesse dos particulares e do Estado, sob o argumento de que o interesse no cumprimento do dever de contribuir com o sustento dos gastos públicos por parte dos cidadãos é um *interesse geral*, pois importa em condição de vida para a comunidade ao permitir o regular funcionamento dos serviços estatais, sendo certo que a administração pública não serve a interesse próprio e sim o da coletividade, o que faz coincidir os fins estatais com os fins individuais.⁴⁹

Mesmo com base nessa idéia, a princípio correta, que fundamenta o dever de contribuir na *solidariedade* e detém amparo substancial no nosso sistema jurídico nos valores constitucionalmente consagrados, não há como afastar a colisão de interesses entre Estado e contribuinte que se reflete cada vez mais pelas exigências jurídica, política e social na justificação para os aumentos da carga tributária, afinal a receita tributária é de natureza derivada e transferida do patrimônio particular para o ente público que exerce o poder de tributar.

Assim, embora não se integrando aos direitos fundamentais envolvidos na relação tributária, o dever de pagar imposto configura uma limitação, em sentido amplo, desses direitos.⁵⁰ Porém, o dever de pagar impostos e não outras figuras tributárias, especialmente aquelas que se assentam na bilateralidade, como a taxa e a contribuição de melhoria.

O dever de pagar impostos se correlaciona com direitos, como a propriedade, liberdade, mas não legitima uma prestação ativa por parte do Estado (a contraprestação), a não ser de uma forma extremamente genérica (política e econômica), porquanto ao Estado cabe incrementar o interesse da comunidade da qual o cidadão faz parte. Talvez essa característica de sujeição passiva sem correlação ativa na prestação direta de serviço tenha facilitado a atuação do Estado sob o ponto de vista político, visto que o cidadão não pode exigir diretamente uma contraprestação em serviço.

Assim, tal conjuntura também conduz a aproximar a relação tributária de uma relação de poder sustentada na idéia de soberania do Estado, suavizada, é verdade, pelo discurso da relação jurídica, em face de sua delimitação pelo Estatuto Jurídico do Estado.

⁴⁹ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 80.

⁵⁰ Esta parece ser a visão de José Casalta Nabais. NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

De fato, o disciplinamento normativo permite o exercício do controle da relação tributária pelas instituições autorizadas, a exemplo da processualização aportada nos âmbitos administrativo e judicial, que se servem das limitações constitucionais formais e materiais e de outros direitos assegurados em legislação inferior, de regra no pertinente à estruturação da obrigação e não no que se refere à destinação e aplicação das receitas advindas dos impostos.

Essa ausência de vinculação normativa da receita de impostos conduz a que se aceite a tributação como dever de solidariedade e que a contrapartida não esteja na prestação de serviços, mas no respeito aos direitos fundamentais como garantia da própria manutenção da propriedade privada.

1.3. Relação entre o poder tributante e o contribuinte

O estudo da relação que envolve a criação e exigência de tributos entre o órgão estatal e o contribuinte, entendido esse conceito no sentido genérico, tem assumido várias feições no plano doutrinário e no decorrer da história, a ponto de uma doutrina identificar a sua natureza como de uma relação de poder; outra defini-la como relação obrigacional; uma terceira entendê-la como relação procedimental e uma quarta como relação de poder juridicamente vinculada. Boa parte do estudo denota uma preocupação com o excesso no exercício do poder tributário e tenta estabelecer mecanismos de proteção aos contribuintes, existindo, atualmente, a positivação de vários desses instrumentos através de regras e princípios, em especial no direito brasileiro.

1.3.1. Relação tributária como relação de poder

A doutrina menciona a relação existente entre Estado e contribuinte, como de poder, ao interpretar a versão de Otto Mayer que identificou na relação jurídica tributária uma relação de poder, fazendo uma equiparação entre o poder de polícia e o poder financeiro que se distinguem apenas pelos fins. Enquanto o primeiro, o poder de polícia, objetiva a manutenção da ordem na comunidade, o poder tributário visa conseguir os meios que lhe são necessários. Explicitando a concepção de Mayer, explica Bereijo que, na opinião do autor alemão, a manifestação do poder tributário não se dá na criação do tributo, mas sim em sua

aplicação concreta e que exatamente por isso se define como uma relação de poder.⁵¹ Revela ainda que Mayer entendia não haver justificação no direito natural para o poder tributário,⁵² pois o dever de pagar tributos era uma “fórmula desprovida de sentido e valor jurídico”, decorrendo daí que *a causa da imposição apenas repousaria no poder de supremacia do Estado*, sendo a atuação do poder público de cunho unilateral no sentido de impor ou obrigar. Contudo, essa ausência de justificação no direito natural não desemboca na falta de proteção para os contribuintes. Exatamente por causa disso a proteção aparece pela exigência de uma maior conexão entre o pagamento de tributo e a lei, notadamente pela necessidade de que esta esclareça taxativamente o fato gerador da obrigação.⁵³

Corrente posterior defende que a supremacia do Estado se configura na elaboração da lei tributária e também em todas as fases da relação tributária, como pensam Schneider y Bühler. Outros, em contrário, pensam que a supremacia só existe quando o Estado, como detentor do poder público, fixa, por intermédio da lei, a pretensão tributária em seu favor (Blumentein, Hensel, Nawiasky).⁵⁴

1.3.2. Relação tributária como relação jurídica

Numa reação à doutrina da relação tributária como relação de poder, surge a construção ofertada pela teoria que desenvolve essa interação com o qualificativo de natureza jurídica. O ponto de partida dessa teorização é o Estado de Direito, onde a administração encontra sua limitação nas regras formuladas pelo direito objetivo, em similaridade com os particulares, e não mais na força absoluta do soberano. É que a teoria da relação de poder não compreende a autolimitação do Estado à lei.⁵⁵

⁵¹ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 238.

⁵² Diferente do que pensava em relação ao poder de polícia que teria como fundamento “o dever geral de não perturbar a ordem pública”. BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 221.

⁵³ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 238.

⁵⁴ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 241.

⁵⁵ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 261.

Para Nawiasky, um dos principais articuladores da teoria da relação tributária como de direito, é preciso distinguir o Estado quando ele representa o titular do ordenamento objetivo, do Estado na qualidade de sujeito de direitos e obrigações. Na condição de titular do direito objetivo, a posição jurídica do Estado é de supremacia, pois está acima de todos os sujeitos de direito, sendo a lei a sua fonte máxima de expressão. Porém, quando posto como sujeito de direitos e obrigações, em que sua forma de expressão é a atividade administrativa, o Estado incorpora uma função jurídica de igualdade com os demais sujeitos de direitos particulares.⁵⁶

O mesmo autor informa que “credor e devedor se encontram na obrigação tributária, formalmente, um em frente do outro, do mesmo modo que ocorre na obrigação privada; ambos os sujeitos, quanto a seus direitos e obrigações, estão determinados igualmente pelas normas do ordenamento jurídico. Daí que quando se fala de igualdade dos sujeitos de direito privado se tem que considerar, da mesma forma, que também na obrigação tributária existe esta igualdade”.⁵⁷

Nessa ordem de idéias, a soberania do Estado só se faz expressar enquanto considerado como titular do ordenamento jurídico. O credor, na obrigação tributária, não pode atuar com liberdade, porquanto os passos da obrigação estão fixados na lei. Em complemento, Hensel acresce o argumento de que “a vontade das partes, tanto do Estado credor como do sujeito particular devedor, aparece substituída pelo pressuposto de fato legal”.⁵⁸

Resolvida a questão sob o ângulo da obrigação material, restava a justificação para situações em que aparece nitidamente um desequilíbrio entre a administração e os contribuintes no que pertine às obrigações formais ou acessórias. Para justificar a sujeição do particular no tocante às obrigações decorrentes dos deveres formais, a doutrina clássica alemã operou a distinção entre direito tributário material e direito tributário formal.

Na relação jurídica material está envolvida a relação de crédito e débito originada com a instauração da obrigação tributária que é uma obrigação legal de direito público,

⁵⁶ H. Nawiasky. *Steurechtliche Grundfragen*. Pfeiffer, München, 1926, p. 20/22, *apud* BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 261.

⁵⁷ NAWIASKY, Hans. **Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario**. Madrid : Instituto de Estudios fiscales, 1982. p. 53.

⁵⁸ A. Hensel. *Diritto Tributario*. Tradução italiana de Dino Jarach. Milão: Giufré, 1956, p. 71/72, *apud* BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 263.

descabendo falar de relação de poder pela fixação de suas medidas na lei.⁵⁹ Na relação jurídica tributária administrativa que engloba uma série de obrigações formais, embora se registre opinião de Nawiasky no sentido de que algumas delas podem se configurar como relação de poder ou sujeição,⁶⁰ contrapõe Hensel para dizer que “também as relações tributárias de Direito Administrativo estão reguladas conforme os princípios do Estado de direito”, estando o interesse fiscal delimitado pelo ordenamento jurídico, sem espaço para discricionariedade ou arbítrio.⁶¹

Anota Alcides Jorge Costa que no Brasil tem sido pacífico o entendimento da relação tributária como relação jurídica, tendo como elemento central a obrigação tributária e que essa concepção foi reproduzida no Código Tributário Nacional sob a influência de Rubens Gomes de Souza.⁶² De feito, o nosso código discrimina a obrigação tributária em título próprio com diversos artigos regulando essa relação.⁶³

1.3.3. Relação procedimental (procedimento de imposição)

Nos últimos anos tem havido um deslocamento de ênfase no estudo do direito tributário, a demonstrar uma virada do enfoque estático da relação jurídica tributária para uma visualização pelo campo dinâmico do procedimento, especialmente na Itália.

No pensamento dessa doutrina, a compreensão do procedimento em conjunto com a noção de relação jurídica tributária, perfazendo-se esta com o acontecimento do pressuposto de fato do tributo, nega efeito substancial para o procedimento. Com efeito, na prevalência da relação jurídica, o procedimento aparece apenas com uma noção formal de conjunto de atos dirigidos a fazer atuar relações jurídicas substanciais e já nascidas sem introdução de outras novas relações.⁶⁴ As suas normas estão classificadas no direito tributário formal.

⁵⁹ NAWIASKY, Hans. **Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario**. Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 1982. p. 265.

⁶⁰ NAWIASKY, Hans. **Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario**. Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 1982. p. 265.

⁶¹ A . Hensel. *Diritto Tributario*. Tradução italiana de Dino Jarach. Milão: Giufre, 1956, p. 5, *apud* BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 266.

⁶² COSTA, Alcides Jorge. Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. In: **Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 31.

⁶³ Título II, a partir do art. 113, da Lei nº 5.172/66.

⁶⁴ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 1976. p. 288.

Os que enfatizam o fenômeno da tributação para o campo do procedimento, que é uma doutrina mais recente, sobretudo italiana (Maffezzoni, Michele, Fantozzi), mas com adeptos em diversos países, a exemplo da Espanha (Perez de Ayala, Matias Cortés), têm compreendido a relação jurídica tributária como apenas mais um dos dogmas tributários e têm valorizado aspectos administrativos do tributo para deslocar o foco de interesse do fato impositivo para o procedimento administrativo, tendo como consequência uma maior atribuição de importância para os atos de concreção da administração, como é o caso dos atos positivos, das omissões, etc. Tal orientação tem procurado valorizar também o que está subjacente às manifestações concretas da administração, ou seja, sua motivação ou causa, cuja doutrina mais recente tem procurado fundamentar no princípio da capacidade contributiva que tem revelado um critério jurídico material de participação dos cidadãos no financiamento dos gastos públicos.⁶⁵ Além disso, a adoção da relação procedimental como exercício da função pública revela a possibilidade de intervenção do particular na formação dos atos administrativos, de forma administrativa ou judicial, significando uma expansão da tutela jurisdicional nesse campo e indica a busca pela imparcialidade da administração pública no Estado moderno.⁶⁶

1.3.4. Relação de poder vinculada juridicamente

Na preocupação doutrinária direcionada à análise do poder tributário e sua relação com os contribuintes, enfatiza Klaus Vogel que a doutrina tributária alemã atual "não vê inconveniente algum em admitir que também a relação jurídica tributária, como toda relação de direito público entre Estado e cidadão, seja considerada como característica própria do Direito público consistente na subordinação do cidadão ao Estado".⁶⁷ Admite, assim, a existência de uma relação de poder, mas, ao mesmo tempo assevera que essa doutrina coincide com o pensamento de Nawiasky quanto "à estrita vinculação jurídica do Estado nesta relação de superioridade, esforçando-se por lograr uma 'igualdade de forças' a mais perfeita

⁶⁵ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 1976. p. 288/290/291.

⁶⁶ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios fiscales, 1976. p. 290, *passim*.

⁶⁷ VOGEL, Klaus. In: NAWIASKY, Hans. **Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982. p. 14.

possível entre as partes quando surjam divergências jurídicas entre Estado e cidadão sobre a existência e montante do crédito tributário”.⁶⁸

Elevando essa vinculação jurídica para o plano constitucional, revela Ricardo Lobo Torres, também com base em doutrina alemã, que o pensamento atual segue para estudar “a relação jurídica tributária a partir do enfoque constitucional e sob a perspectiva do Estado de Direito estremando-a das relações jurídicas de direito privado: a sua definição depende da própria conceituação de Estado”.⁶⁹

Nesse desiderato, a relação tributária encontra-se vinculada aos direitos fundamentais contidos na Constituição que servem de parâmetro para o controle e neutralização da superioridade do Estado.⁷⁰

Concebemos essa vinculação, entretanto, como aquela relacionada ao direito positivo para compreender que a sede do poder de tributar é a Constituição, assim como que esta também constitui a fonte dos direitos fundamentais.

Não há negar que esse posicionamento se afasta do referido por Ricardo Lôbo Torres, autor que com acuidade estruturou doutrina que vincula os direitos humanos à tributação perante o direito brasileiro, enfocando especialmente a proteção dos contribuintes decorrente das imunidades.

A posição adotada, porém, segue a linha que concebe os *direitos fundamentais* na condição de direitos humanos positivados na Constituição que consagra valores essenciais da comunidade política no formato de *direitos positivos*.⁷¹ Nessa óptica e na diretriz encampada por Peces-Barba, a denominação direitos fundamentais pode compreender tanto componentes jurídicos como pressupostos éticos⁷² que têm a sua forma de ingresso na nossa Constituição mediante o reconhecimento no plano normativo de diversos valores, dentre eles o da

⁶⁸ VOGEL, Klaus. In: NAWIASKY, Hans. **Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982. p. XIV.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 199.

⁷⁰ Na opinião de Ricardo Lobo Torres, a relação jurídica tributária nasce por força de lei e no espaço aberto pela liberdade individual, para atuação do poder impositivo estatal. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 199.

⁷¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 180.

⁷² MARTINEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 36/37.

dignidade da pessoa humana, além da cláusula de abertura para a entrada de direitos materialmente fundamentais.

Assim, o poder de tributar nasce na Constituição como decorrência do poder político estatal e se limita juridicamente, numa primeira ordem, pelos direitos e garantias fundamentais, inclusive os explicitamente relacionados com os contribuintes e, numa segunda etapa, pelas demais fontes formais que delinham a obrigação tributária e as outras relações entre o Estado e os contribuintes.

1.4. Poder de tributar, dever de contribuir e natureza da relação entre Estado e contribuinte no sistema jurídico brasileiro

Faremos, neste passo, uma análise crítica das teorias parcialmente expostas, procurando, na medida do possível, colocá-las em confronto com o direito positivo brasileiro e com as figuras tributárias do nosso sistema.

De logo, é preciso deixar claro que as teses reproduzidas foram forjadas no direito estrangeiro e que, embora tenham conotação generalizante em muitas situações, noutras representam interpretação de normas precisas e próprias do ordenamento dos países de seus signatários.

Fixados esses esclarecimentos, começamos por constatar que o *poder de tributar* constitui uma manifestação do poder político que visa ao financiamento das atividades do Estado e expressa a soberania no sentido de que esse poder não está sujeito a outro que lhe é superior, embora seja passível de controle. Com foco no Estado de Direito que se instala no Brasil, parece ingressar com certa facilidade a concepção do poder de tributar como *poder normativo* do Estado e tem sido essa a posição mais difundida na versão de inexistência propriamente de um poder, mas sim de uma competência legislativa em matéria tributária.

Pensamos, contudo, que não há como negar o fenômeno do poder político, de onde se extrai o poder tributário que se manifesta na soberania exercida perante os que estão sob o seu domínio. A particularidade que detém a nossa Constituição Federal de estabelecer detalhadamente a competência para instituição de tributos e distribuí-la entre os entes de

direito público interno não invalida e nem elimina a parcela de poder que existe na criação de tributo. As razões são várias, mas cabe consignar algumas. Não obstante exista limitação para atuação do poder, não há deixar de considerar que implica decisão política do órgão competente, por exemplo: a) a criação de imposto ou contribuição na competência residual; b) a criação do tributo taxa que não está previamente delimitado para alguns fatos geradores listados textualmente; c) a majoração ou redução de tributos, especialmente de impostos; d) a criação de imposto novo ou contribuição diretamente pela Constituição, etc.

Reconhecida a existência do poder político, entendemos que ganha espaço a posição voltada para a concepção de *poder tributário vinculado juridicamente*.⁷³ Recepcionamos essa vinculação como a que se relaciona ao direito positivo para defender que a sede do poder de tributar é a Constituição, assim como que esta também constitui a fonte dos direitos fundamentais. Significa uma espécie de ampliação da teoria da causa que tem o seu enfoque principal na capacidade contributiva, no instante em que a limitação abrange os demais princípios que foram declarados no texto constitucional como fundamentais.

Concebemos ainda que a mudança da relação de poder pautada na soberania para *poder normativo do Estado* faz acentuar o princípio da legalidade da tributação, que já existia na formulação de consentimento, mas não acresce critérios materiais de proteção para o contribuinte. Esses só aparecem com uma concepção material ligada à exigência de capacidade contributiva e mais adiante com os direitos fundamentais como limite.

No pertinente à *natureza da imposição* tributária, temos que as teorias contraprestacionais procuram vincular, da forma mais equânime possível, o pagamento do tributo com a contrapartida em serviços públicos por parte do Estado. Apesar de não ser adequada para justificar a generalidade dos tributos existentes em nosso sistema tributário, guarda pertinência com alguns deles, a exemplo da Taxa e da Contribuição de Melhoria, cuja justificação se dá em nome de um benefício ofertado em contrapartida ao tributo. Por outro

⁷³ Quanto ao poder, acreditamos com Dallari, que “assim como não se pode admiti-lo como estritamente político, não há também como sustentar que seja exclusivamente jurídico”. Sugere o autor, como forma de conciliar essa aparente contradição, a aceitação da existência de *graus de juridicidade*, teoria defendida por Edmond Picard, que implica evolução do direito, desde o estado potencial até o estado positivo variável. DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 113.

ângulo, o imposto não está referenciado a uma prestação estatal e assim enquadra-se dentro de um dever geral de contribuir que coloca em foco não a contraprestação, mas a capacidade econômica para participar dos gastos públicos. A inexistência de contraprestação, no entanto, leva também a aproximar a justificação desse tributo de um vínculo de soberania por supremacia de fato, de mera sujeição, mesmo que juridicamente controlada.⁷⁴

Com efeito, para justificar o pagamento de impostos, pensamos que guarda pertinência com o nosso sistema a teorização de dever fundamental. O dever de contribuir representa uma situação jurídica passiva decorrente do poder de tributar, juridicamente controlado, que está lastreado num Estado Fiscal que tem sua principal fonte de receita nos tributos e se apóia na liberdade de atividade econômica e no direito de propriedade, servindo esses direitos, por excelência, de limitação ao poder tributário. Esse dever não se acha definido expressamente na Constituição, mas consta implicitamente nas normas que detalham o Sistema Tributário nacional.

Ponderamos antes que o poder de tributar decorre do poder político e está juridicamente vinculado. Quando se coloca o foco na *relação que se estabelece entre o Estado e o contribuinte*, depois de criado o tributo, essa posição se mostra acentuada pelo elevado grau de juridicização que acompanha a discriminação da obrigação tributária em nosso ordenamento, o que a destaca como uma relação jurídica. Ambos os sujeitos da relação, Estado e contribuinte, estão limitados pelas regras de direito previamente estabelecidas, tendo como ponto central o fato gerador, expressamente consignado na lei que substitui a vontade das partes e observa o modelo obrigacional civil.

Saindo da feição estática da relação de tributação e passando para a dinâmica, é de se reconhecer que, apesar de boa parte dos deveres tributários instrumentais estar prevista na lei, ela própria denota a desigualdade existente na relação do Estado com os contribuintes, atribuindo poderes ampliados de atuação administrativa, inclusive para aplicar sanção, além de deixar espaço aberto para o poder geral não previamente delimitado da administração, ou seja, aquele em que apenas se apresenta o princípio da legalidade relativa pela preeminência

⁷⁴ As Contribuições, por constituírem espécie diferenciada de tributos, não estão sendo diretamente consideradas nas análises, mesmo que não se dispense a aplicação de alguns dos conceitos adotados. Deixaremos, para um próximo trabalho, o estudo das contribuições e suas respectivas justificações.

de lei, mas não por delimitação de toda atuação da administração. Acrescendo-se ainda a atuação da administração na concretização dos conceitos indeterminados tão presentes na área administrativa e que faz surgir decisões que expressam nítida desigualdade.

Tanto na compreensão da relação tributária do ponto de vista estático, como na versão dinâmica pelo procedimento em que mais está presente o lançamento, mas também existentes outros atos tributários, o reconhecimento de uma parcela de poder de decisão política não importa na ausência de controle de legalidade e constitucionalidade, visto que se constitui num poder juridicamente delimitado.⁷⁵

É preciso enaltecer, portanto, que o controle de legalidade já foi efetivamente ampliado para um sentido amplo de juridicidade e de reserva legal proporcional que envolve a sindicabilidade de exigências tributárias pela observância não apenas da lei, mas dos princípios constitucionais implícitos e explícitos, o que faz permitir o cotejamento das decisões que de início são compostas de um forte teor político ou de aparente discricionariedade administrativa, como representação do exercício de poder, mas que, quando produzidas em concreto, guardam uma formatação jurídica e fornecem o substrato para controle num estado de direito, especialmente o de modelo jurisdicional.

O componente jurídico, assim, aparece com maior nitidez quando a relação de tributação se projeta na forma de obrigação tributária, inspirada na obrigação civil, e que o nosso Código Tributário encampou ao permitir uma precisa vinculação à lei e à obediência por ambas as partes, credor e devedor, além dos limites formais e materiais contidos na Constituição, na condição de direitos e garantias que limitam o exercício do poder tributário. Na parte procedimental, o controle advém com a possibilidade de intervenção do contribuinte para correção do ato administrativo pela impugnação do lançamento e outros atos, somada a exigência de um órgão imparcial para julgamento da controvérsia, além, por evidente, de se poder invocar o judiciário para exame dos conflitos persistentes.

⁷⁵ A relação entre política e direito configura questão complexa de interdependência recíproca, na medida em que se considera o direito como um conjunto de normas ou ordem normativa perante a qual se desenvolve um grupo organizado. A ordem jurídica é produto do poder político e dele depende para fazer valer a força de suas decisões. No entanto, a legitimidade desse poder político acaba por aferir-se pelo direito que o delimita e o transporta de uma relação de força para uma relação jurídica. É dizer, com Bobbio, que só “a referência a um princípio de legitimidade transforma em direito o poder de impor obrigações e um dever de obediência dos destinatários da imposição; só ela transforma uma relação de mera força em relação jurídica”. BOBBIO, Norberto. **O filósofo e a política**. Tradução de César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003. p. 153.

O poder tributário no nosso sistema, em conclusão, deflui de função tipicamente política do Estado, tem sede na Constituição Tributária e está especialmente limitado pelos direitos fundamentais dos contribuintes. Tal poder projeta para o lado do cidadão um dever de pagar tributos que também se limita pelos direitos postos na Constituição, no que se pode aferir, portanto, que a relação entre Estado e contribuinte guarda pertinência com a atuação de um poder juridicamente limitado, permitindo a solução de controvérsias dentro de um nível razoável de equilíbrio de forças.

CAPÍTULO II

ASPECTOS ESSENCIAIS DA TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

SUMÁRIO. 2.1. *Evolução dos direitos fundamentais.* 2.2. *Fase de positivação e constitucionalização dos direitos humanos.* 2.3. *Justificação e conceito dos direitos humanos. A preferência por direitos fundamentais.* 2.4. *Geração de direitos fundamentais.* 2.5. *Limitações dos direitos fundamentais.* 2.6. *Os direitos fundamentais na Constituição Brasileira de 1988.* 2.6.1. *A distinção entre direitos e garantias fundamentais.* 2.6.2. *Autonomia dos direitos fundamentais.* 2.6.3. *Configuração material dos direitos fundamentais.* 2.7. *Dupla dimensão dos direitos fundamentais (subjéctiva e objectiva).* 2.8. *Interpretação dos direitos fundamentais.* 2.8.1. *Interpretação e aplicação do direito - notas introdutórias.* 2.8.2. *A especificidade dos direitos fundamentais para a interpretação.* 2.8.3. *Aplicabilidade dos direitos fundamentais.* 2.8.4. *Vinculação aos direitos fundamentais.* 2.8.5. *Cláusula pétreia - eficácia protetiva.* 2.8.6. *A interpretação e aplicação dos direitos fundamentais pelo Poder Judiciário.* 2.8.6.1. *Direitos e garantias fundamentais do art. 5º da CF.* 2.8.6.2. *Função do judiciário no campo dos direitos sociais.* 2.8.6.3. *Identificação dos direitos fora do catálogo: fundamentalidade material.*

2.1. Evolução dos direitos fundamentais

No período que compreende a antiguidade clássica não se teve uma idéia firmada de direitos do homem, já que a escravidão era recebida como algo natural. No entanto, não houve uma ausência total de percepção da igualdade natural e da idéia de humanidade que se extraiu do pensamento sofisticado ao partir da natureza biológica comum dos homens, sem, contudo, sair do plano filosófico para alcançar o patamar de categoria jurídica.

Remetem-se aos estoicos⁷⁶ algumas idéias sobre igualdade e dignidade do homem, independentemente da sua qualidade de cidadão, concepções que encontraram dificuldade de entendimento à época pelo lastro da instituição escravidão que imperava na cidade ou na república.⁷⁷

⁷⁶ “Muito embora não se trate de pensamento sistemático, o estoicismo organizou-se em torno de algumas idéias centrais, como a unidade moral do ser humano e a dignidade do homem, considerado filho de Zeus e possuidor, em consequência, de direitos inatos e iguais em todas as partes do mundo, não obstante as inúmeras diferenças individuais e grupais”. COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 15.

⁷⁷ CANOTILHO, JJ. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 375.

O pensamento cristão medieval, especialmente o direito natural tomista que fazia distinção entre lei divina, lei natural e lei positiva, abriu espaço para a submissão do direito positivo ao direito natural,⁷⁸ fundado que estava na dignidade da pessoa humana,⁷⁹ na liberdade e igualdade dos homens sem distinção de raça, cor ou cultura, formando, juntamente com as idéias lançadas na filosofia sofística, a denominada pré-história dos direitos humanos.⁸⁰ É também corrente a opinião de que a aparição da idéia de direitos do homem tem lugar na luta dos povos contra o regime feudal e da formação das relações burguesas.⁸¹

A doutrina jusnaturalista abriu caminho para a sedimentação dos direitos humanos, a partir da visão contratualista, ao reconhecer direitos naturais inalienáveis do homem, como o direito à vida, à liberdade, à propriedade que conduziram à defesa da autonomia privada, influenciando decisivamente na criação de uma teoria liberal dos direitos fundamentais na roupagem de direitos de defesa perante o Estado.⁸²

Os homens organizam o Estado segundo a vontade e a razão mediante autovinculação à autoridade,⁸³ preservando um espaço autônomo da liberdade que não pode ser invadido pelo poder. Noutra linha de pensamento, o pacto social fundamenta a liberdade dos cidadãos, ao contrário da doutrina de Hobbes em que os direitos dos cidadãos são outorgados pelo contrato ao soberano que deve protegê-los.⁸⁴

⁷⁸ CANOTILHO, JJ. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 376.

⁷⁹ “O Cristianismo deu uma nova densidade ao conceito de dignidade humana, sobretudo durante a Idade Média, depois de S. Tomás e com a poderosa influência escolástica. O homem é e todos os homens são filhos de Deus, iguais em dignidade, sem distinção de raça, cor ou cultura”. VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p.15

⁸⁰ “Inspirando-se na idéia estoíca de fraternidade entre os homens, a religião cristã introduziu uma nova visão da dignidade humana. Esta, conforme observou Etcheverry S, J., perdeu aquela dimensão *quantitativa* que possuía no mundo antigo, deixando de ser uma honraria ou distinção proveniente da própria situação social de cada indivíduo (cidadão livre, filho de uma família ilustre, membro de uma casta privilegiada, etc.), e adquiriu uma dimensão qualitativa, no sentido de que nenhum indivíduo possuiria maior ou menor grau de dignidade frente aos demais, mas todos manifestariam uma idêntica estrutura espiritual”. RABENHORST, Eduardo Ramalho. **Dignidade Humana e Moralidade Democrática**. Brasília: Brasília Jurídica, 2001. p. 25.

⁸¹ É também corrente a opinião de que a aparição da idéia de direitos do homem tem lugar na luta dos povos contra o regime feudal e na formação das relações burguesas. LUÑO, Antonio E. Perez. **Derechos Humanos, Estado de Direito y Constitución**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 1991. p. 23.

⁸² CANOTILHO, JJ. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 378.

⁸³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 41.

⁸⁴ CANOTILHO, JJ. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 378.

A par das concepções filosóficas e jurídicas que antecedem o reconhecimento dos direitos fundamentais e formam sua pré-história, menciona-se um outro aspecto de cunho historicista decorrente de condições históricas objetivas que demonstram a contradição entre o regime da monarquia absoluta em relação a uma sociedade que compunha um novo perfil com tendência para expansão comercial e cultural, revelando que a introdução de uma nova e revolucionária idéia de direito não apresenta apenas inspiração de natureza filosófica ou idealista, mas também faz eclodir condicionamentos reais ou históricos firmados nas reivindicações e lutas para conquista dos direitos⁸⁵ que afinal vieram a aflorar nas Declarações de Direitos e posteriormente nas Constituições.

É dizer, com Bobbio, que “os direitos do homem são direitos históricos, que emergem gradualmente das lutas que o homem trava por sua própria emancipação e das transformações das condições de vida que essas lutas produzem”.⁸⁶

2.2. Fase de positivação e constitucionalização dos direitos humanos

A fase que envolve a positivação dos direitos humanos é marcada pelas Cartas e Declarações de Direitos, em especial a *Magna Charta Libertatum*, firmada no século XIII pelo Rei João Sem-Terra e pelos Bispos e Barões ingleses, em que se estabeleceu o devido processo legal contra restrições à liberdade e propriedade dos nobres ingleses, mas, apesar de tratar-se de um privilégio estamental direcionado a uma classe específica,⁸⁷ cumpriu função ampliativa e incorporou-se como direito de todo cidadão inglês.⁸⁸

Mais adiante, no Século XVII, destacam-se as declarações de direitos dos ingleses, a *Petition of Rights*, de 1628 e a *Bill of Rights*, de 1689, através das quais se consolidaram a evolução das liberdades e privilégios estamentais para liberdades genéricas dos cidadãos ingleses, mas que ainda não representam o nascimento dos direitos fundamentais

⁸⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 176/177.

⁸⁶ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992. p. 32.

⁸⁷ A Magna Carta constituiu uma “convenção passada entre o monarca e os barões feudais, pela qual se lhes reconheciam certos foros, isto é, privilégios especiais”. COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 75.

⁸⁸ CANOTILHO, JJ. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 377.

pela ausência de vinculação do parlamento, apesar do estabelecimento de limitações precisas ao poder do monarca.⁸⁹

A fase de constitucionalização dos direitos humanos tem seu ponto inicial na Declaração de Direitos do povo da Virgínia que influenciou as demais declarações americanas, incorporando-se os direitos e liberdades nela fixados à Constituição de 1787.⁹⁰ Outro documento de importância crucial e que disputa a primariedade dos direitos fundamentais é a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, gerada pela Revolução Francesa que absorveu uma aspiração mais universal e abstrata do que as pragmáticas declarações americanas, anotando-se, no entanto, uma relação de reciprocidade na influência do movimento francês sobre o americano e vice-versa.⁹¹

A tendência universalizante da Declaração Francesa influenciou a constitucionalização dos direitos e liberdades fundamentais nas constituições do século XIX, pois, ao contrário dos americanos, os revolucionários de 1789 “julgavam-se apóstolos de um novo mundo, a ser anunciado a todos os povos e em todos os tempos vindouros”.⁹²

No quadro evolutivo dos direitos humanos e de sua consagração nas declarações de direitos, identifica-se, com Bobbio, uma *primeira* fase na obra dos filósofos que formataram a idéia de que o homem, enquanto tal, tem direitos por natureza que ninguém e nem mesmo o Estado pode subtrair, mas, enquanto teoria filosófica, é expressão do pensamento individual, com teor universal no tocante ao conteúdo desde que se dirige a um homem racional, fora do espaço e do tempo, somente adquirindo feição de um sistema de direitos quando tais teorias são reconhecidas por um legislador como nas Declarações de Direitos Americanas e na decorrente da Revolução Francesa; uma *segunda fase* aparece na transposição do direito pensado para o realizado, no instante em que os direitos são protegidos e assumem a configuração de direitos positivos que valem dentro de um determinado Estado

⁸⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados., 1998. p. 44.

⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 44.

⁹¹ “Incontestável a influência da doutrina iluminista francesa, especialmente de Rousseau e Montesquieu, sobre os revolucionários americanos, levando à consagração, na Constituição Americana de 1787, do princípio democrático e da teoria da separação dos poderes”. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 45. “Grande foi a influência exercida, no espírito dos homens que puseram fim ao *Ancien Régime*, pelas declarações de direitos norte-americanas, notadamente a do Estado da Virgínia”. COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 142.

⁹² COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 128.

que os reconhece; uma *terceira fase* é realçada com a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948, quando a afirmação dos direitos é de um mesmo modo universal e positiva, na medida em que os destinatários não são apenas os cidadãos de um determinado Estado e devem ser efetivamente protegidos.⁹³

Numa análise conclusiva, expressa Bobbio que “os direitos do homem nascem como direitos naturais universais, desenvolvem-se como direitos positivos particulares, para finalmente encontrarem sua plena realização como direitos positivos universais”.⁹⁴

2.3. Justificação e conceito dos direitos humanos. A preferência por direitos fundamentais

No estudo dos direitos humanos, de forma genérica, um dos temas mais controversos é o da sua fundamentação, ou seja, da identificação de sua fonte primária. Nessa tarefa se tem referenciado que a busca de uma justificação racional para tais direitos interfere no conceito empregado; é dizer, o conceito de direitos humanos fundamentais não pode ficar separado do tema do seu fundamento.⁹⁵ Esse, por sua vez, apesar das controvérsias doutrinárias,⁹⁶ mantém o interesse em seu debate, cujos argumentos repercutem na ordem prática.⁹⁷

Em regra, a discussão paira sobre a fundamentação jusnaturalista, historicista, ética e positivista. A *fundamentação jusnaturalista* é a que detém maior tradição histórica, caracterizando-se pela distinção entre direito natural e direito positivo e pela superioridade do direito natural sobre o positivo. Com essa concepção ressaltam-se duas formas de

⁹³ BOBBIO, Norberto. Presente e Futuro dos Direitos do Homem. In: **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992. p. 29/30.

⁹⁴ BOBBIO, Norberto. Presente e Futuro dos Direitos do Homem. In: **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992. p. 30.

⁹⁵ FERNANDEZ, Eusebio. **Teoría de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991. p. 82.

⁹⁶ Bobbio escreve que “apesar da crise dos fundamentos, a maior parte dos governos existentes proclamou pela primeira vez, nessas décadas, uma Declaração Universal dos Direitos do Homem”, concluindo que o “problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de justificá-los, mas o de protegê-los. Trata-se de um problema não filosófico, mas político.” BOBBIO, Norberto. Sobre os fundamentos dos direitos do homem. In **A era dos direitos**; tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992. p. 24. Em outra alusão acresce que “o problema que temos diante de nós não é filosófico, mas jurídico e, num sentido mais amplo, político”. BOBBIO, Norberto. **Presente y porvenir de los derechos humanos**. Anuario de derechos humanos 1981. Madrid: Instituto de Derechos Humanos, 1982. p. 9.

⁹⁷ LUÑO, Antonio E. Perez. **Derechos Humanos, Estado de Direito y Constitución**. 4.ed.. Madrid: Tecnos, 1991. p. 176.

jusnaturalismo. O tradicional, jusnaturalismo ontológico, que defende a existência de direitos inerentes ao ser humano, anteriores e superiores às leis escritas e que devem ser apenas reconhecidos e não outorgados e que os direitos são de natureza comum e universal para todos os homens; e o mais atenuado, jusnaturalismo deontológico, que também assevera a justificação dos direitos humanos no direito natural que, além de conformar uma ordem jurídica diferente daquela concernente ao direito positivo, representa princípios jurídicos suprapositivos e objetivamente válidos, espécies de normas gerais decorrentes da natureza humana.⁹⁸ Alguns autores, porém, não concordam com a universalidade e imutabilidade do direito natural, mesmo defendendo a sua origem do direito natural, mas que esse sistema encontra-se em trânsito na historicidade do homem.⁹⁹

De seu lado, a *fundamentação historicista* revela que os direitos humanos são variáveis e relativos em cada contexto histórico de acordo com o desenvolvimento da sociedade, pois sua justificação está nas necessidades humanas e nas possibilidades de satisfazê-las dentro da sociedade, isto é, nos valores constituídos numa comunidade histórica concreta.¹⁰⁰ É como externa Bobbio ao dizer que “os direitos do homem constituem uma classe variável, como a história destes últimos séculos demonstra suficientemente. O elenco dos direitos dos homens se modificou e continua a se modificar, com a mudança das condições históricas, ou seja, dos carecimentos e dos interesses, das classes no poder, dos meios disponíveis para a realização dos mesmos, das transformações técnicas, etc.”.¹⁰¹

A *fundamentação ética*, todavia, declara que a origem e o fundamento dos direitos humanos não são jurídicos, mas prévios, o que significa dizer que o direito positivo não cria os direitos humanos, tão-somente os reconhece e projeta a sua transformação em normas jurídicas. O fundamento, assim, assume o caráter ético-valorativo que gira em torno das exigências derivadas da idéia de dignidade da pessoa humana.¹⁰² Demais, Eusebio Fernandez entende como direitos morais a síntese entre os direitos humanos concebidos como exigências éticas ou valores e os direitos humanos concebidos em paralelo como direitos. O qualificativo moral representa tanto a idéia de fundamentação ética como uma limitação em número e

⁹⁸ É o caso de Luis Legaz de Lacambra e Antonio Enrique Pérez Luño, conforme menção de Eusebio Fernandez. FERNANDEZ, Eusebio. **Teoria de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991. p. 93/94.

⁹⁹ FERNANDEZ, Eusebio. **Teoria de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991. p. 95.

¹⁰⁰ FERNANDEZ, Eusebio. **Teoria de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991. p. 100/101.

¹⁰¹ BOBBIO, Norberto. Sobre os fundamentos dos direitos do homem. In: **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992. p. 18.

¹⁰² FERNANDEZ, Eusebio. **Teoria de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991. p. 107.

conteúdo dos direitos que se podem compreender no conceito de direitos humanos, pois somente os direitos ligados à idéia de dignidade da pessoa humana podem ser considerados fundamentais. O substantivo direito, porém, reflete a idéia de que os direitos humanos estão focados entre as exigências éticas e o direito positivo e que a sua autêntica realização depende da incorporação no ordenamento jurídico.¹⁰³

Outra forma de fundamentação dos direitos humanos é a reproduzida pelo *positivismo jurídico* para o qual Peces-Barba sublinha a versão prática ou imprópria e teórica ou própria.¹⁰⁴ A primeira, o positivismo impróprio, demonstra uma falta de interesse para enfrentar o tema da justificação¹⁰⁵ e concentra sua atenção nos aspectos práticos e técnicos sobre as fontes ou garantias, além de uma certa crença na impossibilidade de fundamentar os direitos humanos; e a segunda, o positivismo próprio, faz entender que os direitos só existem mediante criação do direito positivo, sem levar em conta as dimensões éticas prévias formadoras da idéia de direitos humanos, isto é, eles são expressão do soberano e da vontade geral.¹⁰⁶

Com efeito, todas as formas de fundamentação dos direitos humanos que foram esplanadas recebem críticas doutrinárias. Para a *fundamentação jusnaturalista*, aparece a objeção de que os direitos naturais somente podem ser considerados autênticos direitos em sentido técnico-jurídico quando se encontram reconhecidos numa norma jurídica de direito positivo,¹⁰⁷ ou, em complemento, que se promove uma confusão entre a moralidade da qual se permite extrair pretensões justificadas com o direito que requer um ordenamento coativo e eficaz, já que enquanto não incorporados ao direito positivo, os valores, interesse e pretensões “são expressão de um espírito sem força”.¹⁰⁸

Quanto à *fundamentação historicista* objeta-se que as variações históricas são importantes em relação aos direitos civis, políticos, econômico-sociais e culturais, mas não

¹⁰³ FERNANDEZ, Eusebio. **Teoria de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991. p. 108/109.

¹⁰⁴ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 53.

¹⁰⁵ Como faz Bobbio, ao considerar o problema do fundamento dos direitos humanos não como inexistente, mas resolvido pela Declaração Universal de Direitos dos Homens. BOBBIO, Norberto. Presente e futuro dos direitos do homem. In: **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992. p. 25/26.

¹⁰⁶ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 55.

¹⁰⁷ FERNANDEZ, Eusebio. **Teoria de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991. p. 95.

¹⁰⁸ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 42/43.

são em relação aos direitos da pessoa, como no caso da vida, da integridade física e moral que possuem um substrato permanente. Além do mais a teoria não encontra resposta satisfatória para a indagação de como os direitos humanos, na condição de fundamentais, podem ser ao mesmo tempo relativos.¹⁰⁹

No tocante aos à *fundamentação ética* pautada nos direitos morais, Peces-Barba faz a crítica de que é difícil distinguir direitos morais do conceito de direitos naturais como tenta fazer Eusebio Fernandez. Para tanto, aduz que a origem da terminologia é anglo-saxã e que os próprios autores daquela cultura jurídica, como Hart e Dworkin, identificam os termos, chegando esse último a ponderar que a teoria se baseia nos conceitos que são naturais, no sentido de que eles não são produtos da legislação, convenção ou contrato hipotético, ao tempo em que assevera ter evitado a denominação direito natural por razões práticas e utilitárias, visto que muitas pessoas fazem associações metafísicas que a desqualificam. Assim, as razões que desaconselham utilizar a terminologia direitos naturais aplicam-se para os direitos morais.¹¹⁰

Como crítica à *fundamentação positivista*, alude-se que o positivismo teórico ou próprio supõe a destruição da idéia de direitos humanos e que conduz ao totalitarismo quando comete ao soberano o poder de fixar livremente os direitos e dizer o que é justo ou injusto; já o positivismo prático ou impróprio esvazia o conteúdo dos direitos e rejeita a possibilidade de conhecer os seus fundamentos ou mesmo o conceito teórico que se liga ao fundamento, representando, em verdade, um empirismo que perde de vista a razão de ser das técnicas que na prática utiliza ou, quando muito, aceita a possibilidade de múltiplas fundamentações.¹¹¹

Interligado ao fundamento dos direitos humanos está o tema do *conceito*. Distintas palavras expressam o conceito de direitos humanos: direitos naturais, direitos públicos subjetivos, liberdades públicas, direitos morais, direitos fundamentais, direitos individuais, direitos dos cidadãos, etc. Cada uma delas possui raízes culturais e influências advindas de

¹⁰⁹ FERNANDEZ, Eusebio. **Teoria de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991. p. 102/103.

¹¹⁰ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 34.

¹¹¹ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III., 1999. p. 57.

contextos históricos, de ideologias, posições científicas, filosóficas, etc., além de estarem conectadas à cultura individualista e antropocêntrica de mundo moderno.¹¹²

A doutrina jurídica que mais teve relevância na construção da teoria dos direitos fundamentais foi a de cunho jusnaturalista ao conceber direitos inalienáveis do homem, como o direito à vida, à liberdade, à propriedade, a formar um campo de autonomia privada que não deveria ser objeto de intervenção do Estado. Nesse sentido, os direitos humanos não são criados, mas tão-somente reconhecidos e declarados pelo Estado, como na situação concreta das declarações de direitos.

A expressão *direito natural* pressupõe um direito prévio ao poder e ao direito positivo e que, como direito natural, é descoberto pela razão humana e tem uma dimensão jurídica limitadora da atuação do soberano, representando, ademais, uma concepção racionalista abstrata que prescinde da história e da realidade social para identificar os direitos.¹¹³

A denominação *direitos públicos subjetivos*, por seu turno, consagra uma sistematização dos direitos das pessoas diante do Estado que teve elaboração dogmática na Alemanha como uma reação ao direito natural, baseada na idéia de que “todos os direitos subjetivos públicos fundamentam-se na organização estadual”.¹¹⁴ Tencionou, portanto, condicionar os direitos humanos num espaço estritamente regido pelo direito positivo e à margem de contaminações ideológicas jusnaturalistas,¹¹⁵ caracterizando-se como uma forma de limite ao poder numa construção apropriada para o Estado liberal.

Liberdades públicas tem sido uma outra forma de designar os direitos humanos. A terminologia tem fonte na doutrina francesa e, à semelhança da teoria dos direitos públicos subjetivos, representa uma dimensão positivista contrária à ambigüidade do termo direitos do homem, de origem revolucionária que, com a modernidade, passou a traduzir os direitos individuais.¹¹⁶ “As liberdades estariam ligadas ao *status negativus* e através delas visa-se

¹¹² MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 22.

¹¹³ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 26.

¹¹⁴ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. (Direitos Fundamentais). 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 56.

¹¹⁵ LUÑO, Antonio E. Perez. **Derechos Humanos, Estado de Direito y Constitución**. 4. ed.. Madrid: Tecnos, 1991. p. 33.

¹¹⁶ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 29.

defender a esfera dos cidadãos perante a intervenção do Estado”,¹¹⁷ deixando de abranger os direitos correspondentes aos direitos políticos e sociais.

A referência feita aos *direitos morais*, porém, tem origem na cultura anglo-saxã que concebe o direito como pertencente ao indivíduo em que as regras morais não se limitam a prescrever condutas, mas constituem uma espécie de propriedade moral dos indivíduos que as detêm pela condição de indivíduos.¹¹⁸ Além de não haver tradução própria para o espanhol, justificação que também serve para o português, como já referido, as impropriedades referentes à concepção direitos naturais imputam-se também para os chamados direitos morais.

Por fim, *direitos fundamentais* tem sido a terminologia preferida dos juristas para designar os direitos humanos positivados nas constituições estatais, em nível interno, e a aceção direitos humanos, para os direitos definidos em convenções internacionais.¹¹⁹ No atual quadro histórico, aflora relativo consenso doutrinário onde se tem entendido que os direitos fundamentais são aqueles consagrados nas constituições dos países e que conformam valores essenciais à dignidade da pessoa humana que devem ser “não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados”¹²⁰ numa determinada comunidade política. Nessa vertente são *direitos positivos*¹²¹ que refletem uma idéia de homem formada pela consciência universal, objeto de construção no decorrer dos tempos e que estão sedimentados na cultura das sociedades.¹²²

Frente às denominações anteriormente mencionadas que possuem ligação com os direitos fundamentais, alude-se a que define os direitos humanos como *direitos fundamentais* que permite condensar componentes éticos e jurídicos, na medida em que a aceção “direitos naturais” ou “direitos morais” mutila os direitos humanos de sua faceta jurídico-positiva,

¹¹⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 389.

¹¹⁸ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 32.

¹¹⁹ LUÑO, Antonio E. Perez. **Derechos Humanos, Estado de Direito y Constitución**. 4. ed.. Madrid: Tecnos, 1991. p. 31.

¹²⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 182.

¹²¹ José Afonso da Silva nega o caráter natural de tais direitos, para enfatizar que eles são direitos positivos, fundamentados nas relações sociais materiais em determinado momento histórico. Essa historicidade rechaça a idéia de que eles representam apenas a vontade do Estado e os coloca no campo político da soberania popular. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 180.

¹²² VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 85.

enquanto a designação direitos públicos subjetivos ou liberdades públicas, pela estrita conexão com o direito positivo, pode perder de vista a dimensão moral, daí que a proximidade com o termo direitos humanos, salvando sua ambigüidade, permita o uso dos direitos fundamentais de forma aberta à uma dimensão ética que se mostra fechada por excessiva orientação constitucionalista.¹²³

A conexão para o ingresso de valores representativos de uma dimensão ética encontra-se na nossa Constituição pelo reconhecimento normativo de vários desses valores, dentre eles o que impõe o respeito à dignidade da pessoa humana¹²⁴ e da cláusula de abertura que permite a consagração como fundamentais de direitos não expressos em seu texto, mas que sejam decorrentes do regime e princípios adotados ou dos tratados e convenções internacionais de que o Brasil fizer parte.¹²⁵

2.4. Geração de direitos fundamentais

A denominação de direitos fundamentais aplica-se para os *derechos humanos positivados* na Constituição de determinado Estado, enquanto o termo *derechos humanos*, em sentido genérico, guarda relação com os documentos de direito internacional que reconhecem direitos independentemente de positivação, objetivando uma validade universal de caráter supranacional.¹²⁶

A partir da recepção nas primeiras constituições, os direitos fundamentais passaram por mudanças históricas que refletem dimensões diferentes de conteúdo e de eficácia. Fala-se na existência de três gerações de direitos.¹²⁷

¹²³ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999. p. 36/37.

¹²⁴ Art. 1º, III, da Constituição Federal.

¹²⁵ Art. 5º, § 2º, da Constituição Federal.

¹²⁶ Perez Luño afirma existir uma tendência para reservar a denominação “direitos fundamentais” para os direitos humanos positivados em nível interno, enquanto a expressão “direitos humanos” tem sido mais usual no plano das declarações e convenções internacionais. LUÑO, Antonio E. Perez. **Derechos Humanos, Estado de Direito y Constitución**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 1991. p. 31. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 31.

¹²⁷ Apontam-se também como três fases onde se afirmam primeiro os direitos de liberdade, aqueles que limitam o poder; segundo os direitos políticos que reconhecem uma liberdade como autonomia a representar uma participação generalizada dos membros da comunidade no poder político; e por terceiro os direitos sociais que revelam novas exigências de modo a assegurar bem-estar e igualdade não apenas formal, ou seja, a busca de uma liberdade através ou por meio do Estado. BOBBIO, Norberto. **Presente e Futuro dos Direitos do Homem. A era dos direitos**; tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992. p. 32/33.

Os direitos fundamentais de *primeira geração* apresentam-se como direitos do indivíduo diante do Estado, forjados como direitos de defesa a marcar uma área de não-intervenção estatal na esfera individual.¹²⁸ Configuram direitos de caráter negativo que exigem uma abstenção do Estado e não uma conduta de ordem positiva. Destacam-se, nesse particular, os direitos à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei, com complemento das liberdades de expressão coletiva, imprensa, manifestação, associação, etc., e pelos direitos de participação política, como o direito de votar e ser votado, a revelar a ligação dos direitos fundamentais com a democracia, além do direito de igualdade formal perante a lei e de algumas garantias processuais, a exemplo do devido processo legal, do *Habeas corpus* e do direito de petição.¹²⁹

Os direitos fundamentais de *segunda geração* surgem da constatação de que a igualdade e liberdade formais consolidadas no Estado liberal não eram suficientes para assegurar o efetivo exercício dos direitos positivados, notadamente pelos problemas econômicos e sociais advindos da industrialização e que fez impulsionar elevados movimentos de reivindicação e reconhecimento de direitos de conteúdo diverso daqueles de mera abstenção, pautados pelo *status negativus*, para exigir-se posição ativa, de cunho positivo por parte do Estado. “São os direitos sociais, culturais, econômicos bem como os direitos coletivos ou de coletividades, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado Social”.¹³⁰

Nesse contexto, as constituições outorgaram direitos de assistência social, saúde, educação, trabalho, etc., denotando uma forma de transição das liberdades formais abstratas para as liberdades materiais concretas. Em paralelo aos direitos caracterizados por prestações positivas, que fornecem a linha divisória dos direitos de segunda geração, também estão inseridas as mencionadas *liberdades sociais*, a exemplo do direito de greve, da liberdade de sindicalização, dos direitos dos trabalhadores, etc.¹³¹ Os direitos dessa geração, apesar da conotação diferenciada, têm por titular o indivíduo.

Os direitos fundamentais de *terceira geração* (de solidariedade e fraternidade) apontam para a proteção da coletividade, de grupos humanos como a família, a nação, saindo

¹²⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 517.

¹²⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 48.

¹³⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 518.

¹³¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 49/50.

da dimensão individualista das outras duas gerações para conceder uma titularidade difusa. Dentre estes estão o direito ao meio ambiente, à paz, à autodeterminação dos povos, etc.¹³²

Diante do fenômeno da universalização dos direitos fundamentais representativos de uma globalização política, fala-se numa *quarta geração* de direitos que correspondem à última fase de institucionalização do Estado Social, com a afirmação dos direitos à democracia, à informação e ao pluralismo.¹³³

Com efeito, o conceito de direitos fundamentais historicamente surge ligado à idéia de Direito Liberal, de onde extrai primeiramente a posição individualista abstrata e o primado da liberdade, da segurança e da propriedade, basicamente formada nos séculos XVIII e XIX.¹³⁴

No século seguinte é que se dá a transição do Estado Liberal para o Social em que se enfatizam os direitos econômicos, sociais e culturais, passando a incluir no espectro dos direitos fundamentais não só a liberdade autonomia, mas essencialmente a liberdade participação que se confere também pela ampliação dos direitos políticos e pela tendência de universalização dos direitos do homem aliada ao fenômeno da universalização da Constituição.¹³⁵

Como corolário dessas alterações, dentre outras conseqüências, aporta a “irradiação para todos os ramos de Direito”¹³⁶ da teoria dos direitos fundamentais. Conforme enfatiza Perez Luño, a transição operada do Estado Liberal de Direito para o Estado Social de Direito pressupôs a extensão do alcance dos direitos fundamentais para todo o ordenamento jurídico.¹³⁷

¹³² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 51.

¹³³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 524/525.

¹³⁴ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. (Direitos fundamentais). 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 22.

¹³⁵ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. (Direitos fundamentais). 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 25.

¹³⁶ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. (Direitos fundamentais). 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 32.

¹³⁷ LUÑO, Antonio E. Perez. **Los Derechos Fundamentales**. 6. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 1995. p. 23.

2.5. Limitações dos direitos fundamentais

Apesar da força jurídica especial que a Constituição outorga aos direitos fundamentais, eles não são absolutos e nem ilimitados, tanto na feição subjetiva que não pode admitir o arbítrio do titular do direito na satisfação de suas necessidades, como na versão de valores onde o reconhecimento da liberdade integra-se no conjunto de valores comunitários.¹³⁸ Em geral, a questão dos limites dos direitos fundamentais coloca-se como um conflito prático entre valores. “Valores próprios dos direitos ou entre esses e outros valores comunitários – no contexto do sistema constitucional”.¹³⁹

As *limitações* podem ser de ordem *interna* que servem para determinar o conteúdo do direito,¹⁴⁰ de nível diretamente constitucional,¹⁴¹ em forma expressa ou tácita a ser identificada no processo de interpretação constitucional. São os que alguns denominam de limites imanes que representam “uma construção dogmática para explicar a necessidade e justificar a possibilidade de limitação ou restrição a direito fundamental conferido por norma constitucional escrita sem reserva de lei”.¹⁴² Eventuais limitações devem decorrer do próprio texto constitucional, a exemplo da liberdade artística que está subordinada ao princípio da dignidade da pessoa humana.¹⁴³

Em algumas situações, os “efeitos limitadores resultam da consagração de deveres fundamentais manifesta e inequivocamente dirigidos a certos direitos, havendo por isso de ser contados entre os limites imanes *expressos* destes, como acontece, por exemplo, no caso do dever de pagar imposto em relação ao direito de propriedade”.¹⁴⁴

De outra face, caracterizam *limites externos* aos direitos fundamentais aquelas normas de nível infraconstitucional que modificam alguns dos elementos configuradores dos

¹³⁸ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 275.

¹³⁹ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 276.

¹⁴⁰ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina. 2001. p. 283.

¹⁴¹ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Póliticos y Constitucionales, 2001. p. 277.

¹⁴² STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 63.

¹⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira. Colisão de Direitos Fundamentais: Liberdade de Expressão e de comunicação e Direito à Honra e à Imagem. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2ª Edição. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 94.

¹⁴⁴ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 284.

direitos fundamentais (titular, destinatário, objeto).¹⁴⁵ Certas constituições prescrevem expressamente uma reserva de lei para restrição (Alemanha,¹⁴⁶ Portugal¹⁴⁷), sem que haja preceitos semelhantes na Constituição Brasileira.¹⁴⁸ Essa atuação que importa na identificação de limites externos perfaz-se por mediação legislativa. É que as normas sobre direitos fundamentais ordinariamente possuem relativo nível de indeterminação, carecendo de lei que os precise em forma de restrição, quando autorizada, e de conformação, ou seja, da definição do nível de proteção do direito fundamental, quando necessária essa tarefa, sem que se coloquem os direitos fundamentais ao talante do legislador.

No quadro das limitações merece distinção a colisão de direitos que ocorre quando a “Constituição protege simultaneamente dois valores ou bens em contradição numa determinada situação concreta (real ou hipotética)”.¹⁴⁹ É dizer, quando o exercício de um direito afeta outro, há colisão que pode ser horizontal (indivíduo *versus* indivíduo, ex. liberdade de comunicação e direitos gerais da personalidade) ou vertical (indivíduo *versus* Estado, ex. liberdade de comunicação e segurança pública).¹⁵⁰ Em regra, a colisão se dá em concreto e se resolve no judiciário, mas o legislador em abstrato pode prever situações de colisão, como no caso da exclusão de ilicitude da interrupção da gravidez.¹⁵¹

Como critério para a solução das colisões de direitos, tem-se apontado para a ponderação de bens e direitos, no caso concreto, a ser feita com recurso ao princípio da proporcionalidade que se compõe de três elementos parciais ou subprincípios: o da

¹⁴⁵ Juan Carlos Gavara de Cara. Derechos fundamentales y desarrollo legislativo: la garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn. Madrid: Centro de Estudios constitucionales, 1994. p. 367, *apud* STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 32.

¹⁴⁶ Artigo 19 (Restrição aos direitos fundamentais; respeito à sua essência e garantia do devido processo legal). 1. Quando, segundo esta Lei Fundamental, um direito fundamental for restringido por lei ou em virtude de lei, essa lei será aplicada de maneira geral e não apenas para um caso particular. Além disso, a lei deverá especificar o direito fundamental afetado e o artigo que o prevê. 2. Em hipótese nenhuma um direito fundamental poderá ser afetado em sua essência. 3. Os direitos fundamentais se aplicarão igualmente às pessoas jurídicas nacionais, na medida em que a natureza desses direitos o permitir. 4. Quem tiver seus direitos lesados pelo Poder Público poderá recorrer à via judicial. Não havendo foro especial, o recurso deverá ser encaminhado à Justiça comum. Este parágrafo não interferirá no disposto na segunda frase do § 2 do artigo 10.

¹⁴⁷ Art. 18, da Constituição de Portugal.

¹⁴⁸ Embora não haja disposição genérica para restrição de direitos fundamentais apenas por lei, como nos países citados, entendemos que no Brasil ela também só é possível mediante atuação legislativa, expressa no texto constitucional ou não, que esteja em compatibilidade com a Constituição.

¹⁴⁹ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 311.

¹⁵⁰ STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 139.

¹⁵¹ STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 70.

adequação, o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito.¹⁵² Na *adequação*, cabe investigar se o meio usado é apropriado para atingir o fim perseguido, ou seja, a validade ou conformidade dos fins; na *necessidade*, indaga-se se a medida é necessária para atingir a finalidade constitucional para assim aferir-se se não pode ser eleita outra medida menos gravosa ao direito fundamental; e na *proporcionalidade em sentido estrito*, que é a ponderação de bens propriamente dita, verifica-se se o meio utilizado é ou não desproporcional em relação ao fim.¹⁵³

Construídos os elementos que compõem o princípio da proporcionalidade, discute-se sobre a sua respectiva natureza jurídica. Uns lhe atribuem a feição material como decorrência da noção de justiça¹⁵⁴ e outros a natureza formal como um critério para solução de conflitos que só se completa com a aplicação conjunta de outros princípios materiais.¹⁵⁵ Outro ponto de destaque diz respeito à fundamentação normativa do princípio diante da inexistência de referência constitucional expressa. O Tribunal Constitucional Alemão justifica o princípio no Estado de Direito,¹⁵⁶ enquanto no Brasil a cláusula do devido processo legal (art. 5º, LIV, da Constituição Federal) tem servido de fundamento para o princípio da proporcionalidade.¹⁵⁷

2.6. Os direitos fundamentais na Constituição Brasileira de 1988

A Constituição Federal de 1988, na linha de diversas constituições contemporâneas, abre um espaço específico, o Título II, no qual abriga os direitos e garantias fundamentais com distribuição em cinco capítulos, a saber: dos direitos e deveres individuais e coletivos; dos direitos sociais; da nacionalidade; dos direitos políticos e dos partidos políticos.

¹⁵² BONAVIDES, Paulo Bonavides. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 360/361.

¹⁵³ STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 152.

¹⁵⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 586.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 86.

¹⁵⁶ STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 160.

¹⁵⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 87.

Como é cediço, a Constituição Federal possui característica analítica em seu conjunto, o que também se refletiu no tocante aos direitos fundamentais, com extensa formalização por preceitos normativos e também por importante ampliação do catálogo de direitos. A elevação desse rol de direitos, em relação à Constituição anterior, e a conciliação de valores contrapostos no processo constituinte demonstram que não houve adesão estrita a uma determinada teoria dos direitos fundamentais, embora transpareça uma inspiração preponderante das *teorias liberal e social dos direitos fundamentais*.¹⁵⁸

Ressaltam-se alguns aspectos que introduziram um novo perfil da Constituição quanto aos direitos fundamentais, a começar pela aposição do título específico no pórtico da Constituição, logo após o preâmbulo e a fixação dos princípios fundamentais, o que denota melhor técnica, em considerando a tradição do constitucionalismo nessa matéria e alçam os valores assegurados normativamente à condição de diretrizes para interpretação da ordem jurídica em seu conjunto. Inclusive a própria denominação de “direitos e garantias fundamentais” aponta para uma novidade no sistema constitucional brasileiro que abandona a classificação antecedente de direitos e garantias individuais, além da inserção dos direitos sociais em capítulo próprio no catálogo dos direitos fundamentais, enquanto nas cartas anteriores encontrava-se no capítulo da ordem social, fator que lhe confere caráter de fundamentalidade, agora de forma indiscutível.

É de se enaltecer, porém, que inovação de monta se deu com a regra que atribuiu *status* jurídico reforçado e diferenciado aos direitos fundamentais na Constituição vigente com a regra da aplicabilidade imediata (art. 5º, § 1º, CF) e a inclusão no rol das cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV, da CF).

2.6.1. A distinção entre direitos e garantias fundamentais

A doutrina brasileira costuma distinguir direitos de garantias fundamentais, sustentada em entendimento de Rui Barbosa que se refere às disposições constitucionais que declaram direitos e de outras que protegem e limitam o poder com o fim de preservar os

¹⁵⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 67, nota de rodapé n.º 134. Sobre teorias de direitos fundamentais v. Ernst Wolfgang Böckenförde. *Escritos sobre Derechos Fundamentales*. Nomos Verlagsgesellschaft. Baden – Baden.

direitos,¹⁵⁹ no que atribui uma função instrumental às garantias, apesar de se reconhecer que a declaração de direito e a garantia podem constar de um mesmo dispositivo constitucional.

Não obstante essa distinção, alguns autores proclamam que as garantias correspondem a verdadeiros direitos subjetivos¹⁶⁰ diante da ligação que possuem com os direitos fundamentais e possibilidade de exigência perante os poderes públicos para concretização dos direitos, o que nos leva ao conceito de “direitos-garantia”, acrescentando-se que em algumas situações o direito pode estar implícito na norma que reflete a garantia.

2.6.2. Autonomia dos direitos fundamentais

À indagação de que se é possível separar o conjunto de direitos fundamentais dos preceitos que constituem a parte organizatória da constituição, Vieira Andrade responde ser possível conceder-se autonomia institucional aos direitos fundamentais, indicando três razões: a) a importância do radical subjetivo que atribui posições jurídicas subjetivas consideradas fundamentais a todas ou certas categorias abertas de indivíduos; 2) tem por função proteger bens jurídicos das pessoas ou certos conteúdos de suas posições ou relações na sociedade que sejam considerados essenciais ou primários; 3) tem por finalidade exprimir uma idéia de homem criada pela consciência universal e que se materializa no princípio da dignidade da pessoa humana.¹⁶¹

Ingo Sarlet, com base em Vieira Andrade, reconhece ser defensável entre nós a existência de uma unidade cultural e axiológica-normativa no campo dos direitos fundamentais e que assim seria possível falar de “uma unidade relativa” do sistema de direitos fundamentais pela necessidade de harmonização de posições jurídicas às vezes contrárias e também por não ser possível extrair a coerência do sistema de um valor único, mesmo que do

¹⁵⁹ Ruy Barbosa. República: teoria e prática. Petrópolis/Brasília: Vozes/Câmara dos Deputados, 1978, p. 121 e 124, *apud* SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 189.

¹⁶⁰ Para José Afonso, as garantias que denomina de constitucionais especiais são também direitos conexos com os direitos fundamentais, na medida em que configuram permissões para defesa de tais direitos principais e substanciais. O autor também cita opinião de Sampaio Dória para quem “os direitos são garantias, e as garantias são direitos”, ainda que se procure distingui-los. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 192. Sarlet também admite que os direitos-garantia assumem a feição de direito subjetivo típico. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**.s. 3. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 153.

¹⁶¹ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 78/79.

princípio da dignidade da pessoa humana.¹⁶² Enfatiza, por outra face, que na Constituição Federal vigente um sistema de autonomia relativa encontra justificação na existência de elementos comuns nos direitos fundamentais assegurados; na elevação à condição de normas jurídicas diretamente aplicáveis e na composição dos limites materiais à reforma constitucional, com inclusão nas denominadas cláusulas pétreas.¹⁶³

De feito, o nosso sistema aponta para uma vertente autônoma da ordem constitucional dos direitos fundamentais, em modalidade pluralista e aberta, condicionada pelo objetivo de proteção da dignidade da pessoa humana numa dimensão individual e também social.¹⁶⁴

2.6.3. Configuração material dos direitos fundamentais

Diante de um sistema de direitos com especial tratamento constitucional, dotado de uma formulação jurídica analítica e pluralista, na medida em que a descrição normativa entra em pormenores às vezes típicos do legislador ordinário e encampa valores defendidos por diversas correntes ideológicas, notadamente as de cunho liberal e social, constata-se ainda que o catálogo de direitos não se mostra fechado ou *numerus clausus*. Ele se abre para a possibilidade de reconhecimento de outros direitos implícitos no rol afirmado, expressos em outras partes da Constituição, ou ainda decorrentes do regime e dos princípios da Constituição e dos Tratados Internacionais,¹⁶⁵ criando o espaço para um conceito de direitos fundamentais materiais.

A abertura descerrada no preceito constitucional (art. 5º, § 2º, CF) permite que outros direitos sejam classificados como fundamentais, concedendo um papel de destaque nessa seara à atuação jurisprudencial no reconhecimento de tais direitos.

Inteiramente ligada ao intento que se busca neste trabalho, cabe trazer à evidência a classificação esboçada por Ingo Sarlet¹⁶⁶ a respeito dos direitos fundamentais que se

¹⁶² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 76.

¹⁶³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 77.

¹⁶⁴ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 108.

¹⁶⁵ Art. 5º, § 2º, da Constituição Federal.

¹⁶⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 95.

dividem em dois grupos: os *direitos expressamente positivados* (escritos), incluindo-se os expressos no catálogo ou em outras partes da Constituição e os reconhecidos em tratados internacionais (expressos) e os *direitos não escritos* que abrangem os implícitos (extraídos de normas definidoras de direitos) e os decorrentes do regime e dos princípios da Constituição.¹⁶⁷

Optamos, no entanto, por uma proposta de classificação dos direitos fundamentais que separa os *direitos constantes do catálogo* em explícitos e implícitos e dos *direitos situados fora do catálogo* em direitos constantes no texto da Constituição, adotados em Tratados Internacionais e, finalmente, os decorrentes do regime e dos princípios reconhecidos constitucionalmente.

Parece-nos que a classificação em direitos expressamente positivados e direitos não-escritos conduz à interpretação de que haveria direitos fundamentais fora da Constituição, além daqueles advindo de tratados que são tidos como incorporados a ela e são expressão de direito positivo. No entanto, pensamos que a compreensão deve ser outra, pois, quando se reconhece como dotados de fundamentalidade apenas aqueles direitos firmados no direito positivo por norma constitucional, não há como pensar em direito não-inscrito. Assim, uma coisa é o caráter positivo do direito fundamental e outra a forma de seu reconhecimento. Na hipótese dos direitos denominados implícitos, primeiro é de distinguir que eles podem extrair-se dos direitos constantes do catálogo como também de direitos constantes do texto e fora do catálogo, no caso de originarem-se dos princípios e de outras normas do texto. Nas duas situações, ambos estarão amparados em normas constitucionais, só que o reconhecimento da fundamentabilidade normalmente advirá mediante via interpretativa, dentro de um conceito material de direitos fundamentais.¹⁶⁸ Com abordagem deferente, usamos neste trabalho o conceito de dever fundamental implícito justamente para enquadrar o “dever de pagar tributos”, não constante do rol de deveres e nem do texto explicitamente.

¹⁶⁷ José Afonso faz a seguinte distinção: “(1) *direitos individuais expressos*, aqueles explicitamente enunciados nos incisos do art. 5º; (2) *direitos individuais implícitos*, aqueles que estão subentendidos nas regras de garantias, como o direito à identidade pessoal, certos desdobramentos do direito à vida, o direito à atuação geral (art. 5º, II); (3) *direitos individuais decorrentes do regime e de tratados internacionais* subscritos pelo Brasil, aqueles que não são nem explícita nem implicitamente enumerados, mas provêm ou pode provir do regime adotado, como o *direito de resistência*, entre outros de difícil caracterização *a priori*”. SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 197.

¹⁶⁸ O argumento fica reforçado pelo fato de não exigir-se o critério de equivalência para a classificação dos direitos implícitos como fundamentais (no caso dos constantes do rol), dado que eles estão subentendidos na norma expressa da Constituição. Mas, entendendo-se que eles também podem extrair-se de fora do catálogo, deve aqui prevalecer o critério da equivalência.

Com efeito, a inclusão de direitos fora do catálogo como fundamentais importa na consideração dos critérios de *relevância e substância*, de modo a que os direitos devam ser equiparados aos integrantes do rol da Constituição. *Relevância* aferida por condições históricas e de valores concebidos socialmente que imponham a elevação de determinados direitos à condição de fundamentalidade, a ponto de atribuir uma reserva de legislação para a Constituição no subsistema dos direitos fundamentais, subtraindo em tais circunstâncias a atuação do legislador ordinário. O critério de *substância*, de sua vez, alinha-se para uma classificação pelo conteúdo em que aporta como referência o princípio da equivalência, a significar que os direitos fundamentais do catálogo devem guardar uma relação de similitude com os direitos de fora do catálogo,¹⁶⁹ onde seria possível conceber-se a existência de “direitos análogos”,¹⁷⁰ como princípio implícito no preceito constitucional que se abre para um conceito material dos direitos fundamentais (art. 5º, § 2º, CF).

Para atender-se ao *critério de substância* na identificação de direitos fundamentais fora do catálogo, tem-se utilizado a técnica de *equiparação*, no intuito de identificar os elementos comuns, segundo o direito positivo, que revelam a semelhança de conteúdo com os direitos fundamentais em seu conjunto.¹⁷¹

No tocante aos *direitos decorrentes do regime e princípios da Constituição* prospera o entendimento de que os previstos no art. 1º a 4º da Constituição Federal são os referidos para o conceito material de direitos fundamentais¹⁷² que, além de servirem para a extração de direitos de seus textos, servem como referencial para o reconhecimento da fundamentalidade material dos demais direitos garimpados fora do catálogo.¹⁷³

Alguns autores concentram no princípio da dignidade da pessoa humana a condição de “valor-mãe”, de elemento aglutinador que confere unidade de sentido ao conjunto de direitos fundamentais¹⁷⁴ e assim também funcionaria para o conceito material.

¹⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 93/94.

¹⁷⁰ Previsão contida no art. 17 da Constituição de Portugal.

¹⁷¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 95.

¹⁷² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 96.

¹⁷³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 115/116.

¹⁷⁴ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 113.

Embora contestado como sendo oriundo da ideologia do liberalismo individualista que descarta a importância das lutas das camadas oprimidas pela liberdade e que pretendiam a criação de uma sociedade sem classes, afirma-se, no entanto, que as lutas históricas das classes oprimidas desenvolvem-se por uma linha condutora que tem no fundo das reivindicações e conquistas o princípio da dignidade da pessoa humana.¹⁷⁵ O conjunto de direitos fundamentais possui significado pelo fato de encontrar-se ligado a um *critério de valor* e são dotados de imperatividade, sob o ponto de vista jurídico, porque representam uma exteriorização do princípio da dignidade da pessoa humana que lhes confere fundamento.¹⁷⁶

No plano nacional, defende-se que a dignidade da pessoa humana constitui elemento basilar para a construção de um conceito material de direitos fundamentais, mas não em caráter exclusivo.¹⁷⁷ Parece-nos procedente a afirmativa na medida em que parcela significativa dos direitos fundamentais aplica-se também para as pessoas jurídicas,¹⁷⁸ onde o princípio referenciado apenas poderia ser aludido indiretamente, dado que a composição e as finalidades das pessoas coletivas estão voltadas para as pessoas físicas, mas não se esgotam nesse desiderato por possuírem personalidade jurídica própria e até a titularidade de direitos que lhes são típicos, a exemplo da propriedade das marcas e nomes de empresas.¹⁷⁹

A cláusula de abertura contida na Constituição que conduz a um conceito material de direitos fundamentais encontra fonte de efetiva aplicação no âmbito do Poder Judiciário. Provocado pelo interessado, o judiciário tem de se posicionar quando o fundamento do pedido em ação judicial está focado num direito não constante formalmente do rol constitucional, mas que se invoca dever ser alçado materialmente à condição de fundamentalidade.

Além da introdução de novos direitos ou da elevação dos já existentes à categoria de direito fundamental pela via da emenda constitucional, função do legislador constituinte derivado, a outra forma de introdução de direitos fundamentais é exatamente a da interpretação judiciária, especialmente considerando os conceitos abertos inseridos na

¹⁷⁵ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 111/112.

¹⁷⁶ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 113.

¹⁷⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 115.

¹⁷⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 195. No direito português, apontam-se como direitos exclusivos das pessoas coletivas os direitos de antena e os direitos das organizações sindicais e comissões de trabalhadores. José Carlos Vieira de Andrade. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 175.

¹⁷⁹ Art. 5º, XXIX, da Constituição Federal.

Constituição Federal que precisam de concretização interpretativa. A tarefa do judiciário na identificação de direitos fundamentais fora do catálogo, no entanto, deve estar centrada na revelação dos que já estão positivados na Constituição, mesmo que de forma implícita, resguardando-se uma atividade de criação de forma suplementar e ampliativa.¹⁸⁰

Entende Sarlet que a procura de direitos fundamentais fora do catálogo deve primeiro ater-se aos expressamente positivados na Constituição para depois averiguar-se os implícitos e decorrentes e, por último, os tratados internacionais, mantendo-se, porém, a cautela necessária nessa tarefa de identificação, para evitar a vulgarização da categoria dos direitos fundamentais.¹⁸¹

Fator importante nesse tema é o que indaga sobre as conseqüências do reconhecimento de direitos fundamentais fora do catálogo da Constituição, normalmente por atuação do Judiciário. Aplica-se o regime jurídico dos direitos fundamentais? Eles se constitucionalizam? Para Vieira de Andrade, a Constituição Portuguesa parece admitir a constitucionalização dos direitos de natureza análoga (art. 17), o que conduz a aplicação por equiparação do regime jurídico.¹⁸²

A extensão da proteção para os direitos revelados recebe igual apoio na doutrina nacional ao afirmar que eles são dotados da mesma força jurídica dos direitos fundamentais do catálogo, com incidência da regra de aplicação imediata e integração no rol das cláusulas pétreas.¹⁸³

2.7. Dupla dimensão dos direitos fundamentais (subjativa e objetiva)

A dimensão subjativa dos direitos fundamentais é a que mais se acentua desde as primitivas declarações até a respectiva constitucionalização, na medida em que constitui um núcleo subjativo composto de posições jurídicas individuais que se liga à proteção de um bem ou de um espaço de autodeterminação, importando no poder de exigir comportamentos

¹⁸⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 135.

¹⁸¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 135.

¹⁸² VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 79.

¹⁸³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 137.

positivos ou negativos perante o Estado, com nítido carácter de proteção aos cidadãos diante do poder público.

Nesse desiderato, assumem a condição de posições jurídicas subjetivas individuais, universais e fundamentais, pela possibilidade de referência a homens individuais com abertura para abrigar as pessoas jurídicas no que compatível, pela generalidade de que estão dispostos, já que são direitos de igualdade atribuídos a todas as pessoas em razão de sua condição humana e pela fundamentalidade sob a óptica substancial, onde os direitos formalmente inscritos na Constituição presumem-se como materialmente fundamentais¹⁸⁴ e outros constantes do texto constitucional, mas fora do catálogo específico ou em tratados internacionais que podem ser incorporados ao conceito material de direitos fundamentais.

Cabe relevar, contudo, que a Constituição ao estabelecer os direitos fundamentais, não fixa apenas tais direitos num sentido subjetivo quando atribui proteção a bens específicos; ela fixa regras e princípios para garantir os direitos individuais ou para definir o seu regime jurídico. Além disso, todo o conjunto normativo dos direitos fundamentais, inclusive as normas que prescrevem direitos subjetivos, possuem funções ou efeitos que não se limitam à dimensão subjetiva pautada na relação indivíduo-Estado, “antes valem juridicamente também do ponto de vista da comunidade, como valores ou fins que esta se propõe prosseguir, em grande medida através acção estadual”.¹⁸⁵

Nesse ponto faz registrar a dupla dimensão dos direitos fundamentais em subjetiva e objetiva, essa última com acento nos valores comunitários que não se contrapõem aos valores individuais, mas os integram no instante em que “o exercício dos direitos subjetivos individuais está condicionado, de certa forma, ao seu reconhecimento pela comunidade na qual se encontra inserido e da qual não pode ser dissociado”.¹⁸⁶

Enquanto a dimensão subjetiva dos direitos fundamentais é uma conquista que se acentuou com o liberalismo, o reconhecimento dos direitos sociais da segunda geração de direitos, na opinião de Bonavides, fez com que os publicistas descobrissem também o aspecto

¹⁸⁴ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 118 e 136, *passim*.

¹⁸⁵ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 111.

¹⁸⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 150.

objetivo dos direitos fundamentais como garantia de valores e princípios para proteção das instituições.¹⁸⁷

Inseridas numa concepção de direitos fundamentais sob dimensão objetiva, aparecem as chamadas *garantias institucionais* que refletem a imposição de deveres referidos às entidades públicas, com a finalidade de garantir, realizar e proteger posições jurídicas subjetivas, como a dignidade da pessoa humana, mas que não consagram direitos subjetivos, a exemplo do sistema eleitoral; a *eficácia externa* que transporta os efeitos dos direitos fundamentais enquanto normas constitucionais e valores comunitários para fora das relações indivíduo-Estado, atingindo as relações entre particulares; o *dever de proteção* que importa em entender a atuação dos poderes públicos, quanto aos direitos fundamentais, não apenas restrita à abstenção ou à prestação positiva que são deveres principais, mas também como dever de promoção e proteção dos direitos contra quaisquer ameaças, visando assegurar sua efetividade; além da necessidade de *organização e procedimento* das atividades públicas que afetem direitos fundamentais sejam configuradas de forma a permitir o exercício e a efetividade de tais direitos, como nos casos de direitos dependentes de um procedimento ou os afetados por um procedimento.¹⁸⁸

2.8. Interpretação dos direitos fundamentais

2.8.1 Interpretação e aplicação do direito - notas introdutórias

Um dos temas mais recorrentes em direito e também dos mais intrincados diz respeito à interpretação das normas jurídicas. Constituindo o direito um objeto cultural,¹⁸⁹ boa parte de suas diretivas está relacionada com condutas humanas, outra parte estabelece padrões estruturais, normas de organização, pressupostas para incidência sobre situações de fato eleitas previamente em hipóteses normativas, além de normas-objetivo que se voltam para programas finalísticos como consagração da juridicização de políticas públicas.

¹⁸⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 519.

¹⁸⁸ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 138, 141, 142, 147, 148, *passim*.

¹⁸⁹ O direito por ser uma ciência social também se classifica como uma ciência cultural. REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 31.

Expresso em linguagem, o enunciado normativo enfrenta dificuldades de precisão dada a abertura semântica que projeta para significações diferentes, em maior ou menor medida, a depender da abertura ou fechamento da norma exposta em palavras. Acrescendo-se que a linguagem jurídica, apesar de certo consenso quanto a alguns conceitos, padece de um maior grau de precisão até pelo endereçamento que se instala como um referencial para condutas humanas, permitidas, obrigatórias, proibidas e que, normalmente, se faz materializar em expressões comuns, em linguagem natural¹⁹⁰ e não em linguagem eminentemente técnica.

Outro aspecto de relevância, nessa quadra, é a articulação da previsão abstrata e anterior da norma, a hipótese de incidência, com o fato (evento) do mundo real. De certo modo, os autores concentram a atenção do tema da interpretação na possibilidade de diferentes acepções da hipótese normativa, do enunciado, reduzindo a importância do fato que será objeto da subsunção à hipótese ou de elemento para construção da norma individual ou ainda da norma de decisão do caso concreto.

Destaquem-se, por mais, as situações em que o método lógico-dedutivo não se mostra de todo adequado para consolidar a operação hermenêutica, a exemplo da aplicação de um princípio constitucional de teor aberto para um caso específico em que existe uma diretriz, mas a regra de decisão não se encontra previamente delimitada.

Cabe enaltecer, previamente, que a lei em regra prescreve antecipadamente e em abstrato que, quando uma determinada situação de fato acontecer, deve gerar uma específica consequência (norma de conduta). Contudo, apesar do esforço que normalmente se empreende, principalmente nas normas de direito privado, a previsão em abstrato não chega a abarcar todas as possibilidades de acontecimento em concreto, até porque as situações de fato sempre possuem um diferencial de umas para outras que as particulariza.

Daí que a pretensão de uma interpretação como operação eminentemente lógica, de subsunção do fato à norma, parece insuficiente para explicar a atividade do intérprete quanto a um direito que visa regular uma sociedade dotada de um elevado nível de complexidade. Estamos com os que entendem que a interpretação do direito é uma atividade de conhecimento, mas que expressa uma reconstituição da norma a partir dos textos e dos

¹⁹⁰ “A textura aberta da linguagem jurídica decorre do fato de nutrir-se ela (linguagem jurídica), da linguagem natural, na qual aqueles fenômenos se manifestam”. GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 211.

fatos e assim possui caráter constitutivo e não tão-somente declaratório.¹⁹¹ Assim, como já definia Kelsen, em outros termos, a interpretação cognoscitiva do direito combina-se com um ato de vontade do órgão aplicador, pois este efetua uma escolha dentre as posições identificadas na operação de conhecimento a partir da norma geral que constitui um quadro ou moldura a ser preenchida na produção da norma individual ou pela execução de um ato de coerção, configurando, desse modo, uma criação de direito.¹⁹²

Aliado ao tema da interpretação, portanto, está o da aplicação do direito que tem sido relacionado com a eficácia jurídica, separado de uma investigação de cunho hermenêutico, especialmente no campo do Direito Constitucional, como forma de delimitar a produção dos efeitos de normas constitucionais e de sua correspondente aplicabilidade.

Optamos aqui pela inclusão do estudo da eficácia e da aplicabilidade das normas constitucionais referentes aos direitos fundamentais no bojo de um capítulo sobre interpretação. É que, na linguagem jurídica, aplicar uma norma é colocá-la em contato com um referente objetivo, ou seja, fatos ou atos. Sendo assim, a aplicabilidade exige interpretação,¹⁹³ ou seja, ambas fazem parte do mesmo processo hermenêutico, pois “interpreta-se para aplicar, constituindo a aplicação, muito mais que um momento posterior de concretização do genérico interpretado, a própria compreensão da totalidade”.¹⁹⁴

2.8.2. A especificidade dos direitos fundamentais para a interpretação

Em relação às normas de Direito Constitucional, há uma constante impugnação doutrinária quanto ao emprego de métodos de interpretação tradicionais, de feição lógico-dedutiva, na tarefa de apreensão do sentido e alcance normativos a que se tem denominado de “método jurídico”. Tal método está normalmente amparado com exclusividade em normas escritas, sem levar em consideração os valores que elas transportam e ainda as situações de

¹⁹¹ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 63.

¹⁹² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p. 364 – 369, *passim*.

¹⁹³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Aplicabilidade e Interpretação das Normas Constitucionais. In: **Interpretação e Estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990. p. 14.

¹⁹⁴ Hans Georg. Gadamer. *Wahrheit und Methode*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1975, p. 291, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 30/31.

fato para as quais está condicionada a sua incidência. Esse nível de contestação, porém, ganha maior dimensão quando o foco passa a ser a interpretação dos direitos fundamentais.¹⁹⁵

A estrutura das normas de direitos fundamentais, em contrário à maioria das regras de direito privado, não possui regulação completa, detalhada, mas se conforma por princípios mais ou menos abstratos, com freqüente recurso a conceitos indeterminados, além de refletir programas de fins, ou seja, diretivas que fixam poucas indicações sobre os meios de concretização, levando a que a interpretação não represente a procura de uma vontade preexistente, mas em verdade signifique a resolução de problema normativo.¹⁹⁶

Demais, as normas consagram valores básicos da comunidade que são reflexos de uma história de idéias filosóficas, políticas e de embates sociais que encampam posições às vezes contrapostas. Daí que para concretização e harmonização de seus preceitos haja a necessidade de recurso a considerações políticas, sociológicas e históricas e também a dados culturais e princípios de valor comunitário, isto é, “exigem que a descoberta das soluções jurídicas se efetue no contexto sociológico e espiritual e no momento em que as normas são aplicadas”.¹⁹⁷

Essa especificidade constante nas normas de direitos fundamentais provoca uma acirrada discussão teórica que busca superar as dificuldades do método hermenêutico clássico na tarefa interpretativa. Segundo esse método, a Constituição deve ser interpretada da mesma forma que uma lei, aplicando-se os critérios desenvolvidos por Savigny, de interpretação sistemática, histórica, lógica e gramatical,¹⁹⁸ já outros métodos procuram enfatizar essa insuficiência, oferecendo diferentes caminhos para o norte interpretativo, como é o caso do método orientado ao problema (tópico); da interpretação axiológica dos direitos fundamentais e da hermenêutica-concretizadora.

¹⁹⁵ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 118, *passim*.

¹⁹⁶ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 120/122, *passim*.

¹⁹⁷ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 122.

¹⁹⁸ BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. Los métodos de la interpretación constitucional – inventario y crítica. In: **Escritos sobre Derechos Fundamentales**. Trad. De Igmancio Villaverde Menéndez. Baden – Baden: Nomos Verlagsgesellschaft. p. 15/18.

O *método tópico-problemático* pressupõe um processo aberto de argumentação entre os participantes com a finalidade de adequar a norma constitucional a um problema concreto, numa visualização a partir do problema e com a utilização de *tópoi*, pontos de vista, sujeitos à prova das opiniões contrárias e a favor, que afinal conduzirão à solução do caso pela interpretação mais adequada ou conveniente, diante das possibilidades derivadas da polissemia de sentido dos textos.¹⁹⁹

No denominado *método científico-espiritual*, a interpretação deve observar as bases de valoração da Constituição, os valores primários e superiores do ordenamento estatal, a exemplo dos direitos fundamentais, importando em que o sentido e a realidade da Constituição passam a constituir elemento do processo de concretização.²⁰⁰ “O intérprete constitucional deve prender-se sempre à realidade da vida, à ‘concretude’ da existência, compreendida esta sobretudo pelo que tem de espiritual, enquanto processo unitário e renovador da própria realidade, submetida à lei de sua integração”.²⁰¹

K. Hesse, a quem se atribui a teorização fundamental quanto ao *método hermenêutico concretizador*, trata da interpretação constitucional num sentido estrito para afirmar que ela torna-se necessária quando existe uma questão jurídica constitucional a ser respondida e que não encontra resposta unívoca a partir da própria Constituição. Segundo pensa, para compreensão da Constituição moderna, a interpretação constitucional não pode utilizar como sustentação apenas a averiguação de uma “vontade” objetiva ou subjetiva disposta na Constituição, notadamente naqueles casos em que o texto não fornece critérios unívocos para a decisão, onde se faz necessária a interpretação constitucional, pois a Constituição ou o legislador constituinte na verdade não promoveram desde logo uma decisão, mas fixaram diretrizes de maior ou menor porte para a decisão. Assim, a interpretação constitucional importa em concretização do conteúdo da Constituição onde não houve fixação de critério unívoco para decisão de questão jurídica, devendo ser preenchido com referência na “realidade” a ser regulada, o que nesse aspecto faz revelar um caráter de criação. O procedimento de concretização da norma constitucional envolve a “vinculação da

¹⁹⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 1175.

²⁰⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina., 1997. p. 1177, *passim*.

²⁰¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 437.

interpretação à norma a ser concretizada”, a “pré-compreensão do intérprete” e o “problema concreto a ser resolvido”.²⁰²

A *metódica jurídica normativo-estruturante* parte da concepção de que não há identidade entre o texto da Constituição e a norma, embora aquele seja elemento primário para o passo inicial da tarefa hermenêutica realizada pela mediação que atribui significado aos enunciados lingüísticos, com atenção a elementos de concretização referentes ao caso a resolver. Constituem elementos da norma o programa normativo e o domínio normativo. O primeiro elemento, o programa normativo, configura o resultado parcial de concretização voltado para a interpretação do texto, considerando a sua introdução no sistema, a genética, a história, a teleologia, além da função pragmática na dimensão comunicativa que remete para uma realidade exterior ao texto. O segundo elemento, o domínio normativo, reflete um segundo processo parcial de concretização focado na análise de dados da realidade, recortados no texto normativo, de teor econômico, sociológico, ou de outro matiz, que se orienta de acordo com a determinação do texto, seja em menor grau quando o imperativo lingüístico é de alta determinação (prazos, normas de organização), ou de menor determinação nas hipóteses de conceitos vagos e envios para critérios não-jurídicos (setores básicos da economia, dignidade humana). Como resultado da mediação do conteúdo lingüístico do texto constitucional e da seleção dos dados reais componentes do universo exterior, abrangidos pelo programa da norma, se tem uma primeira versão de norma jurídica no nível de regra geral e abstrata. O processo de concretização só se completa quando se decide um caso jurídico mediante a criação de uma disciplina regulamentadora (concretização legislativa); pela sentença ou decisão judicial (concretização judicial) e pela prática de atos individuais das autoridades (concretização administrativa), que é quando uma norma jurídica adquire verdadeira normatividade.²⁰³

Böckenförde apresenta a crítica de que todos os métodos interpretativos tratados produzem como resultado a degradação da normatividade constitucional, salvo talvez a *metódica normativo-estruturante* de F. Müller. O ponto de partida é a indeterminação material das normas constitucionais, porém, esses métodos de interpretação não limitam essa

²⁰² HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1988. p. 53, 57, 61 e 63, *passim*.

²⁰³ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 1178-1186, *passim*.

indeterminação; ao contrário, as intensificam com um desenvolvimento casuístico da Constituição.²⁰⁴

Não obstante a crítica exposta aos métodos hermenêuticos, pensamos que a indeterminação da norma, em nível abstrato, faz parte do direito e especialmente da parcela que trata dos direitos fundamentais, não havendo método de interpretação ou recurso à teoria da Constituição que elimine esse aspecto em maior ou menor medida. Em verdade, o nível abstrato em que se colocam as normas e o contato necessário com a realidade para qual está direcionada, impõe sempre uma mediação que se opera pela interpretação e aplicação fornecida pelos órgãos competentes e que caminha para um pluralismo metodológico ao atribuir-se relevância ao texto da norma, aos valores que expressa e à relação com o caso em decisão.

Assim, apesar da abertura e indeterminação das normas escritas que asseguram os direitos e garantias fundamentais, elas configuram o ponto de partida e a base para a descoberta das soluções jurídicas. É que o programa normativo expresso no texto constitucional torna insuficiente o método tradicional de interpretação, porque o processo de concretização implica permissão de uma atividade criadora do intérprete que, para obter uma

²⁰⁴ Para este autor os métodos partem da atribuição da Constituição com função de lei, de modo a que dela podem ser resolvidos casos jurídicos concretos. Assim, a necessidade de criar solução jurídica para o problema concreto a partir da Constituição forma o conceito base para o problema da interpretação, visto que a maioria das normas constitucionais possui insuficiente estrutura normativa para essa finalidade. Daí que as novas vias de interpretação tencionam remediar a situação e assegurar essa pressuposta função de lei da Constituição com o reconhecimento de uma atividade concretizadora onde cabível a complementação e criação do direito, excedendo o sentido comum e tradicional da interpretação. Defende a tese, em seqüência, de que existe uma conexão entre o método de interpretação constitucional e a teoria ou conceito de Constituição que lhe serve de base. Em face disso, uma discussão metodológica sobre interpretação constitucional também é ao mesmo tempo uma discussão sobre o conceito de Constituição e não pode ser desligada disso. De outro lado, esclarece que para um fortalecimento ou recuperação da normatividade da Constituição o ponto decisivo não está na meditação metodológica dos passos interpretativos, por mais importantes que sejam, mas radica na orientação da interpretação para um conceito de Constituição ou mais exatamente para uma teoria da constituição que seja capaz de consignar a linha orientadora e pontos estruturais para a interpretação. Essa teoria da Constituição de caráter vinculante não pode fazer parte de uma pré-compreensão subjetiva ou de um consenso político, pois deve estar contida explícita ou implicitamente na Constituição com extração de seu texto e de sua gênese. BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. Los métodos de la interpretación constitucional – inventario y crítica. In: **Escritos sobre Derechos Fundamentales**. Trad. de Ignacio Villaverde Menéndez. Baden – Baden: Nomos Verlagsgesellschaft. p. 36/7/8. Parece-nos que Böckenförde com a exigência de que a interpretação esteja atrelada a um conceito de Constituição, busca estabelecer uma ligação formal com o texto e uma ligação material atrelada à gênese, demonstrando preocupação especial com os métodos tópicos e de valor, na medida em que identifica uma degradação da normatividade movida pelo subjetivismo ou pelo consenso exigidos no ato de concretização. Chega a interrogar, inclusive, se não seria uma sobrecarga para a Constituição entendê-la pela função de lei da qual se extrairia normas de decisão e também se não seria de retornar a competência em matéria de direitos fundamentais apenas para o poder legislativo ao invés da concorrência com o poder judicial. Com a vinculação da interpretação à teoria da Constituição, ao que indica, o autor tenta introduzir uma forma maior de controle do ato interpretativo pelo seu ponto de partida que não existiria nos métodos que critica.

norma de decisão do caso, faz uso de princípios gerais que explicitam valores ou de elementos da realidade jurídica, política, econômica e social.²⁰⁵

2.8.3. Aplicabilidade dos direitos fundamentais

Para efeito deste trabalho, tomaremos como norte concepção esposada por José Afonso da Silva, na trilha de que a eficácia do direito pode ser tomada de duas formas: como *eficácia social* que representa uma efetiva conduta de acordo com a previsão da norma e que se identifica à noção de obediência, e, de outro lado, como *eficácia jurídica* que “designa a qualidade de produzir, em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações e comportamentos de que cogita, nesse sentido, a eficácia diz respeito à aplicabilidade, exigibilidade ou exequibilidade da norma, como possibilidade de sua aplicação jurídica”.²⁰⁶

O tema da eficácia jurídica é controverso e mais utilizado como atinente a efeito do fato jurídico. No entanto, como adverte Marcos Bernardes de Mello, “toda e qualquer consequência jurídica que se atribua a um fato constitui eficácia jurídica, objeto, portanto, de um preceito”.²⁰⁷ O que se está a destacar é a possibilidade de investigação da eficácia jurídica no âmbito da norma constitucional enquanto previsão abstrata, seja como suporte fático ou preceito. É dizer, no significar de *eficácia técnica* que é a qualidade ostentada pela norma de descrever fatos que, quando ocorridos, geram efeitos jurídicos.²⁰⁸

Com efeito, na evolução da doutrina nacional, sob a óptica da eficácia, as normas constitucionais obtiveram a classificação de auto-aplicáveis e não-auto-aplicáveis. As primeiras são aquelas que podem gerar efeitos sem depender da atuação do legislador ordinário e as segundas aquelas dependentes da intermediação do legislador para permitirem a produção de seus efeitos. Com certos retoques, as classificações que seguiram acrescem-se algumas particularidades, mas pensamos que não se afastam em substância daquela paradigmática. A principal ênfase está no aprofundamento do estudo das denominadas normas

²⁰⁵ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 127/8.

²⁰⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 66.

²⁰⁷ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 52.

²⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 56.

programáticas, de modo a reconhecer-lhes a produção de vários efeitos,²⁰⁹ além da criação de uma categoria intermediária com eficácia contida.

Mencionam-se as classificações, dentre outras, que repartem as normas constitucionais em bastantes e não bastantes em si mesmas (Pontes de Miranda); de eficácia plena e limitada (Meirelles Teixeira); de eficácia plena, contida e limitada (José Afonso). Esta última com maior receptividade doutrinária e jurisprudencial, além de normas constitucionais de alta e baixa densidade normativa (Sarlet).²¹⁰

O extrato comum, no fundo, é que algumas normas constitucionais em razão de sua densidade normativa, podem ser aplicadas diretamente e produzir efeitos²¹¹ e outras, para que possam gerar efeitos, dependem de complementação pelo legislador infraconstitucional.

Não se deve descartar, no entanto, que, não obstante a instituição desse critério classificatório que recebe apoio doutrinário e tem sido referenciado na jurisprudência, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal, é certo que importante parcela dessa tarefa de concretização perfaz-se pela atuação do intérprete e aplicador do direito na transposição das normas em abstrato para os casos de fato ocorridos no campo da realidade social.

No plano constitucional, ganha destaque a problemática da eficácia e aplicabilidade quando textualmente prescreve-se que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.²¹²

Uma primeira questão diz respeito à abrangência do preceito, já que a referência foi feita de forma genérica aos “direitos e garantias fundamentais”, sem distinguir internamente as respectivas categorias expressamente previstas na Constituição. Outra questão atenta para o nível de eficácia jurídica e aplicabilidade a ser adotada para tais direitos e garantias por força do comando constitucional.

Quanto à primeira indagação, há um consenso no que toca à aplicação imediata dos direitos e garantias individuais. Auxilia a interpretação nessa rota a colocação da norma em forma de parágrafo do artigo que trata dos direitos e garantias individuais (técnica

²⁰⁹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 164.

²¹⁰ Resenha mais extensa encontra-se em Ingo Wolfgang Sarlet. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1998. p. 226-235.

²¹¹ Especialmente aquelas que criam diretamente direitos subjetivos.

²¹² Art. 5º, § 1º da Constituição Federal.

legislativa);²¹³ a incursão em algumas normas do direito estrangeiro que constituem paradigma e que apenas atribuem eficácia imediata a direitos correspondentes aos individuais da Constituição Federal.²¹⁴

Além dos direitos constantes do catálogo (art. 5º), estende-se o regime jurídico da aplicação imediata para os direitos fundamentais *fora do catálogo*, mas fixados no texto da Constituição e de Tratados Internacionais, o que promove uma harmonização com a concepção materialmente aberta dos direitos fundamentais.²¹⁵

A controvérsia surge, porém, quanto à incidência da regra no tocante aos *direitos sociais*. José Afonso da Silva entende que a norma abrange os direitos sociais dos arts. 6º a 11 da Constituição, mas pondera que algumas disposições constitucionais referentes a tais direitos dependem de legislação ulterior e, portanto, teriam eficácia limitada e aplicabilidade indireta. Conclui, porém, que o preceito constitucional (art. 5º, § 1º) impõe às instituições uma aplicabilidade até onde for possível.²¹⁶

Por seu turno, Ingo Sarlet promove uma distinção pelo *critério da função preponderante* entre os direitos de defesa e direitos a prestações. Em relação aos direitos de defesa (direitos de liberdade, igualdade, direitos-garantia, garantias institucionais, direitos políticos e posições jurídicas fundamentais em geral) onde prevalece a abstenção de órgãos públicos e privados, não enxerga empecilho para aplicação imediata. Já no que toca aos direitos fundamentais sociais, alude o autor que as chamadas liberdades sociais se equiparam aos direitos de defesa por exigir uma abstenção pelo destinatário e normalmente não depender de recursos ou concretização legislativa (ex. direito de greve).²¹⁷

Para os direitos sociais, tem-se pugnado por uma eficácia de cunho positivo para exigir uma máxima efetividade na concretização dos direitos previstos normativamente em forma de programas finalísticos e por uma eficácia de teor negativo que revoga atos

²¹³ NETO, João Pedro Gebran. **A Aplicação Imediata dos Direitos e Garantias Individuais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 158.

²¹⁴ Art. 1. 3. da Constituição da Alemanha e art. 18.1. da Constituição de Portugal.

²¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 249.

²¹⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 165.

²¹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 262-234, *passim*.

normativos em contrário; serve de diretriz para a interpretação; e direito a que não se atue de forma adversa à prevista.²¹⁸

Com respeito ao nível de eficácia jurídica e aplicabilidade a que estão sujeitas as normas que estabelecem os direitos e garantias fundamentais, ressalta-se a classificação adotada por José Afonso da Silva que identifica “normas de eficácia contida especialmente entre aquelas que constituem direitos e garantias fundamentais”.²¹⁹

Apesar de reconhecermos que a aplicação de tais normas importa em grande medida num problema de concretização, pelo caráter abstrato e indeterminado de que se revestem, ao serem objeto de implementação pelo legislador ou pelo juiz, não descartamos que elas podem estar dotadas a produzir efeitos a partir do plano abstrato. É dizer, embora as tarefas de interpretação, integração e aplicação estejam correlacionadas, é possível fazer um exercício de abstração para enxergar a norma apenas no seu momento de previsão, de hipótese e consequência normativas, ou ainda, noutra versão, de norma geral e abstrata em apartado da norma individual e concreta, para dessa forma identificar o grau de eficácia que pode projetar. No nível constitucional, essa graduação possui especial relevância pelo *status* elevado de suas normas no panorama da hierarquia legislativa e da indeterminação ou programa de fins que descerram.

Assim, sob o ponto de vista da eficácia jurídica, as normas que estabelecem os direitos e garantias individuais estariam dentre aquelas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas não integral. Observa-se, porém, que nessa classificação não se atribui a relevância merecida à norma que impõe aplicação imediata aos direitos fundamentais. O principal expositor da classificação, José Afonso da Silva, em decorrência da previsão constitucional (art. 5º, § 1º), apenas afirmou que as instituições deveriam conceder uma aplicação das normas sobre direitos fundamentais até onde fosse possível,²²⁰ correspondendo a uma espécie de mandato de otimização de normas-princípio que pode ser cumprida em diferentes graus, dependendo das possibilidades reais e também jurídicas.²²¹

²¹⁸ Nossa posição consta adiante na análise da função do Judiciário perante os direitos sociais.

²¹⁹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 105.

²²⁰ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 165.

²²¹ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 86.

De fato, a maioria das normas não possui uma densidade normativa que permita uma aplicação pelo mero juízo de subsunção, até pelo papel que exercem de superposição no sistema de hierarquia legislativa e de acatamento de valores fundamentais indispensáveis a um Estado de Direito. Os princípios que encampam carecem em regra de concretização. É por isso que sua eficácia se mede em face da necessidade de intermediação legislativa.

Desse modo, a marcante diferença dos direitos fundamentais vai estar no comando constitucional que obriga a aplicação imediata de tais normas independentemente de mediação legislativa, o que retira a possibilidade de classificá-las dentre as normas de eficácia limitada. Daí que a eficácia jurídica dessas normas deve decorrer de uma aferição direta da Constituição, cabendo ao órgão aplicador a tarefa de concretização.

Norma similar encontra-se no Direito Português, onde a Constituição estabelece que os direitos, liberdades e garantias são imediatamente aplicáveis (art. 18, 1). Segundo Vieira de Andrade, isso implica que o conteúdo de tais normas já é ou deve ser concretizado em nível da Constituição, pela via de uma interpretação criadora que não precisa de mediação legislativa e nem depende de opções de leis ordinárias. Assim, “os tribunais, que oferecem um conjunto de garantias de imparcialidade e de vinculação ao Direito – devem dispor da liberdade necessária à concretização do conteúdo desses direitos, desde que consigam referir material e racionalmente à constituição as regras descobertas”.²²² Na referência de João Maurício Adeodato, corresponde a uma das características do direito dogmático a inegabilidade dos pontos de partida, que significa que “um argumento é juridicamente aceitável se, e à medida que, toma por base uma norma jurídica do sistema, pois é exatamente a norma que constitui o dogma desse tipo de direito”.²²³

A força normativa do art. 5º, § 1º, da Constituição Federal, portanto, assume várias vertentes apontadas pela doutrina. Primeiro, representa um *mandado de otimização* que obriga o intérprete e aplicador dos direitos fundamentais a implementar ao máximo os direitos fundamentais, ou seja, a maximizar a sua eficácia. Por segundo, consigna uma autorização para que os operadores jurídicos, por dever, *concretizem* os direitos através da via interpretativa, sem que a existência de preceitos vagos, dependentes de mediação, comuns também na seara dos direitos de defesa, importe na obrigatoriedade de intervenção do

²²² VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 140.

²²³ ADEODATO, João Maurício. Modernidade e Direito. In: **Ética e Retórica. Para uma teoria da dogmática jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 215.

legislador.²²⁴ Numa terceira acepção, o preceito gera uma *presunção em favor* da aplicabilidade imediata das normas que estabelecem os direitos fundamentais, como regra geral, exigindo que a recusa de aplicação e eventuais restrições dependam de específica justificação.

2.8.4 Vinculação aos direitos fundamentais

A vinculação do poder público com os direitos fundamentais está conectada ao tema da eficácia e aplicabilidade por constituir uma das dimensões da eficácia,²²⁵ apurada no processo de interpretação e aplicação da Constituição, na forma reconhecida neste trabalho.

Apesar de a Constituição Brasileira não conter norma expressa que imponha a vinculação dos órgãos públicos e privados aos direitos fundamentais, a exemplo do que faz a Constituição de Portugal (art. 18/1), é possível extrair implicitamente do art. 5º, § 1º, da Constituição Federal semelhante teor²²⁶ com fundamento no mandado para imediata aplicação que importa numa vinculação tanto dos organismos de natureza pública como de cunho privado.

A vinculação projeta-se para as três instâncias do poder público, o legislativo, o executivo e o judiciário, além de atingir a administração sob formas jurídico-privadas e “também qualquer pessoa colectiva de direito privado quando nas suas relações com os particulares disponha de poderes públicos, de faculdades de *imperium*”.²²⁷

Na área do *Poder Legislativo*, a vinculação aos direitos fundamentais atinge uma dimensão reforçada do princípio da constitucionalidade, já que este se estende a todos os preceitos constitucionais, mas nessa matéria específica “a vinculação do legislador é maior e

²²⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 264.

²²⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 342.

²²⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 343.

²²⁷ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Direitos Fundamentais**. 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 317. Para uma visão do tema com comparativo de casos concretos, v. CANOTILHO, JJ. Gomes. *Civilização do Direito Constitucional ou Constitucionalização do Direito Civil? A eficácia dos Direitos Fundamentais na Ordem Jurídico-civil no contexto do Direito Pós-moderno*. In: **Direito Constitucional. Estudos em Homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 108/115.

mais íntima”.²²⁸ Importa, numa dimensão proibitiva, na vedação para criação de atos legislativos contrários às normas e princípios constitucionais que cuidam dos direitos fundamentais²²⁹ e, numa abordagem positiva, no dever de conformação ou compatibilização das opções legislativas com a Constituição, sob pena de invalidade.²³⁰

A administração, por sua vez, vincula-se pelo princípio da constitucionalidade imediata da administração que obriga a administração, ao praticar atos de execução de leis conforme os direitos fundamentais, interpretá-los e aplicá-los de modo compatível com os referidos direitos e garantias.²³¹ Problema de relevo encontra-se quando a constitucionalidade da lei não é pressuposta, ou seja, diz respeito à possibilidade de recusa de aplicação por agentes administrativos de leis contrárias aos direitos fundamentais. Essa questão leva ao dilema de observância do princípio da constitucionalidade, traduzido pelos direitos fundamentais, diante do princípio da legalidade que submete a administração à observância da lei.²³²

Em relação ao *Poder Judiciário*, a vinculação revela-se, positivamente, na necessidade de que na interpretação, integração e aplicação dos direitos fundamentais, imprima-se a *máxima eficácia possível* diante do sistema jurídico e, por um aspecto negativo, impõe a não-aplicação de preceitos legais que desrespeitem os direitos fundamentais, com utilização da técnica de *apreciação da inconstitucionalidade*,²³³ o que acentua a prevalência da vinculação pelo princípio da constitucionalidade perante o princípio da legalidade, reconhecendo-se um direito de acesso direto à Constituição.²³⁴

²²⁸ José Carlos Vieira de Andrade. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 265.

²²⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 432.

²³⁰ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 265.

²³¹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 435.

²³² Canotilho, como princípio básico, rejeita a possibilidade de controle pela administração. Porém, abre excepcionalmente espaço para descumprimento de leis inexistentes, violadoras de direitos fundamentais, quando implicarem prática de crime e leis violadoras do núcleo essencial dos direitos fundamentais. CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina. p. 435/6. Em sentido similar, MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. (Direitos Fundamentais). 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 318/9. O tema será objeto de apreciação no que toca ao processo administrativo tributário que no Brasil guarda peculiaridades não encontradas no Direito Português onde funciona justiça administrativa.

²³³ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. (Direitos Fundamentais). 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 320.

²³⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 439.

2.8.5. Cláusula pétrea - eficácia protetiva

A introdução dos direitos fundamentais no rol das cláusulas pétreas,²³⁵ aliada ao postulado da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais,²³⁶ constitui elemento essencial para a caracterização de sua *força jurídica reforçada* na ordem jurídica brasileira e que resulta em limite material de reforma constitucional. A eficácia protetiva resultante da classificação dentre as cláusulas pétreas pode ser considerada um efeito dos direitos fundamentais e assim uma dimensão de sua eficácia.²³⁷

Num primeiro exame, cabe investigar qual a *abrangência* das cláusulas pétreas em relação aos direitos fundamentais, aqui considerados em sentido amplo. Os que professam uma interpretação restritiva enaltecem que a Constituição poderia deixar clara a inclusão dos direitos sociais nas cláusulas pétreas se o fizesse expressamente ou de forma ampla, endereçando a proteção para os direitos e garantias fundamentais e não tão-somente para os direitos e garantias individuais. De outro lado, os que defendem uma interpretação sistemática conduzem a uma visão ampliativa da proteção contra a erosão por parte do legislador, partindo desde o compromisso firmado no preâmbulo de “assegurar os direitos sociais e individuais”, aos princípios previstos nos arts. 1º, I a III e 3º, I, III e IV, para reconhecer a presença de um Estado Democrático Social de Direito, em que a eliminação de certos direitos importaria numa ofensa ao princípio da dignidade da pessoa humana.²³⁸

Outra problemática condiz com o alcance da proteção que a cláusula pétrea descerra pelo uso da expressão tendente a abolir os direitos e garantias individuais.²³⁹ Mesmo sem a existência de norma expressa no nosso sistema, Ingo Sarlet extrai desse dispositivo a intenção de preservar o *núcleo essencial* de cada direito fundamental que somente pode deduzir-se no caso concreto, de acordo com as particularidades da situação.²⁴⁰

²³⁵ Art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

²³⁶ Art. 5º, § 1º, da Constituição Federal.

²³⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 362/382.

²³⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 384/5/7, *passim*.

²³⁹ Art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

²⁴⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 388/390.

2.8.6. A interpretação e aplicação dos direitos fundamentais pelo Poder Judiciário

Num sistema jurídico em que ao Poder Judiciário compete dirimir os casos concretos mediante a interpretação e aplicação das leis, inclusive as decorrentes da Constituição, além da função específica de controle de constitucionalidade das leis e atos normativos em nível abstrato e concreto, a apreciação dos direitos fundamentais ganha contornos especiais. No dizer de Gilmar Ferreira Mendes, é, “exatamente, a proteção judicial e o controle de constitucionalidade que outorgam efetividade a essas garantias”²⁴¹ que do contrário ficariam à mercê da vontade do legislador.

Como corolário da proteção judiciária, ela própria inclusa no rol dos direitos e garantias fundamentais da Constituição Brasileira, o acesso ao judiciário está assegurado a todo cidadão para fins de apreciação de lesão ou ameaça a direito.²⁴² Permite-se, assim, que o cidadão possa invocar diretamente no judiciário direitos previstos na Constituição, o que só de forma indireta pode fazer perante o legislativo. Daí a acentuada importância da tarefa do judiciário no decidir casos, por provocação dos legitimados, em que os direitos fundamentais constituem o principal fundamento das ações judiciais.

Nesse contexto, cumpre aludir as dificuldades que o judiciário enfrenta na resolução das questões que lhe são postas, em face das características específicas das normas que cuidam dos direitos fundamentais, dado que, de ordinário, os seus conteúdos não expressam uma regulação completa, detalhada, mas estão consolidados em princípios, diretivas, conceitos indeterminados e de valor, mais ligadas a uma estrutura normativa que contém um programa de fins, voltados para o futuro e não programas condicionais relacionados ao passado.

Essa formulação traz à tona a problemática da insuficiência dos métodos tradicionais de interpretação já que a aferição não está direcionada à descoberta de uma vontade preexistente do legislador ou da lei, mas, em verdade, representa um problema normativo a resolver, pois em boa parte dos casos, a decisão jurídico-constitucional ainda não foi tomada, o que faz refletir numa atuação interpretativa criadora e não meramente lógico-

²⁴¹ MENDES, Gilmar Ferreira. A doutrina constitucional e o controle de constitucionalidade como garantia da cidadania – Necessidade de desenvolvimento de novas técnicas de decisão: possibilidade da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no Direito Brasileiro. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 33.

²⁴² Art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

dedutiva por parte do intérprete. É que a aplicação é um problema de concretização do conteúdo normativo, sendo a norma constitucional escrita o ponto de partida e base para a descoberta das soluções jurídicas. Nessa tarefa devem ser observados as circunstâncias e o ambiente social em que os preceitos são aplicados concretamente.²⁴³

A tendência doutrinária tem caminhado para a admissão de um pluralismo metodológico na interpretação das normas que tratam dos direitos fundamentais,²⁴⁴ que leve em conta a complexidade do fenómeno jurídico no considerar a norma (enquanto texto); os valores que transporta; os fatos aos quais se referem; e a necessidade da decisão a ser pronunciada.

Como proposta para a interpretação, em nível geral, das normas constitucionais que conformam uma margem de criação, pela indeterminação de seus termos, afirma-se que quando o caso for de garantias constitucionais, o juiz deve definir em razão de existir uma determinação indireta ou um consenso pressuposto; já quando a norma representar uma tarefa, um fim, ao juiz cabe controlar o conteúdo mínimo pela inexistência de consenso prévio ou remessa para resolução no plano das opções políticas do legislador.²⁴⁵

2.8.6.1. Direitos e garantias fundamentais do art. 5º da CF

A opção que mencionamos como válida para o aplicador das normas constitucionais, em nível genérico, assume carácter particularizado em relação às normas que asseguram direitos e garantias fundamentais dotadas de força jurídica reforçada pela regra da aplicação imediata.²⁴⁶ Conforme enaltece Vieira de Andrade, em referência a tais normas, o “seu conteúdo é ou deve ser concretizado ao nível da Constituição, em última análise por intermédio de uma interpretação criadora; não necessitam da mediação legislativa e não dependem, nem podem depender, por isso, das opiniões ou opções das leis ordinárias”.²⁴⁷

²⁴³ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 121, 126, 127, 133, 134, *passim*.

²⁴⁴ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 125.

²⁴⁵ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 139.

²⁴⁶ Art. 5º, § 1º da Constituição Federal.

²⁴⁷ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 140.

Assim, ao judiciário, quando provocado, cabe a concretização do conteúdo dos direitos fundamentais de aplicação imediata com a produção da norma de decisão do caso concreto, sendo descabida a invocação do caráter de eficácia contida das normas que expressam os direitos fundamentais para evitar a decisão do caso pela ausência de lei.

O papel de concretização das normas constitucionais, sobretudo as de conteúdo indeterminado, que fazia parte exclusivamente das funções do legislador numa representação de *concretização política*, passa a incluir a *concretização jurídica* da Constituição pela função atribuída aos órgãos fiscalizadores da constitucionalidade.²⁴⁸

Por força ainda da regra da aplicabilidade imediata, o judiciário está vinculado aos direitos fundamentais, o que importa numa espécie de interpretação conforme tais direitos que lhes imprima o máximo de eficácia e, por outra face, impõe a inaplicabilidade de leis ou atos normativos com eles incompatíveis.

Num outro aspecto da eficácia jurídica reforçada, surge o relevante papel do judiciário, no controle de constitucionalidade de leis e atos normativos que tendam a eliminar os direitos fundamentais alçados à cláusula pétrea.

2.8.6.2. Função do judiciário no campo dos direitos sociais

Os direitos fundamentais sociais, em regra, têm por objeto prestações estatais positivas e dependem de concretização legislativa e da existência de recursos públicos disponíveis, sendo certo que a Constituição Federal lhes reconheceu a condição de direitos fundamentais.²⁴⁹ Analisaremos a tarefa do judiciário a partir do tipo de reconhecimento dos direitos sociais.

Em primeiro lugar, exaltem-se os denominados *direitos originários a prestações sociais* que já estão definidos suficientemente na Constituição e independem de mediação legislativa. Trata-se da invocação de direito subjetivo a prestações extraído diretamente da previsão constitucional que assegura direitos sociais, permitindo a aplicação imediata pelo judiciário nos casos em que a norma “determine suficientemente o conteúdo da prestação e

²⁴⁸ ANDRADE VIEIRA, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 136/137, *passim*.

²⁴⁹ Título II, Dos Direitos e Garantias Fundamentais – Capítulo II, dos Direitos Sociais (arts. 6º a 11).

que o procedimento para sua realização esteja expresso, ou, no mínimo, implicitamente regulado na Constituição”.²⁵⁰

Em segundo lugar, ressaltam-se os *direitos sociais definidos a nível programático* onde se instala em maior medida as controvérsias sobre a eficácia e aplicabilidade de tais direitos. Para fazer valer os direitos fundamentais que importam em limitação da intervenção do Estado na esfera privada, em regra não é necessária a alocação de recursos do poder público, dado o cunho de abstenção que envolve. No entanto, a implementação de prestações positivas que satisfaçam os direitos fundamentais sociais, de segunda geração, como as que procuram viabilizar os serviços de saúde e assistência social, carecem da utilização de recursos e estão a depender da conjuntura econômica, da limitação dos recursos existentes e canalizados para tal finalidade, além do próprio poder de disposição por parte do destinatário do comando normativo, ou seja, aquele a quem compete fornecer os serviços.

A partir dessa inferência, discute-se se a regra da aplicabilidade imediata também se aplica para os direitos sociais. Em Constituições como a de Portugal, a aplicabilidade imediata refere-se apenas aos direitos fundamentais representativos de liberdades e garantias negativas,²⁵¹ enquanto no Brasil a Constituição não fez ressalva semelhante.

Do *ponto de vista positivo*, tem-se entendido que a regra da aplicabilidade imediata impõe aos órgãos estatais, e assim ao judiciário, a tarefa de maximizar a eficácia dos direitos sociais e criar condições materiais para sua realização.²⁵² Há quem defenda, no entanto, uma interpretação restritiva do preceito constitucional apenas para os direitos e garantias individuais e coletivas do art. 5º da Constituição Federal,²⁵³ o que afasta a incidência no tocante aos direitos sociais. Por outro lado, existe quem procura demonstrar que segundo a Constituição Brasileira, os direitos sociais são fundamentais com todas as conseqüências dessa natureza²⁵⁴ e ainda quem pondera que as chamadas liberdades sociais se equiparam aos

²⁵⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 296. Mais adiante, na p. 307, o autor cita o exemplo da vinculação do valor do benefício da Previdência Social ao salário mínimo, como um exemplo de aplicação imediata decorrente do art. 201, § 5º da Constituição.

²⁵¹ CANOTILHO, JJ. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, [s/d]. p. 430.

²⁵² KRELL, Andréas J. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2002. p. 38.

²⁵³ NETO, João Pedro Gebran. **A Aplicação Imediata dos Direitos e Garantias Individuais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 158.

²⁵⁴ KRELL, Andréas J. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2002. p. 49.

direitos de defesa por exigir uma abstenção pelo destinatário e normalmente não depender de recursos ou concretização legislativa (ex. direito de greve).²⁵⁵

Numa via de interpretação que enaltece os *efeitos negativos* do comando constitucional, comum a todas as normas que definem direitos fundamentais, ressaltam-se como eficácia diretamente aplicável às normas que veiculam direitos fundamentais sociais, mesmo as programáticas: a) revogam atos normativos contrários às disposições programáticas; b) obrigam ao legislador seguir os parâmetros fixados e não poder atuar em sentido contrário; c) servem de norte para interpretação, integração e aplicação das normas em geral; d) geram direito subjetivo no sentido negativo, na medida em que se pode exigir que o Estado se abstenha de atuar em contrário ao conteúdo do direito de cunho positivo.²⁵⁶

Pensamos que a função primordial no estabelecimento de políticas públicas relativamente aos direitos sociais compete ao Poder Legislativo, quando as respectivas normas constitucionais fixarem programas de fins, passíveis de controle pelo judiciário em seu “conteúdo mínimo”.²⁵⁷ Contudo, ressalva-se ao judiciário não o poder de criar, mas o de impor a execução de políticas públicas já estabelecidas nas normas constitucionais e ordinárias²⁵⁸, além do poder de assegurar os direitos sociais representativos de liberdades por sua equiparação aos direitos de defesa na forma de aplicação direta.

No tocante à aplicação ou não da *cláusula pétrea* para os direitos fundamentais sociais, estamos com os que encampam uma interpretação sistemática, levando a uma ampliação da proteção contra a atuação do legislador, para reconhecer, com Ingo Sarlet, que, na constância de um Estado Democrático Social de Direito, a eliminação de certos direitos importaria numa ofensa ao princípio da dignidade da pessoa humana.²⁵⁹

Por final, resta a problemática dos *direitos derivados*, quais sejam, aqueles direitos fundamentais sociais já concretizados em nível legislativo. Aqui o pleito do

²⁵⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 262/3/4, *passim*.

²⁵⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 283 - 286, *passim*.

²⁵⁷ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 139.

²⁵⁸ KRELL, Andréas J. **Direitos Sociais e controle Judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2002. p. 94.

²⁵⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 384/5/7, *passim*.

interessado pode partir, tendo por referência à própria lei ordinária em face da mediação promovida pelo legislador. Complexa, de outra ordem, é a questão da “proibição de retrocesso” que visa impedir que o legislador possa eliminar posições jurídicas por ele criadas, entendendo alguns que à “medida em que concretizado o direito prestacional transforma-se em direito de defesa”.²⁶⁰

2.8.6.3. Identificação dos direitos fora do catálogo: fundamentalidade material

Na concepção que se adota, os direitos fundamentais são aqueles reconhecidos pela ordem constitucional e estão divididos entre os *direitos constantes do catálogo* que encampam aqueles explicitamente listados no capítulo próprio dos direitos fundamentais e os que deles decorrem implicitamente e aqueles *direitos situados fora do catálogo*, mas positivados em outras partes da Constituição, além dos reconhecidos nos Tratados Internacionais e dos decorrentes do regime e dos princípios da Constituição. Essa classificação viabiliza-se pela abertura do rol de direitos manifestada pelo art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, a permitir a produção de um conceito material de direitos fundamentais.

A eleição dos direitos fundamentais compete, em princípio, ao constituinte originário, facultando-se em seguida a atuação do constituinte derivado para introdução de novos direitos ou elevação de alguns já existentes à categoria de fundamentais. Fora dessa fonte legislativa principal, a forma de introdução ou elevação de direitos ao patamar de fundamentais cabe ao judiciário, pela via da interpretação e aplicação do direito quando provocado pelos meios processuais próprios.

Convém aferir, com Sarlet, que a atuação do judiciário voltada a identificar os direitos fundamentais materiais, quais sejam, aqueles não contidos no catálogo constitucional, deve centrar-se na revelação dos direitos já positivados na Constituição, mesmo que de modo implícito, resguardando-se uma atividade de criação apenas de forma suplementar e ampliativa.²⁶¹

²⁶⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 287.

²⁶¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 141.

Ao erigir-se algum direito à condição de fundamental materialmente implica a aplicação de igual regime jurídico. Assim, requer-se cautela na tarefa, para evitar a vulgarização da categoria dos direitos fundamentais, ou, na denominação que atribui Nabais, a panjusfundamentalização.²⁶² O autor, no entanto, não enxerga na abertura do catálogo um risco para a panjusfundamentalização, “já que, assentando tais direitos num conceito material de direitos fundamentais, será estritamente pautado pela fundamentalidade material própria dos direitos fundamentais – uma fundamentalidade que, espera-se, há-de ancorar-se nas necessidades vitais do homem e não em meros desejos não essenciais”.²⁶³

No empreendimento da função de acolhimento de direitos fundamentais abrangidos num conceito material, cabe ao judiciário utilizar os critérios de relevância e substância. *Relevância* buscada nas razões históricas e de valores sedimentadas pela sociedade que alça certos direitos à exigência de uma reserva de legislação para a Constituição; e *substância* na medida em que os direitos equiparados devem guardar uma relação de semelhança, de equivalência com aqueles constantes do catálogo.

²⁶² O autor escreve sobre o que chama de um discurso superlativo dos direitos fundamentais por parte significativa da doutrina, ancorado numa lógica de mais direitos, mais gerações de direitos, etc., para questionar se essa forma de proceder não desencadeia uma realidade jusfundamental de pior qualidade. Chega até a indagar se esse discurso não é uma forma de tranquilizar as nossas consciências em vista das drásticas violações dos direitos fundamentais, cada vez mais amplas, de modo a tentar compensar com quantidade a manifesta falta de qualidade. NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões Críticas sobre os Direitos Fundamentais. In: *Ab vno ad omnes*. Coimbra: Coimbra Editora, 1998. p. 966.

²⁶³ NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões Críticas sobre os Direitos Fundamentais. In: *Ab vno ad omnes*. Coimbra: Coimbra Editora, 1998. p. 966.

CAPÍTULO III

DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

SUMÁRIO: 3.1. Direitos dos contribuintes nas cartas e declarações e direitos. 3.2. A configuração do Estado fiscal. 3.3. A positivação dos direitos dos contribuintes e a construção dos direitos fundamentais da tributação. 3.4. Dimensões mais relevantes da categoria dos direitos fundamentais dos contribuintes. 3.4.1. Fundamentabilidade material. 3.4.2. Pretensão jurídica individual (ou coletiva): radical subjetivo. 3.4.3. Função defensiva. 3.4.4. Proposta de classificação inspirada no art. 5º da Constituição Federal. 3.5. Direitos à segurança. 3.5.1. Legalidade tributária. 3.5.1.1. Principais posições doutrinárias. 3.5.1.2. Função de defesa da legalidade tributária. 3.5.1.3. Lançamento tributário e legalidade. 3.5.1.4. Elementos essenciais dos tributos e conceitos indeterminados. 3.5.1.5. Redefinição do princípio da legalidade (o controle de constitucionalidade pela administração). 3.5.2. Anterioridade tributária. 3.5.3. Irretroatividade tributária. 3.5.4. Princípio da transparência fiscal. 3.5.5. Reserva de lei para incentivos em matéria tributária. 3.5.6. Restituição preferencial e imediata no caso de fato gerador presumido. 3.6. Direitos de igualdade. 3.6.1. Isonomia tributária. 3.6.2. Tributação federal uniforme. 3.6.3. Isonomia nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos servidores públicos. 3.6.4. Isenção de tributos estaduais e municipais pela União. 3.6.5. Unidade tributária estadual e municipal. 3.7. Direitos de liberdade. 3.7.1. Imunidade recíproca. 3.7.2. Imunidade dos templos. 3.7.3. Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. 3.7.4. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. 3.7.5. Considerações gerais sobre as imunidades. 3.7.6. Liberdade de tráfego. 3.8. Direito de propriedade (vedação ao confisco). 3.9. Alguns direitos dos contribuintes localizados fora do rol das limitações ao poder tributário. 3.9.1. Imunidade das instituições beneficentes. 3.9.2. Livre exercício de trabalho, ofício ou profissão e livre exercício de atividade econômica. 3.9.3. Capacidade contributiva.

3.1. Direitos dos contribuintes nas cartas e declarações de direitos

O reconhecimento dos direitos humanos, sob o ponto vista do direito positivo, tem o seu alvorecer nas históricas cartas e declarações de direitos para depois passar a integrar as constituições de diversos países.

Compondo as reivindicações de proteção dos que sempre estiveram sujeitos ao poder do Estado, nas suas mais variadas configurações, assume lugar de destaque a questão da tributação. Os excessos e a falta de controle sobre o ato de instituir e majorar tributos serviram de móvel para a introdução de limitação ao exercício desse poder de tributar, o que se demonstra pela presença de dispositivos direcionados a exigir a aprovação das assembléias ou

parlamentos para a instituição de tributos nas principais cartas e declarações de direitos, primeiras manifestações formais que deram impulso ao reconhecimento do que atualmente se concebe como direitos fundamentais e podem ser alçados a uma fundamentalidade específica para proteção dos contribuintes.

O marco dessa positivação encontra-se na *Magna Carta*, declaração que o rei João da Inglaterra assinou em 15 de junho de 1215, diante do alto clero e barões do reino. Menciona-se que a supremacia do rei sobre os barões teria enfraquecido em razão de uma “disputa com um rival pelo trono e o ataque vitorioso das forças do rei francês, Felipe Augusto, contra o ducado da Normandia, pertencente ao monarca inglês por herança dinástica (A família Plantagenet). Tais eventos levaram o rei da Inglaterra a aumentar as exações fiscais contra os barões, para o financiamento de suas campanhas bélicas. Diante dessa pressão tributária, a nobreza passou a exigir periodicamente, como condição para o pagamento de impostos, o reconhecimento formal de seus direitos”.²⁶⁴ A exigência do consentimento está expressa na *Magna Carta* em duas cláusulas, a 12 e a 14, assim redigidas:

12. Nenhuma taxa de isenção do serviço militar (scutagium) nem contribuição alguma será criada em nosso reino, salvo mediante o consentimento comum do reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e para isto, tão somente, uma contribuição razoável será lançada.

14. E para obter o consentimento do conselho comum do reino a respeito do lançamento de uma contribuição (exceto nos três casos supra mencionados), ou de uma taxa de isenção do serviço militar, convocaremos os arcebispos, bispos, abades, condes e os principais barões, individualmente por carta – e, ademais, convocaremos de modo geral, por meio de nossos xerifes e bailios, todos os que nos têm como suserano – para uma data determinada, mais exatamente, após transcorridos pelo menos quarenta dias, e em local certo; e em todas as cartas convocatórias, especificaremos a razão da convocação.²⁶⁵

Outra demonstração da relevância da tributação nas declarações de direitos surge na *Bill of Rights (1689)*, também na Inglaterra, que no século XVII passava por período de rebeliões e guerras civis motivadas por questões religiosas. Noticia-se que “Carlos II, que

²⁶⁴ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 69.

²⁶⁵ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 79/80.

reinou até 1685, logrou abafar todas as tentativas de revolta. Durante os quatro últimos anos de seu reinado, dispensou a convocação do Parlamento para a votação de impostos, graças ao copioso subsídio que recebeu pessoalmente de Luís XIV. Mas essa decisão imprudente acabou por acrescentar à virulenta querela religiosa outros movimentos de animadversão à coroa, considerada agora culpada de manter ligações traiçoeiras com o inimigo secular do país, o rei da França”.²⁶⁶ Em decorrência do recrudescimento da rebelião e da fuga de Jaime II para a França, assumiu o trono da Inglaterra Guilherme de Orange e Maria de Stuart após aceitarem a *Bill of Rights*. Na parte tributária descreve a declaração:

Que a cobrança de impostos para uso da Coroa, a título de prerrogativa, sem autorização do Parlamento e por um período mais longo ou por modo diferente do autorizado pelo Parlamento, é ilegal.²⁶⁷

Na seqüência histórica, advém a *Declaração de Independência dos Estados Unidos da América*, de 4 de julho de 1776, formalizada contra o rei da Grã-Bretanha, para reconhecer, dentre vários motivos, que “ele se tem conluiado com outros para nos submeter a uma jurisdição estranha à nossa constituição e não reconhecida pelas nossas leis, sancionando atos de pretensa legislação: [...] para impor tributos sem o nosso consentimento.”²⁶⁸

Posteriormente na *Declaração de Direitos do Povo da Virgínia* de 1787, reafirma-se a preocupação com o consentimento na imposição de tributos, no parágrafo sexto: “As eleições de representantes do povo em assembléias devem ser livres, e todos aqueles que tenham dedicação à comunidade e consciência bastante do interesse comum permanente têm direito de voto, e não podem ser tributados ou expropriados por utilidade pública, sem o seu consentimento ou de seus representantes eleitos, nem pode ser submetidos a nenhuma lei à qual não tenham dado, da mesma forma, o seu consentimento para o bem público”.²⁶⁹

Numa conotação mais universalista, a *Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão*, editada na França em 1789, amplia a temática tributária não apenas para exigir-se

²⁶⁶ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 87.

²⁶⁷ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 92.

²⁶⁸ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 104.

²⁶⁹ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 113.

consentimento, mas também para permitir uma apreciação de elementos essenciais do tributo, como a base de cálculo e a alíquota. Diz o texto:

Art. 14. Todos os cidadãos têm o direito de verificar, pessoalmente ou por meio de representantes, a necessidade da contribuição pública, bem como de consenti-la livremente, de fiscalizar o seu emprego e de determinar-lhe a alíquota, a base de cálculo, a cobrança e a duração.²⁷⁰

Diante das referências expressas nas cartas e declarações de direitos, fica patente a relevância da questão tributária, compondo o conjunto de direitos que se procurou assegurar perante o Estado, nas suas mais variadas vestes. Os direitos à vida, à liberdade e à propriedade aparecem como um rompimento com uma forma de organização política em que os direitos declarados conformam uma limitação da atuação estatal, para preservar, numa versão contratualista, um espaço de livre disposição dos governados assente no pacto com o detentor do poder. Em tal espaço de liberdade de iniciativa, destaca-se o componente social da ascensão de uma classe que se costuma designar de burguesia, movida essencialmente por interesses econômicos.

Com efeito, vista essa alteração da estrutura do Estado pelo ângulo da fiscalidade, temos a virada do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal, em que a separação de papéis do poder público e da sociedade se revela de forma mais nítida, abrindo espaço para que a liberdade se viabilize pelo pagamento do tributo e, ao mesmo tempo, que esse poder tributário do Estado se exerça de maneira limitada pelos direitos dos contribuintes, na versão histórica do princípio da legalidade pelo consentimento.

Os direitos de liberdade e propriedade que advieram do triunfo do liberalismo estão inteiramente atrelados à questão tributária, porque a separação entre funções próprias do Estado e da sociedade implica a superação do Estado Patrimonial, passando a sustentação do novo Estado a depender necessariamente do tributo e não de receitas próprias. Para além disso, uma eventual inexistência de controle da atuação do poder tributário, agora exclusivo do Estado com o afastamento do sistema pulverizado feudal, pelo estabelecimento de direitos dos contribuintes, poderia provocar o retorno ao patrimonialismo e assim à anulação da

²⁷⁰ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 153.

propriedade e da liberdade, notadamente na acepção econômica que representou um dos principais esteios da revolução liberal.

3.2. Configuração do Estado Fiscal

O Estado Fiscal é aquele em que as suas necessidades básicas são cobertas essencialmente pelas receitas advindas do pagamento de impostos, tendo sido a regra no estado moderno, numa evolução que se pode aferir de um Estado Liberal Fiscal para um Estado Social Fiscal.²⁷¹ O primeiro, com a pretensão de estado mínimo, baseado numa tributação limitada apenas para fazer face às despesas da máquina administrativa. O segundo, preocupado com o funcionamento da sociedade como um todo e da economia, tendo por fundamento uma tributação mais ampla, coerente com o seu elevado grau de intervenção.

Um outro pressuposto inerente à idéia de Estado Fiscal Liberal, na opinião de Nabais, é a separação entre Estado e Sociedade em que o primeiro se atenha à política e a segunda se volte para a economia, além de pressupor uma separação entre Estado e Economia na medida em que esta lhe serve de suporte financeiro pela via do imposto. A separação permite que cada um aja conforme critérios próprios: o Estado pelo interesse geral da realização da justiça e a economia, pelo lucro.²⁷²

Importa também que se instaure um sistema que garanta a economia de mercado, onde a livre iniciativa, em termos econômicos, pertença primariamente à ordem privada, cabendo ao Estado, nesse campo, apenas um papel supletivo ou subsidiário.²⁷³ O princípio da subsidiariedade impõe que o suporte econômico do Estado não seja decorrente de sua atuação econômica direta, mas do seu poder tributário.

A idéia de Estado Fiscal, por parte dos contribuintes (indivíduos), conduz a um reconhecimento da livre disponibilidade econômica dos particulares,²⁷⁴ de forma que se permita amplo espaço de liberdade para decisão, somente admitindo-se restrição dessa liberdade quando resultar danos para a coletividade ou por precauções para conservar a própria liberdade de atuação.

²⁷¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 192/4.

²⁷² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 194/195.

²⁷³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 205.

²⁷⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 204.

Embora não haja menção expressa quanto à natureza fiscal do Estado Brasileiro, é certo que esse entendimento extrai-se da Constituição, especialmente de alguns preceitos concernentes à estrutura fiscal do Estado. Desde logo, a própria afirmação e garantia tão extensa dos *direitos fundamentais* dos indivíduos e de suas liberdades econômicas tornam-se incompatíveis com um Estado Patrimonial.²⁷⁵ A consagração constitucional de direitos, como o de propriedade privada, o de livre exercício da iniciativa privada, indica a rejeição de um estado monopolista ou hegemônico da economia, cabendo ao Estado uma função de regulação e coordenação da economia. Demais, a Constituição, ao imputar a satisfação das necessidades financeiras públicas ao conjunto de impostos, no instante em que promove uma exclusão do Estado Patrimonialista, faz afirmar-se como Estado Fiscal.²⁷⁶

3.3. A positivação dos direitos dos contribuintes e a construção dos direitos fundamentais da tributação

A Constituição Federal positiva um rol de princípios e imunidades, ao abrir seção com a nomenclatura "das limitações ao poder de tributar", colocando-os na condição de direitos e garantias dos contribuintes, sem prejuízo de outras que a legislação inferior venha a edificar.²⁷⁷

Pela natureza dos direitos assegurados e até pela vertente nominal, boa parte dos direitos assume a feição de *direitos de defesa* dos contribuintes contra a intervenção do Estado, por meio da tributação.

A positivação constitucional dos direitos e garantias dos contribuintes guarda relação com a positivação dos direitos fundamentais,²⁷⁸ em sentido amplo, como elemento estruturante do Estado de Direito na versão intitulada de Estado Fiscal. A limitação do exercício do poder intervencionista tributário pelo princípio da legalidade fundamenta, num

²⁷⁵ Na concepção de Bobbio, "Estado patrimonial é o Estado no qual o soberano detém o território da nação como propriedade sua, na forma de *dominium eminens* ou propriedade originária da qual brotam as propriedades dos indivíduos, e que se manifesta por exemplo no direito de expropriação por utilidade pública". BOBBIO, Norberto. **O filósofo e a política**. Tradução de César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003. p. 145.

²⁷⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 213.

²⁷⁷ Arts. 150 a 152 da Constituição Federal.

²⁷⁸ No sistema peruano, Bustamante pondera que o reconhecimento constitucional dos princípios que limitam o poder impositivo pela Constituição não faz outra coisa senão traduzir os direitos humanos no campo da tributação. BUSTAMANTE, Javier Luque. Algunas Reflexiones sobre las Relaciones entre los Derechos Humanos y la Tributación. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 52, abr/jun, 1990. p. 61.

primeiro plano, a primeira e principal conquista de direito de defesa contra o arbítrio e excesso de poder na vertente tributária.

Concebendo-se que os direitos fundamentais conhecidos como de primeira geração, em sentido amplo, visam proteger a propriedade, a liberdade, a igualdade, justifica-se a sua aplicação na esfera tributária já que, nesse plano, todos esses direitos estão inteiramente envolvidos e seriamente comprometidos caso não paire uma nítida proteção mediante coerente arcabouço normativo de limitação.

É certo que o direito de propriedade revela-se assegurado no Estado Fiscal onde se garante o livre exercício da atividade econômica e o direito de propriedade, sendo o tributo o preço que se paga por essa liberdade, inclusive a de acumular patrimônio, ao contrário do que acontecia no Estado de feição patrimonialista, onde “desvalorizava-se a riqueza individual e o trabalho que a produzia, e se proibiam o luxo e a usura, ao revés de se tributarem os rendimentos do capital e do trabalho e do consumo suntuário e os empréstimos, dilargando-se a liberdade”.²⁷⁹

A vinculação dos direitos humanos com a tributação tem sido debatida em conclaves internacionais,²⁸⁰ embora o tema seja considerado novo quanto à ligação de dois temas antigos, como é o caso da tributação e dos direitos humanos,²⁸¹ tendo despertado a atenção doutrinária.²⁸² Ao enaltecer a relevância do ordenamento financeiro no seio do Estado Social, Chulvi destaca duas razões básicas no sistema espanhol: a relação de dependência com os direitos fundamentais e a forma de divisão territorial de poder.²⁸³

²⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 38.

²⁸⁰ Como as I Jornadas da Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, realizadas em Lima, Peru de 4 a 8.12.1989, e as XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Direito Tributário (ILAD), realizadas em Salvador, Brasil, de 3 a 8 de dezembro de 2000.

²⁸¹ HENDERSON, Enrique Vidal. Poder Tributario y Derechos Humanos. **Revista de Direito Tributário n.º 53**. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul/set de 1990. p. 57.

²⁸² Além de obras apresentadas nos eventos citados na nota anterior, destacamos os livros de: TORRES, Ricardo Lobo: **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3. e **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991; NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997; MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000; e mais recentemente, FISCHER, Octávio Campos. **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. O tema também tem sido objeto de aulas ministradas pelo Professor Fernando Facury Scaff em diversos cursos e, em especial, no Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE.

²⁸³ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 62.

A par dessa vinculação genérica, no Brasil, o reconhecimento em caráter específico dos direitos dos contribuintes como fundamentais possui algumas peculiaridades. Primeiramente dada à previsão do princípio da legalidade e da anterioridade entre os direitos individuais na Constituição de 1967, com a Emenda de 1969 (art. 153, § 29) e que, como norte de interpretação histórica, revela uma orientação do sistema positivo que, face ao nível ampliado de proteção da Constituição vigente, não tenderia a enfraquecer, mas sim em consolidar e ampliar o teor de segurança jurídica para as relações tributárias entre Estado e contribuintes. Em segundo lugar, pela força emanada de decisão paradigmática do Supremo Tribunal Federal²⁸⁴ que enquadrou o "princípio da anterioridade" dentro da categoria dos direitos fundamentais, justificando a inclusão no art. 5º, § 2º, com ofensa ao art. 60, § 4º, todos da Constituição Federal, o que importa na utilização do conceito de direitos fundamentais no sentido material.

Consoante enfatiza Fernando Facury Scaff, a decisão do Supremo Tribunal Federal firmou posicionamento de que dentre os direitos individuais do art. 5ª da Constituição inserem-se os direitos previstos especificamente para os contribuintes no art. 150, que trata do Sistema Tributário Nacional, fazendo revelar que tais normas constitucionais formam um "estatuto mínimo" dos contribuintes, já que outros direitos e garantias poderão advir da legislação infraconstitucional.²⁸⁵

Com efeito, apesar de já iniciada a construção teórica sobre a relação dos direitos fundamentais com a tributação, extraída de textos positivados e de concepções doutrinárias, a posição do Supremo Tribunal Federal demarca a solidificação dessa teorização no plano jurisprudencial.²⁸⁶

A par desse marco judicial e fazendo uso da evoluída e sedimentada teorização da doutrina dos direitos fundamentais no âmbito da Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional, procura-se aqui demonstrar a viabilidade da sua transposição para o Direito Constitucional Tributário, na formulação embrionária de uma Teoria dos Direitos Fundamentais dos Contribuintes.

²⁸⁴ ADIN n.º 939/DF.

²⁸⁵ SCAFF, Fernando Facury. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 456/7.

²⁸⁶ ADIN n.º 939, julgada em 15/12/1993, relator Ministro Sydney Sanches.

3.4. Dimensões mais relevantes da categoria dos direitos fundamentais dos contribuintes

3.4.1. Fundamentabilidade material

No direito positivo brasileiro, a confecção de um conceito material dos direitos fundamentais tem por parâmetro a cláusula de abertura disposta no art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, que consagra posição já tradicional em nosso direito.²⁸⁷

Reflete a idéia de que o sistema, apesar de retratado de forma positiva, abre-se para uma perspectiva de amplitude de direitos, em nome da recepção de valores novos ou de novas roupagens que os já consolidados obtenham no ambiente social e sejam reconhecidos pelas instituições competentes, sem restringir essa tarefa apenas ao legislador, no que amplia as fontes de produção desses direitos. É o que se denomina “não-tipicidade”²⁸⁸ dos direitos fundamentais.

Guardadas as peculiaridades que importam na conceituação que se adota de direitos fundamentais como aqueles reconhecidos positivamente pela ordem constitucional, o preceito aproxima-se das concepções jusnaturalísticas que não reputavam à Constituição a criação dos direitos, mas tão-somente o seu reconhecimento. Na versão positiva, o sistema constitucional contemporâneo estende-se para uma ordem pluralista, com recurso a valores normalmente expressos em forma de princípios que lhes permite uma maior flexibilização e adaptação às correntes ideológicas que interagem no seu interior e também na esfera externa, daí a remessa para o plano internacional, na previsão dos tratados como fonte da fundamentabilidade material.

Seguindo essa linha de pensamento, cumpre-nos demonstrar que as limitações constitucionais ao poder de tributar, com as definições que lançaremos, possuem materialmente a condição de direitos fundamentais dos contribuintes.²⁸⁹

²⁸⁷ No art. 153, § 36 da Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional n.º 01 de 1969, consta regra similar que apenas não contém a ressalva expressa para os Tratados Internacionais.

²⁸⁸ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 77.

²⁸⁹ No sentido de um conceito material de direitos fundamentais: MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. (Direitos Fundamentais). 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 12; CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 397. Vieira de Andrade afirma que “é possível a existência de outros ‘direitos fundamentais’ em leis ordinárias ou

A categoria dos direitos fundamentais, na forma tecida na carta constitucional, num primeiro momento, pode receber a classificação de *direitos constantes do catálogo* (explícitos e implícitos) e *direitos situados fora do catálogo* (constantes em outras partes da Constituição, decorrentes de seus princípios ou em Tratados Internacionais), e num segundo plano, pode ser classificada de acordo com o objeto protegido.

A discriminação que nos interessa mais particularmente é a dos direitos e garantias fundamentais que se pode identificar *fora do catálogo* do art. 5º da Constituição Federal, porém constante do texto. Como não se trata de classificação operada pelo próprio legislador constituinte, a fonte dessa qualificação jurídica desloca-se para o Poder Judiciário, na sua específica função de aplicação do direito em controle difuso e concentrado de constitucionalidade. Acatando-se que os direitos definidos pela Constituição explicitamente são fundamentais na versão formal e material, os direitos que advierem da interpretação judiciária estarão inseridos num conceito de materialmente fundamentais.

Para orientar a complexa tarefa de revelação de direitos fora do catálogo ou dispersos na Constituição, a doutrina estabelece alguns critérios que devem servir de norte ao intérprete, extraíndo implicitamente do art. 5º, § 2º, da Constituição Federal o *princípio da equivalência*²⁹⁰ dos direitos que, em certa medida, guardam relação com os direitos análogos da Constituição Portugal.²⁹¹

Importa, assim, que os direitos identificados fora do catálogo devem guardar similitude com os direitos constantes do catálogo, de modo a assemelharem-se pela importância que possuem para a sociedade (critério de relevância) e pelo conteúdo que se afere dos elementos comuns (critério de substância).

Dentre os direitos e garantias constantes do texto da Constituição Federal mais formalmente fora do rol dos direitos fundamentais, é de se identificar os que estão fixados nas limitações ao poder de tributar escritas nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal.

em normas internacionais; e, ainda, que pode haver direitos previstos em outras partes da Constituição que devam ser considerados como fundamentais". VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 77.

²⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 98.

²⁹¹ Art. 17 da Constituição de Portugal.

Nessa rota vai a compreensão feita por Sarlet que, ao colacionar alguns desses casos na nossa Constituição, incluiu as limitações tributárias, afirmando em seguida que “constituem dispositivos formalmente constitucionais capazes de se caracterizarem como posições subjetivas e permanentes do indivíduo (isolado ou coletivamente). Além disso, os preceitos referidos revelam nítida preocupação com a proteção da dignidade humana, da liberdade e da igualdade, constituindo, portanto, direitos materialmente fundamentais ou, no mínimo, passíveis de enquadrarem-se nesta categoria”.²⁹²

Os direitos dos contribuintes, num quadro semelhante ao atual, já fazem parte da Constituição desde 1967²⁹³ (relevância), alcançando o ápice na Constituição de cunho democrático e social de 1988, sendo certo que esses *valores* que indicam a necessidade de proteção estão devidamente arraigados na sociedade. É que a luta por proteção perante o poder de tributar possui raízes históricas²⁹⁴ que resultaram na positivação de direitos de teor limitativo.

O poder tributário está inserido nas funções políticas do Estado,²⁹⁵ mas recebe uma delimitação jurídica especial pela natureza de intervenção no patrimônio particular de que se reveste. Contudo, para uma efetiva proteção do direito de propriedade e da liberdade

²⁹² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 127/128.

²⁹³ Limitações ao poder tributário constam nas constituições de 1891 (arts. 8º, 10 e 11), 1934 (art. 17, VII, IX, X, parágrafo único, 18, 19, IV), 1937 (32, c, parágrafo único, 34, 35, b, d), 1946 (17, 19, 31, I, V, a, b, c, parágrafo único, 32), 1967 (20, I, II, III, a, b, c, d, §§ 1º e 2º, 21, I, II, III), 1967/69 (19, I, II, III, a, b, c, d, § 1º e 2º, 20, I, II, III).

²⁹⁴ Constata-se que os direitos dos contribuintes aparecem nas principais cartas e declarações de direitos que formalizaram os primeiros passos para uma positivação dos direitos humanos, na versão da exigência de consentimento do Conselho Comum do Reino, da Assembléia ou Parlamento para autorizar a instituição de tributos, conforme referência contida neste trabalho. Daí por diante, o princípio da legalidade da tributação tem sido acolhido na maioria das constituições dos países ocidentais. A par da importância e sedimentação histórica dos direitos dos contribuintes, cabe enaltecer que esse nível de consagração positiva se deu por influências de *valores* que foram sendo incorporados na evolução das sociedades. Com a mudança de paradigma imposto pelo liberalismo, nas vertentes política, econômica e social, transpostas para o Direito Constitucional, o Estado tomou um outro formato em que o segmento da tributação assumiu o modelo denominado “Estado Fiscal”. A partir daí, a tributação passa a ser a principal fonte de receita do Estado, abandonando-se a fórmula de Estado Patrimonial, em que o patrimônio do Monarca se confundia com o do Estado. Se houve uma mudança de sentido do princípio da legalidade que passou a ter uma natureza procedimental por não mais firmar uma garantia plena para os contribuintes, aconteceu também a necessidade do estabelecimento de outros direitos de cunho material, o que ocorreu essencialmente com a exigência de aferição da capacidade contributiva nas relações tributárias.

²⁹⁵ Raymundo Juliano emprega o caráter político para a atuação financeira do Estado num sentido geral, ao dizer que “a atividade financeira do Estado se constitui em uma questão central na discussão mesma do próprio Estado. Intimamente vinculado a isto a questão do conteúdo desta atividade, pode ser por um lado, considerada como uma parte da atividade econômica global, e por outro, em sua especificidade para a realização dos gastos públicos e obtenção dos meios indispensáveis a seu financiamento, é uma atividade substancialmente política”. FEITOSA, Raymundo Juliano. *A Constituição Financeira como questão crucial do Direito Constitucional*. **Anuário dos Cursos de Pós-graduação em Direito**. Recife, n. 10, 2000. p. 258.

econômica dos cidadãos declarados como direitos fundamentais, erige-se uma barreira que limita a atuação do poder tributário pelo reconhecimento de direitos para o contribuinte, pois é fato que desde suas mais remotas origens quem está no comando da competência tributária tende a cometer excessos.

A título de exemplo, basta atentar para a situação de que, apesar de a Constituição ter concedido um arsenal de direitos e garantias de cunho protecionista aos contribuintes, os excessos não param de acontecer no atual estágio histórico, pela criação de novos tributos, aumento dos já existentes, tredestinação de recursos, dentre outros.

Na condição de *elementos comuns* entre os direitos dos contribuintes assegurados nos art. 150 a 152 e os direitos individuais e coletivos do art. 5º, todos da Constituição Federal, acentua-se a semelhança de finalidade. De regra, ambos exercem *função defensiva*, pois congregam direitos que exigem uma abstenção do Estado, é dizer, uma postura de não-interferência. Até estruturalmente ambos se assemelham por denotarem uma *relação de limites* a serem observados pelo Estado; o primeiro conjunto de direitos destinados de modo geral para todos os cidadãos e o segundo convergindo para um grupo mais restrito, aquele dos cidadãos contribuintes.

Num outro plano ressalta-se a similitude dos direitos dos contribuintes com os constantes do catálogo dos direitos fundamentais, tornando possível uma proposta de classificação identificada com o objeto de proteção que a Constituição precisou, a saber: vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade, o que permite uma classificação constitucionalmente adequada, sobre a qual faremos uma proposta na seqüência deste trabalho.

Para enfatizar a semelhança entre os dois conjuntos de direitos, convém mostrar que alguns reproduzem no campo tributário garantias concedidas de forma genérica a todos os cidadãos. É o caso do princípio da legalidade, ao prescrever genericamente que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”²⁹⁶ e da sua versão específica para os contribuintes que veda aos órgãos detentores de competência tributária “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.²⁹⁷ Do princípio da isonomia que ao asseverar que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta

²⁹⁶ Art. 5º, II, da Constituição Federal.

²⁹⁷ Art. 150, I, da Constituição Federal.

Constituição”²⁹⁸ e da igualdade tributária que proíbe “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.²⁹⁹

Sem caracterizar a reprodução integral dos princípios que lançamos, outros estão diretamente relacionados com a liberdade (imunidades, liberdade de tráfego); a propriedade (vedação ao confisco) e a segurança (anterioridade, irretroatividade). Um componente de interpretação histórica a reforçar a classificação que defendemos para os direitos dos contribuintes nos conduz para o enquadramento forjado na Constituição de 1967/69 que incluía expressamente o princípio da legalidade e o da anterioridade no catálogo dos direitos individuais dos cidadãos.³⁰⁰

No mais, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sinaliza para uma construção dos direitos fundamentais dos contribuintes. Colhem-se dos votos lançados no julgamento da ADIN n.º 939/DF as diretrizes para essa sedimentação.³⁰¹

²⁹⁸ Art. 5º, I, da Constituição Federal.

²⁹⁹ Art. 150, II, da Constituição Federal.

³⁰⁰ Art. 153, § 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvadas a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado, por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

³⁰¹ ADIN n.º 939/DF. EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. 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 de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

O Ministro Marco Aurélio, depois de enfatizar que garantias constitucionais não constam apenas no rol do art. 5º da Constituição, declara que, apesar de o princípio da anterioridade conter algumas exceções, não há como esvaziá-lo ou colocá-lo num plano secundário de modo a afastar a cláusula de proteção expressa no art. 60, § 4, mesmo porque as exceções são *numerus clausus*.³⁰²

O Ministro Carlos Velloso esclarece que o princípio da anterioridade é uma garantia individual, uma garantia do contribuinte, para reafirmar que “direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão descritos nos incisos do art. 5º”; eles se espalham pela Constituição, citando a cláusula de abertura do § 2º, do mesmo artigo.³⁰³

De sua vez, o Ministro Celso de Mello afirma ter por “irrecusável que a norma inscrita no art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional n. 3/93 – ao reduzir, ainda que temporariamente, a abrangência da cláusula de proteção representada pelo princípio da anterioridade – vulnera, nas múltiplas dimensões em que ele se projeta, o regime jurídico-constitucional dos direitos e garantias individuais dos contribuintes”.³⁰⁴ Mais adiante o ministro cunha a nomenclatura que defendemos neste trabalho de forma expressa, ao ponderar que o “ato normativo em causa efetivamente agride e afronta o regime dos *direitos fundamentais dos contribuintes*”,³⁰⁵ visto que o princípio da anterioridade tributária, “além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes”.³⁰⁶

Quando se fala de uma matriz para legitimar os direitos fundamentais, parte da doutrina aponta para uma linha condutora pautada na dignidade da pessoa humana, mesmo ao enfrentar as objeções que revelam ser as conquistas dos direitos, em verdade, objeto de lutas históricas, pois, enfim, as reivindicações importam na busca da dignidade.³⁰⁷

Essa postura recebe críticas no sentido de representar uma teoria constitucionalmente inadequada por retirar do catálogo de direitos aqueles que não possuem um radical subjetivo, sofrendo embaraços para justificar, por exemplo, a consagração de direitos para pessoas jurídicas e associações, firmando-se, no mais, que “a base antropológica

³⁰² ADIN n.º 939/DF, pg. 206/1.

³⁰³ ADIN n.º 939/DF, pg. 274/5.

³⁰⁴ ADIN n.º 939/DF, pg. 281/2.

³⁰⁵ ADIN n.º 939/DF, pg. 282.

³⁰⁶ ADIN n.º 939/DF, pg. 282.

³⁰⁷ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 112.

dos direitos fundamentais não é apenas o ‘homem individual’, mas também o homem inserido em relações sociopolíticas e socioeconômicas e em grupos de vária natureza, com funções sociais diferenciadas”.³⁰⁸

3.4.2. Pretensão jurídica individual (ou coletiva): radical subjetivo

Os direitos fundamentais apresentam uma dimensão que se revela numa pretensão jurídica individual, num direito subjetivo criado em favor de determinados titulares, com o correspondente dever jurídico por parte dos destinatários.³⁰⁹

Esse critério aponta para o radical subjetivo pela referência pessoal ao homem. No entanto, ao descrever o rol de limitações constitucionais ao poder de tributar, a Constituição Federal refere-se a *contribuintes* num sentido amplo que envolve as pessoas físicas e jurídicas sujeitas às exigências tributárias.

Embora a pessoa física tenha uma importância singular nas relações tributárias, pois, no mais das vezes é quem sofre o encargo financeiro no final do ciclo econômico, reserva-se um papel especial para a *pessoa jurídica* que, na maior parte das situações concretas,³¹⁰ é quem figura no pólo passivo de obrigações tributárias. De fato, como enfatiza Villegas, as pessoas jurídicas são na atualidade as mais importantes protagonistas das grandes questões tributárias.³¹¹

Assim, os direitos e garantias fundamentais geram direito subjetivo para os “contribuintes”, sejam pessoas físicas ou jurídicas.³¹² Nesse ideário enquadra-se a lição de Jorge Miranda: “na medida em que as pessoas coletivas e entidades não personalizadas se entendam ao serviço, em última análise, das pessoas humanas que as integram, pode também conceber-se que recebem direitos fundamentais não formalmente constitucionais”.³¹³

³⁰⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 400/1.

³⁰⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 394/5.

³¹⁰ Nos tributos que incidem sobre industrialização e comercialização (IPI, ICMS), o sujeito passivo assume a forma de pessoa jurídica, na maioria dos casos.

³¹¹ VILLEGAS, Hector B. El pacto de San Jose de Costa Rica y los Derechos Humanos de los Contrybuintes. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 51, jan/mar, 1990. p. 51.

³¹² Afinal, por trás das pessoas jurídicas estão sempre as pessoas físicas que as constituem.

³¹³ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Direitos fundamentais**. 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 165.

Essa visão fica ainda mais clara na apreciação de situação concreta na qual o judiciário expõe, pela pena do Ministro Celso de Mello, que “a anterioridade tributária, traduzindo limitação constitucional ao poder impositivo das pessoas políticas, constitui *direito público subjetivo* oponível ao Estado pelos contribuintes que dela se beneficiam”.³¹⁴ Contribuintes, assim, na formatação genérica de pessoas físicas e jurídicas que se postam na condição de sujeitos passivos de obrigações tributárias.

3.4.3. Função defensiva

Prepondera a função de defesa dos direitos fundamentais dos contribuintes na medida em que procuram demarcar uma área de não-interferência ou de intervenção moldada pelos direitos. Como a tributação importa numa intervenção do Estado no domínio da propriedade privada,³¹⁵ por autorização constitucional, a limitação do exercício desse poder se demarca pelos direitos de defesa dos contribuintes. A maioria desses direitos constantes do catálogo da Constituição Federal, portanto, assumem primordialmente a feição de defesa.

A exigência de lei para instituição ou majoração de tributos denota a preocupação constitucional de impor segurança nas relações entre Estado e contribuinte para delimitar a atuação do poder, na medida em que exige um instrumento legislativo formal e a participação do poder legislativo na decisão, além de indicar que o contribuinte somente estará obrigado ao pagamento após a sua regular edição. Os princípios da anterioridade e da irretroatividade cumprem papel similar ao exigir que a instituição ou majoração³¹⁶ apenas produza efeitos a partir do exercício seguinte à publicação da lei e impede a imposição retroativa de tributos.

Outros direitos também exercem função defensiva como é o caso da vedação ao confisco que visa proteger a propriedade contra investidas desproporcionais do Estado que tendam a eliminá-la; e a liberdade de tráfego³¹⁷ que coloca óbice para que os Estados Federados e Municípios não estabeleçam pela tributação impedimentos à livre circulação de

³¹⁴ ADIN n.º 939/DF, pg. 282.

³¹⁵ Ao tempo em que se adquire a liberdade pelo pagamento de tributos, deixando o Estado de ser proprietário para permitir ao cidadão a exploração econômica, essa liberdade pode ser inviabilizada por causa de uma tributação excessiva que pode promover um retorno ao patrimonialismo. Para uma visão mais atual, a liberdade de iniciativa econômica e profissional só se garante com um nível de tributação razoável, pois, caso contrário, é possível até invocar a existência de uma espécie de escravidão e implantação do confisco, provocada com a tributação excessiva, ou seja, asseguram-se o trabalho e a atividade econômica, mas a tributação anula a liberdade e a propriedade por exigir quase tudo do que se adquiriu pela via do tributo.

³¹⁶ Ressalvadas as exceções constitucionais.

³¹⁷ Art. 150, V, da Constituição Federal.

peças ou bens ou ainda que estabeleçam diferença tributária entre bens ou serviços em razão de sua procedência.³¹⁸

Essa função defensiva, apesar de prevalente, não é exclusiva. Além de impor abstenção por parte do Estado, os direitos dos contribuintes possuem uma vertente positiva no que se tem denominado de “função de não-discriminação”³¹⁹ dos direitos fundamentais, erigida a partir do princípio da igualdade. Dentre os direitos consagrados aos contribuintes consta a isonomia tributária³²⁰ que deve servir tanto para evitar o tratamento discriminatório no sentido negativo como para implementar um tratamento compensatório diante de desigualdades e assim permitir-se o exercício de função positiva. Outra forma positiva condiz com o cumprimento do *dever de proteção*, a cargo do Estado, que obriga à criação de serviços, organização judiciária etc.³²¹ Essa última função pode ser enquadrada na dimensão objetiva dos direitos fundamentais.

3.4.4. Proposta de classificação inspirada no art. 5º da Constituição Federal

No estudo da temática dos direitos fundamentais dos contribuintes que assume destacada importância para o novo ramo do Direito Constitucional Tributário, no sentido que empregou o Ministro Paulo Brossard ao afirmar que este se configura num “ramo tanto do Direito Tributário como do Direito Constitucional”³²² e que ainda não recebeu a devida atenção doutrinária, pretendemos apresentar uma proposta de classificação que atenda aos critérios firmados pelo direito positivo, qual seja, aquele que utilize como parâmetro o objeto de proteção, conforme consagrado na Constituição.

Nessa tarefa começamos por enfrentar a usual *distinção que se efetua entre direitos e garantias fundamentais*. No Brasil, ela decorre da doutrina de Rui Barbosa que faz alusão a preceitos constitucionais que declaram direitos e outros que protegem e preservam os direitos declarados.³²³ Porém, em relação a tal distinção, José Afonso ressalta a sua

³¹⁸ Art. 152 da Constituição Federal.

³¹⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 403.

³²⁰ Art. 150, II, da Constituição Federal.

³²¹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 393.

³²² ADIN n.º 939-7/D. p. 299.

³²³ Rui Barbosa. República: teoria e prática. Petrópolis/Brasília: Vozes/Câmara dos Deputados, 1978, p. 121 e 124, *apud* SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 189.

insuficiência para registrar que nem “é decisivo, em face da Constituição, afirmar que os direitos são declaratórios e as garantias assecuratórias, porque as garantias em certa medida são declaradas e, às vezes, se declaram os direitos usando forma assecuratória”.³²⁴ Apesar disso, o autor mantém a distinção no corpo de sua obra, propondo, inclusive, um quadro sistemático no qual arrola os direitos de um lado e a correspondente garantia do outro.³²⁵ No que concerne a essa distinção, Canotilho acrescenta que rigorosamente “as clássicas garantias são também direitos, embora muitas vezes se salientasse nelas o caráter instrumental de proteção dos direitos”.³²⁶

Mais recente é a posição de Fernando Facury Scaff que responde à seguinte indagação: Existem diferenças entre garantias e direitos? Depois de demonstrar certa perplexidade com a adoção dessa dicotomia que importa admitir a existência de direitos sem garantias e garantias que não são direitos, defende o autor que não podem existir direitos que não sejam passíveis de aplicação, de exercício ou concretização. Para tanto defende que “garantias e direitos são duas palavras para significar a mesma coisa: a existência de normas que devem ser concretizadas através do trabalho do intérprete”.³²⁷

Com efeito, a distinção tenciona acentuar que os *direitos* estão referidos a posições que têm como objeto imediato um bem específico da pessoa, qual seja, a vida, a honra, a liberdade física, etc., enquanto as *garantias* conformam uma função instrumental ao consagrar regras de competência ou de ação estatal³²⁸ para a proteção de direitos. Desse modo, os direitos seriam principais e as garantias, acessórias.³²⁹

³²⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 77.

³²⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 43/418. Paulo Bonavides acolhe a doutrina da separação entre direitos e garantias. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 483.

³²⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 390.

³²⁷ SCAFF, Fernando Facury. Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 94, 2003. p. 38/9.

³²⁸ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 117.

³²⁹ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Direitos Fundamentais**. 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 95.

Não obstante essa partição, revela-se ordinariamente a dificuldade de se distinguir quando se está diante de um direito autônomo ou de uma garantia,³³⁰ bem assim de quando uma só norma expressa ao mesmo tempo as duas categorias jurídicas referidas com os denominados direitos-garantia.³³¹ Além disso, ainda existe a versão de que as próprias garantias constituem direitos “porque são permissões concedidas pelo Direito Constitucional objetivo ao homem para defesa desses outros direitos principais e substanciais”,³³² no que encampa uma concepção de direito num sentido processual.

Seguindo os passos dos que não distinguem entre direitos e garantias fundamentais diante das objeções lançadas, na nossa classificação adotaremos a denominação de “direitos” para abranger as garantias³³³ ou os direitos-garantia. Demais, se a maioria dos preceitos existentes no capítulo dos direitos individuais e coletivos pode enquadrar-se na categoria dos direitos-garantia³³⁴ que consagram direitos subjetivos e possuem função instrumental, o mesmo pode dizer-se das normas situadas na seção das limitações ao poder de tributar.³³⁵

Outra forma de classificar os direitos dos contribuintes tem obedecido à distinção por *gerações de direitos*.³³⁶ Os direitos de primeira geração são aqueles que estão relacionados com a segurança, a liberdade, a propriedade, de modo a representar direitos negativos contra a intervenção do Estado. Os direitos de segunda geração, de outra parte,

³³⁰ “Não são nítidas, porém as linhas divisórias entre direitos e garantias...”. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 189. “Casos há em que torna difícil discernir se se está diante de um direito autônomo ou de uma garantia”. MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. (Direitos Fundamentais). 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 96.

³³¹ Vieira de Andrade afirma: “...embora em nosso entender a expressão ‘direitos, liberdades e garantias’ tenha de ser vista, na maior parte das situações, como uma unidade – até porque, em muitos casos, os ‘direitos’ fundamentais, por causa da sua estrutura complexa, contêm faculdades que os qualificariam simultaneamente como ‘direitos’ e ‘liberdades’, ou ‘direitos’ e ‘garantias’, ou ‘liberdades’ e ‘garantias’, quaisquer que fossem os critérios utilizados na distinção”. VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. p. 118.

³³² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 192.

³³³ Não desconhecemos a distinção doutrinária das garantias institucionais que visam proteger direitos fundamentais, num sentido geral, mas não geram direito subjetivo para o particular. Nesse ponto, as garantias aparecem separadas dos direitos, diferentemente do que ocorre no campo preciso das normas que traçam os direitos fundamentais onde não paira essa nitidez.

³³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003. p. 189.

³³⁵ Outros direitos aplicados ao direito processual também configuram direitos fundamentais dos contribuintes. SCAFF, Fernando Facury. Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 94, 2003. p. 41.

³³⁶ Classificação nestes moldes foi apresentada por Fernando Facury Scaff, em programa da disciplina “Direito Econômico”, ministrada no Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, no primeiro semestre de 2002.

estão relacionados com a tributação enquanto instrumento direto para o custeio de políticas públicas, a exemplo do que se tem implementado no Brasil com as Contribuições Sociais, ou seja, os tributos com destinação específica. E aqueles atinentes à terceira geração dizem respeito à tributação considerada segundo o meio ambiente, sendo já mencionada uma quarta dimensão de direitos que estaria relacionada com a tributação internacional sobre o fluxo de capitais por meios eletrônicos.³³⁷

Embora pertinente tal classificação num contexto de uma compreensão histórica e política da evolução dos direitos fundamentais, inclusive no campo tributário, deixaremos de utilizá-la como diretriz para adotar uma classificação pautada no direito positivo vigente, o que não nos impede de recorrer ao seu auxílio na compreensão de certas particularidades dos direitos estudados.

Em diverso ângulo de aferição, a doutrina costuma também classificar os direitos fundamentais em *direitos de defesa e direitos a prestações* para enfatizar as funções que exercem perante o Estado: os primeiros no sentido negativo a exigir abstenção do Estado e o segundo numa linha positiva a exigir ações ou prestações do Estado.

Aqui também não há uma correlação direta com a classificação constitucional que não faz essa distinção de forma expressa no art. 5º e nem nas limitações ao poder tributário. Trata-se de uma visão doutrinária que extrai da leitura dos textos a função que os direitos exercem encontrando-se bastante ligada a concepções históricas que remontam ao reconhecimento dos direitos: primeiro aqueles relacionados à defesa diante da interferência do Estado, a liberdade negativa do liberalismo, e depois aqueles afirmativos de conquistas sociais, a liberdade no sentido positivo de busca de igualdade material do Estado Social. Observa-se, contudo, que apesar de prevalecer função de defesa ou de prestação em certos direitos, elas não são exclusivas, já que vários direitos que se postam como sociais podem assumir uma feição de direitos de defesa e outros originariamente de defesa que exigem posturas positivas por parte do Estado.

Apesar dessa forma de enxergar os direitos fundamentais ser viável e muito aceita, não a utilizaremos como referencial para a nossa classificação que está pautada nos critérios

³³⁷ SCAFF, Fernando Facury. Garantias fundamentais dos contribuintes à Efetividade da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 94, 2003. p. 40.

positivamente adotados na Constituição. Não descartaremos, porém, a sua invocação para esclarecimento de posição eventualmente tomada em relação aos direitos dos contribuintes.

Com efeito, os direitos dos contribuintes, numa primeira acepção e em sua maioria, estariam enquadrados nos direitos de defesa pela função garantística de que estão munidos. No entanto, há cada vez mais exigências positivas com base em tais direitos, notadamente pelo que impõe a igualdade nas relações tributárias.

Partimos, ante o exposto, para uma classificação dos direitos fundamentais dos contribuintes embasada no art. 5º da Constituição Federal que ressalta como objeto de proteção o direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade.³³⁸ Excluído o direito à vida que somente de forma extremamente indireta poderia alcançar projeção em sede tributária, os demais estão intimamente relacionados e servem de diretriz para uma classificação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Como decorrência de um conceito material de direitos fundamentais, conforme já explicitado, os direitos dos contribuintes, constantes do lado de fora do catálogo formulado no art. 5º da Constituição, por força da cláusula de abertura contida no § 2º do mesmo artigo, passam a integrar a categoria dos direitos fundamentais.

No que se refere aos direitos dos contribuintes inscritos no campo das limitações constitucionais ao poder de tributar, o enquadramento parece resolvido. Pela importância e conteúdo que revelam, os direitos dos contribuintes inseridos no catálogo das limitações são fundamentais. Resta, porém, tomar posição quanto àqueles direitos situados noutras partes da Constituição.

Guardando a coerência com a tese defendida de conceito material de direitos fundamentais na relação entre os direitos dos contribuintes e direitos fundamentais gerais, para que um direito dos contribuintes, fora do campo formal das limitações, seja classificado como fundamental, deve ele observar o princípio da equivalência demonstrada pelos critérios da relevância (importância para a sociedade) e da substância (conteúdo, elementos comuns aos direitos fundamentais).

³³⁸ Antes já procedemos à classificação dentre os direitos constantes ou não do catálogo. Agora, especificamente em relação aos direitos fundamentais dos contribuintes, propomos uma classificação que leva em conta o objeto de proteção.

Para tanto, cabe uma distinção preliminar quanto ao significado dos direitos fundamentais dos contribuintes e isso implica uma tomada de posição a respeito da natureza jurídica das normas constitucionais que refletem, num aspecto amplo, limitações constitucionais ao poder de tributar por modelo de exoneração: as imunidades em sentido estrito, os princípios constitucionais tributários e demais exclusões contidas no texto.³³⁹

A nossa doutrina majoritária tem difundido o conceito de *imunidade* para toda exoneração constitucional referente a tributo, esteja ou não posta no rol das limitações ao poder de tributar.³⁴⁰ Contrário a tal postura, Ricardo Lobo Torres defende que “a estatura constitucional das imunidades e de algumas hipóteses de não-incidência é que levou o positivismo brasileiro, preocupado apenas com a qualificação formal e não com a contenciosa e valorativa, a confundir os dois conceitos, definindo a imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada, considerando qualquer não-incidência teleológica de nível constitucional como imunidade e deixando inexplicada a não-incidência constitucional lógica, didática ou implícita”.³⁴¹

Quanto ao conceito de não-incidência, o mesmo autor informa que, no sentido amplo, ela engloba a imunidade, a isenção e a não-incidência estritamente considerada, pois todas impedem a incidência de tributo. Tecnicamente, porém, a não-incidência reflete a inexigência de tributo por exclusão de determinada situação da abrangência do fato gerador, com fundamento *lógico*, como de técnica impositiva ou sujeição da situação de fato a outro tributo, ou de cunho *teleológico*, de justiça ou conveniência fiscal. Embora não necessite de

³³⁹ No campo das limitações ao poder tributário, poderia se pensar em fazer distinção entre os direitos que exoneram a tributação e outros que a delimitam. No entanto, embora a imunidade assumam mais nitidamente essa função exonerativa (considerando ela como limitação baseada na preexistência da liberdade ou como autolimitação), os demais direitos também servem para esse fim. A legalidade impõe que exista lei no sentido formal e material para instituição, majoração e definição dos elementos essenciais da obrigação tributária; se não for a lei que conforme tais elementos, essa limitação exonera o contribuinte de pagar o tributo. Do mesmo modo, se eventual lei tentar alcançar situação de fato anterior à sua vigência, o princípio da irretroatividade exonera o contribuinte do pagamento. A mesma idéia se expande para os demais direitos dos contribuintes, cada um com sua particularidade.

³⁴⁰ Misabel Derzi e Sacha Calmon, ao defenderem a imunidade do ICMS em relação a operações entre Estados de combustíveis e derivados (art. 155, § 2º, X, b, da Constituição). DERZI, Misabel; COELHO; Sacha Calmon Navarro. A imunidade das Operações Interestaduais com Petróleo e seus Derivados, combustíveis, Líquidos e Gasosos. A irrelevância na Espécie do Conceito de Consumidor final. In: **Direito Tributário Atual**: Pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 149-192. Luciano Amaro que relaciona imunidades fora do art. 150, VI, mas dentro do sistema tributário e outras imunidades esparsas no texto da Constituição. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 156/157. Ruy Barbosa Nogueira ao afirmar que a imunidade é “uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva. 1989. p. 171.

³⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 479.

menção normativa expressa, quando isso acontece, ela assume a condição de *não-incidência didática*, de natureza lógica, que serve para tornar clara a aplicação do direito, pois, mesmo se a norma não tomasse a feição formal, não haveria fato gerador do tributo; e de *não-incidência qualificada* que limita negativamente o fato gerador por fundamento teleológico e corresponde à isenção imprópria, pois, em não havendo o preceito normativo, o tributo incide.³⁴²

Adotamos neste trabalho a concepção de que os direitos estipulados no rol das limitações constitucionais ao poder de tributar são fundamentais, como contraponto dos direitos individuais, e, assim, a extensão desse conceito para outros direitos de fora desse catálogo, mas presentes no corpo da Constituição, depende de uma relação de equivalência.

Assim, só reconhecemos como direitos fundamentais dos contribuintes aqueles dotados de fundamentalidade material,³⁴³ ou seja, não concedemos o caráter de imunidade a qualquer disposição exonerativa da Constituição, pois, se ela não tiver relação direta com os direitos fundamentais³⁴⁴ apenas se pode classificar como não-incidência qualificada constitucionalmente.

Recentemente, no Supremo Tribunal Federal, esse conceito foi afirmado com pertinência pelo Ministro Ilmar Galvão ao comentar o art. 155, § 2º, X, da Constituição Federal, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 198.088-5/SP:

É patente, entretanto, que não se está, no caso, diante de imunidade propriamente dita, mas de *genuína hipótese de não-incidência do tributo* – como, aliás, se acha expresso no inc. X do § 2º. do art. 155 da CF -, restrita ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo em enfoque, desde a produção

³⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p.475/476, *passim*.

³⁴³ Correspondem a todos os direitos expressos no rol das limitações ao poder de tributar, para os quais se presume o caráter substancial (da mesma forma que os listados no art. 5º da Constituição), e os demais direitos contidos no texto constitucional que, por um critério de equivalência e relevância, possam ser objeto de enquadramento no conceito material de direitos fundamentais.

³⁴⁴ No sentido adotado nas XX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário que teve, dentre as suas conclusões, a definição de que as imunidades, como limitações do poder de tributar, encontram nos direitos humanos o seu fundamento. TORRES, Ricardo Lobo. **Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos. Arquivos de Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 142/143.

até o consumo. Não beneficia, portanto, o consumidor, mas o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, até a operação final. Do contrário, estaria consagrado tratamento desigual entre consumidores, segundo adquirissem eles os produtos de que necessitam, no próprio Estado, ou no Estado vizinho, o que não teria justificativa.³⁴⁵

Diante desse quadro, os direitos dos contribuintes que têm por objeto a *liberdade* são as imunidades, a liberdade de tráfego, a unidade tributária, o livre exercício de atividade econômica.³⁴⁶ Os que se reportam à *igualdade*: a isonomia tributária, a tributação federal uniforme, a isonomia da tributação dos títulos da dívida pública e dos vencimentos dos servidores públicos e a vedação de isenções pela União de tributos estaduais e municipais.³⁴⁷ Os relativos à *segurança*: legalidade tributária, irretroatividade tributária, anterioridade tributária, transparência dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços, reserva de lei para incentivos em matéria tributária e restituição preferencial imediata quanto a fato gerador presumido.³⁴⁸ O direito ligado diretamente à *propriedade* reproduz-se na vedação ao confisco.³⁴⁹

Outros direitos existem inseridos no catálogo genérico dos direitos individuais, na versão tributária, que não foram objeto desta pesquisa, e também direitos encontrados de forma esparsa na Constituição, fora do rol das limitações constitucionais ao poder de tributar. Fizemos referência apenas a alguns que são destacados e um deles de análise conjunta com direitos do art. 5º, a saber: a imunidade de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social; o livre exercício de trabalho, ofício ou profissão e livre exercício de atividade econômica; e a capacidade contributiva.

A par dos direitos fundamentais dos contribuintes analisados, ressaltam-se outros que já constam do catálogo do art. 5º da Constituição: Acesso ao judiciário (XXXV); Direito de petição (XXXIV, a); Devido processo legal (LIV); Contraditório e a ampla defesa (LV); Juiz natural (LIII); Provas ilícitas (LVI); Publicidade dos atos processuais (LX); Mandado de segurança (LXIX) e Ação popular (LXXIII).³⁵⁰

³⁴⁵ Referência lançada em COELHO, Sacha Calmon Navarro. Possibilidade de aproveitamento, pela geradora, dos créditos de ICMS pelas entradas de insumos e bens do ativo afetados à produção de energia elétrica vendida com diferimento. O caso do Pará. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 74, nov., 2001. p. 135/136.

³⁴⁶ Arts. 150, VI, V, 152, 170, Parágrafo único, respectivamente, todos da Constituição Federal.

³⁴⁷ Arts. 150, II, 151, I, II e III, da Constituição Federal.

³⁴⁸ 150, I, e III, a, b e §§ 5º, 6º, 7º, da Constituição Federal.

³⁴⁹ 150, IV, da Constituição Federal.

³⁵⁰ Estes direitos ou garantias instrumentais não se incluem no objeto do presente trabalho.

3.5. Direitos à segurança

3.5.1. Legalidade tributária

O princípio da legalidade apresenta-se como elemento fundamental do Estado de Direito que se caracteriza pela submissão ao império da lei, assumindo esta a condição de vontade geral ou proposição que contém uma determinação expedida pela autoridade competente, o Poder Legislativo, num regime de divisão de poderes que substitui a anterior vontade do monarca. Serve, ao mesmo tempo, de ordenação promovida pelos que exercem o poder político no instante em que delimita condutas para observância dos cidadãos e de todos que estejam sob o alcance de sua vigência no espaço. E ainda, por outra face, funciona como instrumento que reflete proteção dos cidadãos contra o arbítrio do poder, na medida em que só se está “obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.³⁵¹

As primeiras manifestações do princípio da legalidade na seara da tributação advieram com a exigência de consentimento para imposição de tributos, primeiro individualmente e depois coletivamente, pelos Conselhos e Assembléias, sedimentando-se com a aceitação da Magna Charta.³⁵²

Configurou-se, assim, uma embrionária forma de controle do poder tributário, forjada pela idéia de autotributação pelo consentimento que no Estado de Direito perde força para emergir a concepção de que os tributos só podem ser criados por lei formal. Com a separação dos poderes, reflete a passagem da competência tributária para o Poder Legislativo e também consagra o princípio de que as intervenções do poder na esfera de liberdade e propriedade dos cidadãos, carecem de lei que as autorize.³⁵³

Num primeiro momento, demonstraremos a visão mais usual da legalidade tributária que reflete uma postura de fechamento da relação de tributação, fundada num nível de determinação dos tipos legais que procura eliminar ao máximo a subjetividade do aplicador das normas tributárias, é dizer, uma concepção de um positivismo em nível estrito, bastante difundido e apreciado na doutrina brasileira, especialmente pelo escólio de Alberto Xavier.

³⁵¹ Art. 5º, II, da Constituição Federal.

³⁵² ULCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 22 a 24, *passim*.

³⁵³ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 7.

Depois apontaremos algumas dissidências da doutrina nacional que não aceita essa tradução de fechamento imposto pela legalidade tributária em face da inevitabilidade de abertura, pela utilização também no Direito Tributário dos conceitos indeterminados, opinião esposada por Ricardo Lobo Torres.

3.5.1.1. Principais posições doutrinárias

O princípio da legalidade, numa visão ampla, reflete o *princípio da preeminência de lei* que representa uma fórmula negativa ou regra de conformidade, de modo que cada ato concreto da administração é inválido, se e na medida em que contraria uma lei material; e numa acepção restrita, importa no *princípio da reserva de lei*, fórmula positiva ou regra de compatibilidade onde cada ato concreto da administração que intervém na liberdade ou propriedade do cidadão carece de autorização de uma lei material, desempenhando uma função de garantia dos particulares contra as intervenções do poder.³⁵⁴

Sob o ponto de vista da fonte de produção jurídica, a reserva de lei pode ser *material* quando basta que a conduta da administração seja autorizada por uma lei, uma norma geral e abstrata (constitucional, ordinária), e *formal* quando se torna necessário que a conduta esteja fundamentada num ato normativo com força de lei (ato provindo Poder Legislativo).

Ainda distingue-se a reserva de lei no tocante ao grau de determinação em *reserva relativa de lei*, onde se exige que as intervenções da administração na esfera da liberdade e propriedade dos cidadãos estejam fundamentadas na lei, mas, em contrapartida, a lei não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, podendo o legislador confiá-lo à livre valoração do órgão de aplicação do direito e, em complemento, por uma *reserva absoluta de lei* que impõe seja a lei o fundamento da conduta e também forneça o critério de decisão no caso concreto.³⁵⁵

O princípio da reserva absoluta de lei está interligado com o *princípio da tipicidade*, ambos como expressão do princípio da legalidade. Alberto Xavier ainda adere outros princípios que são corolários da tipicidade: o *princípio da seleção* que impede o

³⁵⁴ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 14/15.

³⁵⁵ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 36-39, *passim*.

legislador de utilizar conceito ou cláusula geral em relação às situações tributáveis; o *princípio do “numerus clausus”* que obriga o legislador a usar uma tipologia taxativa em que fato tributário é um fato típico, condicionados os seus efeitos a uma total correspondência com a descrição abstrata da lei; o *princípio do exclusivismo* que expressa ser a conformação das situações jurídicas aos tipos legais não só absolutamente necessária como também suficiente à tributação, na formulação que conferiu o art. 114 do Código Tributário Nacional; e, por fim, o *princípio da determinação* a exigir que os elementos integrantes do tipo sejam precisos e determinados na fórmula legal, de modo a impedir a introdução de critérios subjetivos pelo aplicador no caso concreto.³⁵⁶ Por sua vez, o objeto da tipificação refere-se aos “elementos essenciais” dos tributos enumerados no art. 97 do Código Tributário Nacional.³⁵⁷

Numa abordagem diferenciada, Ricardo Lobo Torres expressa que a “legalidade não é um princípio absoluto e fechado, posto que a lei tributária opera também através de cláusulas gerais e princípios indeterminados, tornando-se aberta à interpretação e à complementação judicial”.³⁵⁸ Segundo professa o autor citado, o princípio da tipicidade decorre da legalidade e pode orientar o legislador na criação do tipo enquanto conceito jurídico definido na lei em abstrato; pode corresponder ao princípio da plena determinação do fato gerador, no sentido de exaustiva definição por lei do seu aspecto nuclear, subjetivo, temporal e quantitativo, tendo por preferência o uso de conceitos determinados e enumerações casuísticas. Em qualquer dessas situações, a ambigüidade da linguagem do direito torna inevitável a utilização de conceitos indeterminados.³⁵⁹

Em posição intermediária, apesar de afirmar ser prevalecente a tipicidade fechada no nosso sistema, Yonne Dolácio se reporta à possibilidade de utilização da integração analógica em favor do contribuinte, ao lembrar a aplicação pelo Supremo Tribunal Federal da

³⁵⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18/19.

³⁵⁷ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 72.

³⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 95.

³⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 97/98. Adotando uma posição mais interrogativa a respeito de uma enumeração fechada da parcela da realidade para a qual se permite a atuação do poder tributário, Marco Aurélio Greco indaga o porquê de o legislador não usar uma forma mais flexível de descrição da realidade prevista na Constituição, inclusive para permitir uma melhor adaptação à evolução dos fatos e à criatividade dos destinatários. Chega a expressar o seguinte questionamento: Onde está na CF a tipicidade fechada? GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 68.

correção monetária na repetição de indébito, quando ainda não existia norma precisa a esse respeito.³⁶⁰

3.5.1.2. Função de defesa da legalidade tributária

A exigência de lei para instituição, majoração e estabelecimento dos elementos essenciais da relação de tributação, por força de preceito constitucional,³⁶¹ reflete um direito fundamental dos contribuintes³⁶² que possui feições análogas à legalidade genérica³⁶³ assegurada como direito fundamental dos indivíduos. A sua disciplina regulamentar encontra-se fixada no art. 97 do Código Tributário Nacional que tipifica as situações em que é exigível a reserva de lei.³⁶⁴ Para Alberto Xavier, o art. 146, III, da Constituição representa uma explicitação do princípio da legalidade em matéria de impostos, além da consagração do princípio da tipicidade da tributação.³⁶⁵

A legalidade tributária configura, sob o ponto de vista da segurança jurídica, o principal direito dos contribuintes, que: a) impede a instituição ou majoração de tributos por ato exclusivo do Poder Executivo, salvo as específicas exceções; b) introduz papel essencial para o Poder Legislativo ante a necessidade de sua aprovação; c) cria espaço de segurança nas relações tributárias ao permitir que os contribuintes planejem suas atividades pela descrição legal dos elementos essenciais da relação tributária; d) garante, através da reserva de lei formal e material, que a intervenção no patrimônio do contribuinte somente pode ser efetuada por esse tipo de instrumento normativo, excluindo outras fontes do Direito Tributário como o decreto, instruções, portarias, etc.

O direito-garantia, que projeta o princípio da legalidade tributária para exigir que a interferência no plano patrimonial pela tributação apenas seja efetivada mediante lei no sentido formal e material, envolve mais do que uma mera proteção instrumental da reserva de uma fonte qualificada do direito, visa também proteger outros direitos fundamentais. “O

³⁶⁰ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 171.

³⁶¹ Art. 150, I, da Constituição Federal.

³⁶² Pelo reconhecimento da legalidade tributária como direito fundamental disperso ou fora do catálogo. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 31.

³⁶³ Art. 5º, II, da Constituição Federal.

³⁶⁴ Função exercida com base na competência estabelecida no art. 146, II, da Constituição Federal.

³⁶⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 21.

objeto da garantia consagrada no princípio da legalidade da tributação são os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no direito de liberdade econômica”³⁶⁶ que demarca uma esfera de liberdade onde o poder tributário não pode interferir para além do limite conferido pela lei.

3.5.1.3. Lançamento tributário e legalidade

Concebido o lançamento como ato administrativo, é de se estudar a caracterização que lhe forneceu o instrumento normativo que expede normas gerais em matéria tributária, por imperativo constitucional,³⁶⁷ ao enaltecer tratar-se de ato vinculado e obrigatório.³⁶⁸

Vinculado é o ato em que a conduta do administrador está tipificada objetivamente na lei, eliminando-se qualquer interferência subjetiva.³⁶⁹ Normalmente se contrapõe ao ato discricionário, onde existe espaço para atuação do administrador no definir a conveniência e oportunidade na expedição do ato, ou seja, a lei autorizativa não descerra plenamente a conduta a ser observada na situação concreta, o que permite uma relativa liberdade de ação.

No campo preciso do Direito Tributário Formal, a *vinculação* da atividade do administrador, no lançamento, está interligada ao conteúdo do ato a ser expedido, já a *obrigatoriedade* condiz com a prática do ato.³⁷⁰ Essa imperatividade impõe que o agente promova a edição do ato, quando dele tenha conhecimento, sob pena de responsabilidade funcional.

A vinculação ao conteúdo do ato de lançamento traz à tona a modalidade especial de redução da liberdade do administrador na área circunscrita ao Direito Tributário, com a conformação que encerra o princípio da legalidade nesse ramo delicado do direito. É que a receita originada de tributos advém da ordem privada, limitando ou restringindo o patrimônio e a liberdade dos cidadãos, seja na configuração direta de pessoa física, seja na indireta de pessoa jurídica.

³⁶⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 31.

³⁶⁷ Art. 146, III, "b", da Constituição Federal.

³⁶⁸ Parágrafo único do art. 142, do Código Tributário Nacional.

³⁶⁹ Celso Antônio expressa conceito nesse mesmo sentido. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 265/6.

³⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 182.

Daí que o princípio da legalidade, para além de uma função de bloqueio, de proteção dos direitos dos contribuintes pela exigência de lei quanto à instituição ou majoração de tributo, desponta para uma função positiva de delimitação da área de atuação do poder de tributar, fixando precisamente a conduta do administrador no ato de lançamento, no que procura, dentre outros fins, eliminar a subjetividade e discricionariedade na expedição do ato e mesmo a tributação por analogia, na conformidade do princípio da tipificação.

Como corolário de uma reserva absoluta de lei, tanto o fundamento da conduta quanto o critério de decisão no caso concreto deverão estar contidos na lei. O juízo que o administrador faz, na concretude, é apenas de subsunção da situação de fato à previsão da lei, independentemente de valoração pessoal.³⁷¹

A eliminação da subjetividade do aplicador do direito tem freqüentado os debates doutrinários e jurisprudenciais, com a invocação do princípio da legalidade enquanto delimitador dessa atividade de concreção, notadamente para sobrelevar, em tonalidade máxima, o princípio da segurança jurídica que procura eliminar qualquer margem de subjetividade, de liberdade, de discricionariedade, nas decisões administrativas e judiciais, para dotá-las do maior grau possível de previsibilidade.

Alguns autores, porém, denunciam a impossibilidade de eliminação da margem de atuação que existe entre a previsão abstrata da lei e o ato de sua respectiva aplicação no caso concreto, em especial aqueles que consideram conter no ato de aplicação também parcela de criação do direito, constituindo o ato de concreção a produção de norma individual e concreta que tem o seu fundamento de validade na norma geral e abstrata,³⁷² como no caso do lançamento tributário.

Sendo comum o uso de conceitos indeterminados no direito, em sentido geral, também no ramo do Direito Tributário eles estão presentes, carecendo a matéria de estudos particularizados, ainda ausentes na doutrina especializada de nosso país. Talvez tenha contribuído para tal ausência um receio doutrinário de reconhecer essa indeterminação no processo de interpretação e aplicação de normas no âmbito do Direito Tributário, no qual se

³⁷¹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 38.

³⁷² Para Souto Maior Borges, "a norma superior somente pode determinar em parte o conteúdo e o processo de elaboração da norma inferior". Acrescentando, ao tratar da vinculação entre o ato superior e o inferior, que "essa vinculação apenas parcial deixa, necessariamente, uma certa margem de indeterminação no conteúdo da norma inferior, preenchível no ato de sua criação". BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 175/176.

tem procurado, com muita ênfase, revelar a segurança jurídica imposta pelo princípio da legalidade da tributação, nas vertentes da preeminência de lei e reserva legal absoluta, com as vestes da tipicidade.

Apesar da preocupação garantística sempre presente no Direito Tributário, que normalmente representa uma espécie de interferência no patrimônio dos particulares no exercício do poder de tributar, inevitavelmente são utilizados conceitos indeterminados que carecem de uma mediação pelo administrador.³⁷³ É que a administração tributária situa-se numa esfera abrangida pelo Direito Administrativo ou pelo Direito Tributário Formal, onde ocorre a expedição de atos administrativos das mais variadas espécies, com destaque especial para o lançamento tributário.

No ato administrativo de lançamento a autoridade interpreta e aplica a lei tributária material ao caso concreto, no que revela entendimento quanto aos conceitos indeterminados, constituindo-se em veículo de mediação entre a previsão abstrata e a concreção. Em face da evolução da atividade executada no lançamento que atualmente se projeta com caráter fiscalizador e posterior ao nascimento da obrigação tributária, no mesmo documento que contém o ato de lançamento com a exigência do tributo, de regra auto de infração, o agente administrativo também aplica penalidade pelo descumprimento de obrigação a cargo do sujeito passivo.

Nessa linha, o Direito Tributário oferece uma particularidade que conduz a quatro possibilidades de aplicação da norma, quando previsível o lançamento por homologação. Uma pelo contribuinte ao efetuar os registros das operações e antecipar o pagamento do tributo;³⁷⁴ outra pelo agente no lançamento substitutivo da atividade do contribuinte; uma terceira pela administração judicante no julgamento de impugnação administrativa; e uma quarta pelo juiz no controle provocado em ação judicial.

³⁷³ Também pelo juiz quando a controvérsia entre o Fisco e o Contribuinte passa para a esfera judicial.

³⁷⁴ Alberto Xavier entende que essa atividade do contribuinte não representa ato de aplicação do direito, mas conformação ou adequação ao direito. O autor não nega, no entanto, que "em determinados casos o contribuinte, para cumprir o imperativo decorrente da norma tributária, procede a uma operação que, do estrito ponto de vista lógico, é idêntica à efetuada pela Administração Fiscal...". XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 80. Em sentido contrário estão aqueles que, como Paulo de Barros Carvalho, equiparam a atividade do contribuinte no lançamento por homologação à atividade da administração no lançamento, dizendo tratar-se de expedição de norma individual e concreta veiculada pelo contribuinte, uma espécie de autolançamento. CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 238.

3.5.1.4. Elementos essenciais dos tributos e conceitos indeterminados

Como corolário do princípio da legalidade tributária, a doutrina majoritária tem exigido a veiculação por lei não apenas em relação à instituição ou majoração de tributos, mas também no dimensionamento dos elementos essenciais que formatam a relação jurídica tributária que encontram delimitação no art. 97 do Código Tributário Nacional. Dentre eles se encontram o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, os sujeitos ativo e passivo da obrigação para atender ao mandamento do princípio da tipicidade, ressalvadas as exceções constitucionais.³⁷⁵

É o esforço de fechamento do sistema para que as normas obedçam ao princípio da “determinação”, a exigir uma precisa particularização na lei dos elementos componentes do tipo tributário que assume um caráter fechado, fornecendo também o conteúdo da decisão a ser proferida pelo aplicador da norma, de modo que venha eliminar a introdução de critérios subjetivos por parte do aplicador da norma, aqui entendida como texto que expressa enunciado normativo.

Diante desse quadro, extrairemos alguns exemplos da legislação tributária para demonstrar que a pretensão não se consolida de forma plena, nem isso seria possível em face das limitações da linguagem que expressam textos normativos onde sempre remanescem aberturas, indeterminações, de maior ou menor porte, a depender de mediação concretizadora por parte do aplicador.³⁷⁶

Com isso não se quer negar a procedência do esforço para que as relações nesse setor do direito pautem por um grau elevado de determinação e previsibilidade que atendam ao princípio da segurança jurídica, tão reivindicado para acomodar as tensões entre o Estado e os contribuintes e que, sem dúvida, o princípio da legalidade vem atendendo à essa finalidade no decorrer dos anos.

Com efeito, o que não se pode negar é que o judiciário tem enfrentado diversas questões em casos concretos, nas quais o problema central é a definição de existência ou não de fato gerador de tributo, em decorrência da indeterminação conceitual de normas tributárias.

³⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 72.

³⁷⁶ No mesmo sentido. TORRES, Ricardo Lôbo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 95/96.

Uma das raras menções feitas doutrinariamente aborda o problema dos conceitos indeterminados, sob o ângulo da atuação do agente no lançamento tributário, ao referir-se a algumas hipóteses em que a lei fixa tais conceitos para compor o elemento quantitativo da obrigação tributária, cuja dimensão deve ser projetada concretamente no lançamento, a exemplo do valor venal como base de cálculo de tributo.³⁷⁷ Revela-se que em tal situação não há discricionariedade administrativa, mas a concretização de conceitos de difícil determinação.³⁷⁸

Um dos exemplos perfaz-se quanto ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU,³⁷⁹ em que pela sua própria natureza fica impossibilitada a fixação na lei da base de cálculo para os casos concretos, abrindo-se espaço para que o administrador dimensione o conceito normativo. Ao empreender a função de aplicar a lei concretamente, o administrador está adstrito a fixar o montante que represente o valor venal objetivamente comprovável. Não significa, à evidência, a concessão de discricionariedade no ato de lançamento, dado que o administrador não pode fixar qualquer valor por conveniência, mas aquele que efetivamente corresponda ao valor de venda para atender ao comando legislativo, importando num conceito vinculado.³⁸⁰

O problema fica mais acentuado no instante em que se adentra no campo do ICMS³⁸¹ para identificar norma que dispõe no sentido de que “o imposto incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a

³⁷⁷ “A discricção apontada no ato de lançamento refere-se a certos conceitos de determinação difícil, usados pelo legislador tributário em geral para caracterizar a base de cálculo do tributo: valor venal, valor externo ou interno, valor locativo, etc. A lei fiscal, algumas vezes, determina que o fisco estime ou avalie esses valores ou grandezas. Diz-se que para tanto dispõe o fisco de uma discricção que, ao menos, se definirá como discricção técnica”. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 59.

³⁷⁸ Em complemento ao registro feito na nota anterior, Amílcar Falcão conclui que não é isso que acontece no lançamento, a discricionariedade, mas a aplicação de conceitos indeterminados que, no caso concreto, incumbe ao intérprete e aplicador definir. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 61. Souto Borges, porém, admite que a incorporação teórica dos conceitos indeterminados ao lançamento não importa na rejeição da discricionariedade, pois, para ele, toda “indeterminação legal implica falta de vinculação e, pois, juízo discricionário por parte do intérprete e aplicador”. BORGES, José Souto maior. **Lançamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 179.

³⁷⁹ Art. 33, do Código Tributário Nacional.

³⁸⁰ Conforme esclarece Germana Moraes, “os conceitos vinculados são aqueles cuja aplicação conduz a uma única solução juridicamente possível, seja porque a indeterminação deriva da imprecisão da linguagem, seja porque a indeterminação resulta da contextualidade da linguagem e envolve uma avaliação atual, não-prospectiva das circunstâncias de fato presentes e concomitantes à incidência da norma”. MORAES, Germana de Oliveira. **Controle Jurisdicional da Administração Pública**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 64.

³⁸¹ Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Art. 155, II, da Constituição Federal.

emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.³⁸² Embora haja dificuldade para que se precisem todos os termos contidos na norma, a disposição final projeta um conceito indeterminado quando prescreve o alcance em referência à “ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

A dificuldade, também, para dimensionar o que significa “serviço de comunicação”, quanto à incidência do ICMS, está bem retratada na polêmica sobre “a tributação dos provedores de internet”.³⁸³ É que a lei tributária não determina em pormenores os serviços de comunicação, mas usa de conceitos genéricos que não servem de forma segura para delimitar a atuação do aplicador sem recurso a outras fontes, especialmente à legislação que trata das comunicações. A exigida “determinação” dos conceitos normativos não foi empregada na lei por conveniência, omissão ou mesmo por impossibilidade técnica de se designar detalhadamente as espécies de comunicação que estariam abrangidas na norma. Uma das razões talvez seja a dinâmica que apresenta tais serviços com o constante surgimento de novas modalidades, sendo mais indicado o conceito amplo.

3.5.1.5. Redefinição do princípio da legalidade (o controle de constitucionalidade pela administração)

A doutrina contemporânea tem procurado redefinir o papel do princípio da legalidade que teve de início a função de conter o absolutismo monárquico, mas que no Estado Social não conseguiu sustar os excessos do Poder Executivo e nem os do próprio Poder Legislativo que tencionou fortalecer.

Para instrumentalizar o controle quanto aos atos dos legisladores, a legalidade assume a formatação de legalidade constitucional, com a prevalência do *princípio da constitucionalidade*, enquanto no nível de atuação do Poder Executivo, a legalidade passa a incluir um novo conceito que engloba a compatibilização do ato administrativo não apenas

³⁸² Art. 2º, inciso III, da Lei Complementar n.º 87/96.

³⁸³ Discute-se se o serviço prestado pelos provedores de internet constitui serviço de comunicação para efeito de incidência do ICMS ou serviço comum abrangido pelo ISS ou ainda modalidade de serviço que não está inserida na área de atuação de nenhum dos dois tributos, em face da falta de precisão da norma, caracterizando atipicidade.

com a lei num sentido estrito, mas também com os princípios constitucionais positivados, superando-se a legalidade pelo *princípio da juridicidade*.³⁸⁴

A legalidade, assim, recebe “o invólucro formal da Constituição”,³⁸⁵ com acentuado reflexo na esfera tributária, em razão do elevado nível de constitucionalização desse ramo do direito que se demonstra por capítulo específico, tratando do Sistema Tributário Nacional na Constituição³⁸⁶ e que tem recebido constantes alterações no sentido de aumento da regulação constitucional.

Com efeito, essa passagem do princípio da legalidade para o princípio da constitucionalidade implica uma elevação do nível de controle sob o ângulo da constitucionalidade, seja da atuação do Poder Legislativo em que seus atos devem guardar compatibilidade com a normatização constitucional, seja do Poder Executivo na conformação de seus atos administrativos, não apenas com a legalidade num sentido estrito, mas também com o princípio da constitucionalidade ou, numa versão particularizada da doutrina, com o *princípio da juridicidade* que engloba as leis e os princípios positivados constitucionalmente.

Essa vinculação perpassa para o Poder Judiciário na tarefa de fiscalização da constitucionalidade das leis e atos administrativos em matéria tributária. A validade de leis e de atos normativos tem sido freqüentemente contestada pela via do processo judicial tributário, sob o argumento de incompatibilidade vertical, com as regras e princípios constitucionais que cuidam de tributação tanto em nível abstrato no controle concentrado, como em nível concreto no controle difuso. Bem assim tem-se invocado o controle da atuação do próprio constituinte derivado, através da edição de emendas constitucionais.

A formulação analítica das normas sobre tributação na Constituição fornece uma ampla margem para invocação de questões constitucionais nas demandas entre os contribuintes e o Estado, sendo certo que, no quadro atual, dificilmente esses pontos não são deduzidos em juízo, o que importa cada vez mais no deslocamento do parâmetro da legalidade tributária para uma constitucionalidade tributária.

Esse fenômeno também acontece na atuação da administração tributária através da edição de atos administrativos, notadamente o lançamento tributário. A vinculação ao

³⁸⁴ MORAES, Germana de Oliveira. **Controle Jurisdicional da Administração Pública**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 23.

³⁸⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 384.

³⁸⁶ Capítulo I, do Título VI, da Constituição Federal.

princípio da constitucionalidade, no campo dos atos tributários, impõe que a administração observe não só a lei em sentido estrito, mas também o que as normas constitucionais prescrevem sobre o tema objeto de decisão.

É de se perquirir também que “o princípio da legalidade é substituído pelo princípio da constitucionalidade nos casos em que a Constituição serve como ‘habilitação’ imediata do agir da administração”.³⁸⁷ Isso ocorre em diversos institutos tributários que recebem um tratamento diretamente da Constituição, além dos direitos fundamentais dos contribuintes que estão dotados de aplicabilidade imediata por conduto constitucional e que limitam a atuação do poder tributário, inclusive na sua manifestação procedimental.

A redefinição da legalidade tributária na seara da administração para um princípio da constitucionalidade ou de juridicidade, de caráter vinculante, traz à tona a problemática do controle de constitucionalidade pela administração na edição de seus atos.

No Brasil, o ordenamento jurídico fornece duas formas de solução para as controvérsias tributárias: o Processo Administrativo Tributário e o Processo Judicial Tributário. Normalmente os sistemas europeus possuem uma justiça administrativa que decide as questões tributárias, daí que o problema da apreciação da constitucionalidade pela administração, no campo tributário, restringe-se à atuação da administração ativa.

Em nosso sistema, porém, diante da instituição de Processo Administrativo Tributário para fins de dirimir controvérsias dos contribuintes com o Estado, a doutrina tem discutido com fervor a *natureza do ato* produzido pela administração enquanto órgão de julgamento para descobrir se este é eminentemente administrativo ou jurisdicional, o que redundará numa aferição de funções típicas e atípicas da administração e do judiciário.

Uma outra questão, interligada, que conduz a uma necessária distinção entre funções é a que diz respeito ao controle de constitucionalidade que surge ao aferir-se a sua operacionalidade pelos órgãos de julgamento administrativos.

Para tomada de posição nesse tema, cabe verificar que Ruy Barbosa Nogueira, desde 1965, já esposava a distinção entre administração ativa e judicante. "No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de sua

³⁸⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 703

inconstitucionalidade, em primeiro lugar porque lhe não cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário da administração ativa o exercício do 'poder executivo'. Porém, aquele investido da função de julgar não a pode exercer, sem levar em conta a Lei Magna, para conduzir o processo da interpretação e chegar a uma solução coerente dentro do quadro constitucional, ou mesmo deixar de aplicar a medida, se manifestamente contra a Constituição".³⁸⁸

Ao interpretar e defender a existência de uma *jurisdição administrativa*, sem embargo das críticas que se impõem a esse conceito, James Marins faz importante referência quanto a mitigações exigidas pela ordem positiva, doutrina e jurisprudência, à decantada pureza das funções do Estado, na clássica tripartição dos poderes oriunda da doutrina de Montesquieu.³⁸⁹ O autor deixa entender, pela crítica que faz às restrições expressadas no Anteprojeto de Código de Processo Administrativo Tributário, que concorda com a possibilidade de as autoridades julgadoras proferirem decisão sobre constitucionalidade de lei no âmbito do Processo Administrativo Tributário.³⁹⁰

O assunto resente-se de tratamento legislativo uniformizado, já que as leis ou não se referem a esse tipo de controle ou taxativamente negam a possibilidade de controle de constitucionalidade, só que boa parte das leis é anterior à Constituição de 1988,³⁹¹ o que faz aumentar as incertezas como bem refletiu o debate instaurado no XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, onde se registrou entendimentos contrários e favoráveis ao controle.³⁹²

Condensaremos algumas teses em prol do controle de constitucionalidade pelos órgãos de julgamento da administração e outras na linha contrária.

³⁸⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e Da Aplicação das Leis Tributárias**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965. p. 32, nota de rodapé n.º 1.

³⁸⁹ "A premissa teórica da existência de um Poder Executivo atrofiado, limitado a funções de administração e execução, sem quaisquer funções de cunho jurisdicional, em verdade, representa concepção que discrepa de nossa própria realidade positiva uma vez que a Constituição Federal de 1988 consagra expressamente o processo administrativo em seu art. 5º, inciso LV, ensejando à luz do sistema a possibilidade da existência de uma denominada *jurisdição administrativa* (sem embargo das eventuais críticas que se possa fazer à denominação)." MARINS, James. *Decisões Tributárias Administrativas e Controle Judicial*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 19, 1997. p. 47.

³⁹⁰ MARINS, James. *Decisões Tributárias Administrativas e Controle Judicial*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 19, 1997. p. 45. De forma mais clara em: MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 303.

³⁹¹ Conforme o previsto no art. 125, inciso I, da Lei n.º 4.418/82, do Estado de Alagoas, que afirma não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

³⁹² Consoante expressado nos diversos artigos publicados no livro *o Processo Administrativo Tributário*. MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

No grupo dos favoráveis, aponta-se desde logo para a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo, como uma nota diferencial aposta pela Constituição de 1988.

É que, ao ser impugnado o ato de lançamento pelo sujeito passivo da obrigação tributária, dá-se a instauração de uma relação processual no seio da administração, com as garantias assemelhadas à judicial por força de norma expressa de cunho constitucional.³⁹³ Diante desse quadro, a garantia de ampla defesa autoriza a argüição de toda matéria que envolva nulidade do ato de lançamento, desde vícios formais na sua confecção, até argumentos pela ilegalidade do ato ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo que lhe sirva de suporte. Se o contribuinte na impugnação pode alegar a inconstitucionalidade, a autoridade julgadora não pode se negar a decidir, sob pena de reduzir-se o espaço de defesa que deixaria de ser ampla.³⁹⁴

Por outro giro, na interpretação e aplicação do direito aos casos concretos, impõe-se primordialmente a observância das normas constitucionais,³⁹⁵ pela supremacia que elas detêm no ordenamento jurídico. Assim, todos devem observância à Constituição, incluindo-se nesse leque as autoridades julgadoras do processo administrativo. Demais, o princípio da legalidade, num sentido amplo, pressupõe estar a lei ou ato normativo em conformidade com a Constituição.³⁹⁶

Advoga-se ainda a inexistência de monopólio do Poder Judiciário quanto ao controle de constitucionalidade³⁹⁷ e que esta é peculiar à função jurisdicional exercida pelo

³⁹³ Art. 5º, LV, da Constituição Federal.

³⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 72.

³⁹⁵ Diva Malerbi. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 129.

³⁹⁶ TALARICO, Marilene. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 72.

³⁹⁶ Diva Malerbi. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 331/332.

³⁹⁷ Ricardo Lobo Torres. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 72.

³⁹⁷ Diva Malerbi. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 165/166.

Poder Executivo,³⁹⁸ no que pode a autoridade julgadora deixar de aplicar norma inconstitucional.

Em direção contrária ao controle de constitucionalidade em nível administrativo, afirma-se que "se a autoridade administrativa entende que determinada lei é inconstitucional, cabe-lhe sobrestar o julgamento e representar ao Chefe do Poder Executivo suscitando a questão que julga pertinente",³⁹⁹ não podendo deixar de aplicar a lei. De outro enfoque, conclama-se que a Constituição não contém norma que conceda competência às autoridades administrativas para decidir sobre constitucionalidade.⁴⁰⁰

Denota-se, em arremate, que há uma relativa margem em favor da possibilidade de controle de constitucionalidade pela administração judicante, não só de ordem numérica, mas, principalmente, de cunho substancial.

Convém sobrelevar um argumento que não se viu utilizar com ênfase pelos debatedores, embora seja de conhecimento de todos. Trata-se da constitucionalização do Direito Tributário que não traduz fenômeno recente no nosso direito, mas representa uma normatização consolidada e que tem se acentuado cada vez mais,⁴⁰¹ e suas conseqüências não são de todo explicitadas, notadamente no questionamento ora exposto.

A Constituição reserva um campo especial para o Sistema Tributário Nacional, no qual não só estabelece os princípios basilares da tributação, mas também faz inscrever diversas normas que, de ordinário, não estão contidas em sistemas tributários de outros países. Ao invés de traçar apenas as linhas mestras, vai mais além para fixar as modalidades de tributos, a repartição da competência tributária, as limitações ao poder de tributar, os impostos em espécie, até aspectos relativos à compensação de tributo, como faz ao cuidar do ICMS, dentre outras funções.

³⁹⁸ SACFF, Fernando Facury. Processo Tributário e Estado Democrático de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 549.

³⁹⁸ Diva Malerbi. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 549.

³⁹⁹ Marco Aurélio Greco. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 706.

⁴⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões do processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 150.

⁴⁰¹ Excluídas aquelas que trataram de norma financeira, as emendas que seguem cuidaram de matéria tributária, modificando ou ampliando o texto já existente. Emendas Constitucionais n.ºs. 03/93, 12/96, 20/98, 21/99, 29/2000, 33/2001, 37/2002, 39/2002, 42/2003.

A Constituição é extremamente analítica nesse setor do direito, o que faz caracterizar a atividade de interpretação e aplicação do Direito Tributário como uma tarefa de manejo freqüente de normas constitucionais, não só porque elas representam o fundamento de validade das demais normas, mas porque o que de essencial em matéria tributária está disciplinado na carta fundamental.

Daí que constitui tarefa penosa decidir controvérsia em matéria tributária sem recurso à Constituição. Negar que essa função seja exercida pelos órgãos de julgamento da administração, em boa parte dos casos, é suprimir um controle efetivo e amputar o princípio da ampla defesa, pois o impugnante pode levantar a questão constitucional, mas o órgão julgador não pode decidir. Que esse ato incorpora substancialmente função jurisdicional dentro da administração⁴⁰² também parece claro, pela natureza de que se reveste, não sendo a ausência de coisa julgada um empecilho para essa conclusão.

Por fim, ainda conectadas com essa problemática da constitucionalidade e com a redefinição do princípio da legalidade, aparecem as situações de restrições legislativas a direitos dos contribuintes, onde não se deve examinar apenas a admissibilidade constitucional da restrição por reserva legal, mas também a sua compatibilidade com o princípio da proporcionalidade. Essa nova orientação permite converter o princípio da reserva legal no *princípio da reserva legal proporcional*.⁴⁰³

Compreendendo o princípio da proporcionalidade como uma das idéias fundantes da Constituição, Suzana de Toledo Barros afirma que o princípio da proporcionalidade “complementa o princípio da reserva legal (art. 5º, II), entendido este como submissão de uma determinada matéria - como a dos direitos fundamentais – exclusivamente à lei formal. E, ao

⁴⁰² Expõe Marcello Caetano que “em muitos países há órgãos da administração que resolvem, com independência, casos concretos mediante julgamento, isto é, aplicando a lei a um caso concreto por solicitação dos interessados e precedendo audiência contraditória. O acto que decide essa pendência de interesse é um acto jurídico unilateral de Direito Público, é praticado por um órgão da administração. Visa a produzir efeitos jurídicos num caso concreto, mas exerce a jurisdição contenciosa, e podemos chamar-lhe para simplificar, acto jurisdicional apenas. Repare-se bem que falo em acto jurisdicional e não em acto judicial. Este corresponde a uma noção orgânica, é todo o acto praticado por tribunais ou pelos seus juizes no exercício da respectiva jurisdição. Ao passo que acto jurisdicional se caracteriza por certos aspectos formais, sem que importe saber quem o pratica. E esses aspectos são: o fato de quem decide ter de ser solicitado por petição do interessado, a existência de conflito de interesses a resolver, a instrução do pedido com audiência de outros interessados, a decisão por aplicação da lei aos factos provados – sem submissão a ordens ou instruções superiores”. CAETANO, Marcello. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Coimbra: Almedina, 1996. p. 98/99.

⁴⁰³ MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na Jusrisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 72.

complementá-lo, a ele se incorpora, de modo a converter-se no princípio da *reserva legal proporcional* ou, ainda, no *devido processo legal substancial*”.⁴⁰⁴

Com efeito, mesmo considerando a delicadeza de que se reveste esse exame no plano da constitucionalidade, o qual requer mais do que uma mera compatibilidade vertical da lei ou ato normativo com a Constituição, é de se assegurar a competência da administração judicante para sua apreciação. É que atualmente o princípio da proporcionalidade está entre aqueles a que a administração obrigatoriamente terá que obedecer,⁴⁰⁵ além de pautar sua atuação conforme a lei e o direito.⁴⁰⁶

3.5.1.6. Exceções ao princípio da legalidade

A par da fixação do princípio da legalidade que remete a matéria de instituição, majoração e definição dos elementos essenciais do tributo para o parlamento, a Constituição abriu alguns espaços que promovem uma mitigação do princípio ou estabelecem uma espécie de reserva relativa de lei,⁴⁰⁷ na medida em que autoriza a intervenção do Poder Executivo na definição daqueles elementos estruturais da obrigação tributária, de cunho quantitativo, quais sejam: a *alíquota* e a *base de cálculo*.

Na primeira situação, a norma constitucional permite que o executivo possa alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, obedecendo aos limites fixados na lei. Esse instrumento legislativo estabelece a alíquota máxima e dentro desse espaço o executivo pode manejar a alíquota, reduzindo-a ou aumentando-a,⁴⁰⁸ em face do caráter regulatório de tais tributos.

⁴⁰⁴ BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2.ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 94.

⁴⁰⁵ Art. 2º, da Lei n.º 9.784/99.

⁴⁰⁶ Art. 2º, parágrafo único, da Lei n.º 9.784/99. Em relação ao judiciário, Larenz anota que o Tribunal Constitucional Federal Alemão discutiu o alcance da expressão “justiça vinculada à lei e ao direito”, para concluir que o direito não se identifica com as leis escritas, podendo, em algumas circunstâncias, existir um mais de direito, é dizer, que tenha as suas “fontes na ordem jurídica conforme a Constituição, como um todo de sentido e que pode operar como correctivo da lei escrita; achá-lo e realizá-lo em resoluções é tarefa da jurisprudência”. LARENS, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 522/523.

⁴⁰⁷ Ou quebra da legalidade absoluta na visão de Misabel Derzi. DERZI, Misabel. In: Aliomar Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 90.

⁴⁰⁸ Art. 153, § 1º, da Constituição Federal.

Recentemente surgiram novas hipóteses de flexibilização do princípio da legalidade, uma referente ao ICMS e outra à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Em relação ao ICMS, a Constituição passou a permitir que o convênio, instrumento forjado numa instância do Poder Executivo, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ possa definir as alíquotas do imposto no caso de incidência sobre combustíveis e lubrificantes, em caráter monofásico, para serem aplicadas de forma específica (unidade de medida), sobre o valor da operação ou ainda sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência, podendo ainda reduzi-las ou restabelecê-las, sem observância do princípio da anterioridade. Também admitiu a instituição por convênio de regras gerais quanto a esse novo mecanismo, inclusive no que toca à apuração e destinação do imposto.⁴⁰⁹

O comando constitucional acaba por permitir a atuação de um órgão do executivo na instituição da alíquota e base de cálculo do ICMS, concebido em forma monofásica, no que afeta o princípio da legalidade. Como enaltece Hugo de Brito, o “direito à legalidade é, sem dúvida, um direito fundamental. A norma do art. 150, inciso I, nada mais é do que um desdobramento daqueles que está no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, integrando assim os direitos e garantias fundamentais, que o art. 60, § 4º, inciso IV, coloca fora do alcance do Congresso Nacional enquanto poder constituído ou reformador”.⁴¹⁰

Quanto à contribuição, a ressalva diz respeito à redução ou restabelecimento da alíquota por ato do Poder Executivo.⁴¹¹ Em se tratando de tributo que guarda pertinência com o regime jurídico dos impostos regulatórios, parece justificada a sua constitucionalidade.⁴¹²

⁴⁰⁹ Art. 155, § 4º da Constituição Federal introduzidos pela Emenda Constitucional n.º 33/2001.

⁴¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a Emenda 33. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 80, maio, 2002. p. 47/48. Importa notar que a Constituição outorga uma permissão anterior para atuação por convênio em relação à alíquota do ICMS (art. 155, § 2º, VI, da Constituição). Só que essa função condiz com o equilíbrio do sistema para que as alíquotas internas, por regra, não sejam inferiores às interestaduais.

⁴¹¹ Art. 177, § 4º, b, da Constituição Federal introduzida pela Emenda constitucional n.º 33/2001.

⁴¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Emenda Constitucional n.º 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre CIDE e o ICMS nela incluídos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 84, Dialética, setembro, 2002. p. 172-179.

3.5.2. Anterioridade tributária

O princípio da anterioridade surgiu como derivação do princípio da anualidade que exigia prévia autorização orçamentária para cobrança de tributos. Na ordem jurídica atual, consagra direito fundamental dos contribuintes ao estabelecer vedação para que o tributo seja cobrado no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que o instituiu ou aumentou.⁴¹³

A anterioridade tem por fundamento proteger os contribuintes contra a eficácia imediata das leis que instituem ou aumentam tributos ou extinguem isenções, pois, por sua força, a lei tem a eficácia diferida⁴¹⁴ para permitir aos contribuintes um razoável nível de previsão quanto às atividades econômicas relacionadas com os tributos, de modo a estabelecer certeza e segurança jurídica.⁴¹⁵ Dirige-se aos tributos em geral, inclusive às contribuições, salvo as exceções constitucionais, além da anterioridade especial criada para as contribuições destinadas à Seguridade Social.⁴¹⁶

O conteúdo do princípio está fixado pelo art. 104 do Código Tributário Nacional na função de regular as limitações ao poder de tributar,⁴¹⁷ abrangendo a instituição ou majoração de tributos, salvo os excetuados textualmente na Constituição; a definição de novas hipóteses de incidência que no fundo equívalem à instituição de tributo; e a extinção e redução de isenções que equívalem à criação ou aumento de tributo.

Devido às peculiaridades de alguns tributos que exercem função regulatória de importância nos domínios da economia, a Constituição concede tratamento excepcional no que toca ao princípio da anterioridade, ao autorizar o Poder Executivo alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados, operações financeiras, além do extraordinário de guerra e do empréstimo compulsório decorrente de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e impostos extraordinários de guerra.⁴¹⁸

⁴¹³ Art. 150, II, b, da Constituição Federal.

⁴¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 101/102.

⁴¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 323.

⁴¹⁶ Art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

⁴¹⁷ Art. 146, II, da Constituição Federal.

⁴¹⁸ Art. 150, § 1º, da Constituição Federal, com a redação estabelecida pela Emenda Constitucional n.º 42/2003.

Novas exceções foram introduzidas por via de Emenda Constitucional, permitindo-se a alteração da alíquota de ICMS sobre combustíveis e lubrificantes⁴¹⁹ e também quanto à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico em relação às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, quando o Poder Executivo poderá reduzi-la ou restabelecê-la.⁴²⁰

A interpretação do princípio que revela direito do contribuinte deve ser feita de forma restrita aos limites do texto, pois este, pela forma expressada, permite um alto nível de fechamento (conceito determinado). Isso significa que a lei que promove alteração no conteúdo do princípio não pode ser publicada no mesmo exercício financeiro da cobrança. Se assim acontecer, a lei se torna inválida pelo vício da inconstitucionalidade, sem maiores espaços para ampliação desse contexto, em nome da segurança jurídica que concede aos contribuintes.

Daí que o conteúdo protegido pelo princípio não pode ser objeto de mitigação, salvo as excepcionadas pelo constituinte originário e alterações que guardem compatibilidade com o regime jurídico das exceções existentes.

Foi na aferição do princípio da anterioridade que o Supremo Tribunal Federal sedimentou judicialmente a teorização dos direitos fundamentais dos contribuintes, quando decidiu pela inconstitucionalidade de dispositivo contido na Emenda Constitucional n.º 03/93 por ofensivo ao princípio, declarando, em alto som, os efeitos da eficácia protetiva desse direito contra a reforma constitucional.⁴²¹

Sob outro enfoque, o princípio da anterioridade deve ser compreendido de forma extensiva para contemplar outro preceito que trata da denominada anterioridade mitigada, tida como uma espécie de exceção à regra geral, em consonância com o papel que se lhe reserva de proteção ao contribuinte contra surpresas nas imposições de leis tributárias, um corolário da segurança jurídica. É que se tem publicado leis no final do exercício financeiro anterior que, em concreto, eliminam a proteção que a garantia constitucional visa assegurar para os tributos sujeitos à regra genérica da anterioridade, provocando a situação paradoxal perante a qual a exceção traz mais segurança do que a regra.

⁴¹⁹ Art. 155, § 4º, IV, c, dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional n.º 33/2001.

⁴²⁰ Art. 177, § 4º, b, dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional n.º 33/2001.

⁴²¹ ADIN n.º 939-7/DF.

Constando essa impropriedade relativa à proteção dos contribuintes, Eduardo Botallo propõe uma construção interpretativa para considerar o prazo de noventa dias da anterioridade mitigada como parâmetro mínimo para a anterioridade genérica, importando em dizer que a lei deve ser publicada noventa dias antes do término do exercício financeiro anterior, inclusive para atender a um tratamento isonômico entre os contribuintes.⁴²² Esse entendimento foi recepcionado pela Emenda Constitucional n.º 42/2003.⁴²³

Voltando à interpretação da eficácia protetiva contra modificações introduzidas por reforma constitucional, cabe trazer à exame o caso da Emenda Constitucional n.º 33/2001 que acrescentou duas novas exceções ao princípio da anterioridade: uma relativa ao ICMS⁴²⁴ e outra à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.⁴²⁵

Com essa mutação, surgiu o debate sobre a constitucionalidade da emenda, em face da anterioridade que foi excepcionada. Embora o Supremo Tribunal Federal já tenha se manifestado no sentido de que o princípio da anterioridade constitui um direito fundamental dos contribuintes, e assim não estaria sujeito em regra a mitigações, nem mesmo pela via da emenda, nos parece que a sustentação para as novas exceções ao princípio tem que guardar uma aproximação material com as originárias exceções, ou seja, que estejam enquadradas num mesmo regime jurídico constitucional, o que implicaria caracterização de uma espécie de “exceção de natureza análoga”, como aquela que serve de parâmetro justamente para reconhecer a fundamentalidade material dos direitos dos contribuintes.

Desse modo, concordamos em parte com a afirmação de Ives Gandra na linha de que as exceções ao princípio da anterioridade que foram promovidas pela Emenda Constitucional n.º 33/2001 adotam o regime jurídico dos impostos regulatórios e assim tem-se por justificada a sua constitucionalidade.⁴²⁶

⁴²² BOTALLO, Eduardo. Princípio da Anterioridade – Uma Proposta para sua Interpretação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 83, ago., 2002. p. 34/35.

⁴²³ Acrescentou-se ao art. 150, III, a alínea “c” que assim prescreve: “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”. Só que essa exigência não se aplica aos impostos expressamente excluídos da anterioridade no inciso anterior.

⁴²⁴ Art. 155, § 4º, IV, c, da Constituição Federal.

⁴²⁵ Art. 177, § 4º, b, da Constituição Federal.

⁴²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Emenda Constitucional n.º 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre a CIDE e o ICMS nela incluídos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 84, set., 2002. p. 172-179.

Embora as duas alterações quanto à anterioridade estejam relacionadas com combustíveis, a do ICMS e a da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, apenas essa última assume caráter regulatório preciso e equivalente ao dos demais impostos já excepcionados do princípio na Constituição.⁴²⁷

Depois de fixar um novo parâmetro para a anterioridade genérica, com a exigência de uma antecedência de noventa dias da publicação da lei, além do exercício financeiro anterior, a Emenda Constitucional n. 42/2003 afastou a nova regra para a fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.⁴²⁸

Por medida de praticidade fiscal, em tais impostos a base de cálculo é estimada mediante uma avaliação genérica, quando a rigor deveria ser particularizada, com a formatação de Plantas de Valores para o IPTU e Tabelas de Preços para o IPVA, ambas representando uma presunção do valor venal do imóvel e do veículo. Justifica-se o mecanismo, pois, do contrário, a cobrança do imposto se tornaria inviável, principalmente nos grandes centros urbanos. Como passou a expressar base de cálculo abstrata, o judiciário entendeu que a majoração da Planta de Valores só poderia ser feita por lei, salvo a mera atualização monetária.⁴²⁹

O texto constitucional alterado parece querer atribuir permissão para que, de fato, a base de cálculo seja objeto de aumento por lei no mesmo exercício financeiro, evitando o confronto com o princípio da anterioridade, em vista da regra que equipara a majoração do tributo à modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso.⁴³⁰

A nova exceção, no entanto, retira o IPVA e o IPTU, quanto à base de cálculo, da necessidade de manter a antecedência de noventa dias, não encontrando respaldo no ordenamento constitucional, compreendido numa interpretação sistemática. Nenhum dos dois

⁴²⁷ A intervenção que o ICMS opera é de ordem geral, como em regra faz todo tributo que, por essência, decorre da transferência de renda (adquirida, acumulada ou consumida) do particular para o Estado, o que não se modifica no caso da tributação dos combustíveis. O problema gerado com uma imunidade inexistente nas operações interestaduais não é móvel para atribuir-lhe uma natureza diferenciada (regulatória), mas sim para proporcionar a correção que já começa a ser implementada. Para uma visão de problemática similar na tributação da energia elétrica, v. NETO, Manoel Cavalcante de Lima. O fato gerador do ICMS nas operações com energia elétrica e seu reflexo na repartição de receitas. **Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas – ESMAL**, Maceió, n. 1, jul/dez, 2002. p. 170-190.

⁴²⁸ Art. 150, § 1º, da Constituição Federal, com a redação introduzida pela Emenda Constitucional n.º 42/2003.

⁴²⁹ RE 87.763-1, relator Ministro Moreira Alves. O Superior Tribunal de Justiça expediu a Súmula n.º 160: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

⁴³⁰ Art. 97, § 1º, do Código Tributário Nacional.

impostos alcançados pela norma possui função regulatória que justifique abertura no princípio da anterioridade, mesmo que na sua nova roupagem. Afinal, se a questão está situada na presunção da base de cálculo, ela pode e deve ser efetuada no exercício anterior dentro do prazo de noventa dias.

O problema, em verdade, é de concretização e não de modificação da base de cálculo pelas plantas e tabelas de valores que assumem a feição de presunção relativa e pode ser impugnada pelo contribuinte com a apresentação de prova em contrário.⁴³¹ A parte final do novo preceito, assim, não se compadece com as exceções permitidas pela Constituição Federal, que são típicas de impostos com acentuada função extrafiscal.

3.5.3. Irretroatividade tributária

O princípio da irretroatividade retrata um direito fundamental dos contribuintes que, em caráter de proteção, veda a cobrança de tributos quanto a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituir ou aumentar.⁴³² Como contraponto dos direitos individuais, guarda referência com o dispositivo constitucional que impede a lei de prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.⁴³³

Tem por fundamento a segurança jurídica⁴³⁴ ao visar proteger os contribuintes contra a eficácia retroativa de leis, assegurando que fatos passados não serão tributados. A rigor, só há fatos geradores passados em relação a aumento do tributo, pois, quanto à instituição, ele só poderá ser gerador após a vigência da lei que o criar.⁴³⁵

Insere-se no conteúdo do princípio a *instituição* de tributo que abrange a criação de tributo novo ou estabelecimento de nova situação de fato como inclusa no campo de incidência do tributo e a *majoração* de tributo já existente.

⁴³¹ PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 236. O referido autor (p. 237/238) expressa a interpretação de que a presunção, para ser relativa, depende de lei formal e exige do contribuinte, na impugnação, a prova em contrário. Formalizada a presunção em regulamento, a presunção é de natureza simples e, para o seu afastamento, basta a impugnação, cabendo a prova em avaliação individual ao Fisco.

⁴³² Art. 150, III, a, da Constituição Federal.

⁴³³ Art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal.

⁴³⁴ Klaus Tipke informa que o Tribunal Constitucional Federal Alemão deduziu a irretroatividade de leis tributárias do princípio da segurança jurídica. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 16.

⁴³⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 118.

Na interpretação do princípio, porém, admite-se a retroação para reduzir ou dispensar tributo quanto a fatos passados, o que acontece, por exemplo, com a lei que concede remissão de tributos. De outro lado, a “Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (ou exigível em montante inferior), será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo”.⁴³⁶ O princípio não tolera exceções.

3.5.4. Princípio da transparência fiscal

Descreve a Constituição que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.⁴³⁷

O princípio tenciona a proteção dos contribuintes na forma de transparência da tributação sobre mercadorias e serviços, relacionada basicamente com os chamados tributos indiretos cujo encargo financeiro do tributo encontra-se embutido no valor da operação e normalmente é transferido para o adquirente da mercadoria ou usuário do serviço, mas o contribuinte em regra não possui de forma clara essa informação, especialmente os consumidores ou contribuintes de fato.⁴³⁸ Tem natureza de uma determinação e não de uma vedação.⁴³⁹ Assim, impõe uma atuação positiva do Estado na edição de lei que esclareça aos contribuintes a incidência dos tributos sobre mercadorias e serviços.

Fundamenta-se na segurança jurídica que permite, com a informação sobre a carga tributária incidente sobre as mercadorias, um maior controle por parte do contribuinte e eleitor.⁴⁴⁰ A lei que deverá instrumentalizar esse direito à informação do contribuinte é a lei complementar na sua função de regular limitações ao poder de tributar,⁴⁴¹ que também pode ser lida como função de regular os direitos fundamentais assegurados aos contribuintes pelo fato de a medida não significar abstenção ou não-intervenção, mas sim uma medida de caráter

⁴³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 119.

⁴³⁷ Art. 150, § 5º, da Constituição Federal.

⁴³⁸ Não desconhecemos as críticas doutrinárias à denominação contribuinte de fato. A referência aqui feita é apenas para esclarecimento do assunto tratado. Está, assim, no equivalente daquele que sofre o encargo em regra, ou seja, na espécie o consumidor final ou o beneficiário do serviço, onde nenhum dos dois tem a possibilidade de repasse do ônus tributário para terceiro.

⁴³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 384.

⁴⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 105.

⁴⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 384.

positivo, uma prestação em nível de informação e esclarecimento que não demanda aplicação de recursos.

Como o comando normativo está endereçado ao legislador para fins de edição da lei esclarecedora da incidência de tributos sobre as mercadorias e serviços, seria de reconhecer-lhe uma eficácia limitada se a norma instituidora estivesse situada em outro campo da Constituição. Porém, como descerra um direito fundamental dos contribuintes, dela deve extrair-se a máxima eficácia como corolário da aplicabilidade imediata, de modo que o contribuinte pode invocar a norma em caso concreto, devendo o judiciário aplicá-la diretamente e exigir da entidade tributante os esclarecimentos necessários em relação à carga tributária incidente, concretizando a aplicação *do direito a uma transparência fiscal*.

3.5.5. Reserva de lei para incentivos em matéria tributária

Como uma espécie de contraponto à exigência de lei para instituição, aumento e definição dos elementos essenciais da obrigação tributária, a Constituição impõe que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.⁴⁴²

A lei que reflete o instrumento formal exigido para a imposição tributária tem a sua contrapartida no momento em que há a exoneração, ou seja, a diminuição ou mesmo a eliminação da carga tributária que se materializa por intermédio de incentivos fiscais. Da mesma forma que a lei serve para limitar os excessos do poder na imposição de tributos, serve também para podar os excessos na concessão de benefícios. Ambos devem ser instrumentalizados pela legalidade.

O preceito constitucional tem a natureza de limitação ao poder tributário, criando uma *reserva de lei* para as exonerações numa função positiva que faz depender a validade do benefício à edição desse instrumento legislativo. Acresce ainda que essa lei seja específica,

⁴⁴² Art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

vale dizer, uma lei que cuide exclusivamente da matéria questionada, sem outros acréscimos ou inclusões de natureza diferente das que articulam exonerações.

Por outro giro, o comando constitucional objetiva a proteção aos contribuintes, notadamente à coletividade dos contribuintes contra o tratamento diferenciado pela instituição do benefício que não tenha justificação constitucional. Encontra fundamento na segurança jurídica e está interligado com o princípio da isonomia.

A norma encampa os mais variados tipos de exonerações tributárias: isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, remissão, anistia, e ainda os benefícios financeiros relacionados com a tributação. Como decorrência do texto constitucional que excepcionou os incentivos do ICMS da regra geral e os remeteu para uma fórmula própria,⁴⁴³ a exigência de ratificação por lei pode ser contornada se for reconhecida uma *reserva relativa* para os benefícios na seara desse imposto, de modo que bastaria uma lei estadual autorizativa para legitimar a ratificação por decreto, sem dispensar a análise da justificação material perante a ordem constitucional.⁴⁴⁴

A atividade do Poder Público na cobrança de tributos assume uma função direcionada à arrecadação, que se diz fiscal, e outra função identificada como extrafiscal, não necessariamente voltada para o fim de obter receitas, mas dotada de uma finalidade intervencionista tanto sobre a ordem econômica como sobre a ordem social.⁴⁴⁵

Numa compreensão ampla da extrafiscalidade, ela engloba os impostos regulatórios (como os sobre importação e exportação); os impostos fiscais com utilização extrafiscal (o aumento ou redução de impostos, por política econômica, tributação ambiental, etc.); os incentivos fiscais (isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito

⁴⁴³ Art. 150, § 6º, *in fine*, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”, ambos da Constituição Federal.

⁴⁴⁴ Segmento importante da doutrina vem exigindo a edição de lei estadual especificamente para ratificar as exonerações em matéria de ICMS. BORGES, José Souto Maior. Isenção do ICMS na Circulação de Álcool Hidratado Carburante (Convênio 2/97). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 26, 1997. p. 105. “A ratificação mencionada deve ser entendida como sendo do Legislativo”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 292. Também nos manifestamos pela exigência de lei em outro trabalho. NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Substituição Tributária: Uma Visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua Aplicação na Esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000. p. 96/97.

⁴⁴⁵ Segundo Raimundo Bezerra Falcão, “por extrafiscalidade, entender-se-á a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais, intervindo, portanto, por exemplo no mercado, na redistribuição de riquezas, nas tendências demográficas, no planejamento familiar.” FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 46.

presumido, anistia, remissão); e os incentivos financeiros (restituição de tributo, empréstimo do valor do tributo, etc.).

Os incentivos fiscais de ordem *tributária* importam na exclusão total ou parcial da tributação, atuando na relação tributária antes da sua extinção,⁴⁴⁶ o que, sob o ponto de vista financeiro, significa um benefício que atinge a receita pública.⁴⁴⁷ Tais benefícios estão informados por uma interferência externa de tal monta que setor da doutrina chega a afirmar que eles, somente sob o ponto de vista formal, integram o Direito Tributário, já que materialmente fazem parte do Direito Econômico, do Direito Social, ou de outros ramos do direito.⁴⁴⁸

É que tais exonerações tributárias atendem a uma finalidade diversa da mera arrecadação fiscal, ou seja, a extrafiscalidade integra o próprio conceito dos benefícios fiscais,⁴⁴⁹ revelando o prevalecimento de interesses sociais ou econômicos superiores àqueles que a norma ordinária de tributação encampa, a ponto de eliminar os seus efeitos por uma outra norma que lhe é contraposta.

Outro segmento doutrinário, porém, defende que houve uma mudança de foco nesse tema, em que fundamental foi “a recuperação dos pressupostos axiológicos do direito tributário, que voltou a meditar sobre os privilégios e incentivos, retirando-os do campo da política e da economia, onde antes radicavam com exclusividade”.⁴⁵⁰

Os incentivos *financeiros*, por sua vez, reportam-se a prestações pecuniárias que se aplicam após a extinção do crédito tributário⁴⁵¹ e estão relacionados com as despesas.

Com efeito, o comando constitucional que exige lei para concessão de benefícios⁴⁵² atinge tanto os incentivos tributários em sentido estrito como os financeiros que

⁴⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, Dialética, dezembro de 2000. p. 96/97.

⁴⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 360, *passim*.

⁴⁴⁸ NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 633.

⁴⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 632.

⁴⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 354.

⁴⁵¹ BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 63, dezembro de 2000. p. 96/97.

⁴⁵² Art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

estiverem relacionados com tributos, caracterizando, na linguagem de Ricardo Lobo Torres, uma conversibilidade de privilégios, orientação que começou com a Lei Complementar n.º 24/75 em relação ao ICM e foi confirmada pela Constituição de 1988 (arts. 70, 150, § 6º e 165, § 6º).⁴⁵³

A propósito da justificação constitucional da extrafiscalidade, cabe enaltecer, com Herrera Molina, que "o uso extrafiscal de tributos se admite pacificamente na jurisprudência constitucional espanhola, alemã e italiana, sempre que o fim perseguido tenha relevância constitucional e não afete direitos dos cidadãos e nem a distribuição de competência prevista na norma fundamental".⁴⁵⁴ Em linhagem semelhante, revela Suzana Bokobo que o Tribunal Constitucional Alemão decidiu que a função extrafiscal poderia ser extraída dos princípios retores da política social e econômica.⁴⁵⁵

Realçado o cuidado na importação de conceitos e decisões colocadas diante de outros ordenamentos jurídicos, notadamente no campo tributário em que o Brasil, segundo aponta Sacha Calmon, é "o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação",⁴⁵⁶ nos parece que as posturas citadas na doutrina internacional encontram justificação semelhante no nosso sistema, relativamente à extrafiscalidade.⁴⁵⁷

⁴⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 359/360.

⁴⁵⁴ MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 60. Além desse entendimento, o autor, em outra passagem (p. 61/62), faz menção ao art. 4 da Ley General Tributaria da Espanha que seria autorizativa da extrafiscalidade, ao afirmar que "*los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional*". Tal compatibilidade estaria admitida também para a matéria ambiental.

⁴⁵⁵ MOICHE, Suzana Bokobo Moiche. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas Ediciones, 2000. p. 75.

⁴⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 45.

⁴⁵⁷ São dispositivos que revelam natureza extrafiscal na Constituição Federal (arts. 43, § 2º, III: 151, I, 153, I e II; 153, § 4º; 182, § 4º). O meio ambiente é um exemplo da possibilidade de implantação dos incentivos fiscais. "O fim colimado com a intervenção tributária é de relevância constitucional, reproduzindo diretriz a ser empreendida na política social e econômica. Sem dúvida, a Constituição conferiu destaque ao *meio ambiente* ao fixar um capítulo próprio para o tema dentro de um panorama mais amplo, o da ordem social (art. 225), além de alçá-lo a princípio fundamental da ordem econômica (art. 170, VI). Demais, a concretização desse princípio constitucional de proteção não ofende a direitos dos cidadãos, ao contrário, reflete um dever direcionado ao Poder Público e a todo cidadão. Nem mesmo importa em desequilíbrio da competência atribuída para as pessoas políticas que possuem competências político-administrativas comuns, legislativas concorrentes e tributárias privativas de certos impostos e concorrentes para instituição de taxas e contribuição de melhoria, podendo, cada uma, exercer a finalidade extrafiscal no espaço da competência tributária discriminada na Constituição. A norma que veicula o chamado eco-benefício fiscal está imbuída do mesmo propósito da extrafiscalidade dos impostos extrafiscais e dos agravamentos e atenuações de impostos fiscais que, em regra, procuram incentivar ou desestimular condutas com a gradação da carga tributária. A técnica de implementação, porém, é que aparece um pouco diferenciada e voltada apenas para o lado do incentivo sem agravação do ônus tributário. Normalmente o incentivo vem pela isenção que exclui a

Releva notar, contudo, que a existência de fundamento constitucional para os benefícios fiscais não importa numa outorga genérica e ilimitada na utilização da desoneração tributária. Nesse setor, que enlaça ramos diversos do direito e não apenas o tributário, requer-se um delicado manejo nas normas que o instrumentalizam, a fim de que não sejam criados privilégios injustificados e ofensivos, principalmente ao princípio da isonomia tributária. O sopesamento entre princípios constitucionais, nessa seara, aparece de forma bastante clara, sugerindo um controle pelo princípio da proporcionalidade. Daí que "*la constitucionalidad de los beneficios fiscales deberá ponerse a prueba en relación com la finalidad constitucional que persigam*".⁴⁵⁸

A interpretação do preceito constitucional, portanto, caminha para exigir uma posição ativa do poder tributante, no sentido de exigir que o seu comportamento na concessão de benefícios esteja expresso em instrumento formal próprio, a lei, e, por outro enfoque, revela que essa limitação deve ser vista como *direito do contribuinte*, seja pela exigência de que as exonerações estejam formalizadas em lei para sua validade e proteção dos beneficiários, seja por impor que essa lei possua justificação constitucional bastante para viabilizar o tratamento diferenciado que implementa.

3.5.6. Restituição preferencial e imediata no caso de fato gerador presumido.

Prescreve a Constituição que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.⁴⁵⁹ A norma consagra a atribuição de responsabilidade por criação de fato gerador presumido, reproduzida na substituição

tributação sobre determinada situação de fato representativa de um comportamento ou atividade que merece incentivo, fato este que ordinariamente seria alcançado por uma regra de tributação. Pode também atender a uma gradação na parte relativa à redução de base de cálculo e concessão de créditos presumidos e novamente uma eliminação da carga tributária, situação mais rara, por desjuridicização impressa pela remissão que extingue o crédito tributário”. NETO, Manoel Cavalcante de Lima. *Tributação Ambiental: Um enfoque da utilização dos tributos na política ambiental no Brasil*. **Revista do Ministério Público de Alagoas**, Maceió, n. 6, jul/dez de 2001. p. 106.

⁴⁵⁸ MOICHE, Suzana Bokobo. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas. Ediciones, 2000. p. 129.

⁴⁵⁹ Art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

tributária progressiva, e encampa um *direito fundamental dos contribuintes à restituição preferencial e imediata*, caso o fato presumido não se confirme.

Com efeito, ao excepcionar a regra da tributação por fato gerador ocorrido no plano da realidade fática e possibilitar a tributação de fato presumido que no plano da realidade ainda irá acontecer, a norma constitucional assegura, em nome da segurança jurídica, a restituição do tributo pago, caso não haja confirmação da presunção.

Na primeira acepção, a norma autoriza a instituição da responsabilidade por substituição com fato gerador presumido. No lugar daquele que seria ordinariamente o sujeito passivo da obrigação, coloca um substituto. Além disso, constitucionaliza a figura da substituição tributária progressiva. Essa forma de sujeição passiva tem sido utilizada com maior amplitude no âmbito do ICMS, onde cria uma estrutura jurídica diferenciada, em que se inclui a antecipação do pagamento do imposto por fato a acontecer no futuro, presumindo essa ocorrência com a atribuição do dever de efetuar a prestação por um contribuinte que está normalmente no começo da cadeia de circulação das mercadorias, o substituto tributário.

Para justificar a antecipação do recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador no plano da realidade fática, depois de muita controvérsia doutrinária e jurisprudencial, foi concebida a figura do fato gerador presumido, por conduto da Emenda Constitucional nº 3/93 que acrescentou o § 7º ao art. 150, da Constituição Federal.

Mesmo após a introdução desse dispositivo na Constituição, a doutrina continuou a contestar a substituição progressiva. Normalmente se trata do tema como uma antecipação do pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador, aduzindo-se que "não chega a nascer a obrigação tributária".⁴⁶⁰

Pensamos, em contrariedade, que a obrigação tributária se concretiza pela presunção e é definitiva.⁴⁶¹ O que acontece posteriormente é a confirmação da presunção que

⁴⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária** (antecipação do fato gerador). 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 24-27. O autor referenciado, com base em doutrina italiana, faz uma interessante distinção entre pressuposto de fato e fato gerador. O primeiro representa a parcela da realidade, econômica ou jurídica, que o tributo visa alcançar; enquanto o segundo corresponde apenas ao evento concreto, denotador do pressuposto de fato, que a lei escolheu como deflagrador da exigência fiscal. Acrescenta ainda que no ICMS o pressuposto de fato é a existência de um ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias; enquanto seu fato gerador será o negócio jurídico translativo de propriedade ou posse etc.

⁴⁶¹ "Nessa tarefa faz mais do que simplesmente antecipar o recolhimento, cria uma nova conformação para o fato jurídico tributário, com a presunção de que o fato futuro acontecerá na etapa subsequente do processo de circulação das mercadorias ou nas etapas seguintes até o consumidor final. Assim faz com que haja a concretude do fato jurídico tributário com a saída efetiva do estabelecimento do substituto em conjugação

deve levar em conta a operação do substituído e pode conduzir à instalação do ressarcimento se houver excesso, já que a antecipação não pode se tornar instrumento indireto para exigir imposto que não esteja inserto na norma de competência, ou seja, "o ICMS deve incidir sobre o processo de produção e circulação de mercadorias, e não sobre o patrimônio ou o capital das empresas".⁴⁶²

Pressuposto para instituição do fato gerador presumido é a edição de lei em sentido formal e material que defina a situação de fato, eleja o sujeito passivo e as mercadorias que, na sua comercialização, ficarão sujeitas à antecipação. Para um outro fator da estrutura essencial do tributo, a base de cálculo, especialmente aquelas que são estimadas normativamente, a lei deverá estabelecer os critérios dessa decisão,⁴⁶³ o que cria uma procedimentalização para a fixação da margem de valor agregado, com oportunidade para impugnação pelos interessados. Há uma relativização quanto a esse elemento que tem os seus contornos fixados em lei, mas permite a utilização de outros instrumentos formais para estabelecimento da base de cálculo em concreto.⁴⁶⁴

Controvérsia de porte foi gerada sobre o conteúdo da proteção expressada na cláusula de restituição: ela apenas seria instaurada se o fato futuro não ocorresse ou também para os casos em que o fato acontecesse em dimensão inferior? Houve uma ampliação do entendimento, particularmente por decisões do Superior Tribunal de Justiça,⁴⁶⁵ para permitir a

com a presunção da saída do substituído." NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Substituição Tributária: Uma Visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua Aplicação na Esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000. p. 88.

⁴⁶² GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária** (antecipação do fato gerador). 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 27.

⁴⁶³ Conforme art. 8º, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96.

⁴⁶⁴ A autorização advém da Constituição, a exemplo de outras que permitem que ato do Poder Executivo possa majorar ou reduzir alíquotas dentro, do limite estabelecido em lei (II, IE, IPI, IOF).

⁴⁶⁵ ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA-PREÇO VENDA MENOR QUE O ESTIMADO - COMPENSAÇÃO. Embargos de Declaração no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 10.425-Goiás (1998/0091621-0). **Ementa:** Embargos de Declaração. Mandado de Segurança. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Cabimento. ICMS. Base de Cálculo Presumida. Operação Realizada a Menor. Compensação de Indébito Tributário. Direito do Substituído. Termo *a quo*. Omissão no Acórdão. Vigência da Lei Complementar 87/96. Entendimento Pacífico da Primeira Seção do STJ. O Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, cuja competência fora conferida a esta Corte Superior de Justiça, é meio hábil para a declaração *in concreto* do direito à compensação do crédito tributário decorrente do recolhimento antecipado do ICMS quando o preço efetivo da venda foi menor que o valor estimado para recolhimento antecipado do imposto. Desta forma, a título de espancar qualquer dúvida acerca do momento a partir do qual os créditos podem ser compensados, em consonância com o entendimento pacífico da Primeira Seção deste Tribunal, há de explicar que o direito a compensação dos créditos tributários se fará desde a vigência da Lei Complementar n. 87/96, que reconheceu a legitimidade do substituído para repetir o indébito tributário. Embargos parcialmente acolhidos. Decisão por unanimidade. Acórdão: Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, receber parcialmente os embargos declaratórios, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

restituição na hipótese de diferença entre a base de cálculo presumida e a efetivamente realizada, mas, logo adiante, o Supremo Tribunal Federal⁴⁶⁶ restringiu a interpretação para denegar a repetição em tais casos, somente admitindo pela inocorrência do fato gerador presumido.⁴⁶⁷

Numa abordagem diferenciada, compete enfatizar que a interpretação do preceito constitucional localizado no campo das normas limitativas do poder de tributar, deve ter a sua leitura efetuada com ênfase no direito que institui, qual seja, o direito de restituição imediata e preferencial, e não na regra de exceção que proclama na parte inicial referente à responsabilidade por substituição mediante fato gerador presumido. A regra é que o fato gerador esteja conectado com uma operação real, acontecida no mundo dos fatos e recortada pelo direito para compor o fato jurídico tributário; a exceção, por sua vez, reproduz-se na eleição de fato gerador presumido cuja incidência somente ocorre “por conduto da lei, independentemente da relação de causalidade ou da ocorrência no plano da realidade”.⁴⁶⁸

Votaram com o Sr. Ministro Relator os Srs. Ministros Castro Filho, Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon e Paulo Gallotti. Custas, como de lei. D.J.U 1-E de 04.06.2001, p. 83.

⁴⁶⁶ ADIN n.º 1841-5 - “EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente”.

⁴⁶⁷ Para um comentário sobre a evolução da jurisprudência nesse assunto. NETO, Manoel Cavalcante de Lima. FATO GERADOR PRESUMIDO: Contornos constitucionais e as Recentes Decisões do STF sobre Substituição Tributária. **CCJUR em REVISTA**, ano 1, n. 1, jan/ jul, 2003. p. 135/143.

⁴⁶⁸ NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Substituição Tributária**: Uma Visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua Aplicação na Esfera do ICMS. Curitiba: Juruá, 2000. p. 112.

Pensamos, assim, que o Supremo Tribunal Federal interpretou a norma no sentido contrário à limitação ao poder de tributar que descerra a norma, atribuindo a tônica na regra de ampliação da competência para fixar responsabilidade, a ponto de entender como absoluta a presunção.

É certo que, nessa modalidade de fato gerador, a comparação entre a base de cálculo presumida e a efetivamente realizada opera-se no plano da repetição do indébito que só adquire precisão de análise em nível concreto. A decisão do Supremo que em abstrato reconheceu a validade de norma inserta em Convênio, no sentido de denegar a repetição por diferença de base de cálculo, rompe com a tradição do Direito Tributário Brasileiro, criando uma presunção absoluta, *juris et juris*, quando o tradicional era e deve ser a presunção relativa, *juris tantum*.⁴⁶⁹

3.6. Direitos de igualdade

3.6.1. Isonomia tributária

Consta, no rol dos direitos fundamentais dos contribuintes, a isonomia tributária⁴⁷⁰ como uma especificação no Direito Tributário da isonomia genérica,⁴⁷¹ inserida no catálogo

⁴⁶⁹ É certo que razões no campo sociológico e da política judiciária influenciaram a decisão, conforme já enfatizamos em artigo. “Um fato que tem destoado o debate científico da matéria é formado por uma gama de ações judiciais onde se procura burlar o sistema de substituição com antecipação, provocando repetição indevida, pois a operação que se diz inferior à presumida deixa de descontar uma operação subsequente. Por exemplo, numa hipótese em que haja Fornecedor, Distribuidor e Varejista, e que o pagamento do denominado imposto antecipado seja feito pelo Fornecedor, este, na condição de substituto, fará o pagamento das três etapas de circulação da mercadoria, uma de forma efetiva (a operação própria) e duas de cunho presumido (a do Distribuidor e do Varejista). Sob a alegação de que houve excesso de tributação por causa da diferença entre a base de cálculo presumida para as três operações, o Distribuidor, intermediário na cadeia de circulação, move ação judicial buscando o ressarcimento. Acontece que alguns esquecem de considerar a última etapa, a saída do Varejista para o consumidor final, sendo que, desse jeito, sempre se constata diferença já que suprimida a última operação, advindo o seu valor, indevidamente, para o Distribuidor. Essa engenhosa fórmula, que vem a “produzir” quantias astronômicas de ressarcimento, tem desarticulado o debate jurídico sério do tema, forçando soluções mais afetas ao campo da política para tentar evitar a inviabilização das receitas dos Estados”. NETO, Manoel Cavalcante de Lima. FATO GERADOR PRESUMIDO: Contornos constitucionais e as Recentes Decisões do STF sobre Substituição Tributária. **CCJUR em REVISTA**, ano 1, n. 1, jan/ jul, 2003. Pg. 141.

⁴⁷⁰ É vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”, conforme disposto no art. 150, II, da Constituição Federal.

⁴⁷¹ Art. 5º, caput, da Constituição Federal.

dos direitos individuais que encontra fundamento na proteção ao direito de igualdade de tratamento e no respeito ao direito de propriedade.⁴⁷²

Preliminarmente, a isonomia tributária coincide com o princípio da *generalidade* da imposição, a exigir um mesmo regime jurídico e uma paridade de posição sem privilégios de classe, religião, cor, etc., importando em que a lei seja igual para aqueles que se encontrem em situações idênticas, com proibição de privilégios que “excluam, a favor de um, aquilo que é imposto a outros em idênticas circunstâncias”.⁴⁷³

Numa segunda acepção, contudo, essa igualdade não representa uma versão meramente formal de igualdade perante a lei que seria apenas destinada aos executores da lei e não ao legislador, mas, sim, configura uma igualdade material, *igualdade na lei* que tem como “destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei”.⁴⁷⁴ O indicativo de uma isonomia substancial encontra-se na medida do dever de pagar tributo que representa a capacidade econômica do contribuinte.⁴⁷⁵ No contraponto da isonomia como direito individual material assegurado no art. 5º, *caput*, José Afonso aponta os arts. 5º, I, 7º, XXX e XXXI, 3º, III e IV, 170, 193, 196 e 205.⁴⁷⁶

Esse tratamento igualitário, porém, não elimina toda e qualquer discriminação por parte do legislador. Considerando a isonomia num sentido material, é possível identificar, como parâmetro para uma diferenciação no tratamento tributário, o critério da capacidade contributiva e o da justificação das exonerações, ambos com sede constitucional.

Além dos elementos próprios que caracterizam o *princípio da capacidade contributiva*, ele tem sido compreendido como uma forma de aplicação do princípio da isonomia no Direito Tributário, com discriminação previamente definida, que é exatamente a capacidade econômica do contribuinte.⁴⁷⁷ Nessa raiz constitucional,⁴⁷⁸ reside o primeiro

⁴⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 352/353.

⁴⁷³ ULCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e Notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 68.

⁴⁷⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 218.

⁴⁷⁵ Art. 145, § 1º, da Constituição Federal. São dispositivos que revelam natureza extrafiscal na Constituição Federal (arts. 43, § 2º, III: 151, I, 153, I e II; 153, § 4º; 182, § 4º).

⁴⁷⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 214/215.

⁴⁷⁷ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 87.

⁴⁷⁸ Art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

critério de discriminação entre contribuintes que exige compatibilidade do tributo com a capacidade de contribuir, abrindo espaço para uma graduação em maior ou menor potência, segundo o nível econômico do sujeito passivo. A desigualdade aqui é justificada pela capacidade econômica.⁴⁷⁹

Outra forma de discriminação passível de atribuir tratamento diferenciado entre contribuintes é a representada pelas *exonerações tributárias fundadas na extrafiscalidade* que possuem justificação constitucional a apoio doutrinário. “Daí que o actual problema constitucional dos benefícios fiscais se não localize na sua admissibilidade ou não, mas antes nos limites dentro dos quais podem ser admitidos, trate-se de limites formais ou de limites materiais ou substanciais”.⁴⁸⁰

Assim, razões de ordem econômica ou social que tenham assento na Constituição podem servir de móvel para graduação do tributo, sem uma necessária conexão com a capacidade contributiva, salvo nos seus extremos, do mínimo existencial e da elevação que extrapole os limites máximos a ponto de inviabilizar o direito de propriedade.

É certo que os benefícios fiscais refletem um modo de tratamento diferenciado para um determinado grupo ou categoria de contribuintes e isso tem provocado questionamentos judiciais acerca do fundamento da discriminação e sua pertinência com a isonomia tributária, especialmente para procurar estendê-los a outros contribuintes que estejam em situação igual ou semelhante.

A doutrina tem denominado essa situação de “exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade” que acontece, conforme ensina Gilmar Ferreira Mendes, “se a

⁴⁷⁹ Indicando casuística jurisprudencial da Suprema Corte Argentina, sem referência à capacidade contributiva como critério distintivo, Victor Ulckmar relata que a “existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos à diferente tratamento fiscal sempre que ocorram as seguintes circunstâncias: a) todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento; b) a classificação em diversas categorias deve encontrar fundamento racional em diferenças reais; c) a classificação deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas; d) a diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto equitativo; e) a diferença deve respeitar a uniformidade e a generalidade do tributo”. ULCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e Notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 69.

⁴⁸⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina. 1998. p. 640.

norma afronta ao princípio da isonomia, concedendo vantagens ou benefícios a determinados segmentos ou grupos sem contemplar outros que se encontram em condições idênticas”.⁴⁸¹

O exame dessa questão toca em ponto sensível da isonomia tributária, enquanto direito fundamental dos contribuintes, para interligar-se com o tema das tradicionais funções dos poderes estatais. A consequência da declaração judicial de inconstitucionalidade por exclusão de benefício incompatível com a isonomia tem sido debatida na doutrina e jurisprudência por causa da insuficiência das técnicas tradicionais de superação da ofensa, ou seja, da ineficácia da mera declaração de nulidade.⁴⁸²

Concebido meramente como um direito de defesa, um direito que exige comportamento de abstenção por parte do Estado, a isonomia apenas representaria uma proteção contra o tratamento discriminatório de forma negativa e assim o controle judicial que detectasse ofensa ao princípio deveria invalidar o ato que discriminou sem fundamentação constitucional. Algumas decisões do Supremo Tribunal Federal consagram essa posição sob o argumento de que o judiciário não pode legislar positivamente,⁴⁸³ o que, no plano do Direito Administrativo, assemelha-se à máxima de que o juiz não pode substituir o administrador.

Essa posição vem sendo superada pelo Supremo Tribunal Federal que estendeu para os servidores civis um aumento concedido por lei apenas para servidores militares. A decisão significa uma mudança de paradigma do Supremo Tribunal Federal, cuja ementa assinala:

⁴⁸¹ MENDES, Gilmar Ferreira. A doutrina constitucional e o controle de constitucionalidade como garantia da cidadania – Necessidade de desenvolvimento de novas técnicas de decisão: possibilidade da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no Direito Brasileiro. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 48/49.

⁴⁸² MENDES, Gilmar Ferreira. A doutrina constitucional e o controle de constitucionalidade como garantia da cidadania – Necessidade de desenvolvimento de novas técnicas de decisão: possibilidade da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no Direito Brasileiro. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 49.

⁴⁸³ “Isonomia. Alegada ofensa por lei que concede isenção a certa categoria de operações de câmbio, mas não a outra, substancialmente assimilável àquelas contempladas (DL 2.434/88, art. 6º): hipótese em que, do acolhimento da inconstitucionalidade argüida poderia decorrer nulidade da norma concessiva da isenção, mas não a extensão jurisdicional dela aos fatos arbitrariamente excluídos do benefício, dado que o controle de constitucionalidade das leis não confere ao judiciário funções de legislação positiva”. RE n.º 213.201-2, relator Ministro Sepúlveda Pertence”. A outra vertente dessa questão aparece na Súmula n.º 339 do STF, lançada em defesa da impossibilidade de o judiciário conceder correção de vencimentos. É o problema da tradicional separação das funções estatais cujo aumento ou fixação de vencimentos está atribuída formalmente à iniciativa do Executivo e aprovação do Legislativo.

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDORES PÚBLICOS CIVIS E MILITARES. REVISÃO DE VENCIMENTOS. ISONOMIA. 1. O Pleno do STF, ao julgar o RMS n.º 22.307/DF, DJ de 13.06.97, estendeu aos servidores públicos civis o reajuste de 28,86% concedido aos militares, com fundamento no inciso X do artigo 37 da Constituição n.º 19/98. 2. Posteriormente, em embargos de declaração, admitiu-se a compensação do reajuste concedido a algumas categorias funcionais. Recurso provido.⁴⁸⁴

De fato, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma que exclua vantagem sem justificação só pode ser superada com uma atuação da isonomia no sentido positivo, por parte do judiciário. Igualmente, a lei concessiva de benefício fiscal que não esteja classificada no que a doutrina chama de “privilégio odioso”⁴⁸⁵ só pode concretizar a norma que impõe o tratamento isonômico pela atuação positiva que redunde na extensão judicial do benefício, ou seja, implica inclusão dos que foram arbitrariamente excluídos para compatibilizar a lei com o princípio da igualdade.

Em verdade, inconstitucional por ofensa à isonomia não é a concessão do benefício em si, mas a não-extensão aos demais que deveriam ser contemplados.⁴⁸⁶ Nas discriminações positivas, portanto, não há ausência de lei para que se invoque uma atuação de legislador positivo pelo judiciário e sim uma ampliação do alcance da lei para atingir outros contribuintes, caracterizando uma modalidade de interpretação extensiva ou, ainda, dentro das opções do aplicador, o reconhecimento de lacuna a ser integrada por analogia com a situação expressamente regulada.

⁴⁸⁴ Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 22.307/DF.

⁴⁸⁵ “Se o legislador conceder isenções ou quaisquer outros incentivos fiscais ou financeiros que não sejam razoáveis diante dos princípios da capacidade contributiva, da redistribuição de rendas, do desenvolvimento econômico, etc., terá praticado ato suscetível de anulação. Não cabe, absolutamente, cogitar-se da extensão de privilégio odioso a terceiros, a pretexto de garantir a isonomia...”. Ricardo Lobo Torres. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 369.

⁴⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura “sui generis”. São Paulo: Dialética, 2000. p. 216. O autor expressa várias formas de recomposição da igualdade, começando pela discriminação negativa em tratamento que impõe restrição para uns e não para outros, nos quais identifica facilidade em seu afastamento que dependerá apenas de um provimento judicial em sentido oposto à discriminação em função de legislador negativo. Nas discriminações positivas, entretanto, enxerga dificuldades, mas aponta diversas soluções. Em linhas gerais, entende que não há ausência de lei e assim poderia o judiciário promover uma interpretação extensiva do benefício. Poderia ainda reconhecer a inexistência de lacuna, mas apreender que a lei na verdade estaria a consagrar *standards* a ser interpretado pelo judiciário de forma restritiva ou ampliativa. E, finalmente, poderia reconhecer a existência de lacuna e proceder a operação de integração do ordenamento jurídico por analogia. Em nenhuma das hipóteses o judiciário estaria a desenvolver função de legislador positivo. *Obra cit.*, p. 210 a 216, *passim*.

Afinal, é preciso deixar claro que a autorização da atuação positiva do judiciário, de forma ampla, extrai-se diretamente da Constituição Federal quando cuida dos direitos e garantias fundamentais, onde está sedimentada a norma que impõe a isonomia⁴⁸⁷ e particularmente a isonomia tributária⁴⁸⁸ alçada à condição de direito fundamental dos contribuintes.⁴⁸⁹

Conforme pondera Fernando Osório, “o princípio da igualdade, seja no enfoque específico dado ao regime dos servidores público, ao da tributação ou a qualquer outro, não deve ser entendido como um dever endereçado *somente* ao legislador de conceder o mesmo tratamento àqueles que se encontram na mesma situação, mas, também, um dever endereçado ao juiz para que conceda tutela positiva da igualdade nos casos levados a sua apreciação”.⁴⁹⁰

Em semelhante posição, afirma Marciano Seabra que “uma vez verificado que a arbitrariedade está não na própria existência do benefício fiscal, mas sim na vedação deste ser usufruído por determinadas categorias de indivíduos na mesma situação dos contemplados pela lei, a solução mais razoável parece mesmo a da extensão do benefício, sem que se possa falar em desempenho de papel de legislador positivo, pois então estará em jogo o ferimento de um direito fundamental cuja reparação não pode ficar à mercê de considerações formais”.⁴⁹¹

A acolhida da capacidade contributiva e da extrafiscalidade, enquanto parâmetros para uma discriminação no tratamento tributário, inobstante a abertura projetada por tais conceitos, não quer significar que a atuação do legislador esteja acobertada por amplo juízo de discricionariedade imune à sindicalização.

Tanto em nível geral “o problema da igualdade na lei é também solucionado pela utilização do teste de proporcionalidade”,⁴⁹² como em nível especificamente tributário o tratamento diferenciado baseado na capacidade contributiva e na extrafiscalidade são suscetíveis ao controle de validade pelo princípio da proporcionalidade.⁴⁹³

⁴⁸⁷ Art. 5º, *caput*, da Constituição Federal.

⁴⁸⁸ Art. 150, II, da Constituição Federal.

⁴⁸⁹ Inserida no conceito material de direitos fundamentais, por força do art. 5º, § 2º, da Constituição Federal.

⁴⁹⁰ JÚNIOR, Fernando Osório de Almeida. **Interpretação conforme a constituição e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85.

⁴⁹¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 229.

⁴⁹² BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2.ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 185.

⁴⁹³ Entendendo a capacidade contributiva como medida geral da igualdade tributária, Marciano Seabra pondera que “o critério que concorre com a capacidade contributiva seja *in casu* submetido a um teste rigoroso de proporcionalidade ou razoabilidade, em que se verifique se o desvio da capacidade contributiva é justificado

A isonomia assegura ao contribuinte que esteja em situação similar a igualdade de tratamento e, sendo assim, implica um direito de exigir que o Estado, por regra, se abstenha de criar discriminações, somente admitindo-se aquelas justificadas constitucionalmente pela capacidade contributiva ou extrafiscalidade que ficam sujeitas a controle judicial. Numa outra acepção, a isonomia exige uma postura positiva do judiciário que, mediante interpretação extensiva ou integração por analogia, o consagre positivamente com a inclusão dos contribuintes excluídos pelo legislador arbitrariamente do gozo de benefícios fiscais.

3.6.2 Tributação federal uniforme

Estabelece a Constituição que é "vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de benefícios fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país".⁴⁹⁴

O texto contém três comandos diversos e interligados. O primeiro trata da *uniformidade geográfica* que impede a União de *instituir tributo* que não seja uniforme em todo o território nacional. Decorre esse preceito do princípio federativo que visa manter a unidade nacional, sem diferenças de tratamento quanto às unidades federadas e municípios e "é também vertente do princípio da igualdade, na medida em que proíbe a União de estabelecer tratamento desigual, relativamente aos tributos de sua competência, com relação às demais pessoas políticas, de modo a prejudicar umas em benefício das outras".⁴⁹⁵ Entenda-

por alguma regra ou princípio constitucional, se o meio utilizado é necessário e adequado para o atingimento daquele fim, e finalmente se vence um juízo de proporcionalidade, pelo qual são ponderados os diversos bens jurídicos envolvidos, com seus respectivos pesos". GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 257/258. Nabais indica os princípios da proibição do excesso e do arbítrio para análise dos limites materiais dos benefícios fiscais. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 663. Celso Antônio propõe um critério diverso, no sentido de que o reconhecimento de diferenciações sem quebra à isonomia impõe "investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional". MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros. p. 21/22.

⁴⁹⁴ Art. 151, I, da Constituição Federal.

⁴⁹⁵ CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 135.

se como prejudicar os contribuintes estabelecidos e residentes nos territórios das pessoas políticas que são efetivamente os sujeitos passivos de obrigações tributárias.

Em verdade, a norma consagra a isonomia entre os entes políticos para preservar o federalismo e a unidade nacional⁴⁹⁶ e direito do contribuinte que, em razão de situar-se geograficamente em determinadas regiões do país, não pode ter tratamento tributário discriminatório por esse motivo, a ponto de se submeter a pagar tributo que não seja exigível em outro Estado ou Município.

A unidade geográfica impõe que os elementos essenciais da obrigação tributária, quanto a tributos federais, tenham a mesma definição em todo o território nacional, a exemplo de idênticos fatos geradores, alíquotas, bases de cálculo, etc., sem distinção para qualquer Estado, Distrito Federal ou Município.

O segundo comando do texto normativo diz respeito à proibição endereçada à União de empreender tratamento tributário que crie *distinção ou preferência* em razão dos entes políticos. Veda, assim, que *tributo já instituído* implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a Município, o que poderia acontecer, por exemplo, com uma eventual fixação de alíquota menor do Imposto de Renda para contribuintes situados no Estado de São Paulo ou ainda outras distinções como prazos de pagamento mais longos, restituições em período mais curto, etc.

O terceiro comando do preceito constitucional cria “exceção à regra da uniformidade e da proibição de preferência ao permitir incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do país”⁴⁹⁷ ou, por outro giro, fixa um “contra-princípio” que excepciona o princípio geral da uniformidade e conforma uma das autorizações constitucionais para utilização da tributação com finalidade extrafiscal.

Com efeito, “o que a Constituição Federal admite é o contra-princípio que se apresenta: a) como incentivo regional; b) destinado a promover o desenvolvimento sócio-econômico das regiões mais pobres do País; c) para o equilíbrio nacional, mas nunca para o

⁴⁹⁶ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 380.

⁴⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p.382/383.

recrudescimento das diferenças interpessoais, que acentuem a distância entre as oligarquias e a população carente das regiões menos desenvolvidas".⁴⁹⁸

De fato, a exceção à regra da isonomia somente tem sustentação em medidas tributárias que sirvam para reduzir as desigualdades regionais, implantadas por incentivos fiscais que reduzam a carga tributária que pesa sobre os contribuintes das regiões menos favorecidas (Norte, Nordeste e Centro-Oeste).

3.6.3. Isonomia nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos servidores públicos.

Determina a Constituição que é "vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, DF e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores ao que fixar para suas obrigações e para seus agentes".⁴⁹⁹

No tocante à renda das obrigações da dívida pública, o texto decorre da recepção no Brasil da evolução judicial nos Estados Unidos quanto ao reconhecimento da imunidade recíproca.⁵⁰⁰

⁴⁹⁸ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 382. Na mesma obra, Misabel Derzi cita um exemplo criado com a Lei n.º 8.393/91 que teria ofendido a unidade de tratamento tributário e ainda o contra-princípio que admite a extrafiscalidade. A lei referida submeteu as saídas do açúcar de cana ao IPI, numa alíquota máxima de 18% e abriu duas exceções à regra. A primeira, ao isentar as saídas na área de atuação da SUDENE e SUDAM e a segunda, ao autorizar o Poder Executivo reduzir em até 50% as alíquotas nas saídas efetuadas no Rio de Janeiro e no Espírito Santo. Consoante afirma, o Decreto n.º 420/92 manteve a alíquota máxima para as regiões Sul e Sudeste e reduziu para 9% a alíquota no Rio de Janeiro e no Espírito Santo. Em linhas gerais, a autora demonstra que a nossa Constituição explicitou a regra de igualdade e os parâmetros para as exceções e diferenciações que não foram observados. A lei não levou em conta a clássica divisão regional do país, sendo certo que SUDENE e SUDAM não são regiões. Por outro lado, não se confunde incentivo regional com incentivo setorial. O incentivo regional busca o desenvolvimento sócio-econômico de determinada região do país, enquanto o incentivo setorial refere-se tão-somente a certo ramo da indústria, comércio ou profissão, procurando estimular a produtividade independentemente do local em que se situe. E ainda que o art. 151, I, da Constituição Federal somente autoriza o incentivo regional. O que foi criado pela lei citada, porém, nem configura incentivo, pois criou tributação setorial antes inexistente, e nem obedece ao critério regional, pois criou exceções dentro da mesma região e, sem justificção, elegeu Estados da federação como regiões em detrimento dos demais e de outros ainda mais pobres. (*Op. cit.*, p. 383-385).

⁴⁹⁹ Art. 151, II, da Constituição Federal.

⁵⁰⁰ Neste último país, primeiramente a Suprema Corte impediu um Estado-membro de cobrar imposto de banco nacional, ao argumento de que o povo de um Estado não poderia modificar a decisão do povo dos Estados Unidos, pois tal atuação estaria a ferir a soberania que se estende sobre. A proteção do Estado-membro, em recíproca, não foi reconhecida (1819). Em seqüência, a imunidade foi ampliada para atingir os funcionários da União (1842). Depois houve um reconhecimento da intributabilidade de vencimentos de juízes estaduais, em reciprocidade à imunidade dos funcionários federais, justificados pelo fato de os Estados possuírem poderes reservados em situação de independência do poder central (1871). A partir daí, a imunidade ampliou-

No Brasil, porém, a imunidade foi introduzida na Constituição de 1891 (art. 10), ao prescrever que é “proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”. A Constituição de 1934 ampliou a imunidade para estendê-la às concessionárias de serviço público, benefício revogado pela Constituição de 1937. Na Constituição de 1946 a orientação foi modificada para proibir apenas a incidência discriminatória,⁵⁰¹ mantendo-se nos textos constitucionais seguintes.

O conceito de dívida pública abrange “os empréstimos captados no mercado financeiro interno ou externo, através de contratos assinados com bancos e instituições financeiras ou de oferecimento de títulos ao público em geral. Estende-se, ainda, à concessão de garantias e avais, que potencialmente podem gerar endividamento”.⁵⁰²

A parte que trata da remuneração e proventos dos agentes públicos interliga-se com a imunidade recíproca dos entes políticos. Seguindo orientação da jurisprudência americana entendeu-se no Brasil que ela se estendia aos servidores públicos desde o texto constitucional de 1891, somente sofrendo restrição com a Constituição de 1946 que não vedou a tributação, mas apenas proibiu a incidência discriminatória,⁵⁰³ o que permanece, com alguns contornos, na estrutura jurídica atual.

A limitação constitucional veda que a União estabeleça tratamento tributário privilegiado para seus títulos em detrimento daqueles emitidos pelos Estados e Municípios, assim como tribute a remuneração e os proventos dos servidores públicos estaduais e municipais em patamar superior ao que fixar para seus agentes. Tem por fundamento a isonomia entre os entes políticos para preservar o federalismo e a isonomia que protege os

se para impedir a tributação dos títulos e bônus emitidos pelo poder público e até a incidência de impostos indiretos (1920). Mudança essencial nessa orientação começou a efetivar-se com o reconhecimento da validade de impostos indiretos incidentes sobre aquisição de materiais para obras públicas (1937); com a decisão pela constitucionalidade de imposto sobre rendimentos de terra petrolífera arrendada (1938); com a admissão de imposto de renda federal sobre funcionários do Porto de Nova York (1938) e impostos estaduais sobre funcionários federais, se não discriminatórios (1939); com o acolhimento de tributação estadual incidente sobre banco nacional (1968); firmando-se, por fim, a orientação de cabimento da imunidade apenas para os casos em que a tributação atinge os próprios Estados Unidos, agência ou instrumentalidade intimamente ligada ao governo (1982). Referências históricas extraídas de relato feito por Ricardo Lobo Torres. Para maiores detalhes e indicações originais da jurisprudência e da doutrina americana consultar: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 214-217.

⁵⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 386.

⁵⁰² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 185.

⁵⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 390.

contribuintes que estão em situações idênticas contra discriminações, como é o caso da aquisição de títulos públicos de qualquer esfera estatal e daqueles que prestam serviço ao poder público.

3.6.4 Isenção de tributos estaduais e municipais pela União

Com base na teoria dos poderes implícitos até a Constituição de 1937, o Supremo Tribunal Federal entendia que era possível a União conceder isenções de tributos estaduais e municipais, desde que se referisse à matéria inserida em sua competência legislativa, a exemplo dos transportes aéreos e da energia elétrica. Já na Constituição de 1946, o texto descrevia que os serviços públicos não estavam sujeitos à isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo poder competente ou quando a União a instituísse por lei especial para os próprios serviços, em nome do interesse comum. No que pertine à isenção, o interesse comum foi interpretado de forma ampliada para permitir à União concedê-la em relação a tributos dos Estados e Municípios e também de modo restritivo de que só caberia para os seus respectivos tributos.⁵⁰⁴

Através da Constituição de 1967/69, porém, atribuiu-se textualmente que a União, por lei complementar e atendendo a interesse social ou econômico nacional, poderia conceder isenções de impostos estaduais e municipais.⁵⁰⁵ Em via oposta, o texto atual contém comando que veda à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.⁵⁰⁶ São as denominadas isenções heterônomas, pois, quando cabíveis, são concedidas por órgão diverso daquele detentor da competência para instituição do tributo.

O tema tem voltado a debate diante da evolução mundial na integração regional de países, como é o caso do MERCOSUL, e mesmo antes disso já se questionava a possibilidade de a União conceder isenções de tributos estaduais e municipais mediante tratados internacionais.

⁵⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 391.

⁵⁰⁵ Art. 19, § 2º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967/69.

⁵⁰⁶ Art. 151, III, da Constituição Federal.

A doutrina é controversa. Alguns entendem que a União não pode conceder isenção por tratado, apresentando como objeção o teor literal da vedação do art. 151, III, da Constituição,⁵⁰⁷ ora em exame.

Outros, por caminho diverso, procuram demonstrar que a proibição atinge apenas a atuação da União enquanto ente de direito público interno, diferenciando a atividade que exerce no plano internacional onde “congrega e representa todos os Estados-Membros perante o ‘direito das gentes’ na qualidade de Estado brasileiro e em nome da República Federativa do Brasil”⁵⁰⁸ daquela operada no plano interno. O impedimento alcança apenas essa última atuação, em conformidade com a isonomia entre as pessoas políticas que vigora no federalismo brasileiro, pois, na esfera internacional prevalece a representatividade do Estado Federal pela União que está dotada de soberania. Assim, não só no caso de isenção, mas quando “a norma de um tratado afasta, reduz ou condiciona a aplicação de norma tributária estadual ou municipal, vale, pois, o preceito do tratado e não o da lei do Estado ou do Município”.⁵⁰⁹ Concordamos com as duas últimas linhas de pensamento, uma delas já reconhecemos em decisão judicial.⁵¹⁰

⁵⁰⁷ Dentre vários, é o entendimento de Ives Gandra e José Eduardo Soares de Mello. Respectivamente. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 32/33. MELLO, José Eduardo Soares de. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 200.

⁵⁰⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 123.

⁵⁰⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 184.

⁵¹⁰ Fundamento exposto em sentença proferida no Processo n.º 9794-1/98, da Comarca da Capital - AL. “Pretende a impetrante afastar ato iminente da autoridade que poderá impedir o trânsito das mercadorias adquiridas, Bacalhau Norueguês, ao argumento de que a operação a ser realizada está acobertada pelo instituto da isenção. A tese levantada pela autoridade está amparada no art. 151, III, da Constituição Federal, o qual descreve que: “quando a União, pessoa jurídica interno adere a um tratado internacional, não tem poder para vincular outro ente federativo, mas apenas ela própria”. Pretende demonstrar a inconstitucionalidade do tratado em referência, provocando uma ingerência na competência assegurada aos Estados-Membros. Apesar dos bons argumentos trazidos pela autoridade apontada como coatora, penso que a interpretação sistemática do ordenamento constitucional e infraconstitucional conduzem a uma solução diversa da encontrada pelo impetrado. Com efeito, o impedimento constitucional, aposto no art. 151, III, da Constituição Federal, há de ser entendido para as situações em que a União atua na qualidade de pessoa jurídica de direito interno. Quando incorpora a função de representante da República Federativa do Brasil, na qualidade de pessoa de direito internacional, no exercício da soberania, a restrição não encontra sustentáculo. Quando a União atuar representando a República Federativa do Brasil, aderindo a tratado internacional com concessão de isenção de imposto estadual, afasta-se a invasão de competência por se configurar no conceito da República Federativa que abrange a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O entendimento contrário nos levaria à criação de uma espécie de limitação à soberania, não aceito na ordem institucional instaurada. Para respaldar nosso entendimento, a matéria que cuida do benefício fiscal acha-se pacificada na jurisprudência pátria: SÚMULA N.º 20 - STJ, “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”. SÚMULA N.º 71 - STJ, “O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM”. Assim, tenho por configurado o direito líquido e certo da impetrante, dada a extensão do benefício por força de avença internacional, conforme entendimento jurisprudencial já cristalizado. Pelas razões expostas, julgo procedente o pedido para

A limitação constitucional veda ingerência da União, enquanto sujeito de direito público interno, na competência tributária dos Estados e Municípios com fundamento na isonomia entre os entes federativos. Para o contribuinte importa *num direito a que a União se abstenha de conceder tratamento diferenciado a contribuintes em relação a tributos estaduais e municipais*.

3.6.5 Unidade tributária estadual e municipal

Em nova vertente da isonomia, a Constituição prescreve que é "vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino".⁵¹¹

O preceito normativo representa uma das "manifestações do princípio da uniformidade geográfica que vincula também a União no art. 151, I".⁵¹² Ele veda o estabelecimento de "barreiras fiscais" dentro do território nacional.⁵¹³ Em muitas das vezes, para proteger segmentos econômicos locais, Estados e Municípios procuram implantar tratamento tributário diferenciado para contribuintes que não estejam situados em seus respectivos territórios.⁵¹⁴

No entanto, essa uniformidade não chega ao nível de exigir uma absoluta igualdade de tributação entre os Estados e Municípios, pois o que se proíbe é a discriminação por motivo de procedência ou destino. Existe exceção na graduação da alíquota pela procedência e destinação no caso do ICMS, no que toca ao estabelecimento de alíquotas interestaduais que diz respeito à natureza específica desse tributo. Por primeiro, a diferença faz parte da estrutura do imposto, como atualmente concebida, no momento em que a carga tributária deve ser distribuída entre o Estado produtor e o consumidor da mercadoria, o que se faz pelo mecanismo da não-cumulatividade. Depois, diante da característica nacional do

afastar o ato iminente da autoridade direcionado a exigência tributária descabida, mantendo a liminar anteriormente concedida".

⁵¹¹ Art. 152, da Constituição Federal.

⁵¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 395.

⁵¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 399.

⁵¹⁴ Sacha Calmon cita exemplo de situação passada em que foi concedido crédito presumido para produtores mineiros quanto ao leite remetido a indústrias locais, tratamento inexistente para as operações de remessa de leite para fora do Estado. Restrição que foi atacada com sucesso em diversos mandados de segurança impetrados por indústrias paulistas e fluminenses. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 399.

imposto e das elevadas diferenças econômicas regionais, serve a diferenciação para atribuir parcela maior para os Estados consumidores.⁵¹⁵

A norma consagra a isonomia entre Estados e Municípios para preservar o federalismo e o *direito do contribuinte que em razão de situar-se geograficamente em determinado Estado ou Município, não pode por esse motivo, ser discriminado nas operações interestaduais e intermunicipais de circulação de mercadorias ou serviços.*

3.7. Direitos de liberdade

3.7.1. Imunidade recíproca

A Constituição, inaugurando a proteção das liberdades no sentido adotado neste trabalho, descreve que é "vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros".⁵¹⁶

A restrição à atuação do poder tributário tem raízes na jurisprudência americana que foi transposta para o constitucionalismo brasileiro. O tema está ligado à tributação dos títulos da dívida pública e vencimentos dos servidores públicos, tópico em que fizemos referência a uma breve evolução histórica. O fato é que a discussão originou-se nos Estados Unidos por causa do choque de competências entre União e Estados, na tributação de entes públicos, onde, numa primeira via, se concedeu interpretação ampliativa da proteção da União, chegando até a impedir a tributação de rendimentos de servidores públicos, sendo depois restringida para alcançar apenas aquelas atividades essencialmente ligadas aos entes públicos.

Aliomar Baleeiro alerta que se tenha cuidado na transposição para o Brasil da experiência americana, em razão da diferença de regimes jurídicos, dentre outros argumentos, pela autonomia concedida aos Municípios em nossa Federação e rígida discriminação de receitas criadas para eliminar ao máximo o choque de competências entre as entidades

⁵¹⁵ Como é o caso da alíquota de ICMS na ordem de 7%, quando a mercadoria for enviada de Estados da Região Sudeste para o Nordeste. O contribuinte que adquire a mercadoria se credita dos 7% e, quando vender, vai debitar-se em 17%. A diferença de 10% ficará no Estado destinatário ou consumidor.

⁵¹⁶ Art. 150, VI, "a", da Constituição Federal.

tributantes, que lá não existiriam.⁵¹⁷ De fato, em nosso direito, a discriminação constitucional das competências tributárias reduz acentuadamente o atrito, deixando margem para controvérsias apenas quanto ao alcance da proteção na interpretação dos limites objetivos traçados.

A imunidade recíproca é de ordem subjetiva, tendo por finalidade a proteção de determinadas pessoas políticas, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, suas respectivas autarquias e fundações mantidas pelo poder público, contra a imposição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços, de forma recíproca, o que significa dizer que os entes políticos não podem estabelecer esses impostos entre si. Restringe-se, entretanto, a tais organismos de natureza intrínseca do poder público, sem extensões para outras instrumentalidades como as concessionárias de serviços públicos, sociedades de economia mista e empresas públicas.

Para delimitar o alcance da imunidade, a Constituição estabelece alguns aspectos objetivos pela referência a imposto, não tributos em geral, e, mais especificamente, a impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços. Depois vincula a vedação às finalidades essenciais dos organismos públicos subjetivamente protegidos.

A imunidade visa preservar a eficiência do serviço público, a harmonização da Federação e a liberdade individual, na medida em que esta seria se o equilíbrio federativo fosse desfeito pelas incidências fiscais mútuas dos diversos entes públicos.⁵¹⁸

A doutrina também tem buscado justificar a imunidade recíproca em bases diferentes, como a *isonomia política dos entes políticos*⁵¹⁹ e a *ausência de capacidade contributiva* de tais organismos estatais. Nesse último caso acentua-se que o fato gerador do imposto consiste numa atividade ou situação de natureza econômica que revele capacidade contributiva para fazer face aos gastos públicos. Sendo assim, as atividades das entidades

⁵¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 241/242.

⁵¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 222-224, *passim*. É também um direito que decorre do regime e dos princípios adotados pela Constituição.

⁵¹⁹ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 295.

públicas em regra não representam capacidade contributiva, já que se direcionam para finalidades públicas, salvo quando equiparáveis normativamente às atividades privadas.⁵²⁰

Apesar da referência literal do texto da Constituição,⁵²¹ sobressai questionamento quanto à extensão da imunidade para tributos e não apenas a impostos nos ditames previstos. Paulo de Barros defende a compatibilidade da imunidade recíproca para a sistemática das taxas e contribuições de melhoria, ao citar exemplos do próprio texto constitucional que se referem às taxas (art. 5º, XXXIV, a e b) e a Contribuições para a Seguridade Social (art. 195, § 7º).⁵²²

Por outra face, quem liga as imunidades aos direitos fundamentais defende que o preceito engloba exclusivamente os impostos e seus adicionais, pois os demais não ofendem a liberdade individual.⁵²³

Outro problema que invoca a vedação constitucional atine com a definição do que sejam impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços. Um primeiro indicativo advém de classificação operada pelo Código Tributário Nacional, outro de posições judiciais que têm fornecido interpretação mais ampla com base na dicção constitucional.

A diretriz que advém do Código Tributário Nacional é que, no conceito de impostos sobre o *patrimônio*, estão inseridos o Imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, o Imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI, o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU e o Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens ou direitos - ITCD; no conceito de *renda* está o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR e no conceito de *serviços* encontra-se o Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS.⁵²⁴

Há algum tempo atrás o judiciário enfrentou controvérsia que envolveu a discussão sobre a aplicação da imunidade recíproca em relação ao Imposto sobre operações financeiras - IOF, que, no Código Tributário Nacional, consta na classificação de imposto sobre a produção e circulação.

⁵²⁰ JARACH, Dino. **O fato imponible**. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 178/179.

⁵²¹ Art. 150, VI, da Constituição Federal.

⁵²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 176.

⁵²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 229.

⁵²⁴ Arts. 29 a 42; 43 a 45 e 71 a 73, respectivamente.

Tratou-se da exigência do IOF motivada por aplicações no mercado financeiro. As interpretações esposadas nas decisões judiciais seguiram duas correntes diversas: uma, empregando interpretação restritiva para entender que a imunidade não se aplica em face da classificação contida no Código Tributário Nacional que não comporta o IOF entre impostos sobre o patrimônio, mas circulação e produção, e assumindo o diploma normativo a condição de lei ordinária com estatura de lei complementar, estaria a regular limitação ao poder de tributar, tarefa que lhe compete por força do art. 146, II, da Constituição Federal,⁵²⁵ e outra corrente que aludiu a uma interpretação extensiva do conceito de patrimônio e renda para entender que o rendimento decorrente de operação no mercado financeiro por ente dotado de imunidade subjetiva, inclui-se no conceito de renda⁵²⁶ e que a proteção contra os efeitos da inflação buscada nas aplicações reverte de forma vinculada às “atividades essenciais” do órgão público.⁵²⁷

De forma mais incisiva, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento que enfrentou a incidência do ICMS na importação de bem por instituição de educação sem fins lucrativos, proclamou que “não cabe invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade”.⁵²⁸ O Supremo concedeu interpretação extensiva do conceito de patrimônio contido na Constituição.

A extensão interpretativa citada oferece argumentos não apenas para o problema da definição dos conceitos de patrimônio e renda, mas também para o que se reporta à aplicação da imunidade recíproca em relação aos *impostos indiretos*, a exemplo do ICMS e do IPI, o que consiste em verificar se eles atingem o patrimônio dos entes políticos.

Diante desse quadro, colocam-se duas posições. A primeira na vertente de que a imunidade aplica-se aos impostos indiretos. É como defendia Aliomar Baleeiro ao argumentar, em linhas gerais, que na hipótese da imunidade recíproca o importante é

⁵²⁵ Nesse sentido: Ac. Un. a 1ª T. do TRF DA 5ª R. – AMS 2625-CE – Rel. Juiz Manoel Erhardt – j. 12.3.92, in RJOB 1/5120 E Ac. da 1ª T. do TRF DA 5ª R. – MV – ac 9680-RN – Rel. Juiz Castro Meira – j. 29.8.91, in RJOB 1/4558.

⁵²⁶ Ac. Un. a 2ª T. do TRF DA 5ª R. AMS 4233-PE – Rel. Juiz Araken Mariz – J. 29.10.91, in RJOB 1/4884.

⁵²⁷ Ac. Un. a 1ª T. do TRF DA 2ª R. AMS 91.12.18523 –7/ES, in RJOB 1/5509.

⁵²⁸ RE n.º 193969-9 – SP. Rel. Min. Carlos Velloso. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 19, p. 123/126.

identificar quem vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, mesmo na condição de contribuinte de fato. Essa figura não é estranha à relação jurídica fiscal, pois a realidade econômica pode ser oposta à forma jurídica. Como referência normativa, aponta a situação da repetição do indébito em que o encargo financeiro é transferido para terceiro (art. 166 do Código Tributário Nacional); a incidência do imposto de transmissão pelo compromitente comprador de imóvel pertencente à entidade pública⁵²⁹ e a imposição da incidência de ICMS na venda de mercadorias a particulares por órgão público que visa atingir o adquirente.⁵³⁰

Noutra vertente, colhe-se entendimento pela inaplicabilidade da imunidade com referência à Súmula n.º 591 do STF: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.⁵³¹

Em verdade, a interpretação da imunidade impõe que ela “não aproveite a particulares, mas apenas pessoas jurídicas de direito público, no exercício de suas atividades essenciais”.⁵³² Esse reflexo já vem da evolução da jurisprudência americana onde teve origem.

Embora se cuide de uma questão de difícil deslinde, nos parece que uma proposta razoável seria a de admitir a aplicação da imunidade na hipótese em que o ICMS incide diretamente contra o consumidor final e este figura no pólo passivo, na condição de contribuinte direto ou de direito, como no exemplo da importação acatada na decisão do Supremo Tribunal Federal,⁵³³ onde a entidade beneficiada suporta o encargo financeiro do tributo sob os pontos de vista econômico e jurídico.

Por outro lado, a inaplicação da norma imunizante se daria nos casos de aquisição de mercadorias em operações internas e interestaduais, nas quais o ente detentor da imunidade assumiria a condição de contribuinte de fato ou indireto, a sofrer a carga tributária apenas por repercussão econômica. Entendimento, inclusive, que compatibiliza a concepção que a doutrina majoritária vem imprimindo quanto à repetição do indébito nos tributos indiretos, ao

⁵²⁹ Art. 19, § 1º, da Constituição Federal de 1969. Equivalente ao art. 150, § 3º, in fine, da Constituição Federal de 1988.

⁵³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 285 - 288.

⁵³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 233.

⁵³² DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 301.

⁵³³ RE n.º 193969-9 – SP. Rel. Min. Carlos Velloso. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 19, p. 123/126

conceder relevância apenas para a transferência jurídica do encargo financeiro e não para a meramente econômica.⁵³⁴

Outro foco de controvérsias diz respeito ao significado das “finalidades essenciais” que se exige por força de norma constitucional topograficamente relacionada às autarquias e fundações mantidas pelo poder público (art. 150, § 2º) e que também se pode inferir das exceções formalmente colocadas no texto constitucional (art. 150, § 3º).

Com relação aos *serviços*, o Código Tributário Nacional procura delimitar o conceito para enfatizar que são aqueles diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades, expostos nos estatutos ou atos constitutivos.⁵³⁵ Nessa temática, o Supremo Tribunal Federal enfrentou questão em que entidade de assistência social (hospital) explorava estacionamento de veículos em seu pátio interno e estava sendo exigido o pagamento do ISS, sob o argumento de que a atividade remunerada não constituía finalidade essencial do ente protegido constitucionalmente e que, por isso, haveria incidência do imposto. A interpretação foi no sentido de que a renda obtida é aproveitada nas finalidades essenciais da entidade e estão amparadas pela imunidade.⁵³⁶ Mais uma vez o Supremo direciona a interpretação das imunidades para uma linha de ampliação.

A imunidade recíproca, assim, protege as entidades públicas contra impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços, sendo que a definição sobre tais categorias de impostos deve ser aferida da própria Constituição e não da classificação operada pelo Código Tributário Nacional.

3.7.2. Imunidade dos templos

A partir da Constituição de 1946, introduziu-se a imunidade dos templos,⁵³⁷ permanecendo, no quadro atual, com a prescrição de que são vedados à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos sobre templos de qualquer culto.⁵³⁸ A proteção, todavia, restringe-se a impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados

⁵³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Apresentação e análise crítica. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 12/17.

⁵³⁵ Art. 14, § 2º, do Código Tributário Nacional.

⁵³⁶ RE n.º 144900-4, Rel. Min. Ilmar Galvão e RE n.º 116.552-9, Rel. Min. Octavio Gallotti.

⁵³⁷ Art. 31, c, da Constituição dos Estados Unidos do Brasil.

⁵³⁸ Art. 150, VI, b, da Constituição Federal.

com as finalidades essenciais das entidades religiosas.⁵³⁹ Abrange os impostos reconhecidos como diretos, já que, quanto aos indiretos, somente os atinge na hipótese em que a entidade religiosa figure como contribuinte de direito, como é o caso da importação de algum bem em que incidem o IPI e o ICMS.

O fundamento da imunidade é a liberdade religiosa, um dos pilares do Estado de Direito⁵⁴⁰ que tem por finalidade garantir o direito fundamental que assegura ser “inviolável a liberdade de consciência e crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.⁵⁴¹ Além disso, acrescenta-se que o “culto não tem capacidade econômica”.⁵⁴²

Classifica-se como imunidade subjetiva ao visar à proteção da pessoa que exercita as atividades de caráter religioso, sendo admitido um conceito amplo de templo que “compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função”,⁵⁴³ de modo que a proteção não se refere apenas ao templo, mas ao seu exercício em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado, porquanto titular da imunidade é a instituição e não o templo considerado objetivamente.⁵⁴⁴

Assim, a vedação constitucional impede a cobrança de impostos sobre o patrimônio, rendas e serviços relacionados com as *finalidades essenciais* das instituições religiosas, quais sejam, a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas, a assistência moral e espiritual aos crentes.⁵⁴⁵

Inseridos na proteção estão os bens móveis e imóveis da entidade religiosa contra os impostos patrimoniais, a exemplo do IPTU e IPVA; as rendas que forem obtidas por dízimos, doações e também os acréscimos decorrentes de aplicação financeira contra a incidência do IR e IOF; e os serviços religiosos, gratuitos ou não, contra o ISS ou ICMS,

⁵³⁹ Art. 150, § 4º, da Constituição Federal.

⁵⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 239.

⁵⁴¹ Art. 5º, VI, da Constituição Federal.

⁵⁴² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 311.

⁵⁴³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 311.

⁵⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 241.

⁵⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 242.

quando houver fornecimento de mercadorias. Excetuam-se da proteção os bens, rendas e serviços desvinculados das finalidades religiosas que devem pagar os impostos.

3.7.3. Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos

De forma similar à imunidade que se estabeleceu para as pessoas políticas e templos de qualquer culto, o texto constitucional buscou, igualmente, impedir que impostos pudessem incidir sobre o patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social sem finalidade lucrativa.⁵⁴⁶ A norma refere-se a impostos diretos e indiretos somente quando tais entidades estejam no pólo passivo de obrigação tributária e não como contribuintes de fato.⁵⁴⁷

Configura imunidade subjetiva que visa proteger pessoas. No caso dos partidos políticos, representa o contraponto fiscal dos direitos de liberdade expressados através dos direitos políticos.⁵⁴⁸ Em relação às entidades sindicais, caracteriza contraponto fiscal de direitos sociais dos trabalhadores⁵⁴⁹ e, por fim, no tocante às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, a justificação está nos direitos sociais que asseguram os direitos à educação e à assistência social.⁵⁵⁰

As instituições de educação e assistência social exercem atribuições típicas do Estado que justificam o tratamento constitucional, sendo que as de educação não são apenas aquelas de caráter didático, mas também as ligadas à cultura em geral.⁵⁵¹ No tocante às instituições de assistência social, há divergência doutrinária na sua qualificação. Uma corrente

⁵⁴⁶ Art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

⁵⁴⁷ Para Sacha Calmon, a imunidade se impõe para impostos quer “sejam as instituições contribuintes de jure ou de facto”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 349.

⁵⁴⁸ Art. 17 da Constituição Federal.

⁵⁴⁹ Art. 7º da Constituição Federal. Para Ricardo Lôbo Torres, a hipótese é de mera não-incidência qualificada constitucionalmente por não interligar-se com os direitos fundamentais, já que não considera como tal os direitos sociais. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 250.

⁵⁵⁰ Art. 6º, da Constituição Federal.

⁵⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 313/314.

entende que são aquelas compreendidas no art. 203 da Constituição Federal.⁵⁵² Outra se contrapõe para dizer que a imunidade constitucional reporta-se a instituições privadas que são regidas pela legislação civil, sendo inaplicável o art. 203 da Constituição que tem relação com instituições públicas.⁵⁵³

Existe um condicionamento para fruição da imunidade que aponta para a observância de requisitos atribuídos por lei.⁵⁵⁴ A concepção majoritária é a de que os requisitos devem ser fixados por lei complementar,⁵⁵⁵ já que a hipótese reflete uma limitação ao poder tributário, sendo matéria reservada a esse tipo de instrumento legislativo por força de disposição constitucional.⁵⁵⁶

A proteção, portanto, alcança o patrimônio, as rendas e serviços vinculados às finalidades essenciais,⁵⁵⁷ encampando os bens móveis e imóveis, o recebimento de mensalidades, doações, subvenções e ainda os serviços prestados de forma gratuita ou não.

3.7.4. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão

O texto institui imunidade constitucional⁵⁵⁸ contra a cobrança de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, tendo por fundamento a garantia de liberdade de expressão.⁵⁵⁹

⁵⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 258.

⁵⁵³ XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 52, janeiro, 2000. p. 23/24.

⁵⁵⁴ Art. 150, VI, c, *in fine*, da Constituição Federal.

⁵⁵⁵ “O art. 150, VI, “c” da CF reporta-se à lei, pura e simplesmente. Não há dúvida, entretanto, entre os doutrinadores, quanto a que, no caso, esta referência é à lei complementar.” ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, n. 52, jan/mar, 1991. p. 136.

⁵⁵⁶ Art. 146, II, da Constituição Federal.

⁵⁵⁷ Art. 150, § 4º, da Constituição Federal.

⁵⁵⁸ Art. 150, VI, d, da Constituição Federal.

⁵⁵⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade constitucional de publicações (interpretação teleológica da norma maior – análise jurisprudencial). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 41, jul/set, 1987. p. 225. Para Ricardo Lôbo Torres, a previsão normativa tem a natureza de não-incidência qualificada constitucionalmente, por faltar-lhe o atributo dos direitos fundamentais, pois seu fundamento está na justiça ou utilidade. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 282/283. A liberdade de expressão envolve a publicação de notícias sobre a administração pública que, em muitas vezes, não são do agrado de governantes. Se passível de tributação sobre as formas expressas de liberdade de informação, decerto o reflexo do descontentamento poderia aparecer na represália pela elevação da carga tributária, de modo a dificultar ou até inviabilizar o exercício do direito de liberdade de expressão.

A imunidade é de caráter objetivo, pois visa proteger coisas e não pessoas. Em linhas gerais, disserta Aliomar Baleeiro que a proteção é quanto aos instrumentos de propagação de idéias no interesse social de melhora dos níveis intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade, inexistindo regime democrático se não houver livres debates e amplas informações sobre os interesses da coletividade. Para o autor, “livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos”.⁵⁶⁰

Excluem-se da proteção as publicações meramente comerciais, sem finalidade cultural ou educativa. É como decidiu o Supremo Tribunal Federal em relação a encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos, ao reconhecer índole eminentemente comercial na operação que não guarda relação com cultura ou educação, sendo, portanto, inaplicável a imunidade.⁵⁶¹

Diante da evolução da informática, discute-se se o conceito de livro estende-se para as publicações acompanhadas de *CD - Roms* e os livros eletrônicos. Com base na distinção entre cultura tipográfica e cultura eletrônica, defende-se que a imunidade não alcança a reprodução dos instrumentos de divulgação de informações referenciados na Constituição quanto ao elemento eletrônico e que, na hipótese de haver acompanhamento de elementos eletrônicos, como a enciclopédia em forma de livros com CD Rom de consulta, deve apreciar-se o critério de preponderância econômica da publicação, onde o acessório segue o principal.⁵⁶²

Noutra óptica, colhe-se manifestação jurisprudencial que estende a imunidade para o livro em CD-ROM⁵⁶³ e, em igual sentido, posição exposta em voto vencido do Juiz Ricardo Regueira ao afirmar que, para “garantir a máxima efetividade das normas

⁵⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999. p. 354.

⁵⁶¹ RE n.º 213.094-0 – ES, relator Ministro Ilmar Galvão.

⁵⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 286/ 297.

⁵⁶³ Quarta Turma do Tribunal do Regional Federal da Segunda Região. Ementa: Constitucional e Tributário. Imunidade. CD-Rom. Livros impressos em papel, ou em CD-Rom, são alcançados pela imunidade da alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. A Portaria MF 181/89 – na qual se pretende amparado o ato impugnado – não determina a incidência de imposto de importação e IPI sobre disquetes, CD-Rom, nos quais tenha sido impresso livros, jornais ou periódicos. Remessa necessária improvida. **Revista Dialética**, n. 44, p. 190.

constitucionais, o intérprete não pode deixar de considerar a evolução histórica e social, nem esperar que o legislador derivado modifique as mesmas a cada alteração do contexto fático no qual se enquadram, devendo interpretá-las de acordo com nova realidade, a fim de garantir a rigidez e a supremacia da Constituição, em fenômeno conhecido como mutação constitucional”. Na seqüência, enaltece que a “Imunização do livro tem por finalidade a garantia da liberdade de expressão, prevista no art. 5º, IV, da Constituição Federal, por ser este um veículo de divulgação da livre manifestação do pensamento. Contudo, a forma dos livros não integra a sua essência, haja vista que a *ratio* do constituinte ordinário foi a de estimular a cultura e evitar possíveis arbitrariedades por parte do Poder Público, e não a de estimular a produção de papel, em nítida função extrafiscal”.⁵⁶⁴

Entendemos que a opinião lançada no voto em separado citado é irrepreensível. A interpretação que se deve empreender para a imunidade é de cunho ampliativo, de modo a imprimir-lhe máxima efetividade, o mandado de otimização que acompanha a carga eficaz dos direitos fundamentais dos contribuintes. Além disso, a vedação é de ordem objetiva, tem relação direta com a coisa e não com a forma em que impressa. De outra face, a forma em papel compõe uma tradição em tais veículos de comunicação que tem sofrido acentuada mutação para processos eletrônicos. Estender a imunidade para livro em CD-ROM não quer significar uma ampliação generalizada para outros produtos, mas apenas e tão-somente para livros, jornais e periódicos, sendo desnecessária, nesse particular, uma alteração normativa para acompanhar a evolução da cultura eletrônica, plenamente adaptável por uma interpretação evolutiva. Daí que procede a ampliação seja pela integração por analogia ou pela interpretação analógica ou ainda pela hermenêutica concretizadora.⁵⁶⁵

Pugnando também numa corrente de interpretação teleológica, Roque Carraza expõe que a “palavra *livros* há que ser entendida em sentido lato. São considerados livros não apenas os tradicionais feitos de papel, mas, também, os seus sucedâneos”.⁵⁶⁶

⁵⁶⁴ Voto vencido do Juiz Ricardo Regueira. Apelação em MS n.º 025212. Primeira Turma do TRF da 2ª Região. **Revista Dialética**, n. 77, p. 217.

⁵⁶⁵ O pensamento em contrário traz uma séria contradição. Por exemplo, um jornal que tenha um nível de vendagem da ordem de mil exemplares a assinantes na sua feição impressa não seria objeto de tributação, porque a imunidade o alcançaria. No entanto, o mesmo jornal, quando disponibilizado a dez mil assinantes para leitura pela Internet, meio eletrônico, estaria sujeito à tributação por encontrar-se fora do ângulo de proteção da imunidade. Pensamos que a interpretação deve atinar para a finalidade do preceito que evidentemente não é a de criar uma situação contraditória desse porte.

⁵⁶⁶ CARRAZA, Roque Antonio. Importação de Bíblias em Fitas – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 26, novembro, 1997. p. 128.

A vedação constitucional impede, portanto, a cobrança do IPI, do ICMS, e também do ISS quanto às publicidades,⁵⁶⁷ não alcançando os tributos subjetivamente incidentes como o imposto de renda que recai sobre as disponibilidades financeiras de autores, editores, empresas jornalísticas⁵⁶⁸ e nem os impostos patrimoniais, a exemplo do IPTU e do IPVA.

3.7.5. Considerações gerais sobre as imunidades

Mediante vedação de cobrança de impostos, a Constituição Federal tencionou preservar alguns valores essenciais que compõem a estrutura do Estado Democrático de Direito, com expressa limitação ao poder de tributar. É notória a potencialidade que detém esse poder para interceder sobre pessoas, coisas ou atividades, com elevada influência que vai desde a criação de dificuldades até a inviabilização de certas atividades por motivo tributário.

De sorte que o conjunto protetivo direcionado às instituições, atividades e coisas, na verdade representa uma proteção de direitos fundamentais do cidadão. O regime democrático requer entes políticos detentores de autonomia onde não se justifica a tributação recíproca que poderia criar uma disputa entre os órgãos públicos e a interferência de um sobre o outro com base na tributação. De seu turno, a liberdade de crença para os cidadãos impõe que as instituições religiosas não estejam sujeitas à tributação por impostos, do contrário certas preferências religiosas poderiam motivar aumento de tributação e acentuação de fiscalização, de modo a prejudicar o livre exercício de culto, especialmente aqueles adotados pelas minorias.

Em complemento, a proteção encampa os partidos políticos, instituição essencial para o exercício da democracia através do direito de votar o ser votado que condiciona o acesso aos cargos eletivos dos Poderes Executivo e Legislativo do país. Protegem-se também as entidades educacionais e de assistência social sem fins lucrativos, instituições que

⁵⁶⁷ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 342.

⁵⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 305.

procuram substituir o Estado em funções que lhes são típicas, de forma a concretizar direitos sociais assegurados na Constituição.

Por fim, a liberdade de imprensa vê-se acentuada com o impedimento de cobrança de impostos sobre jornais, livros, periódicos e papéis destinados à sua impressão que visa assegurar a liberdade de expressão. O aumento de impostos sobre esses veículos de informação poderia prejudicar o seu exercício, notadamente no que toca à divulgação de ações de governo que nem sempre estão voltadas para o interesse público, e seus integrantes comandam o próprio órgão detentor da competência tributária. Além de outras vedações que estão setorizadas na Constituição, poderiam ser eleitas outras pessoas, atividades ou coisas que também possuem relevância no quadro de valores reconhecidos constitucionalmente. No entanto, como já constitui tradição de nosso constitucionalismo, a proteção ficou restrita as especificadas no art. 150, VI, da Constituição Federal.

3.7.6. Liberdade de tráfego

Estabelece a Constituição que é vedado aos entes políticos com poder de tributar “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.⁵⁶⁹

A previsão constitucional traduz imunidade à tributação do tráfego de *pessoas* com fundamento na liberdade de ir e vir e em relação ao tráfego de *bens* com supedâneo na liberdade de comércio e também no princípio federativo.⁵⁷⁰ Relaciona-se com o direito fundamental que revela ser livre a locomoção no território nacional em tempo de paz para a pessoa e seus bens; com o direito de livre exercício de trabalho, ofício ou profissão; com o livre exercício de qualquer atividade econômica e com o princípio federativo.⁵⁷¹

⁵⁶⁹ Art. 150, V, da Constituição Federal.

⁵⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 100/120.

⁵⁷¹ Art. 5º, XV, XIII, art. 170, parágrafo único e art. 1º, todos da Constituição Federal.

Procura evitar, assim, que o trânsito de pessoas e bens entre os Estados e entre os Municípios configure hipótese de incidência de tributo,⁵⁷² ou seja, que os entes políticos de direito público interno possam reproduzir, no interior da federação, tributos típicos daqueles que oneram a circulação de bens entre países, a exemplo dos impostos de importação e exportação.

Apesar de restringida a possibilidade de ofensa a esse preceito diante da minuciosa discriminação constitucional da competência para instituir tributos, a sua utilidade advém, em regra, para coibir a elevação ou redução de carga tributária, baseada em operações interestaduais ou intermunicipais e instituições de taxas.⁵⁷³

A vedação constitucional direciona-se para toda modalidade de tributo que impeça o direito de ir e vir e que possa ferir a liberdade de comércio, no trânsito de bens, alcançando também os ingressos patrimoniais e os cobrados pelos órgãos da Administração Indireta, se ofensivos à liberdade de locomoção e ao livre comércio.⁵⁷⁴

Excetua-se, entretanto, a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.⁵⁷⁵ Essa figura sempre teve a sua natureza jurídica controvertida. Diante da Constituição de 1988, uma corrente reconhece a natureza tributária do pedágio, em oposição à natureza de preço público, ao aduzir que ela tratou especificamente da figura no contexto de uma limitação ao poder tributário sobre tráfego.⁵⁷⁶ Em igual orientação, depois de narrar a evolução do pedágio no Brasil, Bernardo Ribeiro de Moraes informa que na Constituição

⁵⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 221.

⁵⁷³ Em nível municipal, informa Fábio Fanucchi que o Município de Santos pretendeu cobrar taxa de veículos de outros Municípios que transitassem por suas ruas, com a pretensão de recuperar prejuízo para a respectiva preservação. FANUCHI, Fábio. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva. 1998. p. 116. Relacionada com essa questão, no plano ambiental, algumas taxas têm sido instituídas, tendo por parâmetro não diretamente a prestação de serviços ou exercício do poder de polícia, mas a própria utilização dos recursos do meio ambiente pelo contribuinte (usuário, normalmente turista), guardando uma relação indireta com a prestação de serviços direcionada à preservação ambiental. É o caso da Taxa de Preservação Ambiental do Arquipélago de Fernando de Noronha, "incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual" e que tem como fato gerador "a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha." Conforme artigos 83 e 84 da Lei n° 10.430 de 29 de dezembro de 1989, modificada pela Lei n° 11.305 de 28 de dezembro de 1995.

⁵⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 101, 123 e 124.

⁵⁷⁵ Art. 150, V, *in fine*, da Constituição Federal.

⁵⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 48/49.

vigente o pedágio passou a ser tributo, representando uma nova modalidade de taxa, com fato gerador definido diretamente na Constituição.⁵⁷⁷ De outro foco, se tem enaltecido que, a rigor,

o pedágio não é tributo, mas preço público que ultimamente tem sido objeto da fiscalidade periférica de certos grupos sociais.⁵⁷⁸

Ao lado da natureza jurídica do pedágio, aparece a problemática do fato gerador que novamente divide as opiniões. Alguns entendem que a Constituição relaciona o pedágio a uma atuação estatal específica, tendo como fato gerador a utilização de vias conservadas pelo Poder Público (um bem público), diferentemente das taxas que se legitimam em razão do poder de polícia ou pela prestação efetiva ou potencial de serviços públicos,⁵⁷⁹ é dizer, o “pedágio, hoje, é devido pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público e não pela utilização de serviço público”.⁵⁸⁰

Por outro enfoque, Sacha Calmon diz que os pedágios só encontram amparo constitucional se tiverem como fato gerador prestação dos serviços de conservação e melhoramento das vias trafegáveis e se forem pagos somente pelos usuários, devendo a autorização de cobrança interligar-se com o preceito que discrimina o fato gerador das taxas (art. 145, II, da Constituição Federal).⁵⁸¹

Em igual rota, Mizabel Derzi acha que o pedágio conforma uma taxa de serviço público de conservação e alerta para a divisão doutrinária no caso da concessão do serviço para empresas privadas, onde revela que, nessa situação, uns descaracterizam a natureza de taxa-pedágio para preço público e outros confirmam a natureza tributária com suas conseqüências.⁵⁸²

⁵⁷⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 1996. p. 343/344.

⁵⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 103/104.

⁵⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 49.

⁵⁸⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro volume. 5º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 346.

⁵⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 70.

⁵⁸² DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 111/112.

No âmbito do ICMS, tem-se procurado, em certas ocasiões, implantar-se tratamento diferenciado, em razão da procedência da mercadoria na circulação entre Estados e Municípios, proibição expressamente contida no art. 152 da Constituição Federal, o princípio da unidade tributária estadual e municipal que se entrelaça com a limitação de tráfego.⁵⁸³ Num aspecto de exigências formais, a vedação também se impõe, como no caso de revalidação de documentação fiscal.⁵⁸⁴

Nesse passo, a norma constitucional que limita o poder de tributar em relação ao tráfego de pessoas e bens, inspirando-se em direitos fundamentais, assegura para os

⁵⁸³ Conforme acentuamos em despacho proferido no Processo n.º 17110-0/2001, da 3ª Vara da Fazenda Pública Estadual, da Comarca da Capital – AL: “Revelam as impetrantes que as operações com aves e ovos estão acobertadas pelo instituto da isenção, formalizada nos Convênios n.ºs 44/75, 78/91 e 124/93 e que o Decreto n.º 38.142/99, unilateralmente, revogou a isenção para estabelecer um mecanismo tributário de tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais. A fonte do Direito Tributário, decreto, estaria eivada de vício pela ausência de Convênio autorizando a revogação e pelo tratamento diferenciado que implementou, redundando em ofensa ao princípio da liberdade de tráfego, ao princípio da isonomia e do livre exercício de atividades econômicas. Numa análise ainda de cunho perfunctório, revela-se presente o pressuposto legal da relevância dos fundamentos do pedido. É que revogação de isenção e a concessão de crédito presumido devem preceder de deliberação por meio de Convênio. Essa foi a fórmula encontrada para evitar desequilíbrios entre os entes tributantes, em matéria de ICMS, procurando manter uma espécie de uniformidade. Com efeito, a criação de tratamento tributário diferenciado em razão da procedência da mercadoria, encontra óbice intransponível no princípio da liberdade de tráfego de sede constitucional. Esse princípio que limita o poder de tributar impede que por medidas normativas estaduais ou municipais se estabeleçam verdadeiras barreiras alfandegárias no espaço territorial interno do país. Demais disso, esse dicrîmen que busca proteger a produção interna (de dentro do Estado), ao tempo em que onera a produção externa, se mostra ofensivo ao princípio da isonomia, bem como ao princípio que garante o livre exercício da atividade econômica. Sem dúvida, ao se criar tratamento tributário diferenciado, ocorre uma intervenção sobre o domínio econômico com significativa alteração nos preços dos produtos, tornando inviável a comercialização dos que se situam em outros Estados. Apesar de reconhecer que devem ser estimuladas medidas protecionistas da atividade econômica interna, tanto do Estado de Alagoas como do Brasil (visto que todos os países praticam tais medidas, seja ostensivamente ou não), é preciso que elas se adequem ao sistema jurídico nacional. Na espécie, certamente traduzindo esse anseio de proteção, o Chefe do Executivo implementou medida tributária, ao que parece, francamente em dissonância com os preceitos fundantes das relações tributárias, aqueles que impõem constitucionalmente os seus limites de atuação do poder tributário. Uma observação que parece confirmar o protecionismo e disputa pelo afastamento da produção externa ao Estado de Alagoas, revela-se em recente decisão judicial que proferi (Processo n.º 12.361-8/00 - 2ª Vara da Fazenda Estadual) a respeito dos mesmos produtos aqui questionados, em que a via da limitação ao tráfego recebeu a roupagem sanitária através de portaria do Secretário de Agricultura. Relevantes os fundamentos do pedido, demonstra-se que a demora poderá causar prejuízo irreparável ou de difícil reparação para as impetrantes, pela interrupção de suas operações econômicas e conseqüentemente pelo prejuízo financeiro que daí decorre. Ante o exposto, defiro o pedido para conceder a liminar e suspender os efeitos do Decreto n.º 38.142/99, em relação às impetrantes, garantindo-lhes o livre exercício de suas respectivas atividades econômicas, ao permitir que as entradas no Estado de Alagoas e as saídas internas (de aves e ovos) se operem sem a tributação imposta pelo mencionado diploma normativo, ficando a autoridade e seus comandados impedidos de executarem os comandos do decreto, até ulterior decisão”.

⁵⁸⁴ “ICM – Nota fiscal – Prazo de validade – Legislação de Estado-membro que limita a eficácia do documento em mesmo quando emitido em outra unidade da Federação, exigindo revalidação – Inadmissibilidade – Restrição que somente pode atingir as notas fiscais emitidas em seu território – Caracterização de limitação ao tráfego no território nacional – Tributo e penalidade pecuniária não devidos – Obrigações acessórias insubsistentes, posto que não há interesse nem competência para a arrecadação do imposto – Aplicação do art. 9º, III, do CTN” (TJSC, in RT 648/170).

contribuintes a liberdade de livre circulação e o exercício de atividades econômicas entre os Estados e Municípios, não podendo, por esse motivo, ser objeto de tributação.

3.8. Direito de propriedade (vedação ao confisco)

A utilização de tributo com finalidade de confisco caracteriza limitação constitucional ao poder de tributar que tem como contraponto normas que asseguram o direito de propriedade.⁵⁸⁵ A propriedade privada, “ao mesmo tempo em que fornece o substrato por excelência para a imposição fiscal, exhibe a barreira contra o tributo no seu contorno máximo”.⁵⁸⁶

Reflete, por sua vez, um direito do contribuinte a uma tributação nos limites da capacidade contributiva, importando num dever de abstenção do Estado que não pode exceder essa linha divisória, sob pena de eliminar o direito de propriedade. Como enfatiza Misabel Derzi a “relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de incompatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato – signo presuntivo de riqueza – (na feliz expressão de A . A, Becker) posto na hipótese legal”.⁵⁸⁷

Para os fins da proteção alçada na norma constitucional, confiscatórios são aqueles tributos que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”.⁵⁸⁸ É que a receita pública adquirida mediante a imposição tributária extrai-se da atividade privada: do patrimônio, da renda, da produção e circulação de mercadorias, dos serviços prestados, etc.

⁵⁸⁵ Art. 5º, XXII, XXIII, XXIV, da Constituição Federal. Para Douglas Yamashita, a proibição de tributo com efeito de confisco é um valor positivado como princípio constitucional, que resulta de três direitos fundamentais: o direito de propriedade, o direito de herança e o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 68.

⁵⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 129.

⁵⁸⁷ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 574.

⁵⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 564.

Com efeito, considerada em sentido amplo, a propriedade e o exercício das profissões representam o substrato donde se extraem as receitas para satisfação das necessidades públicas. Por outro lado e em contrapartida, essas mesmas fontes de receitas importam no limite para a tributação legítima, num regime que assegura os direitos correspondentes à manutenção da atividade privada. Tributação acima do limite da capacidade contributiva traduz-se em confisco que é a tomada do patrimônio particular para o Fisco.

Assegurada proteção constitucional contra o excesso da carga tributária, resta identificar quando a lei excede esse limite e pode ser considerada inconstitucional e seu âmbito de aplicação genericamente aos tributos. Uma primeira questão envolve a forma de aferir o excesso, qual seja, deve ser considerada a carga tributária individualizada do tributo ou uma carga geral. Uma segunda problemática condiz com a fixação de critérios para identificar-se o excesso diante da indeterminação normativa, a depender de mediação pelos órgãos de aplicação do direito. E uma terceira retrata a apreciação do excesso, considerando as espécies tributárias existentes no nosso sistema.

No primeiro caso, opina Ricardo Lobo Torres que a vedação deve ser apreciada em relação a cada hipótese de incidência, de forma isolada, e não sobre o sistema tributário em geral, sendo que a investigação sistêmica possui relevância na hipótese de descoordenação nas incidências fiscais e superposição de gravames.⁵⁸⁹

A princípio pensamos que a abordagem deve ser individualizada, tendo por referência o tributo questionado, porém, em havendo superposição de incidências sobre uma mesma base de cálculo, como refletiu a controvérsia sobre a elevação da Contribuição Previdenciária do Servidor Público, onde se fez uma junção da carga tributária, levando em consideração a alíquota aplicada para a contribuição e aquela aplicada para o Imposto sobre a Renda, exatamente no intuito de justificar o efeito confiscatório da majoração, o controle pode ser ampliado. É que “resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”.⁵⁹⁰

⁵⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 136.

⁵⁹⁰ Ministro Celso de Mello, ADIN n.º 2010-2.

Ao referir-se à idéia de não-confiscabilidade como sendo tradicionalmente invocada para controle de impostos individualmente, José Casalta Nabais alude que esse recurso também pode ser feito em relação ao próprio sistema como um todo, instante em que o caráter fiscal do Estado será posto em causa, sob o ponto de vista de efeito confiscatório que será presumido quando a carga tributária exceder a 50% (cinquenta por cento) do PIB.⁵⁹¹

No segundo caso, aportam dificuldades no estabelecer critérios a partir de quando se possa definir que a tributação é excessiva e representativa de confisco. Quanto a imposto sobre a renda imobiliária, a doutrina sempre se refere à decisão da Suprema Corte da Argentina que entendeu por confiscatória a absorção de mais de 33% do produto da exploração do imóvel gravado.⁵⁹² Além de relativo à situação específica de um país, esse entendimento foi atenuado pela própria corte, na hipótese de obrigações tributárias plúrimas, como em matéria de sucessões e também nas multas por mora.⁵⁹³

Um outro critério foi esboçado diante de previsão da Constituição Alemã que determina pressupor a propriedade de obrigações e que seu uso deve atender ao bem comum,⁵⁹⁴ de onde Paul Kirchhof extraiu o princípio da repartição pela metade, ao interpretar a renda como propriedade e o pagamento de impostos como uso da propriedade, de modo a concluir que a metade dos rendimentos do contribuinte deve permanecer em seu poder para servir ao bem-estar privado e a outra metade pode ser usada para pagamento de impostos no intuito de servir à coletividade.⁵⁹⁵

Tipke, no entanto, afirma que tal preceito normativo não se refere à tributação e também revela-se céptico quanto à sua utilização para limitar a carga tributária, pois a menção constitucional não significa em iguais valores ou em partes iguais, mas ao mesmo tempo. Para exemplificar revela que quando se diz que o “governo é da mesma forma justo e sábio, isso não significa que ele é 50% justo e 50% sábio”, ao tempo em que rechaça a extração desse

⁵⁹¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 221.

⁵⁹² ULCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e Notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 99/100.

⁵⁹³ ULCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e Notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 100.

⁵⁹⁴ “Art. 14. 2. A propriedade pressupõe obrigações. O seu uso deverá servir também ao bem comum”.

⁵⁹⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 46/47.

método da repartição pela metade de norma da Constituição Brasileira que assegura o direito propriedade, mas impõe a observância de sua função social.⁵⁹⁶

Condicionar a carga tributária individual ou global a um limite pontual não tem recebido a chancela legislativa e nem doutrinária.⁵⁹⁷ Daí que os critérios devem apontar para outro norte que nos parece ser o princípio da proporcionalidade na aferição do controle de constitucionalidade da tributação fiscal, extrafiscal e nas sanções decorrentes de descumprimentos de obrigações tributárias de natureza principal ou acessória. Na acepção do Ministro Celso de Mello, o “Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade”.⁵⁹⁸

Nos impostos fiscais, a idéia de proporcionalidade advém, num primeiro momento, da vinculação ao princípio da capacidade contributiva que importa na participação do cidadão no custeio das despesas públicas, de acordo com o nível de riqueza que possui, graduando-se a tributação de forma que os melhores aquinhoados paguem mais do que os detentores de poder aquisitivo menor. Num segundo estágio, a versão da proporcionalidade aparece na vedação ao confisco que impede a tributação excessiva, qual seja, aquela em que a substância da propriedade se mostra atingida.

Há um entrelaçamento nítido entre os princípios da capacidade contributiva e o da vedação ao confisco, pois é pela aferição do excesso na capacidade de contribuir que se apura o caráter confiscatório do tributo, servindo o princípio da proporcionalidade de instrumento apropriado a identificar tais situações. Quando os impostos sobre o patrimônio e a renda são excessivos, atingem a substância da propriedade, já nos impostos sobre circulação, a exemplo do ICMS, a capacidade contributiva está centrada nos que adquirem as mercadorias, onde a carga tributária elevada somente se caracteriza como confiscatória quando prejudica o exercício das profissões e o comércio em suas respectivas atividades econômicas.

⁵⁹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 47.

⁵⁹⁷ ULCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e Notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. Nota 135, p. 101.

⁵⁹⁸ ADIN n.º 2010-2, Relator Ministro Celso de Mello.

É de ver-se, porém, que no campo da extrafiscalidade, admite-se uma maior agressividade fiscal para os que, embora exerçam atividade lícita, atuam em contrariedade aos interesses políticos, sociais ou econômicos da coletividade, externados em normas de cunho extrafiscal.⁵⁹⁹ Apesar disso, o “poder de polícia justifica o imposto proibitivo, mas nunca o gravame confiscatório”.⁶⁰⁰ Como critério para investigar a viabilidade de incentivos fiscais, a doutrina tem apontado para o princípio da proporcionalidade.⁶⁰¹

Nos tributos bilaterais, as taxas e contribuição de melhoria, entende-se que eles ofendem a propriedade quando não observam a relação custo/benefício.⁶⁰² Essa relação não há de ser absoluta, mas deve manter um liame, de modo a não se tornar por demais onerosa e desproporcional à prestação do serviço estatal. É certo, porém, que a justificação da taxa está na vinculação à atuação do Estado em referência a determinada atividade e seu respectivo custeio, sendo descabida a aquisição de receitas para despesas genéricas. Colhe-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que “em princípio a taxa judiciária e as custas *ad valorem* afrontam, contudo, a garantia constitucional de acesso à jurisdição (CF, art. 5º XXXV) se a alíquota excessiva ou a omissão de um limite absoluto as tornam desproporcionadas ao custo do serviço que remuneraram”.⁶⁰³

Para as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o princípio da proporcionalidade funciona para controle da finalidade estatal e dos meios utilizados, à semelhança do que ocorre na extrafiscalidade e também para aferição do caráter confiscatório, se o legislador escolher para incidência da contribuição “um critério denotador de capacidade contributiva”.⁶⁰⁴

A vedação ao confisco, a princípio direcionada controle do poder de tributar, tem sido estendida para proteger os contribuintes na atuação sancionatória que implica aplicação de *multas excessivas*. Dentre outras decisões, o Supremo Tribunal Federal concedeu liminar para suspender a aplicabilidade de dispositivo de lei que atribuía multa pecuniária de 300%

⁵⁹⁹ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 577.

⁶⁰⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e Due Process of law**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 201.

⁶⁰¹ MOICHE, Suzana Bokobo. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas. Ediciones, 2000. p. 129. NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 663/670.

⁶⁰² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 137.

⁶⁰³ ADIN n.º 1926, Relator Ministro Sepúlveda Pertence.

⁶⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 223.

sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, considerando juridicamente relevante a tese levantada de efeito confiscatório.⁶⁰⁵

Quando a multa de cunho excessivo ultrapassa a função preventiva e repressiva de que deve dispor, caracteriza uma forma indireta de burlar o comando constitucional que veda o confisco,⁶⁰⁶ pois também representa uma modalidade de receita pública. Aliás, como enfatiza Helenilson Cunha Pontes, se “a utilização do poder político, mediante a criação e a exigência de tributos, não pode chegar ao ponto de impossibilitar o exercício da livre iniciativa econômica, *a fortiori* é vedado ao Estado, utilizando-se do poder sancionatório, superar tal barreira, transformando a sanção tributária em mecanismo de destruição daquela liberdade constitucionalmente assegurada”.⁶⁰⁷

De feito, a dificuldade encontrada na definição do elemento quantitativo a partir do qual se poderia considerar confiscatório o tributo perpassa para a seara das sanções tributárias. Com pertinência ao montante da penalidade passível de configurar confisco, a doutrina oferta algumas alternativas: a) a penalidade não pode ser superior ao valor da operação ou bem que serviu de base de cálculo para o tributo e penalidade, visto que do contrário ultrapassaria os limites relativos à incidência tributária;⁶⁰⁸ b) as sanções devem ser proporcionais ao valor devido a título de tributo e não ao valor da base em que é calculado.⁶⁰⁹

As duas propostas podem ser unificadas de forma a admitir-se como razoável que a sanção pecuniária seja aplicada levando em conta o valor do tributo e não possa exceder o valor da operação ou bem. Nessa última situação, a caracterização do confisco é patente pelo extremo, limite máximo que invalida a propriedade em sua essência, sendo de admitir também como confiscatória a apenação em valor inferior que, no caso concreto, se identifique como ofensiva à propriedade e ao livre exercício de atividade econômica.

⁶⁰⁵ ADInMC 1.075-DF, rel. Min. Celso de Mello. Na mesma linha. ADI 551 MC / RJ: ACÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PARÁGRAFOS 2. E 3., DO ART. 57, DO ADCT DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO QUE DISPOEM SOBRE MULTA PUNITIVA NAS HIPÓTESES DE MORA E SONEGAÇÃO FISCAL. Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas à impropriedade formal da via utilizada, mas também ao evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas. Concorrente risco de dano, de difícil reparação, para o contribuinte. Cautelar deferida.

⁶⁰⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 67.

⁶⁰⁷ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 144.

⁶⁰⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 70/71.

⁶⁰⁹ PACHECO, Angela Maria de Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 260.

3.9. Alguns direitos dos contribuintes localizados fora do rol das limitações ao poder tributário

3.9.1. Imunidade de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social

A evolução operada na configuração do Estado de Direito em sua concepção liberal originária para o Estado Social, que continua a ser de direito, mas com uma função ampliada visando a atender critérios de justiça material com integração da sociedade, também se firmou na vertente do Estado visto pelo ângulo Fiscal. "Assim como o Estado de Direito está para o Estado Fiscal Formal, o Estado Social de Direito está para o Estado Social Fiscal".⁶¹⁰

Nesse ideário, a aplicação de recursos na implementação de direitos sociais, a informar caráter redistributivo de riquezas que conforma o Estado Social Fiscal, em princípio só é possível mediante a utilização da via tributária que fornece o sustentáculo financeiro dessas políticas públicas.

Assim, as contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Constituição Federal custeiam políticas públicas específicas nas áreas da previdência, assistência e saúde, ao configurar instrumento de atuação da União na ordem social, possuindo "validação finalística", na medida em que as leis instituidoras só estão em consonância com a lei maior se respeitarem as finalidades indicadas na área de atuação.⁶¹¹

Enquanto os impostos guardam pertinência com o princípio da capacidade contributiva, as taxas e a contribuição de melhoria com o princípio do benefício, as

⁶¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 78/9.

⁶¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000. p. 135.

contribuições sociais têm na "solidariedade o seu vetor axiológico", aplicada em função de certa finalidade.⁶¹²

Consagrada a natureza tributária das contribuições⁶¹³ por posicionamento do Supremo Tribunal Federal,⁶¹⁴ em especial as definidas como sociais, surge claramente a tributação na implementação de políticas públicas e, nessa linha, como elemento integrante da intervenção do Estado pela via do custeio na captação de recursos que estão diretamente vinculados a prestações positivas, nota distintiva dos direitos fundamentais de segunda geração.

A partir desse norte e enxergando as peculiaridades de certas entidades privadas que atuam em área de interesse público, além da imunidade genérica quanto a impostos sobre o patrimônio, renda e serviços,⁶¹⁵ a Constituição Federal concedeu outra modalidade de proteção às entidades beneficentes de assistência social quanto às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social.⁶¹⁶

Não obstante a referência ter sido feita ao instituto da isenção, a doutrina é acorde em identificar na espécie a figura jurídica da imunidade constitucional,⁶¹⁷ tendo o Supremo Tribunal Federal já se manifestado a respeito nas palavras do Ministro Celso de Mello: “A cláusula inscrita no artigo 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei”.⁶¹⁸

⁶¹² GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000. p. 83.

⁶¹³ Muitos acham que, mesmo com o tratamento concedido pela Constituição no Sistema Tributário Nacional, ainda permanecem dúvidas sobre a natureza jurídica das contribuições, conforme menciona Marco Aurélio Greco. **Contribuições**: (uma figura "sui generis"). São Paulo : Dialética. 2000. Pg. 73/76.

⁶¹⁴ Recurso Extraordinário nº 146733-9, nº 158583-8 e nº 148754, além da ADIN nº 1-1-DF.

⁶¹⁵ Art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

⁶¹⁶ “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

⁶¹⁷ CARVALHO, Frederico Seabra de. Imunidade Tributária – Entidade de Assistência Social e de Educação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 75, dezembro, 2001. p.56.

⁶¹⁸ RMS 22.192-9/DF.

A imunidade constitucional está fundamentada nos direitos sociais assegurados no art. 6º da Constituição Federal, representando o art. 195, § 7º, o seu contraponto fiscal.⁶¹⁹ Trata-se de direito dos contribuintes constante fora do rol específico das limitações constitucionais ao poder de tributar. A justificação de se ter por eliminada a tributação atinente ao suporte de direitos sociais em relação às entidades beneficiárias está no fato de que elas realizam tarefas similares às do Estado. É dizer, os “serviços desenvolvidos pelas entidades beneficentes suplementam as atividades essenciais do Estado, no que concerne à assistência médica, hospitalar, farmacêutica, dentária, educacional”.⁶²⁰

A proteção constitucional, de sua vez, não foi estipulada de uma forma completa na norma constitucional. O direito está condicionado ao cumprimento de “exigências estabelecidas em lei”,⁶²¹ o que conduz à sua classificação dentre as normas de eficácia contida, por enviar para instrumento legislativo infraconstitucional “o estabelecimento das condições restritivas de sua plena eficácia,”⁶²² ou, por se tratar de direito fundamental dos contribuintes, de restrições legislativas ao exercício desse direito.

Em face de a Constituição não ter referenciado a modalidade de instrumento legislativo regulador, há divergência doutrinária e jurisprudencial a esse respeito. Existe opinião no sentido de que a regulamentação pode ser feita por lei ordinária, visto que a Constituição Federal, ao cuidar das contribuições (art. 149), não fez menção expressa da aplicação do art. 146, II, referente à regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar.⁶²³ Antes da regulamentação da imunidade pela Lei n.º 8.212/91, decisão judicial entendeu pela aplicação por analogia a regra geral do art. 14 do Código Tributário Nacional, o que implicou reconhecer a lei ordinária como instrumento apropriado para a instituição das exigências.⁶²⁴

⁶¹⁹ Para Ricardo Lôbo Torres a imunidade está vinculada ao mínimo existencial e aos direitos da liberdade. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 278.

⁶²⁰ MELLO, José Eduardo Soares de. Imunidade das Entidades Beneficentes às Contribuições Sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 18, março, 1997. p. 44.

⁶²¹ Art. 195, § 7º, in fine, da Constituição Federal.

⁶²² MARINS, James. Fundações Privadas e Imunidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 28, janeiro, 1998. p. 23.

⁶²³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a Imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, Referente às Entidades Beneficentes de Assistência Social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 53, fevereiro, 2000. p. 35.

⁶²⁴ Apelação Cível n.º 95.03.102144-8. 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 12, setembro de 1996, pg. 145/146.

De outro prisma, muitos professam o entendimento de que o tema é de reserva de lei complementar. “O legislador ordinário não tem nenhum tipo de competência para dispor sobre as regras imunitórias, por se tratar de matéria afeta ao exclusivo âmbito da lei complementar, pairando sobre todas as pessoas de direito público, uma vez que concerne à regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, da CF-88)”.⁶²⁵

Pensamos que se cuida de limites externos aos direitos fundamentais na medida em que, para o gozo da imunidade, é preciso a satisfação de alguns requisitos a ser fixados na lei. A imunidade não é de todo ampla, mas sim delimitada por pressupostos legais que importam na restrição desse direito por expressa autorização constitucional, ou seja, constitui direito com expressa reserva de lei.

Trata-se, assim, de uma reserva qualificada de lei que exige a forma de lei complementar como instrumento de regulamentação das imunidades, conforme art. 146, II, da Constituição Federal, aplicado de forma sistemática para todos os casos de imunidades, seja os constantes no rol das limitações ou fora delas, como é o caso do direito assegurado às entidades beneficentes, no concernente às contribuições para a seguridade social. Esse entendimento fica corroborado com a posição do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a necessidade de lei complementar na hipótese de criação de nova fonte de custeio, com base na competência residual (art. 195, § 4º).⁶²⁶

Outro ponto em que há controvérsia é sobre o conceito de entidades beneficentes de assistência social. Para uns, essa definição deve ser extraída do direito privado, já que a proteção constitucional destina-se a particulares.⁶²⁷ Outros a vinculam à definição prevista no art. 203 da Constituição Federal.⁶²⁸ Terceiros defendem que as entidades de assistência social,

⁶²⁵ MELLO, José Eduardo Soares de. Imunidade das Entidades Beneficentes às Contribuições Sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 18, p. 42/43. CHIESA, Clélio. Imunidade das Instituições de Educação sem fins Lucrativos à Exigência das Contribuições Destinadas a financiar a Seguridade Social. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 70. São Paulo: Dialética, julho, 2001. p. 27. MARINS, James. Fundações Privadas e Imunidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 28, janeiro, 1998. p. 23.

⁶²⁶ ADIN n.º 1102-2, RE n.º 166.772-9 e RE 177.296-4. Na ADIN n.º 2.028-5, relatada pelo Ministro Moreira Alves, houve uma clara manifestação sobre a relevância da tese que exige lei complementar para regular a imunidade do art. 195, § 4º, da Constituição Federal, mas também se alertou para a posição tradicional do Supremo quanto a só entender por exigível lei complementar nos casos expressamente acentuados pela própria Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 60. São Paulo: Dialética, setembro, 2000. p. 169.

⁶²⁷ XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 52, janeiro, 2000. p. 23/24/25.

⁶²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 258.

privadas ou públicas possuem o mesmo campo de atuação configurado no art. 203 da Constituição Federal, com o adendo de que, quanto às entidades educacionais, o art. 209 da Constituição remete para a lei ordinária a definição, mas como constitucionalmente a concessão foi feita em sentido amplo, tais entidades também estão aptas à usufruir da imunidade.⁶²⁹

A imunidade direcionada às entidades beneficentes de assistência social alcança as “contribuições sociais, incidentes sobre a folha de salários, faturamento e lucro”.⁶³⁰

3.9.2. Livre exercício de trabalho, ofício ou profissão e livre exercício de atividade econômica.

No campo dos direitos individuais, a Constituição estabelece que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer” e mais adiante, na ordem econômica e financeira, assevera que é “assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.⁶³¹ Na atuação do poder de tributar, ambos os preceitos devem ser lidos de forma conjugada.

É que, sob a óptica tributária, o exercício das profissões e a atividade econômica conformam fontes donde se extrai parcela das receitas derivadas, indispensáveis ao funcionamento do Estado. Por exemplo, a renda obtida no desenvolver profissional é um dos substratos da tributação, ao configurar fato gerador do imposto sobre a renda e de contribuições incidentes sobre o valor do salário; as prestações de serviços profissionais caracterizam fato gerador do ISS; a circulação de mercadorias é fato que faz incidir o ICMS e a industrialização de produtos, o IPI, etc.

Demais disso, o “direito à livre escolha de ofício, profissão ou atividade tem limites na qualificação necessária para tanto. A sociedade de advogados só pode existir se formada por advogados habilitados na forma da lei que estabelece os requisitos de tal

⁶²⁹ CARVALHO, Frederico Seabra de. Imunidade Tributária – Entidade de Assistência Social e de Educação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 75, dezembro, 2001. p. 50-52.

⁶³⁰ MELLO, José Eduardo Soares de. Imunidade das Entidades Beneficentes às Contribuições Sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 18, março, 1997. p. 46.

profissão, como a sociedade de médicos, a empresa de construção, etc., que demandam atividade de profissões regulamentadas. Do mesmo modo, as disposições relativas a certas atividades econômicas cujo interesse público exige controle e fiscalização”.⁶³²

A liberdade assegurada ao *livre exercício de profissões* reproduz, em sede tributária, a impossibilidade de que tributos venham a invalidar esse direito, ou seja, esse “direito fundamental é imune à tributação que o possa aniquilar ou extinguir”,⁶³³ valendo igual sentença para o *livre exercício de atividade econômica*. Refletem, por mais, direitos fundamentais dos contribuintes situados fora do catálogo das limitações constitucionais ao poder de tributar. É certo que o primeiro tem sede no rol dos direitos fundamentais individuais e o segundo em norma que pelo caráter análogo, enquadra-se no conceito material de direitos fundamentais.

Aproximam-se, por outra face, da garantia da vedação ao confisco, no instante em que também refletem direitos dos contribuintes a uma tributação nos limites da capacidade contributiva, o que importa na instituição de um dever de abstenção por parte do Estado que não pode exceder essa linha divisória, sob pena de eliminar o direito de livre exercício das profissões ou o livre exercício das atividades econômicas.

Nessa direção, manifestou-se o Ministro Celso de Mello, ao concluir ser confiscatória a imposição que, de maneira arbitrária e excessiva, afete o patrimônio privado e as atividades particulares e profissionais lícitas, de modo a comprometer o regular exercício desses direitos constitucionalmente reconhecidos.⁶³⁴

A importância da limitação não está apenas na vertente da tributação relacionada com o excesso, mas também com a manifestação do poder tributário no seu componente administrativo, mediante exigências que importam em aplicação de sanções.

Constitui medida comum, em face do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, a autorização legislativa para permitir que a administração possa:

⁶³¹ Art. 5º, XIII e art. 170, Parágrafo Único, respectivamente, da Constituição Federal.

⁶³² TEIXEIRA, Geraldo Bemfica. **Limites constitucionais às exigências de certidões negativas tributárias. Direito Tributário:** certidões negativas de débito. PAULSEN, Leandro (Org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESNAFE, 1999. p. 92, nota 50.

⁶³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.** (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999. p. 205.

apreender mercadorias, interditar estabelecimento, cancelar inscrição, negar o fornecimento de certidões, deixar de autenticar documentos, negar a concessão de inscrição, etc.

O ato administrativo expedido com as finalidades antes reportadas configura restrição de direitos sem autorização constitucional. Quanto às profissões, a reserva legal permitida condiz com qualificação exigida, forma de exercício, e demais características que

estejam especificamente relacionadas com as peculiaridades das profissões etc. Por outro lado, a Constituição faculta a criação e exploração de atividade econômica a título privado, impede qualquer restrição estatal que não seja veiculada por lei e protege a liberdade de concorrência com a exigência de neutralidade do Estado, configurando todas essas faces como liberdades públicas.⁶³⁵

Por evidente, no espaço dessa reserva legal restritiva de direitos, não se encontram as medidas do Direito Tributário Formal, sobretudo porque as ingerências permitidas ao Estado, na área das profissões e da livre iniciativa econômica, já decorrem do dever de pagar tributos, traduzido na obrigação tributária principal e também nas de caráter acessório, os também denominados deveres instrumentais. Além disso, admite-se a aplicação de sanções administrativas por descumprimento de tais obrigações, sem que essas, no entanto, atinjam de modo desproporcional os direitos de liberdade enfocados. É que as “sanções fiscais por descumprimento de dever de pagar tributo não devem ser privativas de direitos”,⁶³⁶ no sentido de impedir o exercício de profissão, afetar o direito de propriedade ou a livre iniciativa econômica.

3.9.3. Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está impregnado da idéia de *justiça*⁶³⁷ que se procura estabelecer quando se cuida da distribuição da carga tributária a ser suportada para

⁶³⁴ ADIN n.º 2.010-2 – DF, pg. 163.

⁶³⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988** (Interpretação e Crítica). São Paulo: Malheiros, 1998. p. 226. O autor não considera a liberdade de iniciativa econômica como um direito fundamental, mas apenas como direito constitucionalmente assegurado.

⁶³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 52.

⁶³⁷ “Qual é, então, o significado do princípio constitucional da capacidade contributiva? E, minha opinião, não é mais do que a idéia de que a tributação deve relacionar-se com a riqueza dos particulares; não é mais do que

fazer face às despesas necessárias à prestação de serviços públicos indispensáveis ao desenvolvimento das atividades estatais. Também tem suporte na idéia de que essa repartição do encargo tributário guarde relação com o princípio da *igualdade*⁶³⁸ que é mais amplo e abriga a fonte de onde deriva o subprincípio da capacidade contributiva.⁶³⁹

Para fundamentar a capacidade de contribuir, há um esforço teórico que historicamente parte da *teoria do benefício* que importa na concepção de que os tributos devem ser repartidos de acordo com o benefício auferido pelo contribuinte, seja no caso das exigências tributárias de caráter contraprestacional que visam satisfazer despesas divisíveis como a taxa, seja com a presunção de que os que detêm mais renda e patrimônio conseguem maior benefício das atividades gerais do Estado, alcançando os impostos que se direcionam para satisfazer despesas indivisíveis.⁶⁴⁰

Depois dessa concepção, surgem as *teorias do sacrifício* que se voltam para a capacidade contributiva e não para o benefício adquirido pelo contribuinte, em que se passa a defender, baseado numa idéia geral de igualdade, que todos os indivíduos devem arcar com o peso dos tributos, mas não na mesma quantidade e sim numa medida em que se alcance um sacrifício igual para todos.⁶⁴¹

Por fim, com o aporte do Estado Social, a capacidade contributiva começa a ser vista como uma projeção do *princípio da solidariedade* na repartição das despesas públicas que exige uma colaboração no interesse geral em função da riqueza possuída, independentemente do sacrifício subjetivo ou utilidade que se perceba em troca de serviços

um elemento imediatamente deduzível da idéia de justiça, tal como se entende hoje, em qualquer comunidade política”. TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 4, abr/jun, 1978. p. 134.

⁶³⁸ É, como enfatiza Ferreiro Laptza, ao sublinhar que a capacidade econômica é a forma tributária da igualdade e da generalidade, na medida em que todos devem pagar conforme a sua capacidade. LAPTZA, J. J. Ferreiro. Justicia Tributaria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 46, out/dez, 1988. p. 46.

⁶³⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 39.

⁶⁴⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 190/ 219.

⁶⁴¹ LAPTZA, J. J. Ferreiro. Justicia Tributaria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 46, out/dez, 1988. p. 9. Sobre a teoria do sacrifício, afirma Victor Ulckmar que elas consistiram num esforço para justificar o imposto progressivo, subdividindo-se em sacrifício igual, proporcional e mínimo: o primeiro, baseado na idéia de que os impostos devem ser repartidos de modo que cada contribuinte sacrifique uma quantidade igual de utilidade; o segundo, vinculado ao conceito de que o sacrifício deve ser proporcional à utilidade total de cada contribuinte; e o terceiro, ao analisar a distribuição por um ângulo da coletividade, objetiva o mínimo sacrifício para o grupo de modo que primeiramente deveriam ser gravados os mais ricos e só depois que suas respectivas rendas estivessem no nível dos menos aquinhoados, estes passariam a ser tributados. ULCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 91/92, *passim*.

públicos.⁶⁴² É dizer, com Moschetti, que a riqueza é gravada pelo fato de existir, pois a sua simples posse faz surgir e justificar o dever de concorrer para o bem coletivo,⁶⁴³ ou ainda, com Tipke, que o “princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível”.⁶⁴⁴

Não se deve perder de vista, no entanto, que o princípio da capacidade contributiva, como atualmente é concebido, utiliza-se posições da teoria do benefício ou equivalência, da teoria do sacrifício, da solidariedade, além de outros aportes.⁶⁴⁵ Bem assim, mesmo que negada juridicamente a relação do recebimento de receitas tributárias com despesas, aquela correspondente à equivalência ou benefício, é de se entender que “política ou economicamente há essa vinculação racional entre o dever de contribuir e os benefícios gerados pelos serviços públicos”.⁶⁴⁶

A Constituição Federal, seguindo uma tendência mundial expressa nas constituições mais recentes,⁶⁴⁷ estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.⁶⁴⁸

Decorre desse preceito a compreensão de que a capacidade contributiva se reparte em absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. A primeira, a capacidade objetiva, reproduz-se na “atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas”⁶⁴⁹ de forma abstrata, é dizer, importa numa diretriz para escolha das hipóteses de incidência dos impostos que aponta para um sujeito passivo em potencial. No ordenamento brasileiro, o princípio da capacidade contributiva, no sentido objetivo, possui o

⁶⁴² MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Analisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 94, *apud* GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 191.

⁶⁴³ MOSCHETTI, francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 10.

⁶⁴⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 32.

⁶⁴⁵ Na política de redistribuição de rendas, o princípio da capacidade contributiva não se baseia exclusivamente em razões econômicas, mas também em outras de ordem ética, política, sociológica, econômica, jurídica, etc. LAPTZA, J. J. Ferreiro. *Justicia Tributaria*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 46, out/dez, 1988. p. 12.

⁶⁴⁶ TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e capacidade contributiva*. *Revista de Direito Tributário* n.º 4. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, abr/jun, 1978. p. 128.

⁶⁴⁷ ULCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 79/80.

⁶⁴⁸ Art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

⁶⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 26/29.

seu conteúdo amplamente determinado na Constituição, pela expressa enumeração da competência para instituição de impostos, com prévia eleição das possíveis hipóteses de incidência.⁶⁵⁰

A segunda versão, formalizada na capacidade subjetiva, “reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”,⁶⁵¹ funcionando como critério de graduação do imposto e limite à tributação, relacionados com um sujeito passivo efetivo, ou seja, concretamente concebido. Assim, garante a manutenção do mínimo vital e impede que a progressividade do tributo alcance o patamar que configure confisco.

É de se registrar, porém, que há certa discórdia doutrinária quanto à modalidade de capacidade contributiva adotada pela Constituição Brasileira. De um lado, Roque Carraza assevera que a capacidade contributiva referida na Constituição é a objetiva, pois atine “não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.)”,⁶⁵² não importando se o contribuinte que promoveu o fato gerador do imposto suporta pessoalmente a carga tributária. De outro enfoque, Sacha Calmon pondera que “o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte”.⁶⁵³

O problema da prevalência ou não da capacidade contributiva absoluta ou relativa está interligado aos limites do controle judicial quando invocado o princípio num caso concreto ou por uma das entidades competentes para manejar a ação direta em controle abstrato de inconstitucionalidade, pois, em verdade, o preceito há de ser compreendido como “um direito individual do contribuinte de pagar tributo conforme a sua idoneidade econômica”.⁶⁵⁴

⁶⁵⁰ DERZI, Misabel. In: BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 691.

⁶⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 26/29.

⁶⁵² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

⁶⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 90.

⁶⁵⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 64.

A dificuldade reside no fato de que o legislador, para identificar a capacidade contributiva, elege situações que constituem um signo presuntivo de renda ou capital de forma abstrata, em que o condicionamento a uma capacidade subjetiva avaliada segundo as condições particulares dos contribuintes, certamente tornaria o comando legislativo ineficaz, por depender da confirmação da presunção de riqueza após a ocorrência do fato gerador, dotando esse exame de elevado casuísmo.

A propósito, Roque Carraza cita o exemplo de um jovem sem economia própria que recebe um automóvel de luxo como prêmio num sorteio e indaga sobre a possibilidade de ser argumentada a ausência de capacidade econômica para efeito de recolhimento do IPVA na transmissão da propriedade desse bem móvel, para concluir que ele “terá que encontrar um meio de pagar o imposto ou sofrerá as conseqüências do inadimplemento”.⁶⁵⁵

Essa linha interpretativa vem a refletir posição similar à de Becker que, em relação à capacidade contributiva, admite apenas a vinculação do juiz na análise em tese da constitucionalidade referente à hipótese de incidência da regra jurídica que materializa um signo presuntivo de riqueza, negando a possibilidade de, no caso concreto, o juiz aferir se a presunção foi ou não confirmada, já que não pode deixar de reconhecer a incidência da regra jurídica e a conseqüência que ela gera que é a de pagar o tributo, pois, em tal situação, a estrutura normativa é “idêntica à das regras jurídicas que estabelecem presunção *juris et jure*”.⁶⁵⁶

Quanto a essa questão, pensamos que o controle judicial medido pela capacidade contributiva objetiva, em abstrato, configura regra tanto em sede de controle de constitucionalidade da lei em tese como no plano difuso. É que, apesar da delimitação constitucional desse nível de capacidade, a invocação de ofensa à capacidade contributiva pode advir na atuação do órgão detentor da competência tributária na instituição do tributo, a exemplo de uma ampliação indevida da competência conferida na Constituição, que venha se configurar no estabelecimento de uma situação que não revele índice de capacidade econômica como fato gerador de imposto, ou, quando revele, contenha elemento quantitativo exacerbado, de modo a constituir tributação desproporcional que comprometa o “exercício do

⁶⁵⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 62.

⁶⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 498.

direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)”.⁶⁵⁷

Na avaliação judicial provocada mediante a utilização dos meios processuais próprios, entretanto, não se pode conceber uma separação estanque entre a capacidade objetiva ou abstrata, da subjetiva ou em concreto, pois o parâmetro para aferir se há ofensa ao princípio por uma presunção de riqueza em abstrato, sob o ponto vista do excesso, depende da investigação em concreto.

Que a remuneração do servidor público deve servir como fato presuntivo de riqueza para o imposto de renda e base para a instituição da contribuição previdenciária, de modo abstrato, parece inquestionável. Agora, que a tributação conjunta ultrapasse mais da metade da remuneração do servidor, de forma concreta, parece indicar encargo excessivo e desproporcional a atingir o direito de propriedade, é dizer, significa violação da capacidade contributiva subjetiva que se enquadra como confisco.⁶⁵⁸

A limitação constitucional que vincula a tributação à capacidade contributiva do contribuinte tem por fundamento o direito de propriedade, a igualdade e a liberdade de iniciativa econômica. No dizer de José Marcos Domingues, a “capacidade contributiva, enquanto princípio, é um daqueles juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica. Tutela, efetivamente, a igualdade material no tributo, a liberdade de iniciativa e a propriedade privada em face do Estado, direitos esses elevados ao nível de garantias constitucionais no Estado de Direito”.⁶⁵⁹ Em visão similar, Misabel Derzi expressa que a “capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação ao confisco”.⁶⁶⁰

⁶⁵⁷ Ministro Celso de Mello. ADIN n.º 2.010-2 DF, p. 91.

⁶⁵⁸ Na hipótese aventada, ocorre múltipla incidência de tributos diferentes sobre uma só base de cálculo que é a remuneração, cuja soma ultrapassa a metade. Embora o Supremo Tribunal tenha reconhecido a ocorrência de confisco quando do adicional criado pela Lei n.º 9.786/99, o argumento revelado acresceu o adicional apenas ao imposto de renda pessoa física que levava a comprometer entre 31% a 41% da remuneração dos servidores, dependendo do valor percebido (ADIN n.º 2.010-2 DF, pg. 158). Não se juntou o percentual correspondente à alíquota da contribuição que ultrapassaria 50% da remuneração do servidor.

⁶⁵⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 29.

⁶⁶⁰ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 689.

Como instrumento de defesa, a capacidade contributiva reproduz direito fundamental dos contribuintes, enquadrado no conceito material de direitos fundamentais. Assim, assegura os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte e limita o poder de tributar.⁶⁶¹ Evita a tributação excessiva para preservar o livre exercício de atividade econômica ou profissional, no que se coliga com a vedação ao confisco quando serve para medir a capacidade de contribuir e funciona como limite à atuação do poder tributário. Além disso, protege da tributação o nível de capacidade econômica do contribuinte que o “atinga naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência”,⁶⁶² o denominado mínimo vital.

Na interpretação do texto, procura-se a inteligência da expressão “sempre que possível” contida no art. 145, §, 1º, da Constituição Federal. Numa primeira versão, propaga-se que ela se refere ao caráter pessoal dos impostos, sendo de sua finalidade a priorização da criação de impostos de caráter pessoal.⁶⁶³ Se bem que com a discriminação rígida de competência que impera no Brasil, essa tarefa esteja extremamente restringida pela escolha já definida na Constituição dos fatos indicativos de riqueza, salvo para a União na eventual instituição de imposto, no uso da competência residual. Além disso, resta a aplicação do princípio na vertente de personalização como critério de graduação da carga impositiva, quando os entes políticos em geral instituírem os impostos autorizados constitucionalmente por suas respectivas legislações.

Por outra face, a expressão “sempre que possível” tem sido interpretada de modo a alcançar tanto a personalização dos impostos como a capacidade econômica, constituindo-se num espaço permitido para implementação da extrafiscalidade.⁶⁶⁴ “A ressalva constitucional tem dois objetivos principais: a) adequar o princípio da capacidade contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência; b) compatibilizar esse princípio de justiça com a extrafiscalidade”.⁶⁶⁵

⁶⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 51.

⁶⁶² CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 53.

⁶⁶³ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 50.

⁶⁶⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 137.

⁶⁶⁵ TORRES, Ricardo Lôbo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 85.

De feito, se a capacidade contributiva serve como parâmetro para a instituição dos impostos na medida em que seus fatos geradores representam signos presuntivos de riqueza, a tributação com fins extrafiscais possui fundamento diverso que se ampara nessa abertura do preceito matriz dos impostos e em outras normas constitucionais.

A concepção da capacidade contributiva como um subprincípio que opera a igualdade, princípio mais amplo, “permite que se superem as aparentes antinomias geradas pelo conflito entre capacidade contributiva e medidas de extrafiscalidade”,⁶⁶⁶ já que outros valores constitucionais podem justificar discriminações legislativas.

Em face de a referência constitucional ter sido expressa apenas no tocante aos impostos pessoais, discute-se sobre a abrangência do princípio da capacidade contributiva quanto às outras modalidades de impostos e ainda em relação aos demais tributos.

Embora exista quem entenda que o princípio da capacidade contributiva somente se aplica para os impostos,⁶⁶⁷ a maioria dos autores nacionais converge na busca de uma função para o preceito normativo quanto aos demais tributos.

Numa primeira abordagem, ressalta-se o pensamento de José Maurício Conti para quem o nosso sistema adotou o princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos e o princípio do benefício para as taxas e contribuições de melhoria, donde conclui que, no primeiro caso, o dos impostos, a aplicação envolve em toda extensão e efetividade a capacidade contributiva e na segunda hipótese, apenas na medida de observância dos limites exigidos pelo princípio que são o da não-tributação do mínimo vital e da não-utilização do tributo com efeito de confisco.⁶⁶⁸

Noutra posição, depois de reconhecer a aplicação por excelência aos impostos, Ricardo Lobo Torres identifica a extensão também para as taxas, “pelo menos no que concerne às isenções e à entrega de obras públicas às populações carentes”.⁶⁶⁹

⁶⁶⁶ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 192/193.

⁶⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 2. ed. 1991. p. 54.

⁶⁶⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 63/65.

⁶⁶⁹ TORRES, Ricardo Lôbo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 87.

Nesse tema de abrangência do princípio da capacidade contributiva, concebemos que ele se aplica aos impostos, atendendo à pessoalidade, progressividade ou seletividade e às contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, quando o legislador escolher para incidência um critério que revele capacidade contributiva.

Quanto às taxas, mesmo que elas estejam fundadas numa relação de benefício, de contraprestação, a incidência do princípio advém como controle do mínimo que não pode ser atingido pela tributação⁶⁷⁰ e pelo excesso desproporcional já que certa equivalência entre custo/benefício deve existir,⁶⁷¹ sob pena de ofensa ao direito de propriedade. Igual interpretação cabe para a contribuição de melhoria.

Em tema de eficácia do princípio, há de se entender preliminarmente que ele está direcionado ao legislador⁶⁷² a quem compete delinear precisamente a autorização fornecida para instituir tributo de acordo com o índice de riqueza apontado constitucionalmente. Nesse sentido, o preceito limita a discricionariedade legislativa na instituição e graduação de tributos.⁶⁷³

A vinculação se estende, no entanto, para o aplicador da norma na Constituição de 1988⁶⁷⁴ e, em especial, aos órgãos do judiciário, cabendo chamar à colação o escólio do Ministro Celso de Mello no concernente à vedação ao confisco, aplicável inteiramente à capacidade contributiva, que assinala tratar-se de um conceito jurídico indeterminado que, na falta de diretriz objetiva e genérica, deixam à apreciação dos tribunais quanto a eventuais excessos praticados pelo Estado, com observância do princípio da proporcionalidade.⁶⁷⁵

⁶⁷⁰ Um exemplo está na isenção da taxa judiciária para os beneficiários de assistência judiciária.

⁶⁷¹ Na ADIN nº 1926 PE, em que relator o Ministro Sepúlveda Pertence reconheceu-se que o excesso e a ausência de limite da taxa judiciária importam ofensa ao acesso à justiça, bem assim acentuou-se a relação entre custo/benefício do tributo. “Legítimas em princípio a taxa judiciária e as *custas ad valorem* afrontam, contudo, a garantia constitucional de acesso à jurisdição (CF, art. 5º, XXXV) se a alíquota excessiva ou a omissão de um limite absoluto as tornam desproporcionadas ao custo do serviço que remuneraram”.

⁶⁷² Embora Becker afirme textualmente que a regra jurídica da capacidade contributiva tem vinculação exclusivamente perante o legislador ordinário, mais adiante reconhece que o juiz também está a ela vinculado quando examina em tese se a hipótese de incidência constitui um signo presuntivo de renda ou capital. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 498.

⁶⁷³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 41.

⁶⁷⁴ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 689.

⁶⁷⁵ ADIN nº 2.010-2 DF, Pg. 162.

Como direito fundamental dos contribuintes, expresso na tributação que observe o respeito à capacidade contributiva e contraponto dos direitos fundamentais de igualdade e propriedade, este deve ser aplicado de forma imediata e, segundo a hipótese, mediante o recurso à atividade criadora do intérprete, na obtenção de uma norma de decisão do caso concreto.⁶⁷⁶

⁶⁷⁶ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 127/8.

CONCLUSÃO

1. O *poder de tributar* constitui uma manifestação do poder político que visa ao financiamento das atividades do Estado e expressa a soberania no sentido de que esse poder não está sujeito a outro que lhe é superior, embora seja passível de controle. Com foco no Estado de Direito que se instala no Brasil parece ingressar com certa facilidade a concepção de poder de tributar como *poder normativo* do Estado e tem sido essa a posição mais difundida na versão de inexistência propriamente de um poder, mas sim de uma competência legislativa em matéria tributária. Pensamos, contudo, que não há como negar o fenômeno do poder político, de onde se extrai o poder tributário que se manifesta na soberania exercida perante os que estão sob o seu domínio. A particularidade que detém a nossa Constituição Federal de estabelecer detalhadamente a competência para instituição de tributos e distribuí-la entre os entes de direito público interno não invalida e nem elimina a parcela de poder que existe na criação de tributo. As razões são várias, mas cabe consignar algumas. Não obstante exista limitação para atuação do poder, não há deixar de considerar que implica decisão política do órgão competente, por exemplo: a criação de imposto ou contribuição na competência residual; a criação do tributo taxa que não está previamente delimitada para alguns fatos geradores listados textualmente; a majoração ou redução de tributos, especialmente de impostos; a criação de imposto novo ou contribuição diretamente pela Constituição, etc.

2. Reconhecida a existência do poder político, entendemos que ganha espaço a posição voltada para a concepção de *poder tributário vinculado juridicamente*. Recepcionamos essa vinculação como a que se relaciona ao direito positivo para defender que a sede do poder de tributar é a Constituição, bem assim que esta também constitui a fonte dos direitos fundamentais.

3. No pertinente à *natureza da imposição* tributária, temos que as teorias contraprestacionais procuram vincular, da forma mais equânime possível, o pagamento do tributo com a contrapartida em serviços públicos por parte do Estado. Apesar de não ser adequada para justificar a generalidade dos tributos existentes em nosso sistema tributário, a teoria guarda pertinência com alguns deles, a exemplo da Taxa e da Contribuição de Melhoria, cuja justificação se dá em nome de um benefício ofertado em contrapartida ao

tributo. Por outro ângulo, o imposto não está referenciado a uma prestação estatal e assim enquadra-se dentro de um dever geral de contribuir que coloca em foco não a contraprestação, mas a capacidade econômica para participar dos gastos públicos. A inexistência de contraprestação, no entanto, leva também a aproximar a justificação desse tributo de um vínculo de soberania por supremacia de fato, de mera sujeição, mesmo que juridicamente controlada.

4. Para justificar o pagamento de impostos, pensamos que guarda pertinência com o nosso sistema a teorização de dever fundamental. O dever de contribuir representa uma situação jurídica passiva, decorrente do poder de tributar, juridicamente controlado, que está lastreada num Estado Fiscal que tem sua principal fonte de receita nos tributos e se apóia na liberdade de atividade econômica e no direito de propriedade, servindo esses direitos, por excelência, de limitação ao poder tributário. Esse dever não se acha definido expressamente na Constituição, mas consta implicitamente nas normas que detalham o Sistema Tributário Nacional.

5. Ponderamos antes que o poder de tributar decorre do poder político e está juridicamente vinculado. Quando se coloca o foco na *relação que se estabelece entre o Estado e o Contribuinte*, depois de criado o tributo, essa posição se mostra acentuada pelo elevado grau de juridicização que acompanha a discriminação da obrigação tributária em nosso ordenamento, o que a destaca como uma relação jurídica. Ambos os sujeitos da relação, Estado e contribuinte, estão limitados pelas regras de direito previamente estabelecidas, tendo como ponto central o fato gerador, expressamente consignado na lei que substitui a vontade das partes e observa o modelo obrigacional civil.

6. Em arremate, o poder de tributar no nosso sistema reflete função tipicamente política do Estado, tem sede na Constituição Tributária e está especialmente limitado pelos direitos fundamentais dos contribuintes. Tal poder projeta para o lado do cidadão um dever de pagar tributos que também se limita pelos direitos postos na Constituição, no que se pode concluir, portanto, que a relação entre Estado e contribuinte guarda pertinência com a atuação de um poder juridicamente limitado, permitindo a solução de controvérsias dentro de um nível razoável de equilíbrio de forças.

7. O reconhecimento dos direitos humanos, sob o ponto vista do direito positivo, tem o seu alvorecer nas históricas cartas e declarações de direitos, para depois passar a integrar as constituições de diversos países.

8. A designação *direitos fundamentais* tem sido a preferida dos juristas para designar os direitos humanos positivados nas constituições estatais, em nível interno, e a aceção direitos humanos para os direitos definidos em convenções internacionais. No atual quadro histórico, aflora um consenso doutrinário onde se tem entendido que os direitos fundamentais são aqueles consagrados nas constituições dos países e que conformam valores essenciais à dignidade da pessoa humana que devem ser formalmente reconhecidos e concreta e materialmente efetivados numa determinada comunidade política. Nessa vertente, são *direitos positivos* que refletem uma idéia de homem, formada pela consciência universal, objeto de construção no decorrer dos tempos e que está sedimentada na cultura das sociedades.

9. A denominação que define os direitos humanos como *direitos fundamentais* permite condensar componentes éticos e jurídicos, na medida em que a aceção direitos naturais ou direitos morais mutila os direitos humanos de sua faceta jurídico-positiva, enquanto a designação direitos públicos subjetivos ou liberdades públicas, pela estrita conexão com o direito positivo, pode perder de vista a dimensão moral, daí que a proximidade com o termo direitos humanos, salvando sua ambigüidade, permita o uso dos direitos fundamentais de forma aberta à uma dimensão ética que numa visão estritamente positiva, se mostra fechada por excessiva orientação constitucionalista.

10. A conexão para o ingresso de valores representativos de uma dimensão ética encontra-se na nossa Constituição pelo reconhecimento normativo de vários desses valores, dentre eles o que impõe o respeito à dignidade da pessoa humana e da cláusula de abertura que permite a consagração como fundamentais de direitos não expressos em seu texto, mas que sejam decorrentes do regime e princípios adotados ou dos tratados e convenções internacionais de que o Brasil fizer parte.

11. A abertura descerrada no preceito constitucional (art. 5º, § 2º, CF) permite que outros direitos sejam classificados como fundamentais, criando espaço para um conceito de direitos fundamentais materiais, no qual se concede um papel de destaque à atuação jurisprudencial no reconhecimento de tais direitos.

12. Com efeito, a inclusão de direitos fora do catálogo como fundamentais importa na consideração dos critérios de *relevância e substância*, de modo que os direitos devam ser equiparados aos integrantes do rol da Constituição. *Relevância* aferida por condições históricas e valores concebidos socialmente que imponham a elevação de determinados direitos à condição de fundamentalidade, a ponto de atribuir uma reserva de legislação para a Constituição, no subsistema dos direitos fundamentais, subtraindo em tais circunstâncias a atuação do legislador ordinário. E *substância* apreciada pelo conteúdo em que aporta como referência o princípio da equivalência, a significar que os direitos fundamentais do catálogo devem guardar uma relação de similitude com os direitos de fora do catálogo, onde seria possível conceber-se a existência de “direitos análogos” como princípio implícito no preceito constitucional que se abre para um conceito material dos direitos fundamentais.

13. Em relação à interpretação, não obstante a crítica exposta aos métodos hermenêuticos, pensamos que a indeterminação da norma, em nível abstrato, faz parte do direito e especialmente da parcela que trata dos direitos fundamentais, não havendo método de interpretação ou recurso à teoria da Constituição que elimine esse aspecto em maior ou menor medida. Em verdade, o nível abstrato em que se colocam as normas e o contato necessário com a realidade para a qual está direcionado, impõe sempre uma mediação que se opera pela interpretação e aplicação fornecida pelos órgãos competentes e que caminha para um pluralismo metodológico ao atribuir-se relevância ao texto da norma, aos valores que expressa e à relação com o caso em decisão. Assim, apesar da abertura e indeterminação das normas escritas que asseguram os direitos e garantias fundamentais, elas configuram o ponto de partida e a base para descoberta das soluções jurídicas. É que o programa normativo expresso no texto constitucional torna insuficiente o método tradicional de interpretação, porque o processo de concretização implica permissão de uma atividade criadora do intérprete que, para obter uma norma de decisão do caso, faz uso de princípios gerais que explicitam valores e de elementos das realidades jurídica, política, econômica e social.

14. Como decorrência da eficácia jurídica reforçada dos direitos fundamentais, entende-se que a Constituição impõe a *aplicabilidade imediata* de suas normas também para os direitos fundamentais *fora do catálogo*, mas constantes no texto da Constituição e de Tratados Internacionais, no que se promove uma harmonização com a concepção materialmente aberta dos direitos fundamentais.

15. Referindo-se ao nível de eficácia jurídica e aplicabilidade a que estão sujeitas as normas que estabelecem os direitos e garantias fundamentais, ressalta-se a classificação doutrinária corrente que as identifica como normas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas não integral. Apesar de reconhecermos que a aplicação de tais normas importa, em grande medida, **em problema de concretização pelo caráter abstrato e indeterminado de que se revestem, a serem implementadas** essencialmente pelo legislador ou pelo juiz, não descartamos que elas podem estar dotadas a produzir efeitos a partir do plano abstrato. É dizer, embora as tarefas de interpretação, integração e aplicação estejam correlacionadas, é possível fazer um exercício de abstração para enxergar a norma apenas no seu momento de previsão, de hipótese e consequência normativas, ou ainda, noutra versão, de norma geral e abstrata, em apartado da norma individual e concreta, para dessa forma identificar o grau de eficácia que pode projetar. No nível constitucional, essa graduação possui especial relevância pelo *status* elevado de suas normas, no panorama da hierarquia legislativa e da indeterminação ou programa de fins que descerram.

16. A marcante diferença dos direitos fundamentais está no comando constitucional que obriga a aplicação imediata de tais normas, independentemente de mediação legislativa, o que retira a possibilidade de classificá-las dentre as normas de eficácia limitada. Daí que a eficácia jurídica dessas normas deve decorrer de uma aferição direta da Constituição, cabendo ao órgão aplicador a tarefa de concretização.

17. Apesar de a Constituição Brasileira não conter norma expressa que imponha a vinculação dos órgãos públicos e privados aos direitos fundamentais, a exemplo do que faz a Constituição de Portugal (art. 18/1), é possível extrair implicitamente do art. 5º, § 1º, da Constituição Federal semelhante teor, com fundamento no mandado para imediata aplicação, que importa numa vinculação tanto dos organismos de natureza pública como de cunho privado. A vinculação projeta-se para as três instâncias do poder público, o legislativo, o executivo e o judiciário, além de atingir a administração sob formas jurídico-privadas, assim como qualquer pessoa coletiva de direito privado, quando, nas suas relações com os particulares, disponha de poderes públicos, de faculdades de império.

18. A introdução dos direitos fundamentais no rol das cláusulas pétreas, aliada ao postulado da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais, constitui elemento essencial para caracterização de sua *força jurídica reforçada* na ordem jurídica brasileira e que resulta em limite material de reforma constitucional.

19. Ao judiciário, quando provocado, cabe a concretização do conteúdo dos direitos fundamentais de aplicação imediata com a produção da norma de decisão do caso concreto, sendo descabida a invocação do caráter de eficácia contida das normas que expressam os direitos fundamentais, para evitar a decisão do caso pela ausência de lei. O papel de concretização das normas constitucionais, sobretudo as de conteúdo indeterminado, que fazia parte exclusivamente das funções do legislador, numa representação de *concretização política*, passa a incluir a *concretização jurídica* da Constituição, pela função atribuída aos órgãos fiscalizadores da constitucionalidade. Por força ainda da regra da aplicabilidade imediata, o judiciário está vinculado aos direitos fundamentais, o que importa numa espécie de interpretação conforme tais direitos que lhes imprima o máximo de eficácia e, por outra face, impõe a inaplicabilidade de leis ou atos normativos com eles incompatíveis.

20. Na concepção que adotamos, os direitos fundamentais são aqueles reconhecidos pela ordem constitucional e estão divididos entre os *direitos constantes do catálogo* que encampam aqueles explicitamente listados no capítulo próprio dos direitos fundamentais e os que deles decorrem implicitamente e aqueles *direitos situados fora do catálogo*, mas positivados em outras partes da Constituição, além dos reconhecidos nos Tratados Internacionais e dos decorrentes do regime e dos princípios da Constituição. Essa classificação viabiliza-se pela abertura do rol de direitos, manifestada pelo art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, a permitir a produção de um conceito material de direitos fundamentais.

21. A eleição dos direitos fundamentais compete, em princípio, ao constituinte originário, facultando-se, em seguida, a atuação do constituinte derivado, para a introdução de novos direitos ou elevação de alguns já existentes à categoria de fundamentais. Fora dessa fonte legislativa principal, a forma de introdução ou elevação de direitos ao patamar de fundamentais cabe ao judiciário pela via da interpretação e aplicação do direito quando provocado pelos meios processuais próprios. No empreendimento da função de acolhimento de direitos fundamentais abrangidos num conceito material, cabe ao judiciário utilizar os critérios de relevância e substância.

22. Compondo as reivindicações de proteção dos que sempre estiveram sujeitos ao poder do Estado, nas suas mais variadas configurações, assume lugar de destaque a questão da tributação. Os excessos e a falta de controle sobre o ato de instituir e majorar tributos serviram de móvel para a introdução de limitação ao exercício desse poder de tributar, o que se demonstra pela presença de dispositivos direcionados a exigir a aprovação das assembléias ou

parlamentos para a instituição de tributos, nas principais cartas e declarações de direitos (Magna Carta, Bill of Rights, a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, Declaração de Direitos do Povo da Virgínia, Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão), primeiras manifestações formais que deram impulso ao reconhecimento do que atualmente se concebe como direitos fundamentais e podem ser alçados a uma fundamentalidade específica para proteção dos contribuintes.

23. Diante das referências expressas nas cartas e declarações de direitos, fica patente a relevância da questão tributária, compondo o conjunto de direitos que se procurou assegurar perante o Estado, nas suas mais variadas vestes. Com efeito, vista essa alteração da estrutura do Estado pelo ângulo da fiscalidade, temos a virada do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal, em que a separação de papéis do poder público e da sociedade se revela de forma mais nítida, abrindo espaço para que a liberdade se viabilize pelo pagamento do tributo e, ao mesmo tempo, que esse poder tributário do Estado se exerça de maneira limitada pelos direitos dos contribuintes, na versão histórica do princípio da legalidade pelo consentimento.

24. A Constituição Federal positiva um rol de princípios e imunidades, ao abrir seção com a nomenclatura "das limitações ao poder de tributar", colocando-os na condição de direitos e garantias dos contribuintes, sem prejuízo de outras que a legislação inferior venha a edificar. Pela natureza dos direitos assegurados e até pela vertente nominal, boa parte dos direitos assume a feição de *direitos de defesa* dos contribuintes contra a intervenção do Estado, por meio da tributação.

25. A positivação constitucional dos direitos e garantias dos contribuintes guarda relação com a positivação dos direitos fundamentais, em sentido amplo, como elemento estruturante do Estado de Direito, na versão intitulada de Estado Fiscal. A limitação do exercício do poder intervencionista tributário pelo princípio da legalidade fundamenta, num primeiro plano, a primeira e principal conquista de direito de defesa contra o arbítrio e excesso de poder na vertente tributária.

26. Concebendo-se que os direitos fundamentais conhecidos como de primeira geração, em sentido macro, visam proteger a propriedade, a liberdade, a igualdade, justifica-se a sua aplicação na esfera tributária já que, nesse plano, todos esses direitos estão inteiramente envolvidos e seriamente comprometidos, caso não paire uma nítida proteção mediante coerente arcabouço normativo de limitação. A vinculação dos direitos humanos com a

tributação tem despertado a atenção doutrinária, inclusive tem sido debatida em conclaves internacionais.

27. No Brasil, o reconhecimento em caráter específico dos direitos dos contribuintes como fundamentais possui algumas peculiaridades. Primeiramente, dada a previsão do princípio da legalidade e da anterioridade entre os direitos individuais na Constituição de 1967, com a Emenda de 1969 (art. 153, § 29) que, como norte de interpretação histórica, revela uma orientação do sistema positivo que, face ao nível ampliado de proteção da Constituição vigente, não tenderia a enfraquecer, mas sim em consolidar e ampliar o teor de segurança jurídica para as relações tributárias entre Estado e contribuintes. Em segundo lugar, pela força emanada de decisão paradigmática do Supremo Tribunal Federal que enquadrou o "princípio da anterioridade" dentro da categoria dos direitos fundamentais, justificando a inclusão no art. 5º, § 2º, com ofensa ao art. 60, § 4º, todos da Constituição Federal, o que importa na utilização do conceito de direitos fundamentais no sentido material.

28. Dentre os direitos e garantias constantes do texto da Constituição Federal mais formalmente fora do rol dos direitos fundamentais é de se identificar os que estão fixados nas limitações ao poder de tributar escritas nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal.

29. Os direitos dos contribuintes, num quadro semelhante ao atual, já fazem parte da Constituição desde 1967 (relevância), alcançando o ápice na Constituição de cunho democrático e social de 1988, sendo certo que esses *valores* que indicam a necessidade de proteção estão devidamente arraigados na sociedade. É que a luta por proteção perante o poder de tributar possui raízes históricas que resultaram na positivação de direitos de teor limitativo.

30. Na condição de *elementos comuns* entre os direitos dos contribuintes assegurados nos art. 150 a 152 e os direitos individuais e coletivos do art. 5º, todos da Constituição Federal, acentua-se a semelhança de finalidade. De regra, ambos exercem prevalentemente *função defensiva*, pois congregam direitos que exigem uma abstenção do Estado, é dizer, uma postura de não-interferência. Até estruturalmente, ambos se assemelham por denotarem uma *relação de limites* a serem observados pelo Estado. O primeiro conjunto de direitos destina-se de modo geral a todos os cidadãos, e o segundo converge para um grupo mais restrito, aquele dos cidadãos contribuintes. Num outro plano, ressalta-se a similitude dos

direitos dos contribuintes com os constantes do catálogo dos direitos fundamentais, tornando possível uma proposta de classificação, identificada com o objeto de proteção que a Constituição precisou, a saber: vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade, o que permite uma classificação constitucionalmente adequada.

31. Para enfatizar a semelhança entre os dois conjuntos de direitos, convém mostrar que alguns reproduzem, no campo tributário, garantias concedidas de forma genérica para todos os cidadãos. É o caso do princípio da legalidade, ao prescrever genericamente que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e da sua versão específica para os contribuintes que veda aos órgãos detentores de competência tributária “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Do princípio da isonomia que ao assevera que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição” e da igualdade tributária que proíbe “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

32. Sem caracterizar a reprodução integral dos princípios que lançamos, outros estão diretamente relacionados com a liberdade (imunidades, liberdade de tráfego); a propriedade (vedação ao confisco) e a segurança (anterioridade, irretroatividade).

33. Os direitos fundamentais dos contribuintes revelam uma *pretensão jurídica individual*, um direito subjetivo criado em favor de determinados titulares, com o correspondente dever jurídico por parte dos destinatários. Esse critério aponta para o radical subjetivo pela referência pessoal ao homem. No entanto, ao descrever o rol de limitações constitucionais ao poder de tributar, a Constituição Federal refere-se a “contribuintes” num sentido amplo que envolve as pessoas físicas e jurídicas sujeitas às exigências tributárias. Embora a pessoa física tenha uma importância singular nas relações tributárias, pois, no mais das vezes é quem sofre o encargo financeiro no final do ciclo econômico, reserva-se um papel especial para a *pessoa jurídica* que na maior parte das situações concretas é quem figura no pólo passivo de obrigações tributárias. Assim, os direitos e garantias fundamentais geram direito subjetivo para o contribuinte, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

34. Prepondera a *função de defesa* dos direitos fundamentais dos contribuintes na medida em que procuram demarcar uma área de não-interferência ou de intervenção moldada pelos direitos. Como a tributação importa numa intervenção do Estado no domínio da propriedade privada, por autorização constitucional, a limitação ao exercício desse poder se demarca pelos direitos de defesa dos contribuintes. A maioria desses direitos, constantes do catálogo da Constituição Federal, portanto, assumem primordialmente a feição de defesa. A exigência de *lei* para instituição ou majoração de tributos denota a preocupação constitucional de impor segurança nas relações entre Estado e contribuinte, para delimitar a atuação do poder, na medida em que exige um instrumento legislativo formal e a participação do poder legislativo na decisão, além de indicar que o contribuinte somente estará obrigado ao pagamento após a sua regular edição. Os princípios da anterioridade e da irretroatividade cumprem papel similar, ao exigir que a instituição ou majoração apenas produza efeitos a partir do exercício seguinte à publicação da lei e impede a imposição retroativa de tributos. Outros princípios também exercem função defensiva como é o caso da vedação ao confisco que visa proteger a propriedade contra investidas desproporcionais do Estado que tendam a eliminá-la. A liberdade de tráfego, por sua vez, coloca óbice para que os entes os Estados Federados e Municípios não estabeleçam pela tributação impedimentos à livre circulação de pessoas ou bens ou ainda que estabeleçam diferença tributária entre bens ou serviços em razão de sua procedência.

35. Essa função defensiva apesar de prevalente não é exclusiva. Além de impor abstenção por parte do Estado, os direitos dos contribuintes possuem uma vertente positiva no que se tem denominado de “função de não-discriminação” dos direitos fundamentais, erigida a partir do princípio da igualdade. Dentre os direitos consagrados aos contribuintes consta a isonomia tributária que deve servir tanto para evitar o tratamento discriminatório no sentido negativo, como para implementar um tratamento compensatório diante de desigualdades e, assim, permitir-se o exercício de função positiva. Outra forma positiva condiz com o cumprimento do *dever de proteção* a cargo do Estado que obriga a criação de serviços, organização judiciária etc. Essa última função pode ser enquadrada na dimensão objetiva dos direitos fundamentais.

36. Não obstante a partição doutrinária, revela-se ordinariamente a dificuldade de se distinguir quando se está diante de um direito autônomo ou de uma garantia, bem assim de quando uma só norma expressa ao mesmo tempo as duas categorias jurídicas referidas com os denominados direitos-garantia. Além disso, ainda existe a versão de que as próprias garantias

constituem direitos, por constituírem permissões do Direito Constitucional para defesa dos direitos principais e substanciais, assumindo uma concepção de direito no sentido processual.

37. Seguindo os passos dos que não distinguem direitos de garantias fundamentais diante das objeções lançadas, na nossa classificação adotaremos a denominação de “direitos” para abranger as garantias ou os direitos-garantia. Demais, se a maioria dos preceitos existentes no capítulo dos direitos individuais e coletivos pode enquadrar-se na categoria dos direitos-garantia que consagram direitos subjetivos e possuem função instrumental, o mesmo pode dizer-se das normas situadas na seção das limitações ao poder de tributar.

38. Defendemos uma classificação dos direitos fundamentais dos contribuintes embasada no art. 5º da Constituição Federal que ressalta como objeto de proteção o direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade. Excluído o direito à vida que somente de forma extremamente indireta poderia alcançar projeção em sede tributária, os demais estão intimamente relacionados e servem de diretriz para uma classificação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

39. Como decorrência de um conceito material de direitos fundamentais, os direitos dos contribuintes, constantes do lado de fora do catálogo formulado no art. 5º da Constituição, por força da cláusula de abertura contida no § 2º do mesmo artigo, passam a integrar a categoria dos direitos fundamentais. No que se refere aos direitos dos contribuintes inscritos no campo das limitações constitucionais ao poder de tributar, o enquadramento parece resolvido pela importância e conteúdo que revelam. Quanto àqueles direitos situados noutras partes da Constituição, guardando coerência com a tese defendida de conceito material de direitos fundamentais na relação entre os direitos dos contribuintes e direitos fundamentais gerais, para que um direito dos contribuintes fora do campo formal das limitações seja classificado como fundamental, deve observar o princípio da equivalência demonstrada pelos critérios da relevância (importância para a sociedade) e da substância (conteúdo, elementos comuns com os direitos fundamentais).

40. Assim, só reconhecemos como direitos fundamentais dos contribuintes aqueles dotados de fundamentalidade material, ou seja, não concedemos o caráter de imunidade a qualquer disposição exonerativa da Constituição, pois, se ela não tiver relação direta com os direitos fundamentais, apenas se pode classificar como não-incidência qualificada constitucionalmente.

41. Diante desse quadro, os direitos dos contribuintes que têm por objeto a *liberdade* são as imunidades, a liberdade de tráfego, a unidade tributária, o livre exercício de atividade econômica. Os que se reportam à *igualdade*: a isonomia tributária, a tributação federal uniforme, a isonomia da tributação dos títulos da dívida pública e dos vencimentos dos servidores públicos e a vedação de isenções pela União de tributos estaduais e municipais. Os relativos à *segurança*: legalidade tributária, irretroatividade tributária, anterioridade tributária, transparência dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços, reserva de lei para incentivos em matéria tributária e restituição preferencial imediata quanto a fato gerador presumido. O direito ligado diretamente à *propriedade* reproduz-se na vedação ao confisco.

42. Outros direitos existem inseridos no catálogo genérico dos direitos individuais, na versão tributária, que não foram objeto desta pesquisa, e também direitos encontrados de forma esparsa na Constituição, fora do rol das limitações constitucionais ao poder de tributar. Fizemos referência apenas a alguns que são destacados e um deles de análise conjunta com direitos do art. 5º, a saber: a imunidade de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social; o livre exercício de trabalho, ofício ou profissão e livre exercício de atividade econômica; e a capacidade contributiva.

43. Em desfecho, o poder de tributar juridicamente vinculado que nasce na Constituição Federal e impõe um dever fundamental de contribuição para os gastos públicos, encontra seu limite primário nos direitos fundamentais e mais especificamente nos direitos fundamentais dos contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEODATO, João Maurício. Modernidade e Direito. In: **Ética e Retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. São Paulo: Saraiva, 2002.

AFONSO DA SILVA, José. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de. **Interpretação conforme a constituição e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, n. 55, jan/mar, 1991.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2.ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2.ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

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

BEREJO, Alvaro Rodrigues. **Introducción al estudio del derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992.

_____. Presente y porvenir de los derechos humanos. **Anuario de derechos humanos 1981**. Madrid: Instituto de Derechos Humanos, 1982.

_____. **O filósofo e a política**. Tradução de César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003.

BÖCKENFÖRDE Ernst-Wolfgang. Los métodos de la interpretación constitucional – inventario y crítica. In: **Escritos sobre Derechos Fundamentales**. Tradução de Igmancio Villaverde Menéndez. Baden – Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1993.

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

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Isenção do ICMS na Circulação de Álcool Hidratado Carburante (Convênio 2/97). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 26, Dialética, 1997.

_____. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 63, dezembro de 2000.

BOTALLO, Eduardo. Princípio da Anterioridade – Uma Proposta para sua Interpretação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 83, agos., 2002.

BUSTAMANTE, Javier Luque. Algunas Reflexiones sobre las Relaciones entre los Derechos Humanos y la Tributación. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 52, abr/jun de 1990.

CAETANO, Marcello. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Coimbra: Almedina, 1996.

CANOTILHO, JJ. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 1997.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. Importação de Bíblias em Fitas – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 26, nov., 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Frederico Seabra de. Imunidade Tributária – Entidade de Assistência Social e de Educação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 75, dez., 2001.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

CHIESA, Clélio. Imunidade das Instituições de Educação sem fins Lucrativos à Exigência das Contribuições Destinadas a financiar a Seguridade social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 70, julho, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. Possibilidade de aproveitamento, pela geradora, dos créditos de ICMS pelas entradas de insumos e bens do ativo afetados à produção de energia elétrica vendida com diferimento. O caso do Pará. Sacha. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 74, nov., 2001.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. In: **Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e Due Process of law**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense. 1986.

DERZI, Misabel. In: Aliomar Baleeiro. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Misabel; COELHO; Sacha Calmon Navarro. A imunidade das Operações Interestaduais com Petróleo e seus Derivados, combustíveis, Líquidos e Gasosos. A irrelevância na Espécie do Conceito de Consumidor final. In: **Direito Tributário Atual**: Pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FANUCHI, Fábio. Comentários aos arts. 9º a 15 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FEITOSA, Raymundo Juliano. A Constituição Financeira como questão crucial do Direito Constitucional. **Anuário dos Cursos de Pós-graduação em Direito**, Recife, n. 10, 2000.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Aplicabilidade e Interpretação das Normas Constitucionais. In: **Interpretação e Estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

FERNANDEZ, Eusebio. **Teoria de la justicia y derechos humanos**. Madrid: Editoria Debate, 1991.

FISCHER, Octávio Campos, Coordenação. **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

GENBRAN NETO, João Pedro. **A Aplicação Imediata dos direitos e Garantias Individuais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**: Interpretação e Crítica. São Paulo: Malheiros, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Substituição Tributária**: antecipação do fato gerador. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Contribuições: uma figura “sui generis”**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. de Luís Afonso Heck. Porto alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1988.

HENDERSON, Enrique Vidal. Poder Tributario y Derechos Humanos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 53, jul/set de 1990.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a Imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, Referente às Entidades Beneficentes de Assistência Social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 53, fevereiro 2000.

JARACH, Dino. **O fato imponible**. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

LAPTZA, J. J. Ferreiro. Justicia Tributaria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 46, out/dez, 1988.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária: Uma Visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua Aplicação na Esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000.

_____. O fato gerador do ICMS nas operações com energia elétrica e seu reflexo na repartição de receitas. **Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas – ESMAL**, Maceió, n. 1, jul/dez de 2002.

_____. Conceitos Indeterminados no Direito Tributário. **Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas – ESMAL**, Maceió, n. 2, jan/jun de 2003.

_____. Fato gerador presumido: Contornos constitucionais e as Recentes Decisões do STF sobre Substituição Tributária. **CCJUR em REVISTA, Maceió**, ano 1, n. 1, , jan/ jul, de 2003.

_____. Tributação Ambiental: Um enfoque da utilização dos tributos na política ambiental no Brasil. **Revista do Ministério Público de Alagoas**, Maceió, n. 6, jul/dez de 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões do processo administrativo tributário. In:

_____. **Curso de Direito Tributário**. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 2.ed. [s/l]: [s.n], 1991.

_____. O ICMS e a Emenda 33. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 80, maio, 2002.

_____. Apresentação e análise crítica. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

MALERBI, Diva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

MARINS, James. Decisões Tributárias Administrativas e Controle Judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 19, 1997.

_____. Decisões Tributárias Administrativas e Controle Judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 19, 1997.

_____. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Fundações Privadas e Imunidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 28, janeiro de 1998.

_____. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

_____. Imunidade constitucional de publicações (interpretação teleológica da norma maior – análise jurisprudencial). **Revista de Direito Tributário**, [s/l], n. 41, jul/set, 1987

_____. Emenda constitucional n.º 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre a CIDE e o ICMS nela incluídos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 84, set., de 2002.

_____. Tributação no Mercosul. In: **Tributação no Mercosul**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. Emenda Constitucional n.º 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre CIDE e o ICMS nela incluídos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 84, set., 2002.

_____. **Da sanção tributária**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba Martínez. **Curso de Derechos Fundamentales**. Madrid: Universidade Carlos III, 1999.

_____. Los derechos fundamentales en el pensamiento español. **Anuario de derechos humanos 1981**, Madrid, Instituto de Derechos Humanos, 1982.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MELLO, José Eduardo Doares de. Tributação no Mercosul. In: **Tributação no Mercosul**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. Imunidade das Entidades Benéficas às Contribuições Sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 18, mar., 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. A doutrina constitucional e o controle de constitucionalidade como garantia da cidadania – Necessidade de desenvolvimento de novas técnicas de decisão: possibilidade da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no Direito Brasileiro. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

_____. Proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

_____. Colisão de direitos fundamentais: liberdade de expressão e de comunicação e direito à honra e à imagem. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional: Direitos fundamentais**. 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000.

MOICHE, Suzana Bokobo Moiche. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas Ediciones, 2000.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle Jurisdicional da Administração Pública**. São Paulo: Dialética, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro volume. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

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

_____. Algumas Reflexões Críticas sobre os Direitos Fundamentais. **Ab vno ad omnes**. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

NAWIASKY, Hans. **Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario**. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Da Interpretação e Da Aplicação das Leis Tributárias**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

PACHECO, Angela Maria de Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PEREZ LUÑO, Antonio E. **Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución**. 4.ed. Madrid: Tecnos, 1991.

_____. **Los Derechos Fundamentales**. 6.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 1995.

_____. Igualdad y derechos económicos, sociales y culturales. **Anuario de derechos humanos 1981**, Madrid: Instituto de Derechos Humanos, 1982.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PRIETO, Luis Maria Cazorla. **El poder tributario em el estado contemporaneo**: un estudio. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1981.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

KRELL, Andréas J. **Direitos Sociais e controle Judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2002.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3.ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 94, 2003.

_____. Processo Tributário e Estado Democrático de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

SOARES DE MELO, José Eduardo. Imunidade das Entidades Beneficentes às Contribuições Sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 18, mar., 1997.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 4, abr/jun de 1978.

TALARICO, Marilene. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

TEIXEIRA, Geraldo Bemfica. Limites constitucionais às exigências de certidões negativas tributárias. In: PAULSEN, Leandro (Org.). **Direito Tributário: certidões negativas de débito** Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESNAFE, 1999.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.

_____. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense. 1986.

_____. **Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos**. Arquivos de Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ULCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. [s/l]: Edições Financeiras S.A., 1932.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

_____. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001.

VILLEGAS, Hector B. El pacto de San Jose de Costa Rica y los Derechos Humanos de los Contrybuintes. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 51, jan/mar de 1990.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, janeiro de 2000.

