

**CENTRO UNIVERSITÁRIO FIEO - UNIFIEO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**  
**MESTRADO EM DIREITO**

**WALTER CARVALHO DE BRITTO**

**DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS DO**  
**CONTRIBUINTE E A APLICAÇÃO PELO**  
**SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**Osasco**  
**2012**

**WALTER CARVALHO DE BRITTO**

**DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS DO  
CONTRIBUINTE E A APLICAÇÃO PELO  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Centro Universitário FIEO – UNIFIEO, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Positivação e Concretização Jurídica dos Direitos Humanos, dentro do projeto Afirmção Histórica, Problematização e Atualidade dos Direitos.

Linha de pesquisa: Direitos Fundamentais e sua Dimensão Material.

Orientação: Professor Doutor Luís Rodolfo Ararigboia de Souza Dantas.

**Osasco  
2012**

Britto, Walter Carvalho  
Direitos e deveres fundamentais do contribuinte e a aplicação pelo Supremo Tribunal Federal. Walter Carvalho de Britto. Orientação: Luís Rodolfo Ararigboia de Souza Dantas. – Osasco, UNIFIEO, 2012.

148 f.

Dissertação (Mestrado). Direito. – Centro Universitário FIEO.

1. Direitos Fundamentais. 2. Direitos e Deveres Fundamentais dos Contribuintes. 3. Aplicação dos Direitos Fundamentais

Autorizo a reprodução parcial ou total do meu trabalho acadêmico para fins de divulgação científica.

Osasco, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2012.

---

Walter Carvalho de Britto

**WALTER CARVALHO DE BRITTO**

**DEVERES E DIREITOS FUNDAMENTAIS DO  
CONTRIBUINTE E A APLICAÇÃO PELO  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Centro Universitário FIEO – UNIFIEO, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, tendo como área de concentração “Positivção e Concentração Jurídica dos Direitos Humanos” inserido na linha de pesquisa “Direitos Fundamentais e sua Dimensão Material”, sob a orientação do Prof. Dr. Luís Rodolfo Ararigboia de Souza Dantas.

Nota: \_\_\_\_\_

Osasco, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2012.

---

Prof. Dr. Luís Rodolfo Ararigboia de Souza Dantas  
Orientador

---

Prof. Dr. Ricardo dos Santos Castilho

---

Prof. Dr. João Bosco Coelho Pasin

## AGRADECIMENTOS

Sou grato a Deus, o grande arquiteto do universo. Especialmente, em memória do meu pai, Valdomiro Alves de Britto. Por ter sido seminarista, mostrou-me os ensinamentos religiosos responsáveis pelo meu caráter. À minha querida mãe, Dazia Carvalho da Silva, professora do antigo Mobral, em Minas Gerais. Aos meus queridos e amados avós, Afonso Carvalho Mulato e Santa Ferreira Porto, em memória.

Também sou grato aos meus queridos professores da Unifieo, Márcia Alvim, Maria Cristina, Zainagui, Margareth, Sérgio Shimura, Frontini, Castilho, Bittar, Antônio Cláudio, Anna Cândida, que me mostraram o caminho da pesquisa científica e do conhecimento, em especial ao meu orientador, Luís Rodolfo, cuja lógica e filosofia são características marcantes de seu pensamento. À secretaria desta instituição, representada por Nadja e Edlaine, que merecem o meu respeito pela dedicação com os alunos do Mestrado.

À Edileusa, mãe dos meus filhos, Victor, Ellen Chris, Camilla e Renato, luzes e inspiração.

À Dra. Sílvia Regina da Silva, amiga e parceira na pesquisa do Direito Positivo.

Especialmente à Úrsula Spisso.

## RESUMO

Os direitos fundamentais podem ser vistos como um novo paradigma de interpretação do ordenamento jurídico de qualquer país cujo governo esteja pautado nas diretrizes da Constituição, vez que, ao positivizar os Direitos mínimos do cidadão, quais sejam, de primeira geração (liberdade), de segunda geração (igualdade) e de terceira geração (solidariedade e humanidade), todo o sistema jurídico deve buscar a concretização desses Direitos, sendo seus titulares tanto o cidadão quanto o Estado, este no sentido de preservação, aplicação e promoção dos direitos fundamentais. Diante disso, o que o presente estudo aborda é se os contribuintes brasileiros, ou seja, os sujeitos passivos de relações jurídico-tributárias, possuem Direitos e deveres fundamentais e como estes vêm sendo aplicados pelo Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição Federal de 1988.

**Palavras-chave:** Direitos Fundamentais. Direitos e Deveres Fundamentais dos Contribuintes. Aplicação dos Direitos Fundamentais.

## **ABSTRACT**

Fundamental rights can be seen as a new paradigm for interpreting the law of any country whose government is based on the guidelines of the Constitution, since, by setting out the minimum rights of the citizen, namely, first-generation (freedom), second generation (equality) and third generation (solidarity and humanity), the entire legal system should seek the embodiment of these rights, and their holders, both the citizens and the state, in the sense of preserving, applying and promoting fundamental rights. Therefore, what this study will address is whether Brazilian taxpayers, or taxpayers-tax legal relations, have the fundamental rights and how these rights have been applied by the Supreme Court, as the guardian of the Federal Constitution of 1988.

**Keywords:** Fundamental Rights. Fundamental Rights and Duties of Contributors. Fundamental Rights Enforcement.

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>10</b> |
| <b>1 PREMISSAS FUNDAMENTAIS .....</b>   | <b>12</b> |
| 1.1 DEFINIÇÃO DE DIREITOS HUMANOS E DE DIREITOS FUNDAMENTAIS .....  | 12        |
| 1.2 AS GERAÇÕES DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....   | 15        |
| 1.3 CRÍTICA À TEORIA DAS GERAÇÕES DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....   | 21        |
| 1.4 DESTINATÁRIOS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....   | 22        |
| 1.5 CARACTERÍSTICAS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....   | 25        |
| 1.6 INTERPRETAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....   | 27        |
| 1.7 EFICÁCIA HORIZONTAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....   | 36        |
| 1.8 COLISÃO ENTRE DIREITOS FUNDAMENTAIS .....   | 39        |
| 1.9 DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA .....  | 40        |
| 1.10 TRIBUTO COMO DIGNIDADE HUMANA .....  | 42        |
| 1.11 DEFINIÇÃO DE CONTRIBUINTE.....   | 43        |
| 1.12 DIGNIDADE DO CONTRIBUINTE .....  | 44        |
| <b>2 DEVERES FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE .....</b>   | <b>47</b> |
| 2.1 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO .....  | 48        |
| 2.2 OUTROS DEVERES FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE DECORRENTES DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS ..... | 51        |
| 2.3 DEVERES FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....                              | 52        |
| 2.4 DEVERES FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE NA LEI FEDERAL Nº 9.784/99 .....                                 | 53        |
| 2.5 DEVERES FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE NA LEI COMPLEMENTAR PAULISTA Nº 939/2003 .....                   | 56        |
| <b>3 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS CONEXOS DO CONTRIBUINTE .....</b>   | <b>59</b> |
| 3.1 DIREITO À PROPRIEDADE.....  | 59        |
| 3.2 DIREITO À LIBERDADE.....  | 62        |
| 3.3 DIREITO À SEGURANÇA JURÍDICA.....   | 64        |
| 3.4 RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.....  | 68        |
| 3.5 LIVRE INICIATIVA .....  | 73        |
| 3.6 LIVRE CONCORRÊNCIA.....   | 74        |
| <b>4 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE PROPRIAMENTE DITOS.....</b>                                    | <b>76</b> |
| 4.1 UNIFORMIDADE DOS TRIBUTOS FEDERAIS.....   | 76        |
| 4.2 NÃO TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS EM FUNÇÃO DA SUA PROCEDÊNCIA OU DESTINO .....                       | 81        |
| 4.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MÍNIMO EXISTENCIAL .....  | 85        |



|      |   |            |
|------|---|------------|
| 4.4  | PESSOALIDADE .....  | 91         |
| 4.5  | LEGALIDADE TRIBUTÁRIA .....   | 93         |
| 4.6  | ISONOMIA TRIBUTÁRIA .....   | 97         |
| 4.7  | IRRETROATIVIDADE .....  | 101        |
| 4.8  | ANTERIORIDADE NO MESMO EXERCÍCIO.....   | 105        |
| 4.9  | ANTERIORIDADE – NOVENTENA.....  | 109        |
| 4.10 | NÃO-CONFISCO .....  | 112        |
| 4.11 | IMUNIDADE RECÍPROCA.....  | 116        |
| 4.12 | IMUNIDADE DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....   | 121        |
| 4.13 | IMUNIDADE DE PARTIDOS POLÍTICOS E SUAS FUNDAÇÕES,<br>SINDICATOS, ESCOLAS E ASSISTÊNCIA SOCIAL ..... | 125        |
| 4.14 | IMUNIDADE DE LIVROS, PERIÓDICOS E PAPEL.....  | 133        |
| 4.15 | TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA.....   | 138        |
| 4.16 | TRATAMENTO ADEQUADO ÀS COOPERATIVAS .....   | 140        |
| 4.17 | TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE<br>PEQUENO PORTE.....                        | 141        |
|      | <b>CONCLUSÃO.....</b>   | <b>143</b> |
|      | <b>REFERÊNCIAS .....</b>  | <b>145</b> |

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem como objetivo tratar dos direitos e deveres fundamentais dos contribuintes, assim considerados como cidadãos, pessoas físicas e jurídicas, de direito privado e público, nacionais e estrangeiras, que transferem parte do seu patrimônio aos cofres públicos. Verificaremos também, ao longo da pesquisa, nos capítulos, como o Supremo Tribunal Federal (STF) vem aplicando (concretizando) tais direitos e deveres.

Como todo estudo científico exige, a plataforma teórica em que se pautará a pesquisa será com base – empírica – na doutrina, nas normas infraconstitucionais, bem como na Constituição Federal de 1988 (CF/1988), esta como fundamento legal mais importante da dissertação, que é a compilação dos deveres e direitos fundamentais dos contribuintes, aqui entendidos, por força teórica, como gênero, vez que o parágrafo único do art. 121, do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, classifica o sujeito passivo da obrigação tributária em contribuinte e responsável. Para fins didáticos, adotaremos o vocábulo contribuinte como gênero, e, como suas espécies, o contribuinte e o responsável.

Esse estudo tem como justificativa a escassa literatura específica sobre os direitos fundamentais dos contribuintes, que se atém apenas a elencar as limitações impostas à competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Com efeito, entre os objetivos que se pretendem alcançar, sem pretensão de esgotar o tema, é demonstrar, de forma mais denotativa, que a locução “limitações constitucionais ao poder de tributar” é sinônima à locução “direitos fundamentais de primeira geração”, por tratarem das liberdades públicas.

---

<sup>1</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Por essa razão, a problematização será discutida em cinco capítulos, entorno da hipótese de que tais limitações são, na verdade, direitos e deveres fundamentais, os quais todos os contribuintes têm reconhecidos e garantidos pela CF/1988.

Nesse capítulo introdutório, apresenta-se e contextualiza-se o tema proposto para estudo. No segundo capítulo, trata-se das premissas fundamentais para compreensão do tema, da problematização e, conseqüentemente, da conclusão. Já no terceiro capítulo, entra-se na eleição dos deveres fundamentais – o dever fundamental de pagar tributos e, corolário disso, os demais deveres fundamentais relativos ao cumprimento de obrigações administrativas e à tolerância à fiscalização. No quarto capítulo, o mais enfático, trata-se dos direitos fundamentais conexos, ou seja, aqueles influenciam diretamente os demais direitos fundamentais do contribuinte. Por fim, no quinto capítulo, abordam-se os Direitos Fundamentais do contribuinte, previstos no capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Ao longo de todos os capítulos, quando assim permitir, analisaremos o posicionamento do STF quanto à aplicação dos direitos e deveres fundamentais dos contribuintes.

Encerra-se o estudo com as conclusões e a lista das referências de obras e autores utilizados na fundamentação teórica.

Acredita-se que esses tópicos são suficientes, sem pretender esgotar o assunto, para demonstrar de forma categórica que as limitações ao poder de tributar são direitos fundamentais, cujos destinatários são os contribuintes, ou seja, todo aquele que estiver na contingência de levar parcela de seu patrimônio aos cofres públicos em virtude de hipóteses tributárias previstas na CF/1988.

## 1 PREMISSAS FUNDAMENTAIS

Este capítulo trata das definições de pontos essenciais para a compreensão do fenômeno jurídico dos direitos e dos deveres fundamentais, que deverão contribuir para a correta construção semântica desses fenômenos positivados nas Constituições nacionais, que, por sua vez, servirão de suporte para a defesa segundo a qual as limitações ao poder de tributar são direitos e deveres fundamentais do contribuinte. Além disso, também trata das gerações dos direitos fundamentais – a evolução histórica –, das principais características para identificação desses direitos e deveres, inclusive da hermenêutica utilizada para sua interpretação.

### 1.1 Definição de Direitos Humanos e de Direitos Fundamentais

A doutrina tem adotado duas definições para a classificação dos fenômenos jurídicos relacionados à proteção dos cidadãos, quais sejam, direitos humanos e direitos fundamentais, argumentando no sentido de que os direitos humanos decorrem da positivação externa<sup>2</sup> (tratados internacionais) e os direitos fundamentais da positivação interna (Constituições dos nacionais) desses mesmos direitos.

Há quem ainda adote os dois vocábulos na forma de uma única locução – direitos humanos fundamentais –, mesmo título do livro de Manoel Gonçalves Ferreira Filho,<sup>3</sup> sem, num primeiro momento, nenhuma dicotomia, porém, na exposição adotando o vocábulo fundamental. Nesse mesmo sentido, Alexandre de Moraes<sup>4</sup> caminha em obra de igual nome.

---

<sup>2</sup> Positivação externa porque são assinados por Estados soberanos, que estão sujeitos a sanções penais por Tribunais internacionais.

<sup>3</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

<sup>4</sup> MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Carlos Henrique Bezerra Leite<sup>5</sup> distingue as expressões direitos humanos e direitos fundamentais da seguinte forma:

É possível distinguir, para fins didáticos, Direitos humanos de direitos fundamentais. Os Direitos humanos, por serem universais, estão reconhecidos tanto na Declaração Universal de 1948 quanto nos costumes, princípios jurídicos e tratados internacionais. Já os direitos fundamentais estão positivados nos ordenamentos internos de cada Estado, especialmente nas suas Constituições. Vale dizer, nem todo Direito fundamental pode ser considerado um Direito humano, assim como nem todo Direito humano pode ser considerado um Direito fundamental. Exemplifique-se com o Direito à vida que, nos termos do art. 5º, *caput*, da Constituição brasileira de 1988, é um Direito fundamental no Brasil, mas é sabido que em alguns ordenamentos jurídicos existe a pena de morte, o que demonstra que em alguns países o Direito à vida não é fundamental, embora seja reconhecido como um Direito humano no plano internacional.

Do ponto de vista semântico, a adjetivação desses Direitos, ora humanos, ora fundamentais, não traduz bem aquilo que a doutrina deseja explicar como diferenças técnicas, já que, em que pese a distinção vulgar entre os termos, na prática jurídica, dentro do contexto da proteção do ser humano, ambos os termos – humanos e fundamentais – denotam a mesma intenção, qual seja: proteger o súdito do poder absoluto do rei – proteção dos administrados pelos governantes ou, se preferirmos uma linguagem mais atualizada, entre administrado (cidadão) e administrador (governo).

Não há nenhum exagero em afirmar que tais expressões são sinônimas no sentido vulgar, ainda mais se partirmos do pressuposto de que ambas têm o condão de limitar o poder dos governantes.

Contudo, os vocábulos “humanos” e “fundamentais”, como visto na exposição de Carlos Henrique Bezerra Leite acima, do ponto de vista jurídico (força vinculante), são completamente distintos, já que os direitos fundamentais são Direitos positivados nas Constituições nacionais, logo, dotados de força vinculante. Os Direitos humanos não gozam do mesmo prestígio interno, uma vez que confrontaria literalmente os princípios da soberania e da democracia. Soberania porque os Estados possuem autonomia jurídica, logo, não poderiam estar sujeitos a normas de Direito internacional

---

<sup>5</sup> LEITE, Carlos Henrique Bezerra. Rio de Janeiro: Lumen, 2010, p. 34.

sem que o próprio povo não as reconheça na ordem jurídica interna. Tanto é verdade que a solução encontrada para a órbita internacional foi a criação de um Tribunal Internacional, cujas determinações serão acatadas somente pelos Estados signatários dos tratados internacionais. Se tal raciocínio não fosse correto, seria possível alegar que um Estado pode julgar outro Estado, bem como exigir o cumprimento das suas decisões pelas instituições deste.

É bom deixar registrado que tanto os Direitos humanos, no sentido da órbita internacional, quanto os direitos fundamentais, na órbita nacional, formam a sustentação da dignidade da pessoa<sup>6</sup>.

Segundo George Marmelstein,<sup>7</sup> o uso indiscriminado dos direitos fundamentais pode levar ao equívoco de acreditar que todo Direito seja fundamental, sendo utilizados como expressões sinônimas: homem, humanos, pessoa humana, humanos fundamentais, liberdades públicas como exemplos. Importante frisar que, para este autor, os Direitos do homem formam a base dos direitos fundamentais e dos Direitos humanos, sendo, portanto, o fundamento ético-político<sup>8</sup> essencial para sua produção normativa, interna (nacional) e externa (internacional).

Com base nisso, os direitos fundamentais podem ser analisados por dois ângulos: material<sup>9</sup> e formal.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> A dignidade da pessoa humana está positivada na Constituição Federal de 1988 como um princípio fundamental, no art. 1º, inciso III.

<sup>7</sup> MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 3ª ed. São Paulo: Atlas. 2011, p. 17.

<sup>8</sup> *Idem*, p. 26: Para Marmelstein, “(...) os Direitos do homem seriam valores éticos-políticos ainda não positivados. Eles estariam em um estágio pré-positivo, correspondendo ‘a instâncias ou valores éticos anteriores ao Direito positivo’. Aliás, pode-se dizer que eles estão até mesmo acima do Direito positivo, conforme ficou decidido no Tribunal de Nuremberg”.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 18. Marmelstein esclarece que “(...) os Direitos fundamentais possuem um inegável conteúdo ético (aspecto material). Eles são os valores básicos para uma vida digna em sociedade. Nesse contexto, eles estão intimamente ligados à ideia de dignidade da pessoa humana e de limitação do poder. Afinal, em um ambiente de opressão não há espaço para vida digna.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 19. E continua, afirmando que “além do conteúdo ético (aspecto material), os Direitos fundamentais possuem um conteúdo normativo (aspecto formal). Do ponto de vista jurídico, não é qualquer valor que pode ser enquadrado nessa categoria. Juridicamente, somente são Direitos fundamentais aqueles valores que o povo (leia-se: o poder constituinte) formalmente reconheceu como merecedores de uma proteção normativa especial, ainda que implicitamente”.

Sob a ótica material, o que se analisa é o aspecto ético e valorativo, pois se referem à dignidade da pessoa humana.

Com relação à ótica formal, os direitos fundamentais são eleitos ou reconhecidos pelo povo ou seus representantes com força normativa, geralmente, nas Constituições nacionais.

A distinção técnica entre material e formal é clara, pois esta (órbita formal) concede força normativa ao direito fundamental, que é materializado por meio da positivação desse direito nas Constituições nacionais.

Para fins didáticos, adotaremos a expressão “direitos humanos” para denotar a classe de Direitos decorrentes de pactos celebrados entre os Estados e “direitos fundamentais” para denotar a classe de Direitos positivados nas Constituições, no caso deste estudo, a Constituição Federal de 1988.

## **1.2 As Gerações dos Direitos Fundamentais**

Historicamente, os direitos fundamentais são conquistas de cada povo, inseridos nas Constituições como direitos mínimos, que não poderão ser revogados nem desrespeitados pelos governantes.

A doutrina dos direitos fundamentais tenta buscar o fundamento primeiro desses direitos, vez que, como veremos ao longo da dissertação, os direitos fundamentais são fruto da evolução cultural do povo.

Dessa forma, encontramos os primeiros passos dos direitos fundamentais até mesmo no Código de Hamurabi, cerca de 1800 a.C., pois, mesmo adotando o princípio

do “olho por olho, dente por dente”, bem como a pena de morte para diversos crimes, visava proteger o oprimido<sup>11</sup>:

As justas leis que Hamurabi, o sábio rei, estabeleceu e (com as quais) deu base estável ao governo (...) Eu sou o governador guardião (...) Em meu seio trago o povo das terras de Sumer e Acad; (...) em minha sabedoria eu os refreio, para que o forte não oprima o fraco e para que seja feita justiça à viúva e ao órfão (...) Que cada homem oprimido compareça diante de mim, como rei que sou da justiça. Deixai-o ler a inscrição do meu monumento. Deixai-o atentar nas minhas ponderadas palavras. E possa o meu monumento iluminá-lo quanto à causa que traz, e possa ele compreender o seu caso. Possa ele folgar o coração (exclamando) “Hamurabi é na verdade como um pai para o seu povo; (...) estabeleceu a prosperidade para sempre e deu um governo puro à terra. Quando Anu e Enlil (os deuses de Uruk e Nippur) deram-me a governar as terras de Sumer e Acad, e confiaram a mim este cetro, eu abri o canal. Hammurabi-nukhush-nish (Hamurabi-a-abundância-do-povo) que traz água copiosa para as terras de Sumer e Acad. Suas margens de ambos os lados eu as transformei em campos de cultura; amontoei montes de grãos, provi todas as terras de água que não falha (...) O povo disperso se reuniu; dei-lhe pastagens em abundância e o estabeleci em pacíficas moradias.

A Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra, também pode ser considerada como uns dos primeiros documentos históricos e normativos, marcando o início dos direitos fundamentais positivados por Constituições nacionais, agora, não mais como força do soberano, mas com uma pequena participação do povo, mesmo que seja a parcela mais nobre.<sup>12</sup>

Por isso, é verdade que tal texto reproduziu limitação ao poder absoluto do rei, como: cobrança de tributo por meio de consentimento,<sup>13</sup> propriedade,<sup>14</sup> prisão irregular, expropriação de bens, expulso da sua terra, devido processo legal.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> HAMURABI, Código. Disponível em <[www.culturabrasil.pro.br/hamurabi](http://www.culturabrasil.pro.br/hamurabi)>. Acesso em 02 nov. 2012.

<sup>12</sup> MARMELSTEIN, *op. cit.*, p. 32.

<sup>13</sup> Carta Magna, Art. 12. “Nenhuma taxa de isenção do militar (*scutagium*) nem contribuição alguma será criada em nosso reino, salvo mediante o consentimento do conselho 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.

<sup>14</sup> Carta Magna, Art. 30. Nenhum dos nossos xerifes ou bailios, ou qualquer outra pessoa, poderá servir-se dos cavalos e carroças de propriedade de um homem livre, sem o seu consentimento.”

<sup>15</sup> Carta Magna, Art. 39. “Nenhum homem livre será detido ou preso, nem privado de seus bens (*disseisiatum*), banido (*utlagetur*) ou exilado ou, de algum modo, prejudicado (*destruatur*), nem agiremos ou mandaremos agir contra ele, senão mediante um juízo legal de seus pares ou segundo a lei da terra (*nisi per legale iudicium parium suorum vel per legem terre*).”



No entanto, a crítica que se faz a essa primeira Constituição de direitos fundamentais é que não alcançou a todos indistintamente, mas protegia alguns mais poderosos: os barões.

Os documentos mais importantes para a construção dos direitos fundamentais foram: a Petição de Direitos da Inglaterra de 1628,<sup>16</sup> que reforçava os direitos fundamentais da Carta Magna de 1215;<sup>17</sup> a Lei de Habeas Corpus, da Inglaterra de 1679;<sup>18</sup> a Declaração de Direitos (Bill of Rights) da Inglaterra de 1689;<sup>19</sup> a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América de 1776;<sup>20</sup> a Declaração de Direitos da Revolução Francesa de 1789;<sup>21</sup> a Constituição Francesa de 1848.<sup>22</sup>

A importância desses documentos históricos está no sentido de formarem o conjunto dos direitos de primeira geração no que tange às liberdades individuais e políticas.

---

<sup>16</sup> CASTILHO, Ricardo. **Direitos Humanos**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 54-5: “A História considera que o documento responsável pelo início do constitucionalismo moderno foi a chamada de Petição de Direitos de 1628”.

<sup>17</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **Afirmção Histórica dos Direitos Fundamentais**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 92. Comparato esclarece que: “Graças a essa primeira limitação institucional dos poderes do rei, pode-se dizer que a democracia moderna desponta em embrião nesse documento do século XIII”.

<sup>18</sup> CASTILHO, *op. cit.*, p. 58: Castilho afirma que: “Esse instrumento resgatava uma prerrogativa de proteção aos Direitos humanos – que aliás já existia na Carta Magna de 1215”.

<sup>19</sup> COMPARATO, *op. cit.*, p. 105-6. “O documento proposto à aceitação do Príncipe de Orange, como condição de seu acesso ao trono da Inglaterra, representou a institucionalização da permanente separação dos poderes no Estado, à qual se referiu elogiosamente Montesquieu meio século depois. Embora não sendo uma declaração de Direitos humanos, nos moldes das que viriam a ser aprovadas cem anos depois nos Estados Unidos e na França, o Bill of Rights criava, com a divisão de poderes, aquilo que a doutrina constitucionalista alemã do século XX viria denominar, sugestivamente, uma garantia institucional, isto é, uma forma de organização do estado cuja função, em última análise, é proteger os Direitos fundamentais da pessoa humana”.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 62. “O art. I da Declaração que ‘o bom povo da Virgínia’ tornou pública, em 16 de junho de 1776, constitui o registro de nascimento dos Direitos humanos na História”.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 62. “Treze anos depois, no ato de abertura da Revolução Francesa, a mesma ideia de liberdade e igualdade dos seres humanos é reafirmada e reforçada: ‘Os homens nascem e permanecem livres e iguais em Direitos’ (Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, art. 1º)”.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 66. Comparato, no mesmo sentido, afirma que: “A Constituição francesa de 1848, retomando o espírito de certas normas das Constituições de 1791 e 1793, reconheceu algumas exigências econômicas e sociais. Mas a plena afirmação desses novos Direitos humanos só veio a ocorrer no século XX, com a Constituição mexicana de 1917 e a Constituição e de Weimar de 1919”.

Entretanto, mesmo com essas liberdades, a exploração do ser humano alcançou níveis inimagináveis, motivada pela Revolução Industrial do século XIX.

Nessa fase, os Direitos dos trabalhadores eram praticamente inexistentes, pois não havia limitação da jornada de trabalho, descanso semanal, férias, salário mínimo, além de permitir a exploração de crianças e mulheres.

As primeiras manifestações de proteção dos Direitos sociais, que formariam o conjunto dos direitos fundamentais de segunda geração, foram feitas por meio da Constituição socialista alemã, de 1919,<sup>23</sup> conhecida como Constituição de Weimar; e a Mexicana, de 1917.<sup>24</sup>

No século XX, os direitos fundamentais foram novamente afrontados com a Segunda Guerra Mundial, quando se viu tamanha brutalidade praticada contra outras etnias pela Alemanha nazista de Hitler. Neste conflito, foi testemunhada a execução de mais de 6 milhões de judeus,<sup>25</sup> além de outros povos nômades, como, por exemplo, os ciganos. Esse período foi o motivador do que se denomina os direitos fundamentais de terceira geração.

Como visto, a evolução histórica dos direitos fundamentais pode ser demonstrada com base nessas fases políticas, que também foi proposta por Karel Vasak na sua Teoria das Gerações dos Direitos, ao comparar essas fases políticas com o lema da Revolução Francesa: “liberdade, igualdade, fraternidade”.

Tal teoria parece ser a mais acertada, já que retrata fielmente a concretização dos direitos fundamentais: as liberdades civis e políticas – liberdade (primeira geração), os

---

<sup>23</sup> Ibidem, p. 205. “A estrutura da Constituição de Weimar é claramente dualista: a primeira parte tem por objetivo a organização do Estado, enquanto a segunda parte apresenta a declaração dos Direitos e deveres fundamentais, acrescentando às clássicas liberdades individuais os novos Direitos de conteúdo social”.

<sup>24</sup> Ibidem, p. 190. “A Carta Política mexicana de 1917 foi a primeira a atribuir aos Direitos trabalhistas a qualidade de Direitos fundamentais, justamente com as liberdades individuais e os Direitos políticos (arts. 5º a 123)”.

<sup>25</sup> Utiliza-se a expressão judeu, da religião judaica, para tratar do povo hebreu, que também é reconhecido como israelita.

Direitos sociais – igualdade (segunda geração) e os Direitos de solidariedade humanidade – fraternidade (terceira geração).

Sobre essas gerações ainda, importante trazer à baila os ensinamentos do professor Paulo Bonavides.

Bonavides, sobre os direitos de primeira geração, explica que:

Os Direitos da primeira geração são os Direitos da liberdade, os primeiros a constarem do instrumento normativo constitucional, a saber, os Direitos civis e políticos, que em grande parte correspondem, por um prisma histórico, àquela fase inaugural do constitucionalismo do Ocidente.<sup>26</sup>

E continua:

[...] os Direitos da primeira geração – Direitos civis e políticos – já se consolidaram em sua projeção de universalidade formal, não havendo Constituição digna desse nome que os não reconheça em toda a extensão.<sup>27</sup>

Por fim, o professor conclui que esses direitos fundamentais, de primeira geração, possuem *status* negativo nos termos da classificação adotada por Jelinek<sup>28</sup>.

Com relação à segunda geração, na esteira ainda do professor Bonavides, esclarece que são:

[...] sociais, culturais e econômicos [sic] bem como os Direitos coletivos ou de coletividade, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado social, depois que germinaram por obra da ideologia e da reflexão antiliberal do século XX. Nasceram abraçados ao princípio da igualdade, do qual não se podem separar, pois fazê-lo equivaleria a desmembrá-los da razão de ser que os ampara e estimula.<sup>29</sup>

Esses Direitos, seguindo as categorias do professor, são de *status* positivo ou de igualdade.

---

<sup>26</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26ª ed. São Paulo, Malheiros: 2011, p. 563.

<sup>27</sup> Idem.

<sup>28</sup> BONAVIDES, *op. cit.*, p. 564.

<sup>29</sup> Idem.

Por fim, os direitos de terceira geração, Bonavides<sup>30</sup> diz ser aqueles não relacionados aos direitos dos indivíduos ou de algum grupo determinado, mas do próprio ser humano.

Para o professor, os Direitos de terceira geração emergiram “da reflexão sobre temas referentes ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade”.<sup>31</sup>

Apesar de Bonavides acreditar na existência de uma quarta e quinta geração, além das três mencionadas, a doutrina majoritária entende que as três são suficientes para tratar dos direitos fundamentais, não necessitando de alargamento ou criação de novas categorias.

A justificativa de uma quarta geração de direitos, segundo Bonavides, se dá pelo fato de haver utopia nas Constituições, por isso, são direitos de quarta geração a democracia, a informação e o pluralismo. Já os direitos de uma quinta geração têm como fundamento a paz.

Em que pese a força argumentativa de Bonavides para a concretização das novas gerações, esses direitos estão contemplados na primeira, segunda e terceira geração, por isso, este estudo se filia à corrente das três gerações e tão somente, pois que suficientes para tratar dos direitos mínimos de um povo independentemente da sua época e conflitos inerentes.

---

<sup>30</sup> Idem, p. 569. “Com efeito, um novo polo jurídico de alforria do homem se acrescenta historicamente aos da liberdade e da igualdade. Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os Direitos de terceira geração tendem a cristalizar-se no fim do século XX enquanto Direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Têm primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos existencialidade concreta.”

<sup>31</sup> Idem.

### 1.3 Crítica à Teoria das Gerações dos Direitos Fundamentais

Outra crítica que se levanta às gerações dos direitos fundamentais ocorre quanto ao próprio termo “geração”, o que denotaria a superação de uma geração por outra. Ou seja, em substituição à geração anterior, a nova geração consolida novos direitos fundamentais.

É com razão que tal crítica se faça, mesmo porque o Estado moderno, chamado democrático de Direito, tem como fundamento os Direitos de primeira geração, logo, não há razão para que se diga que foi substituída pela segunda ou pela terceira, pois estas não trataram sobre o Direito de primeira geração (liberdades individuais).

Esse raciocínio é acompanhado por Marmelstein<sup>32</sup>:

A expressão geração de Direitos tem sofrido várias críticas da doutrina nacional e estrangeira, pois o uso do termo geração pode dar a falsa impressão da substituição gradativa de uma geração por outra, o que é um erro, já que, por exemplo, os Direitos de liberdades não desaparecem ou não deveriam desaparecer quanto surgem os Direitos sociais e assim por diante.

Por causa dessas críticas é que se prefere o vocábulo “dimensão” em substituição à “geração”.

Marmelstein<sup>33</sup> sugere ainda que também não é correto criar primeira, segunda e terceira dimensão, mas múltiplas dimensões: individual-liberal, social, solidária, democrática etc.

De qualquer forma, a doutrina, na sua maioria, ainda guarda uma estreita relação com o termo “geração”, mas lhe emprestando sentido de adição e não de supressão de direitos conquistados.

---

<sup>32</sup> MARMELSTEIN, *op. cit.*, p. 59.

<sup>33</sup> *Idem, op. cit.*, p. 60.

#### 1.4 Destinatários dos Direitos Fundamentais

A titularidade dos direitos fundamentais parece, num primeiro momento, que a resposta seja bem simples, pois só pode ser o ser humano o destinatário de tais Direitos. De fato, ao considerar que a Constituição de 1988<sup>34</sup> dá proteção somente aos brasileiros natos e estrangeiros residentes, como ficam as demais pessoas, por exemplo, estrangeiros não residentes e pessoas jurídicas de direito privado e de Direito público?

Com relação aos estrangeiros não residentes no Brasil, a interpretação literal do texto Constitucional, apesar de ter conteúdo categórico, não sobrevive a uma análise textual mais acurada ou por meio de métodos de interpretação dos Direitos humanos. Ademais, tal restrição nem se coaduna com o princípio fundamental mais importante em que a República Federativa do Brasil está sustentada, qual seja, a dignidade da pessoa humana.<sup>35</sup>

O que queremos afirmar é que, adotando a interpretação sistemática para que se chegue ao princípio da dignidade da pessoa humana, consegue-se construir o verdadeiro sentido da norma de eleição dos destinatários dos direitos fundamentais, alcançando tranquilamente, inclusive, os estrangeiros não residentes no critério pessoal<sup>36</sup> da norma de proteção dos Direitos humanos.

É óbvio que não se defende que todos os estrangeiros podem usufruir de todos os direitos fundamentais ou que sejam enquadrados como cidadãos, no sentido de gozar de Direitos políticos e do sufrágio. Mas, com certa ponderação, ou seja, dependendo do caso concreto, eles também são destinatários dos direitos fundamentais. Tal raciocínio é coerente com a interpretação dos Direitos humanos, vez que, ao admitir que os

---

<sup>34</sup> Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do Direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

<sup>35</sup> Art. 1º – A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana.

<sup>36</sup> A doutrina do Direito tributário tem pregado a defesa de uma estrutura da norma tributária em critérios: material (hipótese de incidência), espacial (local de incidência), temporal (momento de incidência), pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

estrangeiros não residentes não devam ser incluídos no rol de destinatários de certos direitos fundamentais, pode-se, em tese, negar-lhes o Direito de ação contra terceiros, brasileiros e estrangeiros residentes, que lhes tenham lesado os seus Direitos, como, por exemplo, em caso de furto e lesão corporal em território brasileiro.

Acreditamos que não seja o sentido mais apropriado aos direitos fundamentais, que dão sustentação à dignidade humana, independentemente da sua origem.

Esse também o entendimento de Marmelstein<sup>37</sup>:

A Constituição, em nenhum momento, diz expressamente que os estrangeiros não residentes no país não podem exercer os direitos fundamentais. Apenas silencia a respeito. Assim, levando em conta o espírito humanitário que inspira todo o ordenamento constitucional, conclui-se que qualquer pessoa pode ser titular de direitos fundamentais. O importante é que a pessoa esteja, de algum modo, sob a jurisdição brasileira.

No que tange à destinação dos direitos fundamentais à pessoa jurídica de direito privado, adotando o raciocínio acima, podemos afirmar que também é portadora de certos Direitos fundamentais.

Nesse sentido, Marmelstein<sup>38</sup> pontifica que, “já que as pessoas jurídicas foram mencionadas, deve-se reconhecer que elas também podem ser titulares de direitos fundamentais, naquilo em que for compatível com a sua natureza”.

Para compreensão dessa possibilidade de aplicação dos direitos fundamentais, basta lembrar que esses direitos visam à limitação do poder estatal, bem como a garantir a dignidade da pessoa humana. Assim, nesse sentido, podemos elencar alguns princípios que constam expressamente na Constituição e que podem e devem ser aplicados às pessoas jurídicas, tais como: legalidade, igualdade, propriedade, imunidade, capacidade contributiva, não confisco entre outros analisados com maior aprofundamento mais adiante.

---

<sup>37</sup> MARMELSTEIN, *op. cit.*, p. 249.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 252.

Por fim, pelo que foi argumentado acima, é inegável assumir que as pessoas jurídicas de Direito Público também são portadores de certos direitos fundamentais. Assim, questiona-se: as empresas de Direito Público poderiam invocar tais Direitos fundamentais em benefício próprio uma vez que elas seriam o sujeito ativo e o sujeito passivo ao mesmo tempo da relação jurídica?

A resposta não é complexa: num Estado Democrático de Direito, o próprio Estado também deve observar o ordenamento jurídico, que é posto pelo povo, por meio dos representantes legais, logo, não há dificuldade em admitir que as empresas de Direito Público também sejam destinatárias de certos direitos fundamentais, isto é, naquilo que for compatível.

Na Constituição Federal de 1988, a possibilidade de as empresas de Direito Público serem destinatárias de direitos fundamentais pode ser demonstrada por meio da legitimidade processual para ingressar com ações de declaração de inconstitucionalidade<sup>39</sup> e com ações declaratórias de constitucionalidade, ações de descumprimento de preceito fundamental.<sup>40</sup>

Logo, os titulares dos direitos fundamentais se dividem em gênero (pessoas) e espécie (física e jurídica de direito privado e público).

---

<sup>39</sup> CF/88, Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) V o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

<sup>40</sup> CF/88, Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) §1º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. (Transformado do parágrafo único em § 1º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93).



## 1.5 Características dos Direitos Fundamentais

As principais características dos direitos fundamentais, considerando-se o ordenamento jurídico pátrio, podem ser divididas em: supremacia constitucional, irrevogabilidade, subjetividade e valoração dos direitos fundamentais.

Pois bem. Considerando que a Constituição é o texto máximo normativo de uma nação, estando inclusos ali os direitos fundamentais, é possível afirmar que tais Direitos estão no ápice da pirâmide normativa, portanto, são Direitos supremos.

Dessa forma, as positivações infraconstitucionais incompatíveis com os mandamentos dos direitos fundamentais serão consideradas inconstitucionais.

Para Marmelstein<sup>41</sup>, a supremacia da Constituição gera três consequências:

- a) em primeiro lugar, gera a inconstitucionalidade das normas infraconstitucionais incompatíveis com os direitos fundamentais;
- b) do mesmo modo, provoca a não recepção das normas infraconstitucionais anteriores à promulgação da Constituição que não sejam compatíveis com o espírito dos direitos fundamentais;
- c) por fim, impõe a necessidade de reinterpretar as leis anteriores à Constituição, de modo a adequá-las aos novos parâmetros axiológicos estabelecidos pelo constituinte.

Com a supremacia dos direitos fundamentais positivados nas Constituições, outra questão pode ser invocada, qual seja: o controle difuso e concentrado das normas inconstitucionais. Isso quer dizer que os titulares dos direitos fundamentais podem exigir a aplicabilidade de seus Direitos ao caso concreto não só na Corte Constitucional, no caso brasileiro, o Supremo Tribunal Federal, mas também nas instâncias inferiores.

A irrevogabilidade é outro traço marcante dos direitos fundamentais, que no Brasil se denomina de cláusula pétrea.

---

<sup>41</sup> MARMELSTEIN, *op. cit.*, p. 272.

Este tipo de cláusula, que, na verdade, são normas de direitos fundamentais, não pode ser alterado nem mesmo por meio de emenda constitucional,<sup>42</sup> daí ser conhecida como pétrea, portanto, irrevogável.

Assim, os direitos fundamentais são irrevogáveis ao serem considerados como cláusulas pétreas, mas isso não quer dizer que não podem ser alterados para estender o campo de atuação. Isso decorre da relativização dos direitos fundamentais e do princípio democrático, já que o povo é que dá a última palavra, lembrando que não é possível a redução dos Direitos já positivados constitucionalmente.

Os direitos fundamentais como Direitos subjetivos podem soar estranho àqueles não militantes no Direito constitucional, por achar que os princípios são, segundo Alexy,<sup>43</sup> mandados de otimização, devendo ser aplicados no maior grau possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas.

No caso da CF/1988, no art. 5º, § 1º, isso não ocorre bem assim, já que os direitos fundamentais possuem eficácia ampla: “as normas definidoras dos Direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

Com efeito, pode-se afirmar que os princípios de direitos fundamentais são normas, apesar de princípios norteadores do sistema, cogentes, ou seja, passíveis de serem invocados como Direitos subjetivos, isto é, individuais.

Por outro lado, não se pode olvidar que a sua dimensão também é objetiva, pois deve orientar a interpretação das normas infraconstitucionais à luz dos direitos fundamentais.

---

<sup>42</sup> CF/88, Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...)IV - os Direitos e garantias individuais.

<sup>43</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 90.

Essa é a mudança de paradigma pós-Segunda Guerra Mundial, vez que o Direito positivo deve ser visto do ponto de vista valorativo, com base nos direitos fundamentais positivados nas Constituições.

Essa valoração não deve ser vista apenas verticalmente (supremacia da Constituição sobre as demais normas), mas também no sentido horizontal, ou seja, no direito privado, entre as pessoas na vida em comum.

Esse raciocínio está correto desde que, não admitindo a força vinculante horizontal no direito privado, seria possível a renunciabilidade de direitos fundamentais nas relações jurídicas privadas, como visto recentemente num programa de *reality show* da Rede Globo de Televisão. A pergunta é a seguinte: a dignidade da pessoa pode ser reduzida mediante acordo entre os particulares? A resposta só pode ser pela negativa. Tanto é verdade que o referido programa foi cancelado por meio de tutela estatal, mesmo com o consentimento das partes privadas.

## 1.6 Interpretação dos Direitos Fundamentais

Falar em norma de controle da sociedade remete à própria história do Direito, da sua formação aos dias atuais, vez que nem sempre foi possível chamar a norma de comportamento das pessoas em sociedade de norma de Direito.

Historicamente, podemos classificar as normas de condutas em quatro tipos, a saber: religiosa, de tratamento social, de ordem moral e de Direito. Paulo Nader elucida a questão<sup>44</sup>:

O Direito não é o único instrumento responsável pela harmonia da vida social. A Moral, Religião e Regras de Trato Social são outros processos normativos que condicionam a vivência do homem em sociedade. De todos, porém, o Direito é o que possui maior pretensão de efetividade, pois não se

---

<sup>44</sup> NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 29.

limita a descrever os modelos de conduta social, simplesmente sugerindo ou aconselhando.

A efetividade das normas de controle social está exatamente na força coativa, poder esse que falta nas normas de religião, de trato social e de moral. No Direito, esse atributo é inerente. Apenas para ilustrar a falta de efetividade das normas, exceto de Direito, pode-se dizer que a força coativa nas normas de religião se materializa apenas após a morte, vez que, em vida, nada se exige do pecador, a não ser o arrependimento. Já na norma de trato social, isso dependerá do nível cultural do indivíduo, por exemplo, a norma de etiqueta – em geral, são aqueles com maior poder aquisitivo que se preocupam com esse tipo de norma. Por fim, quanto à norma moral, mesmo considerando que se aplica a toda sociedade, a aceitação dependerá única e exclusivamente do indivíduo, tendo em vista a falta de coação social. Além disso, a coação atua somente no campo sentimental da pessoa, noutras palavras, sem nenhuma exigência física quanto ao cumprimento compulsório.

Como dito, é nas normas de Direito que está o maior atributo – a coação – e, por isso, talvez, a única forma de controle efetivo em andamento.

Entretanto, o Direito nada mais é do que um sistema de textos normativos válidos, portanto, vigentes no tempo e no espaço de um determinado Estado. Por ser um sistema, esses textos se encontram estruturados hierárquica e horizontalmente, por meio de: a) normas direcionadas ao comportamento das pessoas; e b) normas direcionadas à otimização. Nesse enredo, cabe ao jurista construir, ou seja, dar sentido, as normas a partir da interpretação dos textos jurídicos e escaloná-las de acordo com a hierarquia, classificando-as ainda em espécies, cujas modalidades se discutirão mais adiante.

Dentre as diversas modalidades, analisa-se uma de índole especial, a chamada norma fundamental. Porém, a doutrina se limita a dizer que ora são normas, ora são princípios, mas sem distinção de uma vertente e de outra, dificultando assim a aplicabilidade aos casos concretos. Adotando o método de Alexy, a colisão entre direitos fundamentais só é resolvida por meio de ponderação, demonstrando claramente que a norma de Direito fundamental é, na verdade, um princípio, já que, caso fosse regra, haveria somente critérios de solução de conflito aparente entre normas:

hierárquico, cronológico e especialidade. Porém, como se verá, a norma de Direito fundamental não é simples norma de conduta, podendo até ser assim, mas com peso valorativo muito maior, cuja solução só é possível por meio de ponderação de valores diante do caso específico.

Para chegar à conclusão de que se trata de uma norma especial, devemos antes investigar a sua estrutura e classificar em gênero e espécie.

Quanto ao gênero, não há dúvida de que se trata de uma norma. No que tange à espécie, vimos anteriormente que há quatro espécies de normas de controle social (religiosa, tratamento social, moral e de Direito). Como corte metodológico que se faz necessário para construção do objeto formal dessa dissertação, são as normas de Direito que devemos estudá-las, vez que a proposta deste trabalho é defesa da hipótese de que as limitações ao poder de tributar são direitos fundamentais dos contribuintes.

Com efeito, deve-se esclarecer o que é norma de Direito. Para responder a essa indagação se deve definir o que é Direito.

Paulo Nader, em obra magistral de introdução ao Direito, esclarece que o termo Direito pode significar: Ciência do Direito; Direito Natural e Direito Positivo; Direito Objetivo ou Subjetivo; Justiça.

Acreditamos que o Direito Positivo reflete melhor o que chamamos de normas de controle social com força coativa, pois, segundo Nader<sup>45</sup>:

Positivo é Direito institucionalizado pelo Estado. É a ordem jurídica obrigatória em determinado lugar e tempo. Não obstante imprópria, a expressão Direito Positivo foi cunhada para efeito de distinção com o Direito Natural. Logo, não houvesse este, não haveria razão para aquele adjetivo. Não é necessário, à sua caracterização, que seja escrito. As normas costumeiras, que se manifestam pela oralidade, constituem também o Direito Positivo. As diversas formas de expressão jurídica, admitidas pelo sistema adotado pelo Estado, configuram o Direito Positivo. Assim, pode-se afirmar que, na antiga Roma, a doutrina de alguns juristas, como Ulpiano,

---

<sup>45</sup> NADER, *op. cit.*, p. 77.

Papiniano, Modestino, Gaio e Paulo, constituía parte do Direito Positivo daquele povo, pois condicionava as decisões prolatadas pelos pretores.

Eleito o Direito Positivo como fundamento desse trabalho, agora cabe analisar o seu conjunto de textos jurídicos para identificar uma ou mais espécies de normas, estabelecendo ainda sua força normativa e preferência em caso de conflitos ou colisões.

A doutrina apresenta várias classificações de normas, sendo uma delas pertencente ao ilustre professor Paulo de Barros Carvalho<sup>46</sup>, podendo ser: de conduta, de estrutura e princípio, este dividido ainda em princípio-valor e princípio-objetivo.

Normas de conduta são as normas padrão de comportamento exigidas coativamente do próprio Estado e dos administrados.

Normas de estruturas servirão para organização dos Poderes classicamente como Legislativo, Executivo e Judiciário.

Com relação ao princípio, bem como as suas variações entre normas princípio-valor e princípio-objetivo, vale trazer à baila a lição de Paulo de Barros Carvalho,<sup>47</sup>:

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípios” como “norma”; enquanto nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.

---

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. Saraiva: São Paulo, 2007, *passim*.

<sup>47</sup> CARVALHO, *op. cit.*, p. 159.

Alexy<sup>48</sup> trabalha com uma classificação da norma entre regra e princípio. A regra como critério de tudo ou nada (aplica-se ou não ao caso concreto). Quanto ao princípio, que é norma, sua distinção em relação à regra está exatamente na sua qualidade de norma princípio, que a define como mandamento de otimização, cuja satisfação não depende somente de questões fáticas (tudo ou nada), mas jurídicas:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra ou princípio.

Com base nessas classificações, não há como admitir que a norma de Direito fundamental seja uma simples norma de comportamento, devido às implicações jurídicas já explicadas, contudo, pode-se tomar uma posição no sentido de enquadrá-la como princípio, seja de índole de princípio-valor, seja de princípio-objetivo, como observa Paulo de Barros, vez que a norma de Direito fundamental não depende somente de questões fáticas (tudo ou nada), mas, como bem alertado por Alexy, de questões jurídicas (ponderação).

Considerando que os direitos fundamentais são princípios, cabe, então, saber como interpretá-los, esclarecendo melhor, como (re)conhecê-los – construí-los por meio de atribuição de sentido aos textos jurídicos.

A hermenêutica tradicional elegeu certos critérios ou métodos para interpretação do Direito em geral, tais como: literal ou gramatical, finalístico ou teleológico, histórico e sistemático, vontade do legislador ou psicológico, vontade da lei, lei clara carece de

---

<sup>48</sup> CARVALHO, *op. cit.*, p. 90-1.

interpretação.<sup>49</sup> Além disso, também criou um método para solução de conflito aparente entre normas: hierárquico, cronológico e especialidade.

Dentro daquilo que já nos posicionamos acima, a hermenêutica tradicional consolidou, que se embasa no trabalho de Carlos Maximiliano<sup>50</sup> de 1924, os métodos hermenêuticos para fins de “extração do conteúdo do texto jurídico”<sup>51</sup>, seja qual for a sua espécie – regra ou princípio.

Apesar de não ser o objetivo neste trabalho, apresentaremos comentários os critérios hermenêuticos tradicionais para permitir uma tomada de posição acerca da possibilidade ou não da aplicação desses métodos na interpretação dos direitos fundamentais.

O primeiro que deve ser analisado é o literal ou gramatical. Tal critério tem como finalidade a análise pura do texto, no sentido vulgar e técnico, o que levou a aplicação sem questionamento valorativo, já que está vinculado apenas à busca da vontade do legislador – a exegese da norma.

O sentido do texto normativo, com base na literalidade, despreza qualquer tipo de interpretação sistêmica, ou seja, a norma em relação ao próprio ordenamento jurídico. Nem sequer se admite a valoração do texto no sentido de ser justo ou não, pois o que vale é a literalidade do texto. Daí ser um problema insolúvel, o que caracteriza essa interpretação como o mais pobre dos critérios tradicionais.

O segundo, teleológico ou finalístico, tenta investigar a finalidade a que se destina a norma. Num primeiro momento, parece ser um critério adequado, pois a lei será aplicada para os fins a que se destina, porém não é tão simples assim.

---

<sup>49</sup> In claris cessat interpretatio.

<sup>50</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2009.

<sup>51</sup> Acreditamos que a norma não seja extraída dos textos jurídicos, mas construídas a partir do sentido atribuído pelo intérprete na medida em que tem contato com signos linguísticos.



Por exemplo, se o fim a que se destina a norma é coibir o crime de furto de bicicletas, associada à literalidade, não se pode excluir o furto, por exemplo, para fuga contra agressores. É verdade que o Direito penal possui cláusula de exclusão de crime nesse caso, todavia, o exemplo é válido para compreensão da questão, pois caso não tivesse essa exclusão, a norma teria que ser considerada com base na sua literalidade forçada pela finalidade – coibir o furto. Finalidade e literalidade seriam os fundamentos para exigência da norma.

O critério de interpretação hermenêutica com base na historicidade é o que mais se aproxima dos direitos fundamentais, pois avalia a norma dentro do contexto histórico, assim, com o passar dos tempos, mas sem alteração dos princípios morais, é lógico que a interpretação do texto deve levar em conta esse critério, já que, mesmo que o texto esteja mais evoluído, os fatos sociais não se alteraram com o tempo.

Já o critério sistemático deve ser louvado tanto na interpretação do Direito infraconstitucional quanto do Direito constitucional, dando ênfase aos direitos fundamentais, pois esse é o critério que privilegia a interpretação vertical das normas, e, como os direitos fundamentais estão no ápice da pirâmide, deve ser utilizado para identificação de normas inconstitucionais, ou seja, aquelas que são incompatíveis com os valores máximos constitucionalizados na forma de direitos fundamentais.

Os critérios hermenêuticos da vontade do legislador ou psicológico e da vontade da lei devem ser vistos como interpretações falaciosas, vez que, quanto à vontade do legislador, somente por meio de psicanálise é possível compreender os motivos pelos quais o legislador optou por este ou aquele fator para solução de conflitos na sociedade. Já a vontade da lei tenta passar a imagem de ser ela um “ser animado”, vivo, como se fosse possível saber qual é a vontade da lei. Este critério é possível de ser aplicado se associado à literalidade do texto a ser interpretado. A linguística tem se dedicado a expor que não é possível extrair nada dos textos, mas construir sentido com base na linguagem do intérprete aplicada sobre os símbolos linguísticos.

Esses critérios, vontade do legislador e da lei, não se aplicam aos direitos fundamentais, vez que já se viram os efeitos desastrosos na Alemanha nazista de Hitler,

quando a vontade do legislador (tirano no caso) e a vontade da lei prevaleceram sobre os Direitos humanos e fundamentais da própria Constituição de Weimar.

Por fim, a máxima de que a clareza da lei carece de interpretação, de longe, não se aplica aos direitos fundamentais, pois esses não são valores absolutos admitidos nas Constituições nacionais, logo, não há que falar em interpretação avaliativa dos direitos fundamentais.

Como visto, os critérios de interpretação hermenêuticos tradicionais se aplicam em parte à interpretação dos direitos fundamentais, ou seja, insuficientes para a construção da norma de Direito fundamental.

Esse alerta também foi feito por Paulo Bonavides<sup>52</sup>:

“Os métodos tradicionais, a saber, gramatical, lógico, sistemático e histórico, são de certo modo rebeldes a valores, neutros em sua aplicação, e por isso mesmo impotentes e inadequados para interpretar direitos fundamentais”.

Na interpretação dos direitos fundamentais, além de alguns critérios interpretativos da tradição (supremacia, gramatical, histórico, finalístico, sistemático), adotando os ensinamentos de Marmelstein, devem-se privilegiar outros princípios, tais como: unidade constitucional, interpretação conforme os direitos fundamentais, máxima efetividade, concordância prática, proporcionalidade, núcleo essencial e proibição de abuso dos direitos fundamentais.

A supremacia da Constituição é um critério objetivo de interpretação das normas infraconstitucionais em relação aos direitos fundamentais positivados na Carta Magna, vez que nenhuma norma inferior poderá ser incompatível com os comandos superiores. Claro que, nos casos de restrições de direitos fundamentais, essa supremacia é relativizada, mas no sentido de um Direito fundamental ser restringido em favor de outro Direito fundamental, de igual calibre constitucional.

---

<sup>52</sup> MAXIMILIANO, *op. cit.*, p. 607.

A interpretação gramatical é fruto do próprio sistema de linguagem adotado, que é o idioma português. Portanto, é óbvio que o primeiro contato que o intérprete tem é com o texto normativo, que deverá estar bem descrito para que se possa construir o sentido da norma. O critério gramatical é base para uma interpretação semântica, que é a busca do sentido da palavra. Além disso, a disposição das palavras, ordem sintática, torna viável a construção do sentido. Associado a isso, a interpretação pragmática também é essencial para verificação utilização da palavra pela comunidade. Note-se que o método gramatical aqui não é sinônimo de literalidade, mas possui sentido semiótico, o que é fundamental para a construção do sentido da norma de direito fundamental.

A interpretação histórica dos direitos fundamentais é útil para sua afirmação no tempo. Isso não quer dizer que deva ser considerado como um Direito natural, mas servirá para dar sentido histórico (origens) aos direitos fundamentais positivados nas Constituições atuais.

A interpretação finalística visa dar à norma um sentido específico, por isso, é essencial para a compreensão dos direitos fundamentais, inclusive para manutenção de um núcleo essencial, ou seja, de um conteúdo mínimo que não poderá ser afastado.

Por fim, a interpretação sistemática, apesar da importância para os direitos fundamentais, não se presta para a sua concretude, caso não se adote a valorização dos textos para construção do sentido. Mesmo assim, é um método que deve ser aplicado para investigação de colisões entre direitos fundamentais.

Passando agora para os demais critérios interpretativos, além daqueles da doutrina tradicional, pode-se analisar o princípio da unidade constitucional, que nada mais é do que equipar todos os direitos fundamentais ao mesmo *status* constitucional, logo, não se presta para a interpretação dos direitos fundamentais a solução de conflitos entre normas de inferior escala, pautada pelos critérios hierárquicos, cronológicos e especiais. Veremos mais adiante que o critério para solução das colisões entre princípios é o de proporcionalidade ou sopesamento.

A interpretação conforme os direitos fundamentais é fruto da dimensão objetiva desses Direitos, que, por ser valores positivados, tem eficácia irradiante para as demais normas do sistema.

Com relação à máxima efetividade, é dever do intérprete buscar a máxima efetividade dos direitos fundamentais, evitando decisões consenquecialistas, que visem afastar direitos fundamentais, tais como falta de recursos ou prejuízos aos cofres públicos para fundamentar constitucionalizar uma norma inconstitucional.

A concordância prática orienta o intérprete para a harmonização dos direitos fundamentais, sacrificando-os o mínimo possível.

A proporcionalidade é princípio objeto de interpretação para os casos de colisão de direitos fundamentais, por meio da análise da adequação entre os meios e fins, necessidade, visando evitar extinção e excesso dos Direitos, e a proporcionalidade em sentido *stricto*, ou seja, um sopesamento entre os princípios, devendo prevalecer um sobre o outro em virtude das circunstâncias fáticas e jurídicas, mas sem que seja invalidado, assim como ocorre na solução de conflitos aparente entre normas em geral.

Também os direitos fundamentais, quando se tratar de norma de restrição, devem ser analisados se não estão reduzindo o núcleo essencial do Direito restringido.

Por fim, o intérprete também não pode, com base nos direitos fundamentais, justificar abusos que anulem outros Direitos mais importantes de igual supremacia.

## **1.7 Eficácia Horizontal dos Direitos Fundamentais**

Está claro que os direitos fundamentais possuem eficácia verticalizada, vez que o legislador deverá observar a Carta Máxima do país: a Constituição Federal. Daí o nascimento do princípio da supremacia da Constituição, que significa, noutras palavras, como visto acima, a posição hierárquica sobre demais leis e atos do Poder Público.

Agora, o que a doutrina e os Tribunais vêm aceitando é a eficácia horizontalizada das normas de direitos fundamentais. Isto é, a possibilidade de aplicação nas relações intersubjetivas dos cidadãos. Giovana Meire Polarini<sup>53</sup> esclarece que:

O reconhecimento da eficácia horizontal trouxe à baila a problemática acerca da ruptura com os antigos conceitos que delimitavam de forma estanque e incomunicável o campo de abrangência do Direito público e do direito privado, a partir do momento em que se reconhece a supremacia constitucional em face das demais normas integrantes de um sistema jurídico-normativo.

Contudo, isso somente foi possível graças à elevação dos direitos fundamentais ao status constitucional, passando a submeter a todos que se encontram sob a sua égide. A título de exemplo desta prefalada horizontalidade podem ser citados o Direito do consumidor, o próprio Direito do trabalho, o Direito ambiental, o biodireito e os Direitos metaindividuais em geral.

Nesse mesmo sentido, Robert Alexy<sup>54</sup> trata o assunto como efeito perante terceiros:

Atualmente a ideia de que normas de direitos fundamentais produzem efeitos na relação cidadão/cidadão e, nesse sentido, têm um efeito perante terceiros, ou efeito horizontal, é amplamente aceita. O que é polêmico é como e em que extensão elas os fazem. A questão sobre como as normas de direitos fundamentais produzem efeitos na relação cidadão/cidadão é algo que diz respeito a um problema de construção. A questão em que extensão elas o fazem é uma questão que expressa um problema substancial, a saber, um problema de colisão. Tanto o problema de construção quanto o de colisão resultam de uma diferença fundamental entre relação Estado/cidadão e a relação cidadão/cidadão. A relação Estado/cidadão é uma relação entre um titular de direitos fundamentais e um não-titular. A relação cidadão/cidadão é, ao contrário, uma relação entre titulares de direitos fundamentais.

O Supremo Tribunal Federal rechaçou o Recurso Extraordinário 201.819-8, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que pretendia anular ato de sócio de uma empresa:

EMENTA: SOCIEDADE CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. UNIÃO BRASILEIRA DE COMPOSITORES. EXCLUSÃO DE SÓCIO SEM GARANTIA DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. EFICÁCIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NAS RELAÇÕES PRIVADAS. RECURSO DESPROVIDO. I. EFICÁCIA DOS DIREITOS

---

<sup>53</sup> POLARINI, Giovana Meire. **Informação e Direitos Fundamentais** (Coord. Débora Gozo). São Paulo: Saraiva, 2012, p. 44.

<sup>54</sup> POLARINI, *op. cit.*, p. 528.

FUNDAMENTAIS NAS RELAÇÕES PRIVADAS. As violações a direitos fundamentais não ocorrem somente no âmbito das relações entre o cidadão e o Estado, mas igualmente nas relações travadas entre pessoas físicas e jurídicas de direito privado. Assim, os direitos fundamentais assegurados pela Constituição vinculam diretamente não apenas os poderes públicos, estando direcionados também à proteção dos particulares em face dos poderes privados.

II. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS COMO LIMITES À AUTONOMIA PRIVADA DAS ASSOCIAÇÕES. A ordem jurídico-constitucional brasileira não conferiu a qualquer associação civil a possibilidade de agir à revelia dos princípios inscritos nas leis e, em especial, dos postulados que têm por fundamento direto o próprio texto da Constituição da República, notadamente em tema de proteção às liberdades e garantias fundamentais. O espaço de autonomia privada garantido pela Constituição às associações não está imune à incidência dos princípios constitucionais que asseguram o respeito aos direitos fundamentais de seus associados. A autonomia privada, que encontra claras limitações de ordem jurídica, não pode ser exercida em detrimento ou com desrespeito aos Direitos e garantias de terceiros, especialmente aqueles positivados em sede constitucional, pois a autonomia da vontade não confere aos particulares, no domínio de sua incidência e atuação, o poder de transgredir ou de ignorar as restrições postas e definidas pela própria Constituição, cuja eficácia e força normativa também se impõem, aos particulares, no âmbito de suas relações privadas, em tema de liberdades fundamentais.

III. SOCIEDADE CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. ENTIDADE QUE INTEGRA ESPAÇO PÚBLICO, AINDA QUE NÃO-ESTATAL. ATIVIDADE DE CARÁTER PÚBLICO. EXCLUSÃO DE SÓCIO SEM GARANTIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. APLICAÇÃO DIRETA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. As associações privadas que exercem função predominante em determinado âmbito econômico e/ou social, mantendo seus associados em relações de dependência econômica e/ou social, integram o que se pode denominar de espaço público, ainda que não-estatal. A União Brasileira de Compositores - UBC, sociedade civil sem fins lucrativos, integra a estrutura do ECAD e, portanto, assume posição privilegiada para determinar a extensão do gozo e fruição dos Direitos autorais de seus associados. A exclusão de sócio do quadro social da UBC, sem qualquer garantia de ampla defesa, do contraditório, ou do devido processo constitucional, onera consideravelmente o recorrido, o qual fica impossibilitado de perceber os Direitos autorais relativos à execução de suas obras. A vedação das garantias constitucionais do devido processo legal acaba por restringir a própria liberdade de exercício profissional do sócio. O caráter público da atividade exercida pela sociedade e a dependência do vínculo associativo para o exercício profissional de seus sócios legitimam, no caso concreto, a aplicação direta dos direitos fundamentais concernentes ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LIV e LV, CF/88).

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

Como se pode verificar acima, não só a doutrina, mas o próprio STF vem adotando o efeito perante terceiros ou eficácia horizontal dos direitos fundamentais nas relações cidadão/cidadão.

## 1.8 Colisão entre Direitos Fundamentais

A doutrina e a jurisprudência nacional, estribada na Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy, têm adotado como técnica, para os casos difíceis, o sopesamento para solução de colisão entre direitos fundamentais. Alexy<sup>55</sup>, ao discorrer sobre a sua teoria de colisões, expõe que:

As colisões entre princípios devem ser solucionados de forma completamente diversa. Se dois princípios colidem p o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com o outro, permitido – , um dos princípios terá que ceder.

O fenômeno da colisão entre vários direitos fundamentais positivados na Constituição é facilmente encontrado na nossa CF/1988, cujos direitos fundamentais são norteados pelos princípios definidos no *caput* do art. 5º: vida, igualdade, liberdade, propriedade e segurança.

Ocorrendo tal choque entre direitos fundamentais, um deve ser relativizado em relação ao outro, vez que, como se trata de princípios, emitem comandos que podem ser cumpridos por meio de diferentes graus. Devido a esses graus, que estão sujeitos os princípios que veiculam valores fundamentais, há que ser feito o sopesamento.

A precedência de um valor positivado sobre outro será resolvido por meio da lei de colisão elaborada por Alexy<sup>56</sup> como  $(P1 \text{ P } P2) C$ , que pode ser explicada da seguinte forma: “Em um caso concreto, o princípio *P1* tem um peso maior que o princípio colidente *P2* se houver razões suficientes para que *P1* prevaleça sobre *P2* sob as condições *C*”.

No mesmo sentido é a interpretação de Virgílio Afonso da Silva<sup>57</sup>: “O que ocorre quando dois princípios colidem – ou seja, preveem consequências jurídicas

---

<sup>55</sup> ALEXY, *op. cit.*, p. 93.

<sup>56</sup> ALEXY, *op. cit.*, p. 97.

<sup>57</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 50.

incompatíveis para um mesmo ato, fato ou posição jurídica – é a fixação de *relações condicionadas de precedências*”.

O STF adota tal lei de colisão, como pode ser visto no trecho transcrito abaixo do voto do Ministro Cezar Peluso, no Mandado de Segurança nº 24832, impetrado por Law King Chong para impedir a divulgação da sua imagem no caso da CPI da pirataria:

Apesar de, aparentemente, a solução adotada pelo STF ter sido oposta à do Tribunal Constitucional Federal no caso Lebach, é preciso reconhecer que há detalhes que distinguem os casos em questão. Veja, por exemplo, que o fundamento principal do caso Lebach foi o Direito de ressocialização do autor da Reclamação Constitucional. Não fosse esse detalhe, seria possível que o TCF decidisse de modo diferente até porque, no julgado, ficou assentado que “em face do noticiário atual sobre delitos graves, o interesse de informação da população merece em geral prevalência sobre o Direito de personalidade do criminoso”.

Note-se que houve de fato sopesamento de princípios dadas às circunstâncias do caso concreto, prevalecendo o Direito à intimidade em detrimento ao Direito de informação, porém, no caso em questão, o STF entendeu que a divulgação das imagens não prejudicaria o impetrante, pois as circunstâncias são diferentes.

## 1.9 Dignidade da Pessoa Humana

No Direito positivo, e não poderia ser diferente, não há definição do que seja dignidade da pessoa humana, bastando tão-somente a sua menção na Constituição Federal de 1988:

TÍTULO I  
 Dos Princípios Fundamentais  
 Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
 (...)  
 III - a dignidade da pessoa humana;

Note-se que a Constituição, dentro de uma concepção teleológica, adotou a locução “dignidade da pessoa humana” como forma de distinguir da pessoa divina. Uma



vez que o homem é a imagem e semelhança de Deus, cuja existência é provada no plano metafísico, poderia haver dúvida caso a locução fosse apenas “dignidade da pessoa”.

Alexandre de Moraes<sup>58</sup> procura demonstrar que tal Direito à dignidade “é um valor espiritual e moral inerente a pessoa”, concluindo que:

O princípio fundamental consagrado pela Constituição Federal da dignidade da pessoa humana apresenta-se em uma dupla concepção. Primeiramente, prevê um Direito individual protetivo, seja em relação ao próprio Estado, seja em relação aos demais indivíduos. Em segundo lugar, estabelece verdadeiro dever fundamental de tratamento igualitário dos próprios semelhantes. Esse dever configura-se pela exigência do indivíduo respeitar a dignidade de seu semelhante tal qual a Constituição Federal exige que lhe respeitem a própria.

José Afonso da Silva<sup>59</sup> assim definiu o princípio da dignidade humana:

*Dignidade da pessoa humana* é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o Direito à vida. “Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais [observa Gomes Canotilho e Vital Moreira], o conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer ideia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido da dignidade humana à defesa dos Direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de Direitos sociais, ou invoca-la para construir ‘teoria do núcleo da personalidade’, individual, ignorando-a quando se trate de garantir as bases da existência humana”. Daí decorre que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos existência digna (art. 170), a ordem social visará a realização da justiça social (art. 193), a educação, o desenvolvimento da pessoa e seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205) etc., não como meros enunciados formais, mas como indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana.

Numa primeira análise definidora, pode-se concluir então que o Direito à dignidade é de mão dupla, já que o destinatário tem o Direito de ver respeitada a dignidade, mas também deve respeitar a dignidade dos semelhantes. Noutras palavras, trata-se de um comando bicondicional.

---

<sup>58</sup> MORAES, Alexandre. **Direitos Humanos Fundamentais**. Teoria Geral. 2ª ed. Atlas. São Paulo: 1988, p. 59/60.

<sup>59</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 105.

Sendo assim, não é forçoso admitir que a dignidade da pessoa humana, no Direito pátrio, é formada pelo conjunto de normas (princípios) fundamentais arroladas na CF/1988. Essas espécies de normas são facilmente identificadas na Carta Magna, pelo fato de serem consideradas como cláusulas pétreas, nos termos do inciso IV, do §4º, do art. 60.

### **1.10 Tributo como Dignidade Humana**

A legislação tributária achou por bem definir o que seja tributo. A doutrina, inclusive, concorda com a definição dada pelo legislador, o que é raro, partindo do pressuposto de que a linguagem adotada pelo Poder Legislativo é atécnica.

Vejam os como o art. 3º, da Lei nº 5.172/66, definiu o conceito de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Da interpretação do dispositivo normativo transcrito acima, podemos construir nada menos do que cinco normas que forma o conceito de tributo: a) prestação pecuniária compulsória, portanto, obrigação; b) em moeda ou cujo nela se possa exprimir, ou seja, em dinheiro ou não, mas desde que tenha valor econômico; c) que não decorra de ato ilícito, portanto, só existe tributação sobre hipóteses lícitas; d) instituída em lei, obedecendo ao princípio da legalidade; e e) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, isto é, somente pela pessoa jurídica de Direito público competente para instituição do tributo é capaz de cobrá-lo do devedor.

Pois bem. Definido o tributo como de natureza obrigacional, importa saber, agora, quais as espécies tributárias obrigacionais.

A Constituição Federal de 1988 classificou as espécies tributárias em impostos, taxas, contribuição de melhoria,<sup>60</sup> empréstimos compulsórios<sup>61</sup> e contribuições sociais.<sup>62</sup>

Os tributos em questão são classificados pelo Direito Financeiro como sendo da espécie de receitas derivadas, essenciais para que o Estado possa cumprir com as funções sociais, tais como: segurança, educação, saúde, assistência, previdência, transporte, habitação, meio ambiente, saneamento, exploração de recursos naturais (p. ex.: petróleo) etc.

Dessa forma, o tributo é uma obrigação de todos, porém sua função é predominantemente social, ou seja, serve para garantir os Direitos mais básicos de uma sociedade organizada, sendo assim também um Direito fundamental, devido à contraprestação, qual seja: funções ou serviços públicos, atingindo diretamente a garantia da dignidade da pessoa humana. Por isso, o tributo pago pelos contribuintes tem relação direta com a dignidade da pessoa humana.

### **1.11 Definição de Contribuinte**

A definição do conceito de contribuinte dada pelo legislador tributário, no inciso I e II, do parágrafo único, do art. 121 da Lei nº 5.172/66, foi a seguinte:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

---

<sup>60</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>61</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

<sup>62</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O legislador tributário definiu o sujeito passivo da obrigação tributária dividindo-o em duas espécies, quais sejam: contribuinte e responsável.

O primeiro, contribuinte, aquele que teve participação direta na realização concreta da hipótese de incidência tributária. Já o segundo, responsável, aquele ao qual, sem qualquer participação direta na realização da hipótese de incidência tributária, a lei atribui a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Para fins didáticos, utiliza-se apenas a expressão “contribuinte” para definir toda a classe de sujeitos passivos da obrigação tributária – contribuinte e responsável.

## 1.12 Dignidade do Contribuinte

Como vimos, os direitos fundamentais são todos aqueles direitos que receberem o *status* de cláusula pétrea, nos termos do inciso IV, do §4º, do art. 60, da CF/1988, e que estiverem relacionados à limitação do poder estatal.

Por essa razão, a CF/1988, no Capítulo I, Seção II, art. 150<sup>63</sup>, discrimina as limitações ao poder de tributar. Não se pode esquecer de que toda forma de limitação ao poder do Estado pode, em tese, constituir um Direito fundamental.

---

<sup>63</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou Direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no

Dessa forma, como expusemos anteriormente, aqui também se pode afirmar, numa primeira classificação, que os direitos fundamentais dos contribuintes estão materializados na forma de regras e princípios, e estes na forma de princípios-valores e princípios-limites objetivos:

Como valores:

- a) princípio da isonomia tributária (inciso II);
- b) princípio do não-confisco (inciso IV).

Como limites objetivos:

- a) princípio da legalidade (inciso I);
- b) princípio da irretroatividade (alínea “a”, inciso III);
- c) princípio da anterioridade (alínea “b”, inciso III);
- d) princípio da anterioridade nonagesimal (alínea “c”, inciso III);
- e) princípio da limitação de tráfego (inciso V);
- f) princípio da imunidade recíproca (alínea “a”, inciso VI);
- g) princípio da imunidade do culto religioso (alínea “b”, inciso VI);
- h) princípio da imunidade dos partidos políticos, fundações, sindicatos, instituição educacional e assistência social (alínea “c”, inciso VI);
- i) princípio da imunidade de livros, periódicos, jornais e papel (alínea “d”, inciso VI).

Esse rol de direitos fundamentais do contribuinte não é taxativo, sendo apenas utilizado como corte metodológico para a finalidade proposta de definição da dignidade

---

mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

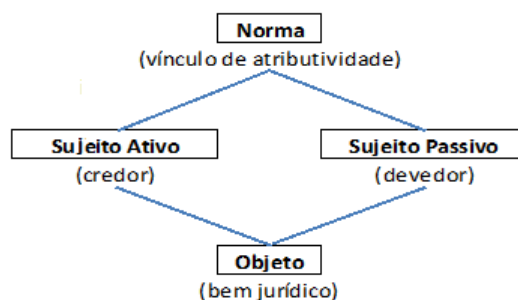
do contribuinte. A CF/1988 traz consigo ainda inúmeras normas constitucionais da classe dos direitos fundamentais, que se incorporam à subclasse dos direitos fundamentais do contribuinte e serão analisados mais à frente.

## 2 DEVERES FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Este capítulo tem como finalidade a demonstração de que os direitos fundamentais geram deveres correlativos, devido à bipolaridade das relações firmadas por meio de normas jurídicas.

Por relação jurídica, entende-se um vínculo jurídico que se estabelece em torno de um objeto por força de lei ou contrato, pondo, num lado, um sujeito ativo, credor da relação, e, outro, sujeito passivo, que tem um dever jurídico de cumprir com a obrigação estabelecida.<sup>64</sup>

Quadro – Relação jurídica



Fonte: o autor

Logo, conforme exame gráfico da relação jurídica acima, falar em direitos fundamentais, ou seja, os direitos dos sujeitos ativos ou credores são, em contrapartida, os deveres fundamentais, agora, dos sujeitos passivos ou devedores. É uma simples questão de posição do sujeito na relação jurídica, pois, sendo o Direito ou dever fundamental uma norma jurídica, o exemplo acima se amolda perfeitamente à estrutura do modelo do quadro ilustrativo.

---

<sup>64</sup> NADER, *op. cit.*, Forense, 2000, p. 290.

Esse raciocínio está na esteira do pensamento de Dmitri Dimoulis e Leonardo Martins<sup>65</sup>:

A ideia do dever fundamental tem uma longa história no pensamento constitucional. Trata-se de uma reivindicação de cunho conservador, segundo a qual o papel da Constituição não se esgota no ato de conferir Direitos, sendo também necessário formular os deveres das pessoas enquanto membros da sociedade e do Estado.

Essa asserção não carece de fundamento lógico no plano infraconstitucional que muitas vezes conforma direitos fundamentais. Se uma pessoa tem o Direito de ficar só em casa em determinado contexto tutelado pela lei, isso só pode significar que todos os demais têm o dever geral de respeitar sua privacidade espacial. Negar este dever geral significa, na substância, abolir os referidos Direitos, admitindo uma contradição: “A tem Direito a X, mas B pode violá-lo”.

Nesse capítulo demonstramos que os contribuintes são também portadores de deveres fundamentais. Nada mais do que a contrapartida de certos direitos fundamentais da coletividade, cujo representante é o Estado.

## 2.1 O Dever Fundamental de Pagar Tributo

Do dever fundamental de pagar tributo decorre não só o princípio da solidariedade, que deve existir entre os membros da sociedade, que contribuem com parcela de sua riqueza em favor da coletividade, mas também do Poder de Tributar dos entes políticos.

A instituição de tributos foi bem delimitada na Constituição Federal de 1988,<sup>66</sup> a qual outorgou competência tributária à União (arts. 148, 149 e 153), aos Estados, Distrito Federal (art. 155) e aos Municípios (art. 146 e 149-A).

---

<sup>65</sup> DIMOULIS, Dmitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010, p. 65.

<sup>66</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”. (...) Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir



Na prática, o Estado, como representante dessa coletividade, tem o Direito de exigir tributos como fonte derivada de recursos para cumprimento das funções sociais.

Sobre a solidariedade, Comparato<sup>67</sup> tece importantes esclarecimentos:

Com base no princípio da solidariedade, passaram a ser reconhecidos como Direitos humanos os Direitos sociais, que se realizam pela execução de políticas públicas, destinadas a garantir amparo e proteção social aos mais fracos e mais pobres; ou seja, aqueles que não dispõem de recursos próprios para viver dignamente

Essas funções sociais decorrem, por sua vez, dos direitos fundamentais que os cidadãos possuem, tais como: saúde, educação, moradia, segurança, saneamento, assistência social entre outros.

É certo que esses Direitos dependem de recursos, assim, para que se possam concretizá-los, faz-se necessária a arrecadação de tributos.

---

contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...) Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002) (...) Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (...) Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou Direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de Direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de Direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) IV - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

<sup>67</sup> COMPARATO, *op. cit.*, p. 77.

Assim, esses direitos fundamentais têm natureza mista, de Direito e de dever, já que, para exigí-los do Estado, há que se destinar parte do patrimônio para sua promoção e efetivação. O Estado é uma ficção jurídica, logo, o que existe é o povo, assim, exige-se algo não do Estado, mas do povo. Por essa razão, para que o povo possa exigir algo dele mesmo, deverá contribuir em prol de toda a coletividade.

Os deveres fundamentais aqui devem ser interpretados da mesma maneira dos direitos fundamentais, isto é, se os direitos fundamentais são limitações ao poder estatal, os deveres fundamentais também serão limitações, porém de certos direitos fundamentais.

Citando um exemplo: é garantido o Direito à propriedade, porém sobre ela recairá tributação (dever fundamental), para que possa ser utilizado em proteção, por exemplo: segurança, saneamento básico, iluminação pública.

A coerência lógica da expressão “dever fundamental” atende ao princípio da não contradição, pois, se podemos dizer que o Direito é fundamental à educação, o pagamento de tributo para seu custeio não poderia ser “não fundamental”. Ou seja, Direito fundamental gerando um dever não fundamental, é ilógico!

Na Constituição Federal de 1988,<sup>68</sup> nos arts. 194 e 195, encontram-se expressamente alguns signos (termos, palavras) que dão sustentação ao princípio fundamental de pagar tributo.

---

<sup>68</sup> Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os Direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: I - universalidade da cobertura e do atendimento; II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; IV - irredutibilidade do valor dos benefícios; V - equidade na forma de participação no custeio; VI - diversidade da base de financiamento; VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou

Note-se que os direitos fundamentais elencados pelo art. 194 da CF, no que se refere à seguridade social, têm como dever fundamental o pagamento de contribuições sociais previstas no art. 195 do mesmo diploma legal.

O binômio Direito-dever fundamental está bem claro no exemplo citado acima.

Claro também está que tanto o Direito quanto o dever fundamentais estão vinculados ao princípio da legalidade, assim, o Estado, representante do povo, tem o Direito de exigir que o contribuinte pague o tributo, por sua vez, este tem o dever de pagá-lo nos exatos termos da lei tributária, logo, não há dignidade do contribuinte sem os correspondentes deveres, no caso, o dever de pagar tributo.

## **2.2 Outros Deveres Fundamentais dos Contribuintes decorrentes do Dever Fundamental de Pagar Tributos**

Os deveres fundamentais que serão tratados aqui se encontram na ordem infraconstitucional, porém, como decorrem do dever de pagar tributos, entende-se que tais deveres também são influenciados pela hermenêutica dos Direitos e deveres fundamentais, especialmente no campo do princípio da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade) em sentido *stricto* para validade dessas normas.

Tais deveres fundamentais correlatos estão positivados em diversas normas infraconstitucionais, por isso, seria impossível esgotar o assunto neste trabalho, mesmo porque não é esta a intenção.

---

creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Por isso, serão vistas algumas normas jurídicas que tratam dos deveres decorrentes da relação jurídica de dever fundamental de pagamento do tributo.

### 2.3 Deveres Fundamentais do Contribuinte no Código Tributário Nacional

A Lei nº 5.172/66, no art. 195, - Código Tributário Nacional - que tem *status* de norma complementar à Constituição Federal, nos termos do art. 146,<sup>69</sup> trata dos deveres dos contribuintes da seguinte forma:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do Direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Do conteúdo que se pode construir, vê-se que não basta ter o contribuinte o dever fundamental de pagar tributo, ao Estado ainda lhe é dado o Direito à fiscalização do tributo e, para o devedor, o dever de tolerância.

Nesse sentido, o dever de tolerância do contribuinte consiste na apresentação ao credor, ou seja, ao fisco, mercadorias, livros, arquivos, documentos e papéis relativos aos fatos jurídicos tributários.

---

<sup>69</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Do dever de tolerância de ser fiscalizado descrito acima, pode-se concluir que existem também outros deveres fundamentais decorrentes do Direito fundamental de pagar tributo, quais sejam: o dever de escriturar livros comerciais e fiscais, o dever de manter arquivos das operações e prestações que sirvam para identificação dos fatos jurídicos tributários, estes com os respectivos documentos e papéis inerentes.

Importante destacar que, atualmente, a fiscalização tem sido feita por meio de arquivos magnéticos,<sup>70</sup> enviados previamente aos órgãos competentes, exigindo um novo dever para os contribuintes, qual seja, o dever investir em tecnologia e profissionais especializados no ramo para elaboração de tais informações por meio eletrônico.

## **2.4 Deveres Fundamentais do Contribuinte na Lei Federal nº 9.784/99**

O art. 4º, da Lei do Processo Administrativo Federal nº 9.784/99, elenca os deveres do administrado – contribuinte – no processo administrativo federal da seguinte forma:

### **CAPÍTULO III DOS DEVERES DO ADMINISTRADO**

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

I - expor os fatos conforme a verdade;

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;

III - não agir de modo temerário;

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

Os três primeiros incisos tratam de atitudes que deverão ter o contribuinte, quais sejam: agir com base na verdade, com lealdade, urbanidade, boa-fé e de modo não

---

<sup>70</sup> A Receita Federal do Brasil tem exigido para os seus tributos arquivos magnéticos denominados SPED-FISCAL, MANAD, DACON, PER/DCOMP, DCTF entre outros; já o Estado de São Paulo adota a GIA-ELETRÔNICA, SINTEGRA, NF-e, entre outros; por sua vez, o Município de São Paulo exige NFS-e entre outros.

temerário. O último inciso está bem na linha do art. 195, do Código Tributário Nacional, quando impõe o dever prestar esclarecimentos sobre os fatos.

É importante lembrar que se trata de deveres no âmbito do processo administrativo, muito parecidos com a legislação do processo judicial, especialmente no que se refere ao art. 14 do Código de Processo Civil.<sup>71</sup>

Com relação à necessidade de agir com a verdade (inciso I, do art. 4º), tal comando contraria o Direito fundamental ao silêncio (LXIII, do art. 5º, da CF), vez que não permite que o contribuinte não faça prova contra si. Explicando de outra maneira, o contribuinte teria o dever de apresentar provas mesmo que contra si. Contudo, trata-se de um dispositivo importante, pois, tendo o contribuinte o dever de agir com a verdade, a administração pública deverá sempre apreciar todo e qualquer fato apresentado.

A doutrina classifica essa verdade em formal e material. A verdade formal é aquela produzida nos autos, nos prazos estabelecidos pela legislação, pois, fora desses prazos, opera-se a preclusão, no sentido de não poder mais fazê-lo. A verdade material é a verdade que deve ser buscada a qualquer custo e em qualquer momento, independentemente da fase processual, assim como ocorre no Direito penal e tributário.

Nesse sentido é o pensamento de Clélio Berti<sup>72</sup>:

A verdade material busca a realidade dos fatos. A verdade formal nem sempre é a realidade dos fatos. Muitas vezes, a verdade formal é estabelecida em decorrência do processo. Ou seja, se o indivíduo deve cumprir um requisito e não o faz, o juiz limita-se ao processo. Na verdade formal, não importa tanto a realidade dos fatos e sim das formalidades cumpridas (ou não).

---

<sup>71</sup> Art. 14. São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo: (Redação dada pela Lei nº 10.358, de 2001) I - expor os fatos em juízo conforme a verdade; II - proceder com lealdade e boa-fé; III - não formular pretensões, nem alegar defesa, cientes de que são destituídas de fundamento; IV - não produzir provas, nem praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou defesa do Direito. V - cumprir com exatidão os provimentos mandamentais e não criar embaraços à efetivação de provimentos judiciais, de natureza antecipatória ou final. (Incluído pela Lei nº 10.358, de 2001).

<sup>72</sup> BERTI, Clélio. **O processo fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Ícone, 1999, p. 34.

No Direito tributário, independentemente de o processo ser administrativo ou judicial, a verdade material sempre terá prioridade máxima, pois nem o contribuinte nem o ente tributante poderão agir em descumprimento com a lei tributária. Prova disso é a possibilidade de exceção de pré-executividade em qualquer fase do processo de execução fiscal.

Esse também o entendimento de Hélio Apoliano Cardoso<sup>73</sup>:

A exceção de pré-executividade constitui remédio jurídico de que o executado pode lançar mão, a qualquer tempo, sempre que pretenda infirmar a certeza, a liquidez ou a exigibilidade do título por meio inequívoca prova documental, independentemente sua propositura de prévia segurança do juízo, exigível, conforme a nova ordem processual, apenas para o fim de receber os embargos no efeito suspensivo.

Quanto à lealdade, urbanidade e boa-fé (inciso II, do art. 4º), deve-se ter em mente que a lealdade quer significar honestidade. A urbanidade tem origem nos códigos de conduta moral, já que se refere às boas maneiras entre as pessoas. Boa-fé é a atitude sem a presença de dolo, má intenção.

Assim também é o raciocínio de Irene Patrícia Nohara e Thiago Marrara<sup>74</sup> ao comentar esse dispositivo:

A lealdade é conceito que se aproxima da boa-fé, que não é apenas exigida por parte da Administração, que deve proceder de forma a facilitar o exercício dos Direitos do administrado e o cumprimento das suas obrigações, mas também do administrado, que deve colaborar para o desenvolvimento do processo administrativo. (...) Urbanidade advém do latim *urbanitas-atris*, que indicava originariamente a morada em Roma, Atualmente, significa “o conjunto de formalidades e procedimentos que demonstram boas maneiras e respeito entre cidadãos; afabilidade civilidade, cortesia”. Significa, portanto, agir com polidez, tolerância e respeito.

O comportamento não temerário (inciso IV, do art. 4º) o contribuinte deve ter em relação a agir de forma não audaciosa, ou seja, aventureira.

---

<sup>73</sup> CARDOSO, Hélio Apoliano. **Exceção de pré-executividade**: teoria e prática. 2ª ed. São Paulo: Mizuno, 2009, p. 25.

<sup>74</sup> NOHARA, Irene Patrícia; MARRARA, Thiago. **Processo administrativo**: Lei nº 9.784/99 Comentada. São Paulo: Atlas, 2009, p. 85.

José Cretella Neto,<sup>75</sup> sobre a lide do termo temerário, diz que é “aquela intentada com abuso de Direito, sendo por finalidade de causar incômodo ao réu, ou ajuizada por mero capricho do autor”.

Por fim, e na linha do Código Tributário Nacional, o dever de prestar esclarecimentos quando solicitados (inciso IV, do art. 4º) nada mais é do que o desdobramento do dever de pagar tributo. Ou seja, para que o ente tributante possa exigir o cumprimento da obrigação tributária, dependerá das informações prestadas pelo contribuinte.

O conjunto de deveres previsto na lei do processo administrativo federal (verdade, lealdade, urbanidade, boa-fé e esclarecimento), mencionados no art. 4º, da Lei nº 9.784/99, são essenciais para a concretização do dever fundamental de pagar tributo, como exposto anteriormente.

## **2.5 Deveres Fundamentais do Contribuinte na Lei Complementar paulista nº 939/2003**

Os Estados também criam deveres para os contribuintes, visando ao exercício do Direito de tributar as riquezas geradas.

Como exemplo, o Estado de São Paulo, com base na Constituição Estadual, que prevê a espécie de lei na forma de lei complementar, também com quorum especial para criação, publicou em 2003 a Lei Complementar nº 939, cuja intenção foi a de consolidar os Direitos e os deveres dos contribuintes paulistas num verdadeiro estatuto de defesa contra as possíveis arbitrariedades praticadas pelos servidores públicos.

---

<sup>75</sup> CRETELLA NETO, José. **Dicionário de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 249.



Contudo, o que interessa aqui são os deveres previstos no art. 6º da referida Lei Complementar:

Artigo 6º - São obrigações do contribuinte:

I - o tratamento, com respeito e urbanidade, aos funcionários da administração fazendária do Estado;

II - a identificação do titular, sócio, diretor ou representante nas repartições administrativas e fazendárias e nas ações fiscais;

III - o fornecimento de condições de segurança e local adequado em seu estabelecimento, para a execução dos procedimentos de fiscalização;

IV - a apuração, declaração e recolhimento do imposto devido, na forma prevista na legislação;

V - a apresentação em ordem, quando solicitados, no prazo estabelecido na legislação, de bens, mercadorias, informações, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos;

VI - a manutenção em ordem, pelo prazo previsto na legislação, de livros, documentos, impressos e registros eletrônicos relativos ao imposto;

VII - a manutenção junto à repartição fiscal de informações cadastrais atualizadas relativas ao estabelecimento, titular, sócios ou diretores.

O inciso I do art. 6º, da LC 939/03, trata do dever de respeito e urbanidade aos funcionários da administração fazendária, na mesma linha da Lei do Processo Federal nº 9.784/99, visto no subtítulo 3.2.

O inciso II trata da correta identificação do contribuinte perante a administração fazendária, evitando que o contribuinte se furte da obrigação de pagar o tributo, atribuindo responsabilidade a terceiro que não tenha nenhuma relação com o fato.

Já o inciso III impõe o dever ao contribuinte de disponibilizar local adequado para o funcionário público executar o trabalho de análise dos documentos fiscais e contábeis do fiscalizado. Nada mais justo, pois também é dever de qualquer um zelar pela segurança e integridade física dos empregados. Logo, seria estranho admitir que pusesse o funcionário público num local insalubre ou perigoso.

No inciso IV, vê-se ali, mesmo de forma também abstrata, a lembrança ao contribuinte que tem o dever de pagar o tributo nos moldes da lei. Portanto, deve seguir

a lei para fins de apuração do tributo, bem como para declarar as informações relativas à apuração do tributo, por fim, recolhê-lo.

No inciso V, a imposição prevista é de, além da prestação de esclarecimentos, apresentação documentos e bens da empresa para análise pelo agente fiscalizador.

O inciso VI impõe o dever ao contribuinte de manter em ordem, pelo prazo decadencial e prescricional dos tributos, a documentação fiscal e contábil, por meio físico ou magnético.

No inciso VII, o dever se refere à manutenção do cadastro atualizado do contribuinte perante a repartição pública, ou seja, deverá sempre alterar o cadastro quando houver qualquer modificação de dados, por exemplo, dados relativos aos sócios, ao local das atividades.

### 3 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS CONEXOS DO CONTRIBUINTE

Neste capítulo, veremos os direitos fundamentais conexos dos contribuintes positivados na Constituição Federal de 1988, ou seja, aqueles que não tratam dos direitos fundamentais dos contribuintes, mas que possuem importância para compreensão desses direitos no capítulo 5.

#### 3.1 Direito à Propriedade

A Constituição Federal, por meio do artigo 5º, inciso XXII, garante o Direito à propriedade como “um dos valores mais importantes da ordem constitucional brasileira”. Assim é que a ilustre professora Anna Candida e Costa Machado<sup>76</sup> interpretam o comando constitucional:

O Direito de propriedade é um dos pilares dos direitos fundamentais da pessoa humana e ninguém poderá ser destituído de seu patrimônio sem a correspondente e justa indenização. A garantia ao Direito de propriedade propicia a efetivação de outros Direitos individuais e liberdades, tais como à intimidade, à privacidade, ao lazer, à moradia, à autonomia individual e à preservação da espécie humana.

Pela própria Carta Magna, conforme inciso XXXIII, do artigo 5º, o Direito de propriedade deixou de ser absoluto para o fim de alcançar a função social, cuja interpretação do dispositivo, feita por Anna Candida e Costa Machado<sup>77</sup> traz a seguinte assertiva:

A propriedade não existe para satisfazer unicamente o titular do seu Direito. Não. A satisfação do seu titular está condicionada à destinação social da propriedade. Isso ainda é mais evidente nos dias atuais, em que se toma tanto cuidado com o ambiente ecológico. O desvirtuamento da função social da propriedade pode provocar a sua expropriação por interesse coletivo. Esse é o verdadeiro sentido do inciso em comento. Enfim, não pode o proprietário beneficiar-se do seu bem a dano do interesse social.

---

<sup>76</sup> MACHADO, Antônio Cláudio da Costa; FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Constituição Federal interpretada**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2011, p. 25.

<sup>77</sup> *Ibidem*, p. 25.

Nesse aspecto, frise-se que José Afonso da Silva<sup>78</sup> entende que a função social da propriedade não se confunde com os sistemas de limitação da propriedade, vez que, os últimos “dizem respeito ao exercício do Direito ao proprietário, aquela, à estrutura do Direito mesmo, à propriedade”, concluindo da seguinte forma:

Mas é certo que o princípio da função social não autoriza a suprimir, por via legislativa, a instituição da propriedade privada. Contudo, parece-nos que pode fundamentar até mesmo a socialização de algum tipo de propriedade, onde precisamente isso se torne necessário à realização do princípio, que se põe acima do interesse individual. Por isso é que se conclui que o Direito de propriedade (dos meios de produção especialmente) não pode mais ser tido como um Direito individual. A inserção do princípio da função social, sem impedir a existência da instituição, modifica sua natureza, pelo que, como já dissemos, deveria ser prevista apenas como instituição do Direito econômico.

Assim é que, muitas vezes, o Estado, na busca de satisfação das atividades essenciais, sob o enfoque, inclusive, do interesse social, opta por expropriar a propriedade do particular, transferindo-a para si ou para entidade de interesse público, para atender às necessidades da coletividade.

Nessa esteira, a Constituição Federal de 1988 ao analisar a questão da função social da propriedade adotou conceito “lato”, de que, por meio da abordagem realizada pelo D. constitucionalista Celso Ribeiro Bastos<sup>79</sup>, podem-se extrair as seguintes lições:

A função social visa coibir as deformidades, o teratológico, os aleijões, digamos assim, da ordem jurídica. (...) A chamada função social da propriedade nada mais é do que o conjunto de normas da Constituição que visa, por vezes até com medidas de grande gravidade jurídica, a recolocar a propriedade na sua trilha normal. Não há um regime único da função social porque também são diversos os domínios sob os quais se exerce a propriedade. O que se pode dizer é que a Constituição se interessou sobretudo pelo bens materiais, mais especificamente o domínio da terra, quer rural, quer urbana.

Analisando o tema, o mestre José Afonso da Silva<sup>80</sup> assevera que as limitações ao Direito de propriedade consistem nos condicionamentos que atingem os caracteres tradicionais desse Direito, que, a seu ver, é tido por absoluto, exclusivo e perpétuo:

---

<sup>78</sup> SILVA, *op. cit.*, 2010, p. 281.

<sup>79</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 210.

<sup>80</sup> SILVA, J.A. *op. cit.*, p. 279

Absoluto, porque assegura ao proprietário a liberdade de dispor da coisa de modo que melhor lhe aprouver; exclusivo, porque imputado ao proprietário, e só a ele, em princípio, cabe; perpétuo, porque não desaparece com a vida do proprietário, porquanto passa a seus sucessores, significando que tem duração limitada (CC, art. 1.2131), e não se perde pelo não uso simplesmente.

No que tange a restrições que limitam o caráter absoluto da propriedade, tais como a servidão (que limita o caráter exclusivo) e a desapropriação (que limita o caráter perpétuo), José Afonso da Silva orienta que a servidão constitui um ônus imposto à coisa, quer pelo Poder Público, quer pelo particular, enquanto a segunda limitação (desapropriação) constitui transferência compulsória da propriedade particular em razão de necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos na Constituição.<sup>81</sup>

Sobre a desapropriação, o constituinte tratou de estabelecer garantia quanto à justa indenização, que, em relação ao pagamento em dinheiro, acabou sendo secundarizada.

Frise-se, no contexto, que o pagamento de indenização em títulos só pode ser realizado quando constatada que a expropriação se deu em razão da não utilização da propriedade dentro dos contornos da função social, bem como quando o bem desapropriado é destinado à reforma agrária.

Analisando o conceito da indenização justa, Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>82</sup> esclarece:

A Constituição e o bom-senso mandam que a indenização seja justa. Daí decorre que ao patrimônio do expropriado deve voltar o valor do bem desapropriado. Nota-se que esse valor para haver reparação justa deve ser, normalmente, o preço que o bem alcançaria, se vendido no mercado livremente. Pode ser, contudo, menor, na medida em que se possa medir o proveito que para o expropriado advenha da passagem desse bem para a

---

<sup>81</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do Direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança jurídica e à propriedade, nos seguintes termos: (...) XXIV – a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

<sup>82</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 35ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 310.

propriedade pública. Destarte, não é absurdo pretender que, por exemplo, seja deduzido do preço a ser pago por terras desapropriadas para abertura de estrada a valorização trazida às terras remanescentes, por essa nova rodovia.

Das lições acima, afere-se que o Direito de propriedade passou a ter papel preponderante no cenário social, cuja limitação só poderá ser realizada nos estreitos contornos constitucionais.

### 3.2 Direito à Liberdade

A Constituição Federal de 1988, de maneira explícita, agrupou em três categorias, conforme o objeto imediato, pois o imediato sempre é a liberdade. Nessa esteira, Manuel Gonçalves Ferreira Filho,<sup>83</sup> em relação aos Direitos cujo objeto imediato é a liberdade, estabeleceu:

I – Direitos cujo objeto imediato é a “liberdade”:

- 1) de locomoção – art. 5º, XV e LXVIII;
- 2) de pensamento – art. 5º, IV, VI, VII, VIII e IX;
- 3) de reunião – art. 5º, XVI;
- 4) de associação – art. 5º, XVII a XXI;
- 5) de profissão – art. 5º, XIII;
- 6) de ação – art. 5º, II;
- 7) liberdade sindical – art. 8º;
- 8) Direito de greve – art. 9º.

Assim, adotam-se aqui, em resumo, as conceituações feitas pelo nobre doutrinador.

Em relação à liberdade de locomoção, é a primeira de todas as liberdades, sendo condição de quase todas as demais, consistindo no poder do indivíduo de deslocar-se de um lugar para o outro segundo lhe convenha ou bem lhe pareça. Sua limitação ocorre quando atenta contra o bem geral.

---

<sup>83</sup> *Idem*, p. 298.

Quanto à liberdade do pensamento, pode ser dividida entre a liberdade de consciência, que se revela como foro íntimo, já que ninguém poderá ser obrigado a pensar deste ou daquele modo. Por sua vez, a liberdade de expressão ou manifestação do pensamento é expressão fundamental da personalidade, também consagrada, sob regimes diversos, conforme a importância social.

A liberdade do pensamento, no que toca à liberdade dos espetáculos e diversões públicas (rádio, televisão, cinema, internet etc.), poderá justificar a diferença no tratamento, vez que ao Poder Público é permitido informar sobre a natureza das diversões e dos espetáculos classificando-os por faixas etárias, definindo locais e horários, de modo que sejam respeitados os valores éticos da pessoa e da família na esteira do entendimento do artigo 220, § 3º, e 221 da CF.

A liberdade de reunião significa agrupamento de pessoas, organizado, porém, descontínuo, para intercâmbio de ideias ou tomada de posição comum. No Direito brasileiro a reunião é livre, desde que os participantes estejam desarmados e se faça em locais abertos ao público independentemente de autorização. A restrição que se impõe concerne ao respeito à outra reunião que se dê no mesmo local. Assim, a autoridade competente deverá ser comunicada do local, data e horário do pleito.

No que diz respeito à liberdade de associação, representa-se como Direito individual coligar-se com outras pessoas, para fim lícito, estabelecendo organização estável com direção unificante e dando origem a nova pessoa jurídica. A Constituição Federal confere legitimação ativa às associações, quando autorizadas, para representação de afiliados.

Outra liberdade reconhecida é de profissão, que compreende, na sistemática da Carta Magna, a trabalho ou ofício. Trata-se de expressão lúdima da liberdade individual. Apenas admite a Carta Magna as restrições indispensáveis para a salvaguarda do interesse público, devendo ser certo que eventuais limitações têm por objetivo a proteção do próprio trabalhador e da sociedade contra abusos.

Já a liberdade de ação guarda íntima ligação com o princípio da legalidade, segundo o qual é a liberdade de fazer ou não aquilo que a lei não proíbe.

Prosseguindo, em relação paralela à liberdade de associação deve ser tratada a liberdade sindical, isto é, a liberdade de aderir a um sindicato ou não. Tal liberdade é expressamente reconhecida pela Constituição Federal (artigo 8º), não sendo, pois, lícito restringir a liberdade do trabalhador por ele ser sindicalizado ou por não ser.

Importante objeto imediato da liberdade é o Direito de greve, que representa um recurso à coação que logicamente não deveria encontrar lugar num Estado de Direito, mormente se nele existe uma justiça do trabalho. Historicamente, porém, tem sido um dos meios mais eficazes para a melhoria das condições de vida do trabalhador, que tem ao Direito de greve um apego quase místico, segundo leciona Ferreira Filho<sup>84</sup>.

### 3.3 Direito à Segurança Jurídica

Na Constituição Federal de 1988, o constituinte assegura ao povo brasileiro “...o exercício dos Direitos sociais e individuais, a liberdade, **a segurança**, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos...” (grifo nosso).

Dessa forma, cumpre destacar que a segurança jurídica não consta como regra explícita no ordenamento pátrio, o que, todavia, não lhe retira a força vinculante.<sup>85</sup> Por conta disso, sua efetivação se dá em razão da existência do Estado Democrático de Direito, fazendo paralelo de atuação com outros princípios, tendo como premissa inicial o comando constitucional destacado acima (art. 5º, da Constituição Federal de 1988).

---

<sup>84</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 35ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, *passim*.

<sup>85</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 431. “Apesar de não haver, no Brasil, dispositivo expreso neste sentido, entendemos que a Constituição, justamente porque formada por normas jurídicas, permite que os Direitos por ela conferidos sejam judicialmente pleiteados, mesmo à falta de lei que os torne mais efetivos.”



Eduardo Marcial Ferreira Jardim,<sup>86</sup> tratando do princípio da segurança jurídica como forma de previsibilidade dos efeitos assecuratórios dos Direitos e garantias individuais ou coletivos, ao fazer o introito do estudo do tema, destaca:

Ao se admitir a premissa pela qual a segurança jurídica traduz a virtualidade de prognosticar os efeitos da conduta humana ao lume de um Direito consagrador de valores qualificados como idôneo num dado sistema, é imperioso reconhecer a sua palidez no Direito Brasileiro, em especial na área de tributação.

A inferência tem cabida, na medida em que, no Brasil inexistente qualquer possibilidade de se prever os efeitos supervenientes à ocorrência de fatos jurídicos tributários.

O princípio da segurança jurídica pelo enfoque do Direito Tributário deve ser aplicado nos três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário, tanto que o ilustre professor Carrazza<sup>87</sup> diz: “O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.”.

Das lições acima, constata-se que a segurança jurídica se apresenta como garantia de proibição de o Estado ferir, seja por meio da edição de leis, atos administrativos, seja por prolação de decisões judiciais, os princípios da Carta Magna.

Nessa esteira, os cidadãos-contribuintes têm o legítimo de ver os Direitos subjetivos resguardados, vez que, por certo, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não poderão aniquilar tais direitos fundamentais por mera pretensão desmedida e arrecadatória. Sobre a questão, chamando atenção para o Estatuto do Contribuinte, Carrazza<sup>88</sup> é enfático:

O “estatuto do contribuinte” exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a idéia do Estado de Direito. As várias possibilidades

---

<sup>86</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar, 1ª ed., Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 48. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito

<sup>87</sup> CARRAZA, *op. cit.*, 2011, p. 455.

<sup>88</sup> CARRAZA, *op. cit.*, 2011, p. 452.

de atuação da Fazenda Pública há de corresponder a garantia dos Direitos de cada contribuinte. Quanto mais gravosa a intervenção tributária, tanto mais cuidadosamente deverá ser protegida a esfera de interesses dos indivíduos.

Desse modo, o princípio da segurança jurídica indica que os contribuintes poderão contar com a garantia e certeza de que não serão surpreendidos com a tributação, contando, inclusive, com os demais princípios constitucionais que introduzem limitações ao Direito de tributar no contexto constitucional.

No caso, a fim de que não seja violado o princípio da segurança jurídica, a pretensão tributária deve advir de estreitos contornos constitucionais. Assim, a tributação deve decorrer de norma individual concreta, com a descrição dos tipos tributários minuciosos, devendo tal lei, por óbvio, produzir efeitos para o futuro, a fim de que, também por decorrência, não seja violado o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o Direito adquirido.

Como se não bastasse, o aludido princípio impede que o aplicador e o intérprete acabem indo além do conteúdo expresso da norma tributária. Assim, nas palavras do ilustre Carrazza<sup>89</sup>:

A segurança jurídica também exige que a lei tributária seja estritamente interpretada. (...) Pelo contrário, demandam interpretação estrita, para que resultem melhor defendidos os Direitos e garantias dos contribuintes. Esta, sem dúvida, a melhor maneira de protegê-los do arbítrio e do abuso de poder fazendário.

A nobre professora Misabel Abreu Machado Derzi, responsável pela atualização da obra de Aliomar Baleeiro,<sup>90</sup> faz a seguinte assertiva:

A evolução do Estado de Direito ao Estado da Constituição faz crescer de importância o papel do Poder Judiciário naqueles países, onde esse Poder monopoliza o processo de controle da constitucionalidade das leis, ou nele desempenha função de grande relevância. (...) Assim, observa-se que os ideais de justiça e liberdade como formas de contenção do poder, no Estado Democrático, assentam-se, por um lado, na legalidade tanto formal como

---

<sup>89</sup> Ibidem, p. 464.

<sup>90</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 129.

material (autodeterminação ou autoconsentimento) e, por outro lado, na busca da eliminação das grandes desigualdades sócio-econômicas e na perseguição da justiça individual (a liberdade como Direito, garantida pelo Estado, ao pleno desenvolvimento da personalidade humana).

A segurança jurídica também impõe que a lei garanta a todos o livre acesso ao Poder Judiciário, pois de nada adiantaria a inserção desse princípio, ainda que de forma implícita na Constituição, caso eventualmente ocorresse violação aos preceitos constitucionais e o cidadão-contribuinte não pudesse socorrer ao Judiciário para tutelar interesses.

Aqui, não basta analisar o conteúdo do princípio da segurança jurídica apenas como instrumento de acesso ao Judiciário. Mais que isso, a segurança jurídica aqui vale ser pensada como consectário da ampla defesa que, assim, indica que na via administrativa o cidadão-contribuinte também alcance a efetivação dos Direitos e garantias fundamentais.

Assim, tem-se que a segurança jurídica guarda estreita relação com o Direito à ampla defesa e o Direito ao devido processo legal. Justamente por isso é que, analisando a segurança jurídica à luz das práticas cometidas pelo fisco em processos administrativos que formalizam o lançamento, Carrazza<sup>91</sup> traz a seguinte consideração:

Queremos deixar gravado, ainda, que em todo e qualquer processo-administrativo-tributário de que possa resultar um dano jurídico, uma restrição ou sacrifício de Direito deve ser proporcionada ao contribuinte a possibilidade de defesa eficaz, aí compreendidas a defesa técnica (com a presença, pois, de advogado) e, especialmente, a dupla instância administrativa, que vai ensejar uma discussão mais isenta do caso. Deveras, a decisão do órgão superior será prolatada por um colegiado, constituído, paritativamente, por representantes da Fazenda e dos Contribuintes, circunstância que assegura, de modo mais intenso, a imparcialidade, que deve permear as decisões administrativas em geral. O Direito de defesa é elementar, sagrado e inafastável.

Diante de tais considerações, pode-se concluir que o princípio da segurança jurídica é o alicerce de sustentação dos demais princípios constitucionais, a fim de que

---

<sup>91</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 476-7.

não sejam permitidos arbítrios por parte das pessoas políticas em detrimento dos cidadãos-contribuintes, estabelecendo parâmetros de atuação ao estabelecer a exigência tributária.

### 3.4 Razoabilidade e Proporcionalidade

Como instrumento de controle dos atos do Poder Público, o princípio da proporcionalidade apresenta-se como garantidor dos direitos fundamentais, de modo que seja realizada a correta adequação da norma tributária aos fins previstos na CF, apesar de não constar no texto expresso constitucional, assim como o princípio da razoabilidade.

Citado por Vittorio Cassone,<sup>92</sup> Celso Bastos trata da evolução do princípio citando a Alemanha, berço doutrinário da referida técnica de verificação da razoabilidade, o Tribunal Constitucional Federal, em decisão proferida em 1971:

O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e exigível, para que seja atingido um fim almejado. O meio é adequado, quando o seu auxílio se pode promover o resultado desejado; ele é exigível, quando o legislador não poderia ter escolhido outro igualmente eficaz, mas que seria um meio não-prejudicial ou portador de uma limitação menos perceptível a Direito fundamental. Em Portugal, o princípio da proporcionalidade é expressamente previsto pela Carta Política daquele país, na qual se pode ler no art. 18, n.º 2, que “A lei só pode restringir os Direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros Direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

Assim, na análise quanto à aplicabilidade do aludido princípio, busca-se compreender a correlação entre bens jurídicos protegidos constitucionalmente, em face dos quais é necessário conhecer se a medida adotada é adequada, ou melhor, proporcional para atingir os preceitos constitucionais.

---

<sup>92</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 121.

A partir daí, o ilustre professor Humberto Ávila,<sup>93</sup> para a aplicação do princípio da proporcionalidade, utiliza-se de identificação detalhada dos elementos sem a qual não pode ser exigida a aplicação. São eles: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, na ordem proposta pelo mencionado doutrinador.

Na análise fundamental da *adequação*, questiona-se, por meio de ponderações, a idoneidade da medida no alcance da finalidade, de forma a concluir que: a) a medida será adequada somente se o fim for efetivamente realizado no caso concreto; b) a medida será adequada somente se todos os casos individuais demonstrarem a realização do fim; c) a medida será adequada se o julgador, no momento da decisão e depois que ela for adotada, verificar que a medida promove o fim.

O renomado Professor Ávila,<sup>94</sup> ao tratar do princípio da proporcionalidade como postulado que demanda análise de outros aspectos, traz a colação o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, que analisou a adequação do meio ao fim do que se almeja como objetivo a atingir:

O Supremo Tribunal Federal examinou o caso de uma lei que determinava, para o exercício legal da profissão de corretor de imóveis, a exigência de comprovação de condições de capacidade. O Tribunal, no entanto, entendeu que o exercício da profissão de corretor de imóveis não dependia da referida comprovação. Em outras palavras, declarou que o meio (atestado de condições de capacidade) não promovia o fim (controle do exercício da profissão). Em consequência, essa exigência violava o exercício livre de qualquer trabalho, ofício ou profissão.

Como se denota, o elemento da adequação na análise da proporcionalidade busca o reconhecimento da congruência entre a medida adotada e a finalidade da norma, de modo que, como garantia de um Estado Democrático de Direito, ocorra melhor relacionamento entre o Poder Público e o cidadão-contribuinte.

Por sua vez, atrelado ao exame inicial da adequação, como pressuposto inerente ao exame da proporcionalidade surge o elemento da *necessidade*, que envolve a

---

<sup>93</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 174.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p. 182.

verificação de meios alternativos (menos restritivo, mais suave) em relação aos direitos fundamentais, preservando-se a promoção da finalidade.

Nas lições do professor Ávila,<sup>95</sup> esse subprincípio se caracteriza da seguinte forma:

Na hipótese de normas gerais o meio necessário é aquele mais suave ou menos gravoso relativamente aos direitos fundamentais colaterais, para a média dos casos. Mesmo nos atos gerais pode-se, em casos excepcionais e com base no postulado da razoabilidade, anular a regra geral por atentar ao dever de considerar minimamente as condições pessoais daqueles atingidos.

Analisando o caso concreto levado à apreciação, o aludido doutrinador<sup>96</sup> destaca a aplicação do exame da necessidade em julgamento realizado pelo excelso pretório, em que houve a contraposição dos meios presentes e o escolhido para a promoção da finalidade da norma, *in verbis*:

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional lei que previa a obrigatoriedade de pesagem de botijão de gás à vista do consumidor, não só por impor um ônus excessivo às companhias, que teriam que dispor de uma balança para cada veículo, mas também porque a proteção dos consumidores poderia ser preservada de outra forma, menos restritiva. Nesse caso a medida foi declarada inconstitucional, porque existiam outras medidas menos restritivas aos direitos fundamentais atingidos, como a fiscalização por amostragem.

Optando pelo exame da necessidade como elemento do princípio da proporcionalidade, observe-se o julgamento transcrito a seguir<sup>97</sup>:

RE 349703/RS - RIO GRANDE DO SUL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 50 DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

(...). A prisão civil do devedor-fiduciante no âmbito do contrato de alienação fiduciária em garantia viola o princípio da proporcionalidade, visto que:

---

<sup>95</sup> ÁVILA, *op. cit.*, 2010, Idem, p. 183.

<sup>96</sup> Idem, p. 184.

<sup>97</sup> Recurso Extraordinário n.º 349.703/RS, Tribunal Pleno, Ministro Relator Carlos Britto, DJe 04.06.2009, p. 675.

a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso, em sua tríplice configuração: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (...).

A partir do julgado acima, em que se privilegiou o bem jurídico protegido constitucionalmente, qual seja, a liberdade do indivíduo, fica claro concluir que, a partir da essencial análise da necessidade, o Poder Público terá elementos hábeis para escolher a medida menos gravosa para alcançar o fim (interesse público) almejado.

Aliás, J.J. Gomes Canotilho<sup>98</sup> assevera que o princípio da necessidade denota a ideia de que o cidadão tem o “Direito a menor desvantagem possível”.

Por sua vez, o exame da *proporcionalidade em sentido estrito* impõe o cotejo entre o meio e o fim com o objetivo de compará-los, de modo a afastar uma desproporção. Aqui, vale destacar que a ideia de proporção se aplica, apenas, nas situações em que há relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, conforme se infere das lições de Humberto Ávila.

O ilustre constitucionalista José Afonso da Silva<sup>99</sup> destaca que “o princípio da proporcionalidade razoável está consagrado enquanto princípio constitucional geral e explícito de tributação, traduzido na norma que impede a tributação com efeito de confisco”.

Dessa forma, representa a proporcionalidade em sentido estrito como a busca pela melhor solução para o conflito, à vista de harmonizar os preceitos constitucionais.

Agora, cabe destacar que, em relação ao princípio da razoabilidade, a doutrina o utiliza em vários sentidos, cumprindo pontuar, desde já, os dizeres da ilustre Denise

---

<sup>98</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 270.

<sup>99</sup> SILVA, *op. cit.*, 2010, p. 715.

Lucena Cavalcante<sup>100</sup>: “Há distinção entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, e restringi-los a uma mesma conceituação reduziria a importância de ambos”.

No caso, a razoabilidade atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devam ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade ou para expressar que a aplicação da regra geral depende do enquadramento ao caso concreto.

Assim, nas três acepções conferidas ao princípio, tem-se a *razoabilidade como equidade*, que impõe a consideração daquilo que usualmente acontece para aplicar-se a norma jurídica, de forma a presumir que as circunstâncias de fato estão dentro da normalidade. Para ser aplicado, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral.

Por sua vez, a *razoabilidade como congruência* parte da harmonização das normas com as condições externas de aplicação, exigindo uma causa real justificante para a adoção de qualquer medida. Por essa razão é que se fala em dever de congruência ou dever de fundamentação na natureza das coisas.

Ainda, quanto à *razoabilidade como equivalência*, está a exigência de paridade entre a medida adotada e o critério que a dimensiona.

Em resumo, o dever de coerência implica necessária ausência de contradição entre os elementos internos à norma e entre estes e os elementos de outras normas. O dever de equivalência relaciona a medida adotada e o critério que a dimensiona, como nos casos de mensuração da taxa em relação ao serviço público prestado.

---

<sup>100</sup> CAVALVANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 33-56.



O dever de equidade pressupõe a concretização final da justiça material, por meio da necessária harmonização da norma geral com as condições externas de aplicação, traduzidas pelas circunstâncias fáticas do caso.

Perceba-se grande diferença entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, vez que, o último, em seu exame de aplicação, não faz referência a uma relação de causalidade entre um meio e um fim, tal como o primeiro.

### 3.5 Livre Iniciativa

O princípio da livre iniciativa, derivado da ordem econômica, constitui-se num verdadeiro Direito fundamental do cidadão de primeira geração, pois trata das liberdades públicas, no sentido de que nem por lei se pode impedir a liberdade de praticar uma atividade laboral, salvo aquelas expressamente proibidas.

Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos<sup>101</sup> explica que:

A livre inicia é uma manifestação, no campo econômico, da doutrina favorável à liberdade: o liberalismo. Este tem por objeto o pleno desfrute da igualdade e das liberdades individuais em face do Estado. Assim sendo, a livre iniciativa consagra a liberdade de lançar-se à atividade econômica sem se deparar com as restrições impostas pelo Estado.

Adotando o mesmo espírito de liberdade, Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>102</sup> afirma que:

Como reflexo da liberdade humana, a liberdade de iniciativa no campo econômico mereceu acolhida nas encíclicas de caráter social, inclusive na célebre encíclica *Mater et Magistra*. Esta. Textualmente, afirma que “no campo econômico, a parte principal compete à iniciativa privada dos cidadãos, quer ajam em particular, quer associados de diferentes maneiras a outros” (2ª parte, nº 1).

---

<sup>101</sup> BASTOS, *op. cit.*, 2000, p. 455.

<sup>102</sup> Ferreira Filho, *op. cit.*, 2009, p.

Dessa maneira, trata-se de um verdadeiro Direito fundamental do contribuinte a iniciativa privada, que consiste na exploração de atividade econômica não proibida em função de outro princípio fundamental, por exemplo, exploração de jogos de azar e tráfico de drogas.

### 3.6 Livre Concorrência

Outro princípio que tem fundamento o poder econômico é o da livre concorrência, consubstanciado no artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal, conceituada por José Afonso da Silva<sup>103</sup> da seguinte forma:

Ela é uma manifestação da liberdade de iniciativa, e, para garanti-la, a Constituição estatui que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros (art. 173, § 4º).

Para garantir a livre concorrência, a Constituição Federal atribui ao Estado competência para punir as modalidades de monopólio ou oligopólio, sendo que, no Brasil, tais atividades são de competência do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e da Secretaria de Direito Econômico (SDE). Eis a assertiva do ilustre Celso Ribeiro Bastos<sup>104</sup> sobre o tocante:

Numa análise mais conceituosa, percebemos que o referido diploma legal trata quase que exclusivamente de uma “processualística” visando à constante vigilância, por parte da SDE e do CADE, daquilo que importe em abuso do poder econômico, ou seja, qualquer ato, prática, conduta etc. que limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; dominar qualquer mercado relevante de bens ou serviços; aumentar arbitrariamente os lucros; e exercer de forma abusiva posição dominante (art. 20).

Fica claro que a nova estrutura dada aos dois órgãos, dinâmica e poderosa, dá, primeiramente ao CADE, o aspecto de um verdadeiro tribunal, e à SDE, a aparência de uma polícia que previne, investiga e apura atitudes que são ou venham a ser configuradoras de abuso do poder econômico.

---

<sup>103</sup> SILVA, J.A., *op. cit.*, p. 795.

<sup>104</sup> BASTOS, *op. cit.*, 2000, p. 462.

Dura crítica é feita por Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>105</sup> ao tratar da ordem econômica:

Esse é o intento do constituinte ao abrir nas Constituições espaço para a regulamentação da economia em favor da democracia. Esse intento, porém, nos textos brasileiros a menos, parece frustrado. A resistência dos interesses e dos poderosos, de um lado, a demagogia e a leviandade, de outro, fazem da ordem econômica nas Constituições brasileiras um indigesto complexo de princípios vagos e de preceitos inaplicáveis.

Diante disso, tem-se que no Brasil o princípio da livre concorrência visa assegurar aos consumidores a qualidade quando da obtenção dos produtos e, em relação às empresas que fomentam a economia, garantir maior competitividade ante os concorrentes, sem que, com isso, haja dominação do mercado em sua totalidade.

---

<sup>105</sup> FERREIRA FILHO, *op. cit.*, 2009. p. 347.

## **4 DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE PROPRIAMENTE DITOS**

Nos tópicos anteriores, foram expostos os princípios que, apesar de não terem conexão direta nas relações jurídicas entre fisco e contribuinte, são essenciais para compreensão do fenômeno tributário e proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Neste capítulo, cuidaremos dos direitos fundamentais dos contribuintes que estão na Constituição como limitações ao poder de tributar, por isso, denominados de Direitos propriamente ditos, pois se relacionam diretamente com o tema proposto. Além disso, analisaremos ainda decisões do Supremo Tribunal Federal brasileiro, especialmente quanto à aplicabilidade desses direitos fundamentais nos casos concretos.

### **4.1 Uniformidade dos Tributos Federais**

A Constituição Federal de 1988, por meio do princípio da uniformidade geográfica, tratou de proibir a concessão de tratamento privilegiado entre os entes da federação, de modo a promover o desenvolvimento social e econômico entre as regiões brasileiras, sem nenhuma distinção.

Tal propósito advém dos fundamentos do Estado brasileiro, que, nos dizeres dos ilustres Antônio Cláudio da Costa Machado e Anna Candida da Cunha Ferraz,<sup>106</sup> estão constituídos em três bases sólidas: a federação brasileira, a democracia e o Estado de Direito.

---

<sup>106</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011, p. 3.

Nos estreitos limites do texto constitucional, garantir o desenvolvimento nacional<sup>107</sup> implica a adoção de políticas econômicas, sociais, políticas etc. que culminem no fortalecimento e sustentabilidade de determinadas regiões do país.

De modo que possa prevalecer a paridade jurídica entre os entes da federação e, como decorrência, garantir que não sejam concedidos privilégios discriminatórios em favor de qualquer das esferas do poder.

Segue uma análise da positivação desse raciocínio na Constituição Federal de 1988:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III – instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

O inciso I, do artigo 151, da CF, ao tratar do princípio da uniformidade geográfica, traz particular ligação com a forma federativa de Estado, evitando que ações políticas e/ou econômicas sejam utilizadas como subterfúgio para a outorga de privilégios odiosos a determinadas regiões.

Ao tratar do tema, em que se vislumbra que a CF não se furtou a diminuir eventuais desigualdades, Antônio Cláudio da Costa Machado e Anna Candida da Cunha Ferraz assim esclarecem<sup>108</sup>:

---

<sup>107</sup> CF/88: Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) II – garantir o desenvolvimento nacional;

<sup>108</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011, p. 874.

O dispositivo em enfoque visa a garantir a isonomia entre os entes federados, condição indispensável à manutenção do pacto federativo. Todavia, o constituinte não ignorou as diferenças sociais e econômicas entre os diversos entes da federação, permitindo que fossem concedidos incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento das regiões economicamente menos favorecidas da nação, visando a diminuir as desigualdades sociais e erradicar a pobreza, objetivos fundamentais da República (CF/1988, art. 3º, III). Como exemplo dessas áreas de incentivo temos a Zona Franca de Manaus, a Amazônia Ocidental etc.

Nessa esteira, exatamente para que sejam reduzidas as desigualdades que estão, como se sabe, mais presentes na Região Norte, Nordeste e Centro-Oeste, o comando constitucional permite que a União estipule incentivos fiscais direcionadas a essas regiões, sem que, com isso, ocorra afronta ao princípio da uniformidade geográfica.

No que tange à concessão de benefícios fiscais para o desenvolvimento de determinadas regiões, confira-se a assertiva utilizada pelo professor Celso Ribeiro Bastos<sup>109</sup>:

Todas isenções, portanto, estão inclusas dentro do que se denomina de incentivos fiscais. Na Zona Franca de Manaus, como adiante se verificará pela análise da legislação pertinente, há um certo número de isenções e, além delas, outras formas de estímulos fiscais, com cunho extrafiscal, na tentativa de promover o desenvolvimento da região amazônica e, a par disso, de fortalecer a produção interna, de forma a torná-la viável para uma competição exterior.

No que concerne ao inciso II do aludido dispositivo constitucional, o comando se direciona, exclusivamente, à União federal, ao fazer referência às obrigações da dívida pública que representam, justamente, as dívidas que o Poder Público assume com o meio privado. No caso, os títulos da dívida pública são vendidos e, com isso, o Poder Público consegue captar os recursos que necessita, pagando juros ao adquirente do título.

Diante disso, nos moldes do princípio constitucional, a União não poderá exorbitar a tributação de tais juros (sobre os quais há incidência do imposto de renda)

---

<sup>109</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Doutrinas Essenciais**. Direito Tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 927. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

em detrimento dos títulos emitidos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, isto é, não poderá tributar a aludida renda em patamares superior aos que fixar nas próprias obrigações e para os próprios agentes.

Interpretando o preceito proibitivo, Antônio Cláudio da Costa Machado e Anna Candida da Cunha Ferraz<sup>110</sup> comentam:

A regra visa, inicialmente, a propiciar uma maior captação de recursos pelos Municípios, pelos Estados e pelo Distrito Federal por meio da desoneração de seus títulos, vedando a tributação pela União dos rendimentos auferidos com as obrigações da dívida pública daqueles entes. Em sua segunda parte, o dispositivo determina a isonomia na tributação da renda decorrente dos proventos e da remuneração dos agentes públicos da União e dos demais entes da Federação.

Por sua vez, no que concerne à segunda parte do inciso II, do artigo 151, da CF, sendo certo que a hipótese de incidência enseja o pagamento do Imposto sobre a Renda, a Constituição também, de maneira atenciosa, veda que a União possa tributar a remuneração ou proventos dos agentes públicos dos demais entes da federação em níveis superiores aos que fixar para os próprios agentes. Assim, eventual desrespeito a tal comando, por decorrência lógica, também ofenderá o princípio da isonomia.

Por fim, sobre o inciso III do dispositivo ora tratado, há determinação proibitiva destinada à União para que esta não possa instituir isenção de tributos da competência dos demais entes federados, conhecidas, no passado, como isenções heterônomas.

Enfrentando a questão, confirmam-se as lições do saudoso Aliomar Baleeiro<sup>111</sup>:

Em princípio, nenhuma redução ou isenção fiscal, geograficamente restrita, pode ser votada pelo Congresso, a título de estímulo da produção em zonas atrasadas, ou sob qualquer outro pretexto. Em geral, a aplicação do princípio da uniformidade não suscita dúvidas, nem enseja aqueles casos singulares que põem perplexo o aplicador de outras regras constitucionais. O problema da diferença de custo de certos serviços especiais e divisíveis, por força das condições locais, ocorrerá mais frequentemente com os “preços” e, raras

---

<sup>110</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011, p. 874.

<sup>111</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2011, p. 373.

vezes, com as taxas. Mas nem por isso estas poderão assumir feição discriminatório, do ponto de vista geográfico.

Ocorre que, todavia, a própria Carta Magna preservou a possibilidade, por meio da instituição de Lei Complementar, de desoneração (de natureza heterônoma) do Imposto Sobre Serviços (de competência Municipal) em relação às operações de exportação para promover políticas cambiais, por meio da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003: “art. 2º O imposto não incide sobre: I – as exportações de serviços para o exterior do país”.

O Ministro Eros Grau, no AI no AgR n.º 630997<sup>112</sup>, teve a oportunidade de analisar esse princípio no caso em que o Poder Executivo criou alíquotas diferenciadas para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), considerando o aspecto subjetivo regional, que visava à inconstitucionalidade de tal diferenciação. Contudo, entendeu o Ministro que não haveria nenhuma ofensa, vez que o princípio da uniformidade contempla regra de exceção clara expressa quando se tratar de incentivos regionais.

Portanto, por meio do princípio da uniformidade geográfica, busca-se o desenvolvimento socioeconômico das diversas regiões do país por condutas equânimes entres os entes federados.

---

<sup>112</sup> Decreto 420/1992. Lei 8.393/1991. IPI. Alíquota regionalizada incidente sobre o açúcar. Alegada ofensa ao disposto nos arts. 150, I, II e § 3º, e 151, I, da Constituição do Brasil. Constitucionalidade. O Decreto 420/1992 estabeleceu alíquotas diferenciadas – incentivo fiscal – visando dar concreção ao preceito veiculado pelo art. 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e de desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I da Constituição. A alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedente. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes.” (AI 630.997-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 24-4-2007, Segunda Turma, DJ de 18-5-2007.)



#### 4.2 Não Tributação de Bens e Serviços em Função da sua Procedência ou Destino

Por meio do artigo 152, da Constituição Federal de 1988,<sup>113</sup> consagrou-se o princípio da não-discriminação tributária, evitando que sejam adotadas condutas discriminatórias levando em conta a origem ou o destino das mercadorias que sofrem a incidência do ICMS.

Conferindo interpretação ao comando constitucional, Antônio Cláudio da Costa Machado e Anna Candida da Cunha Ferraz<sup>114</sup> discorrem que de forma a garantir igualdade tributária aos Estados, Distrito Federal e Municípios “a permissão para qualquer tipo de discriminação implicaria autorização para uma verdadeira guerra fiscal entre esses entes e patente violação ao princípio da igualdade”.

Roque Antônio Carrazza<sup>115</sup> compartilha o mesmo entendimento:

Destarte, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não podem graduar, para mais ou para menos, seus tributos em razão da região de procedência ou destino dos bens e serviços de qualquer natureza. O artigo 152 da Constituição Federal consagra a idéia de que o território nacional forma uma só unidade econômica – e, destarte, as pessoas que nele residem ou têm sede não podem sujeitar-se a regime tributário mais ou menos gravoso conforme seus bens ou serviços tenham, ou não, sido produzidos numa dada região do país.

O referido autor traz à baila, ainda, os ensinamentos do saudoso Aliomar Baleeiro<sup>116</sup>:

Toda retaliação para proteger da concorrência de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da pessoa de Direito público tributante é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinadas a competidores situados fora.

---

<sup>113</sup> Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

<sup>114</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011, p. 875.

<sup>115</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 956.

<sup>116</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1970, 9ª ed. 1980; 11ª ed. (atualização de Misabel Derzi) 1999, p. 163.

Se não bastasse, dada à importância do estudo, o professor Carrazza traz o entendimento do renomado tributarista Sacha Calmon<sup>117</sup>: “(...) é bem possível que os Estados, para proteger suas respectivas economias, imaginassem fórmulas fiscais discriminatórias, em verdadeira ‘guerra fiscal’ onde não faltariam leilões de favores tributários”.

Das exposições acima, constata-se que o princípio determina que Estados-membros não adotem condutas discriminatórias levando em conta a origem ou o destino das mercadorias que sofrem a incidência de imposto (ICMS). Assim, agindo em sentido diametralmente contrário ao princípio em tela, a conduta revelará patente inconstitucionalidade ante a Carga Magna.

Sobre o aludido princípio, que representa a não discriminação tributária em razão da procedência e destino, o ilustre tributarista Leandro Paulsen,<sup>118</sup> citando o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, ressalta que:

(...) a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a bens e serviços de qualquer natureza. Vale como orientação geral, pois sobre ele exercem pressão outras linhas diretivas, igualmente de raízes constitucionais, que condicionam o aparecimento de exceções. A contingência de não ser absoluto, todavia, deixa-o intacto como eminente princípio tributário.

Todavia, não é incomum encontrar Estados que promovem esse tipo de diferença tributária e, por óbvio, alimentam a guerra fiscal, como se explicará.

No que concerne às operações que destinem bens a consumidor final localizado em outra Unidade da Federação (não contribuintes do ICMS), o legislador, por meio de

---

<sup>117</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 956-7.

<sup>118</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7ª ed. ver. e atual. conforme a LC 118/05, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 308.

limitações constitucionais ao poder de tributar, estatuiu que em relação a tais operações será adotada a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte dele. Trata-se da inteligência do artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea “b”.

Entretanto, o Estado de Mato Grosso, em passado recente, passou a exigir o pagamento de antecipação a título de ICMS com base no artigo 216-M-1, com acréscimo ao Regulamento do ICMS do Estado de Mato Grosso (Decreto Estadual n. 1.944/1989) que, em síntese, determinou, quando da entrada no território do Estado de Mato Grosso de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação (exemplificativamente, São Paulo), a adoção das seguintes “medidas”:

a) previamente, o cadastro no “*Sistema de Informações de Notas Fiscais de Saída e de Outros Documentos Fiscais*” das operações que destinem mercadorias a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS;

b) a antecipação do ICMS nas operações que (i) não forem previamente cadastradas no aludido sistema e (ii) se referir a destinatário que se encontre em situação irregular ou não inscrito perante o cadastro de contribuintes do imposto, aplicando-se a alíquota de 9% (nove por cento) sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal ou preço no mercado varejista ou (iii) 18 % (dezoito por cento) aplicado sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal ou preço no mercado varejista, quando em volume ou habitualidade que caracterize intuito comercial do destinatário (grifo nosso).

Essa cobrança excessiva, complementar e sobressalente, analisada pelo enfoque de que é vedado estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de procedência ou destino, é absolutamente inconstitucional, pois que fere expressa disposição prevista no artigo 152, da CF/1988.

Nos termos do exemplo proposto, deve ser destacado que a Constituição Federal, como regra, estabeleceu que, em relação às operações de circulação de mercadoria que destinem bens de qualquer Estado a consumidor final localizado em outro Estado, é obrigatória a adoção da alíquota interna quando esse destinatário, como no caso ocorre, é não contribuinte do ICMS (CF, art. 155, § 2º, VII, “b”).

Assim, sendo certo que, exemplificativamente, foi trazido à baila situação em que, como regra, será efetuado o recolhimento da “alíquota cheia”, fica fácil perceber

que a violação ao princípio da não-discriminação de bens é tema comum na prática do âmbito do Direito Tributário.

Contudo, o referido artigo constitucional traz consigo uma exceção, qual seja, a de cobrança de pedágio, cuja natureza jurídica é de taxa,<sup>119</sup> do que se poderia deduzir que, nesse caso, por causa da natureza tributária do pedágio, está-se diante de uma contradição, já que esse tributo limita o tráfego de pessoas e bens.

Não é bem assim. O art. 145, da Constituição Federal de 1988, trata das primeiras três espécies do gênero tributo, quais sejam: I – imposto; II – taxa; e III – contribuição de melhoria. As duas espécies restantes do gênero tributo estão no art. 148 (empréstimos compulsórios) e 149 (contribuições sociais).

Pedágio, que é uma de taxa, portanto, tributo, é de competência comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Constituição Federal de 1988, no art. 150, inciso V, é categórica em vedar a limitação de locomoção de pessoas e bens, mas permite a cobrança de taxa, na modalidade de pedágio, somente nas vias conservadas pelo poder público. Num primeiro momento poder-se-ia perguntar: mas todas as vias não são mantidas pelo poder público? Claro que a resposta é positiva, mas um sentido que pode ser dado ao dispositivo é que não se está falando de ruas e avenidas locais, dentro de cidades, mas de estradas longas que passam por vários Municípios e Estados, incluindo o Distrito Federal. Parece razoável esse raciocínio, pois as grandes estradas são de fáceis identificação e sabe-se que passam por várias cidades e até mesmo Estados, como é o caso da Rodovia Raposo Tavares, Fernão Dias, Régis Bitencourt, Castelo Branco entre outras.

---

<sup>119</sup> “Tributário. Pedágio. Lei 7.712, de 22-12-1988. Pedágio: natureza jurídica: taxa: CF, art. 145, II, art. 150, V. Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei 7.712, de 1988.” (RE 181.475, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 4-5-1999, Segunda Turma, DJ de 25-6-1999.)

Por tais razões, com exceção ao pedágio, a prática da discriminação tributária, seja ela promovida pelos Estados, pelo Distrito Federal, seja pelo Município, permite a aproximação econômica de algumas localidades e a exclusão de outras, provocando a dissolubilidade da Federação por meio de tributo, o que é vedado pelo art. 152, da Constituição Federal de 1988.

### 4.3 Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial

Parafraseando Alfredo Augusto Becker,<sup>120</sup> o tributo deve incidir sobre o signo presuntivo de riqueza. Com isso, pode-se imaginar que, onde houver riqueza, haverá tributação. Essa inferência é de natureza lógica, porém deve ser vista à luz da capacidade econômica do contribuinte sob a observação ainda da proteção do mínimo existencial.

Hugo de Britto Machado<sup>121</sup> publicou texto no sentido do confronto entre confisco e mínimo existencial, mas acredita-se que o cotejo deva ser sobre a capacidade contributiva, pois o confisco é o excesso de tributação descabido, que, por óbvio, aniquila o mínimo para a sobrevivência. Já a observância da capacidade contributiva preserva exatamente o mínimo à existência ou sobrevivência, pois o poder de tributar não pode alcançar esse mínimo, que deve ser medido pela equação: necessidades básicas *vs.* serviços públicos. Noutras palavras, o cidadão deve contribuir para que o Estado possa cumprir com os fins sociais (educação, saúde, segurança, folha de funcionários públicos, manutenção dos bens públicos etc.), porém também se deve garantir que o tributo não alcance a parcela necessária à sobrevivência do cidadão.

Essa equação também traz alguns problemas, pois o ente tributante poderá aplicar esses critérios com base nas razões jurídicas e não fáticas, assim como bem alertou Alexy<sup>122</sup>:

---

<sup>120</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 1963, *passim*.

<sup>121</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Campus, 2012, p. 113.

<sup>122</sup> *Ibidem*, p. 427-8.

O caso do mínimo existencial pode ser considerado como exemplo de caso nesses termos. Sem recorrer a comparações é praticamente impossível determinar o que faz parte do mínimo existencial garantido constitucionalmente. Como a História e outros países demonstram, o mínimo existencial absoluto pode ser fixado em um patamar extremamente baixo. Sob a Constituição alemã o que importa é o mínimo existencial relativo, ou seja, aquilo que sob as condições de cada momento da República Federal da Alemanha seja considerado como mínimo existencial. Simplesmente aceitar aquilo que o legislador garante em cada momento seria renunciar a um padrão jurídico-constitucional para aquilo que o legislador tem o dever de garantir. Nesses casos, o conceito de dignidade humana praticamente não oferece nenhum padrão racionalmente controlável. Mas esse padrão pode ser oferecido, em nível constitucional, pelo princípio da igualdade fática. Esse princípio exige uma orientação baseada no nível de vida efetivamente existente.

Essa igualdade fática não equivale à isonomia tributária, mas à capacidade econômica de cada contribuinte. Por isso, pensar em mínimo existencial no campo da tributação da riqueza é pensar na capacidade econômica ou contributiva de cada um.

Pois bem. Na história do Brasil, o primeiro registro que se pode encontrar do princípio da capacidade contributiva está na Constituição de 1824, que assim dispunha em seu artigo 179, inciso 15: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”.

Posteriormente, isto é, na Constituição Federal de 1946, o princípio da capacidade contributiva foi tratado de forma expressa, à luz do disposto no artigo 202 (“os tributos terão caráter pessoal, sempre que isto for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”), passando a ser suprimido nas Constituições posteriores. Assim, a doutrina nacional, liderada pelo mestre baiano Aliomar Baleeiro, sugeria pela adoção da interpretação sistemática, de modo que o princípio, ainda que implícito nas Cartas da República de 1967 e 1969, pudesse compor os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

A atual Constituição, nascida sob o enfoque do Estado Democrático de Direito, trouxe no bojo inúmeros princípios aptos a dar efetividade aos Direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, instituindo, aos entes tributantes, determinadas limitações ao poder de tributar, dentre eles o da capacidade contributiva. Nesse aspecto, na busca dos ideais da justiça fiscal, o aludido princípio passou a ter característica

determinante na tributação, sendo observado como critério na justa repartição da carga tributária, cuja proteção constitucional encontra seu fundamento no artigo 145, §1º:

Art.145 (...).

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os Direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.<sup>123</sup>

Segundo Hugo de Britto Machado,<sup>124</sup> o princípio da capacidade contributiva também é reconhecido na economia, vez que, em se tratando de limites à tributação, acaba por influenciar a economia dos sistemas que adotam, fazendo a seguinte distinção:

A distinção entre o conhecimento da tributação pelo jurista (Ciência do Direito Tributário) e o conhecimento da tributação pelo financista (Ciências das Finanças), reside na forma pela qual o objeto desse conhecimento (a tributação) é encarado. Enquanto o jurista encera a tributação tendo em vista, especialmente, a adequação entre a atividade de tributação e as norma que regulam essa atividade, perquirindo se tal atividade desenvolve em conformidade, ou não, com as pertinentes prescrições jurídicas, o financista encera a tributação tendo em vista, especialmente, as leis ditas naturais, do fenômeno financeiro. Para os financistas importam especialmente as leis da causalidade.

Apesar de se tratar de conceito vago, dotado de imprecisão na terminologia, é inegável que seu conceito surge a partir dos ideais de justiça e igualdade, não afastando, de nenhuma maneira, sua importância como regra jurídica<sup>125</sup>, conforme se infere das lições de Alfredo Augusto Becker<sup>126</sup>:

O Juiz não pode “deixar de aplicar” a lei ainda que no caso concreto individual exista prova evidente da inexistência de capacidade contributiva (renda ou capital abaixo do mínimo indispensável). Basta o acontecimento do

---

<sup>123</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011, p. 850. “O dispositivo consagra o chamado princípio da capacidade contributiva e trata-se de um dos comandos tributários mais importantes nas Constituições modernas.”

<sup>124</sup> MACHADO, Hugo de Britto. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 78.

<sup>125</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011. Segundo este autor, o comando constitucional não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Destaque que, atualmente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo com a natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas “programáticas”.

<sup>126</sup> BECKER, *op. cit.*, 1998, p. 528.

fato signo presuntivo de renda ou de capital acima do mínimo indispensável para o intérprete estar obrigado a reconhecer já ter ocorrido a incidência da regra jurídica e a irradiação dos efeitos jurídicos (...).

Nessa esteira, o legislador, ao pautar-se na capacidade contributiva na instituição dos tributos, deve observar que seu alcance é objetivo, com a necessária retratação de situações (hipóteses de incidência) que revelem manifestações de riqueza pelo contribuinte, cujo critério é chamado por Becker, conforme lembra Roque Antônio Carrazza<sup>127</sup>, como “fatos-signos presuntivos de riqueza”, senão vejamos:

Assim, atenderá o princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o fato-signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.

Como decorrência, revelada a riqueza do contribuinte, surge a necessidade de graduar a exigência tributária sob o enfoque da redação do dispositivo constitucional “sempre que possível”, com vista a verificar se a exação atinge parcela que retire do contribuinte o mínimo vital, sob pena de afrontamento ao princípio.

Tratando do assunto em relação à eficácia e alcance, o escólio de Argos Gregório traz a ideia de que “(...) está a incidência tributária sobre a capacidade contributiva limitada em seu patamar máximo e mínimo pelos Direitos da liberdade”.<sup>128</sup>

O que se preceitua, portanto, é a estruturação do sistema tributário como forma de evitar excesso à razoável capacidade contributiva das pessoas, conferindo justiça distributiva entre os sujeitos, a fim de que a tributação alcance, apenas, a parcela que está acima do mínimo vital.

---

<sup>127</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 99.

<sup>128</sup> GREGÓRIO, Argos. **Doutrinas Essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 913. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.



Sob o conteúdo do princípio, Aliomar Baleeiro<sup>129</sup> conceitua: “(...) a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.

O mestre Renato Lopes Becho,<sup>130</sup> traçando íntima ligação da capacidade contributiva com o princípio do não-confisco, permitindo concluir que o primeiro termina quando o segundo começa, assim destaca: “Entendemos, pelo exposto, que o princípio da capacidade contributiva é um *minus* diante do princípio da vedação de tributação com efeito de confisco, este um *plus*. Em outras palavras, este princípio é para hipóteses exacerbadas em relação à capacidade contributiva”.

Como se vê, o estudo do não-confisco possui estreita relação com a capacidade contributiva, impondo vedação ao Legislativo de instituir ou majorar determinado tributo fora dos contornos da capacidade contributiva, que se denota justamente com a tributação a partir da riqueza do sujeito, evitando discriminações entre aqueles que se acham na mesma situação, ou seja, os mais ricos pagam mais e os mais pobres pagam menos.

Indo além, Luciano Amaro<sup>131</sup> pontua que o princípio da capacidade contributiva importa na análise do princípio da igualdade:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade contributiva dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Nesse ponto, quanto ao alcance da observância apenas para os impostos, conforme redação da atual Constituição, a doutrina tem conferido a aplicabilidade do

---

<sup>129</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14<sup>a</sup>. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 259.

<sup>130</sup> BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. 1<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 433-4.

<sup>131</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 138.

princípio às demais espécies tributárias, sendo que, em relação às taxas, brilhantemente tratou Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>132</sup>:

É errado supor que sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela não há que se falar em capacidade contributiva. (...) Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se neste pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade real.

Denota-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva busca a realização de justiça entre os cidadãos, de modo que, à luz do Direito Tributário, a carga tributária seja graduada de acordo com as possibilidades do cidadão contribuinte.

Ainda, o aludido princípio atua como medida protetiva ao contribuinte, de forma a impedir que o Estado, na busca de ratear as despesas públicas, não onere o contribuinte em demasia quanto ao seu Direito à propriedade.

Sobre essa medida da capacidade econômica da pessoa, visando garantir um mínimo existencial, isto é, para que não haja confiscada a propriedade do cidadão contribuinte, o Supremo Tribunal Federal, por meio da súmula 656<sup>133</sup> e 668<sup>134</sup>, evitou a aniquilação do patrimônio por meio de cobrança de tributo com base na progressividade de alíquotas. No mesmo sentido, o Ministro Eros Grau rechaçou a cobrança de Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)<sup>135</sup> mediante alíquotas progressivas, levando em consideração o valor da venda dos veículos. Para o Ministro, não houve análise da capacidade contributiva do contribuinte.

---

<sup>132</sup> COELHO, *op. cit.*, 2006, p. 88.

<sup>133</sup> “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.” (Súmula 656)

<sup>134</sup> “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” (Súmula 668)

<sup>135</sup> “IPVA. Lei estadual. Alíquotas diferenciadas em razão do tipo do veículo. Os Estados-membros estão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24, § 3º, da Constituição do Brasil. Não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva.” (RE 414.259-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 24-6-2008, Segunda Turma, DJE de 15-8-2008.).

#### 4.4 Pessoaalidade

Já houve a oportunidade de trazer breves lições sobre o princípio da capacidade contributiva como um valor que decorre do princípio da isonomia e do Direito de propriedade. Assim, o estudo da capacidade contributiva, em sua inteireza, deve considerar a estrutura da exação quando se tratar de imposto cuja legislação leva em conta a figura da pessoa do contribuinte.

Assim, grande parte dos impostos enumerados na Constituição, pela própria particularidade que se empresta, dificilmente terá caráter de pessoaalidade, tais como o ICMS, o Imposto de Importação e o IPVA dentre outros.

A Constituição Federal de 1988 trata do princípio da pessoaalidade, para fins de instituição de impostos, no artigo 145, §1º<sup>136</sup>, porém com certo tom de norma programática ao deixar a critério do legislador tributário. Ou seja, o ordenamento jurídico, ao tratar da pessoaalidade, com a expressão “sempre que possível”, indica que tal critério será utilizado sempre quando a estrutura do imposto assim permitir.

Assim, como o imposto é espécie tributária que, para sua imposição, não demanda nenhuma contraprestação do Estado, por meio da pessoaalidade levam-se em consideração as condições subjetivas do contribuinte, para que possam ser identificadas eventuais manifestações de riqueza do particular. Nessa esteira, confira-se o magistério do professor Paulo de Barros Carvalho<sup>137</sup>:

Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o

---

<sup>136</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os Direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>137</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 333.

princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

Nessa esteira, tem-se que as deduções relativas ao imposto de renda da pessoa física (IRPF), tais como despesas médicas, pensão alimentícia, educação etc., não deixam de traduzir a pessoalidade pretendida pelo texto constitucional. Da mesma maneira ocorre com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), quando o legislador municipal opta pela redução do valor em razão de características individuais do proprietário. Sobre o tocante, confira-se o entendimento do colendo Supremo Tribunal Federal: “Súmula 539: é constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

Assim, para o Imposto sobre a renda, a capacidade contributiva se caracteriza pelo acréscimo obtido como resultado da aquisição de “rendas” ou “proventos”, assim entendidos tais ganhos como além dos gastos e despesas passíveis de dedução no que concerne às pessoas físicas e o “lucro” para as pessoas jurídicas.

O fato é que por esse aspecto, no que tange ao imposto sobre a renda, Eurico de Santi<sup>138</sup> traz importante consideração:

Não há que se falar em incidência do IR onde somente existir capacidade econômica potencial, isto é, o contribuinte pode ter auferido valores, ingressos, de alta monta, entretanto, no momento da apuração da base de cálculo do imposto, os gastos/despesas, poderão ser superiores aos ingressos e não resulte fato (base) sobre o qual deva incidir tributação. Na pessoa jurídica, tal situação é claramente verificada mediante a apuração de prejuízos. No caso da pessoa física, porém, salvo nas hipóteses de exploração de atividade rural e aplicações no mercado de renda variável, não existe a possibilidade, na lei ordinária de serem considerados prejuízos havidos.

Portanto, com a ressalva acima, deve ser considerado que o princípio da capacidade contributiva só poderá ser alcançado desde que o tributo consiga identificar, com perfeição, as condições pessoais de cada contribuinte.

---

<sup>138</sup> SANTI, Eurico Martins de. **Curso de especialização em Direito Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 443.

Diante disso, por meio do comando da pessoalidade poderá ser medida e imposta a tributação de acordo com o valor do ganho obtido pelo particular, no caso do imposto sobre a renda, de modo que, exemplificativamente, dois indivíduos que recebam um mesmo valor de renda possam ser tratados de maneira diferente, caso verificado, por exemplo, que um deles possui dependente.

De toda forma, impõe-se reconhecer que a justiça fiscal será concretizada, apenas, por meio do princípio da pessoalidade como critério de limitação a atuação indiscriminada do legislador.

#### **4.5 Legalidade Tributária**

A origem histórica do princípio da legalidade no campo tributário remonta a 15 de julho de 1215, por meio do item 12 da Magna Carta Libertatum, quando foi consagrada na Inglaterra do século XIII a exigência de autorização legislativa para a criação ou aumento de tributos.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade está consagrado, nos moldes atuais, desde a Constituição de 1946, sendo certo que a finalidade da repetição pelo constituinte em todas as Cartas posteriores decorreu de sua extrema importância como coluna sustentável do Estado Democrático de Direito.

Assim, a Constituição Federal de 1988, por meio do Título II, que trata dos Direitos e Garantias Fundamentais, trouxe um conjunto de enunciados prescritivos com o fim de disciplinar a conduta humana em sociedade (Capítulo II – Direitos e Deveres Individuais e Coletivos).

Dentre eles, como garantia inerente do Estado Democrático de Direito, conforme destacado acima, tratou do princípio da legalidade como garantia constitucional, de forma a abolir qualquer tipo de ingerência dos poderes públicos em desfavor dos indivíduos, *in verbis*:

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

(...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei:.

Paulo de Barros Carvalho,<sup>139</sup> ao tecer comentário sobre o aludido princípio no contexto constitucional, assim expõe:

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.

Conduzindo intensidade ao comando genérico do inciso II, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, o legislador constituinte tratou de inserir o princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário, na seção que trata das Limitações ao Poder de Tributar, revestindo a possibilidade de tributação por meio de especiais características que serão tratadas na sequência, vejamos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Diante da positivação do princípio da legalidade tributária, deve ser considerado que o legislador, ao criar as figuras de exação, deve percorrer o caminho determinado pelo Texto Maior. Isso quer dizer que qualquer das pessoas políticas de Direito constitucional interno somente poderá instituir tributos ou aumentar os já existentes (majorando a alíquota ou a base de cálculo) mediante expedição de lei.

Nessa linha de raciocínio, os renomados professores Costa Machado e Anna Candida da Cunha Ferraz,<sup>140</sup> ao interpretar o comandando constitucional, destacam que o princípio da legalidade tributária não deve ser observado apenas em relação às

---

<sup>139</sup> CARVALHO, *op. cit.*, 2011, p. 299.

<sup>140</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011, p. 865.

obrigações tributárias principais, mas, igualmente, em relação às obrigações acessórias, sob pena de inconstitucionalidade.

Tem-se, pois, que lei, no sentido jurídico de origem, é a regra jurídica escrita, instituída pelo legislador, no cumprimento de um mandato, que lhe é outorgado pelo povo, conforme as definições trazidas por Francisco de Assis Munhoz.<sup>141</sup>

Profundamente, o preceito da legalidade estrita exige que o tributo seja instituído na conformidade dos parâmetros constitucionais, descrevendo de forma clara e precisa a hipótese de incidência, a base de cálculo e alíquotas, assim como, os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Não obstante, é certo, pois, que em hipóteses excepcionais, obviamente contempladas na Constituição,<sup>142</sup> a legalidade absoluta é quebrada, estabelecendo o legislador apenas os limites mínimo e máximo, dentro dos quais o Executivo poderá alterar quantitativamente o dever tributário. Nos dizeres da ilustre Misabel de Abreu Machado Derzi, atualizando a obra do saudoso Aliomar Baleeiro<sup>143</sup>: “ (...) trata-se de mera atenuação do princípio da especificidade conceitual ou da legalidade rígida”.

Pelo contexto positivado<sup>144</sup>:

a lei tributária deve conter todos os elementos necessários à chamada regramatrix de incidência, isto é, aquele mínimo irreduzível, aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo, vale dizer, a descrição de um evento de possível ocorrência para a norma poder operar, e a prescrição de uma relação jurídica que vai nascer quando ocorrer esse acontecimento.

---

<sup>141</sup> MUNHOZ, Francisco de Assis. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 88. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

<sup>142</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; (...). § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

<sup>143</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2001, p. 68.

<sup>144</sup> CARVALHO, *op. cit.*, 2011, p. 300.

Tais características decorrem do princípio da tipicidade, que exige que os elementos integrantes do *tipo* sejam precisos e determinados.

No que concerne à descrição material da exação como forma de realização da legalidade tributária, confirmam-se as lições do ilustre professor Carrazza<sup>145</sup>:

O tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, pois, estruturá-lo em *numerus clausus*; ou, se preferirmos, há de ser uma lei qualificada ou *Lex stricta*. Em síntese, tudo que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política.

Nesses termos, somente a lei formalmente compreendida é ato normativo próprio à criação dos fatos, deveres e sanções tributárias. Observe-se que tanto o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, mas também, o próprio artigo 97, do Código Tributário Nacional, vinculam a necessidade de lei para a instituição e regulação do tributo, devendo assim, o termo “lei”, em sua profundidade, ser entendido como lei ordinária no sentido material, isso porque a legalidade tem duas dimensões.

Tratando do princípio da legalidade como “princípio por excelência dos sistemas jurídicos modernos”, o professor Eurico de Santi<sup>146</sup> traz a importância das dimensões da legalidade:

A legalidade tem duas dimensões: formal e material. A legalidade formal diz respeito à natureza do veículo introdutor da norma jurídica. Refere-se ao diploma normativo formalmente considerado: se esse introduzir normas que criem novos Direitos e obrigações, o veículo tem de ser lei em sentido amplo, i.e., produto de um processo realizado pelo poder legislativo. Trata-se de um limite objetivo, pois para ver se o mesmo foi atendido, basta verificar a natureza do veículo normativo.

Já a legalidade material diz respeito à norma introduzida. A obrigatoriedade de condutas se circunscreve a ela.

Sobre a lei ordinária como fonte formal, Ruy Barbosa Nogueira<sup>147</sup> destaca:

---

<sup>145</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 271.

<sup>146</sup> SANTI, *op. cit.*, 2005, p. 884.

<sup>147</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 63.



As leis ordinárias: Estas são os atos especificamente criadores das obrigações tributárias. De acordo com a competência estabelecida na Constituição e disciplinada pela Lei Complementar, o poder legislativo de cada esfera de governo decreta e o poder executivo sanciona a lei criadora do tributo; somente a lei devidamente emanada e fonte originária da obrigação tributária, caracterizando-a como “obrigação ex lege”.

O processo legislativo da Constituição previu no gênero das leis, abaixo da lei complementar, a lei ordinária, como ainda a lei delegada, o decreto legislativo e a resolução, atos esses que, emanados regularmente sobre tributação, criam determinadas obrigações tributárias.

A legalidade tributária, assim como a legalidade geral, é traço marcante da limitação mais importante do poder do Estado, sendo considerada como Direito fundamental de qualquer regime de governo (monárquico, aristocrático, democrático).

O Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, deve sempre exigir o cumprimento do Direito fundamental à legalidade dos governantes. A exemplo disso, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.709<sup>148</sup> proibiu a cobrança de emolumentos, que são tributos da espécie taxas, sem previsão legal, declarando tal ato como inconstitucional.

Por essas razões, sendo evidente que a tributação implica transferência de recursos do patrimônio privado ao Estado, deve-se concluir que qualquer norma impositiva que não seja a lei e que não traduza, efetivamente, certeza quanto ao conteúdo da obrigação tributária deve ser extirpada do ordenamento de plano, por manifesta inconstitucionalidade.

#### **4.6 Isonomia Tributária**

Primeiramente, cabe destacar que isonomia tributária é um dos princípios mais importantes para a concretização dos Direitos e garantias fundamentais dos cidadãos-contribuintes. Trata-se de mecanismo constitucional com o fim de limitar o poder de

---

<sup>148</sup> “A instituição dos emolumentos cartorários pelo Tribunal de Justiça afronta o princípio da reserva legal. Somente a lei pode criar, majorar ou reduzir os valores das taxas judiciárias. Precedentes.” (ADI 1.709, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 10-2-2000, Plenário, DJ de 31-3-2000.)

tributar, ou seja, serve como vedação à discriminação arbitrária entre contribuintes que estejam em situações semelhantes.

O referido princípio está previsto no inciso II, do artigo 150, da Constituição Federal:

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

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou Direitos;

O ilustre tributarista Humberto Ávila<sup>149</sup> traz este conceito de isonomia tributária: “a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve para uma finalidade”.

Nesse aspecto, frise-se que a igualdade é diferente da identidade, já que os contribuintes não são idênticos. Portanto, a igualdade tributária é concluída por meio de características e circunstâncias ou em função de fatores.

Assim, deve existir um julgamento para delimitar claramente os iguais e os desiguais, o motivo para essa separação e a medida e, ainda, as justificativas para a distinção entre situações.

Para Misabel de Abreu Machado Derzi,<sup>150</sup> existem cinco critérios para comparação:

1. Na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade da universalidade estão a seu serviço e tem como destinatários todos aqueles considerados iguais;

---

<sup>149</sup> ÁVILA, *op. cit.*, 2007, p. 40.

<sup>150</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2006, p. 530.

3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;

4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;

5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Assim, cabe tanto ao legislador quanto ao aplicador do Direito definir a limitação. Todavia, a grande perquirição é saber agir de forma correta, obedecendo aos direitos fundamentais para análise de situações semelhantes e de quando existe a possibilidade de tratamento diferenciado. Portanto, para a concretização da igualdade substancial em situações concretas, deve-se analisar se a medida de comparação utilizada pelo legislador é adequada, se o elemento indicativo da medida é apto para traduzi-la, se a discriminação realizada concretiza a finalidade da diferenciação e, o mais importante, se a finalidade é protegida legal ou constitucionalmente.

Conforme os ensinamentos do Professor Hugo de Britto Machado<sup>151</sup>: “O que a lei não pode fazer é tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais. A dificuldade que sempre existirá reside em saber quais são as desigualdades factuais que a lei pode admitir como critério para a desigualização jurídica”.

Nesse mesmo sentido, Roberto Ferraz<sup>152</sup> esclarece que:

A lei é por natureza discriminatória. Sempre que haja disposição legal, estará ela definindo regime jurídico próprio, e distinto, de determinada situação. Quando não houve regime jurídico discriminado para situação específica, não haverá distinção jurídica relevante, isto é, não haverá lei aplicável ao caso. Em suma, sob o aspecto que estamos estudando o tema nesse momento –

---

<sup>151</sup> MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 277.

<sup>152</sup> FERRAZ, Roberto. A igualdade da Lei e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 116, maio/2005, p. 123.

legislar é discriminar. “Por esse motivo, afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” é afirmar rigorosamente nada!

E também o entendimento do Professor Roque Antonio Carrazza<sup>153</sup>:

o princípio da igualdade exige que a lei, tanto a ser editada, quanto a ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas igualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente.

Na Lei Maior é possível encontrar critérios previstos, tais como capacidade contributiva, incentivo regional, porte da empresa, ramo da atividade, isenções e remissões entre outros.

O STF, no RE nº 402.748 e 418.994<sup>154</sup>, entendeu que as instituições financeiras não podem pretender a igualdade tributária com relação às empresas que tenham tributação mais favorecida, pois essa igualdade ocorre dentro das igualdades ou, como prefere o dispositivo, que se encontrem na mesma situação equivalente – e obviamente as instituições financeiras não se encontram nessa situação. Ao contrário, são as instituições financeiras as mais poderosas do ponto de vista financeiro, sem querer aqui justificar a questão com fundamento econômico, mas demonstrar onde se encontra a desigualdade, que é o sentido a ser dado ao dispositivo da igualdade tributária.

---

<sup>153</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 90.

<sup>154</sup> “Tributário. PIS/Pasep e Cofins. Extensão de tratamento diferenciado. Isonomia. Impossibilidade jurídica do pedido. O acolhimento da postulação da autora – extensão do tratamento tributário diferenciado concedido às instituições financeiras, às cooperativas e às revendedoras de carros usados, a título do PIS/Pasep e da Cofins – implicaria converter-se o STF em legislador positivo. Isso porque se pretende, dado ser ínsita a pretensão de ver reconhecida a inconstitucionalidade do preceito, não para eliminá-lo do mundo jurídico, mas com a intenção de, corrigindo eventual tratamento adverso à isonomia, estender os efeitos da norma contida no preceito legal a universo de destinatários nele não contemplados. Precedentes.” (RE 402.748-AgR e RE 418.994-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 22-4-2008, Segunda Turma, DJE de 16-5-2008.) No mesmo sentido: AI 333.040-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 7-12-2010, Segunda Turma, DJE de 1º-2-2011; RE 405.579, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 1º-12-2010, Plenário, Informativo 611; RE 485.290-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 3-8-2010, Segunda Turma, DJE de 20-8-2010; RE 410.515-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 26-5-2009, Primeira Turma, DJE de 1º-7-2009.

A capacidade contributiva é um bom critério para exemplificar a aplicação do princípio da isonomia, porém existem outros elementos que deverão ser analisados, já que em determinados casos a motivação poderá ser diferente da arrecadatória.

#### 4.7 Irretroatividade

Inicialmente, cumpre destacar que todas as Constituições brasileiras sempre observaram, rigorosamente, o respeito à irretroatividade como forma de impedir que as leis alcançassem o Direito adquirido, com exceção da Carta de 1937.

O ordenamento jurídico brasileiro, nos moldes atuais, como forma de trazer maior segurança jurídica àqueles tutelados pelas normas do Estado, consagrou o princípio da irretroatividade como Direito fundamental, conforme se infere da redação do artigo 5º, inciso XXXVI, que dispõe que “a lei não prejudicará o Direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

A redação do dispositivo constitucional, nos moldes acima, por constar no rol do Título II da Carta Magna que trata dos Direitos e garantias fundamentais, não traz mera recomendação, mas sim imposição constitucional que não poderá ser suprimida, nem sequer por emenda constitucional, sob pena trazer consigo a volta da Ditadura. Assim, com apoio da Lei de Introdução ao Código Civil, Leon Fredja Szklarowsky<sup>155</sup> traz a explicação dos três parágrafos que conceituam esses institutos:

Direito adquirido é o Direito que seu titular ou alguém por ele possa exercer, como aquele cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida inalterável ao arbítrio de outrem.

Coisa julgada ou caso julgado é a decisão de que não mais caiba recurso.

Ato jurídico perfeito é o já consumado, de conformidade com a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

---

<sup>155</sup> SZKLAROWSKY, Leon Fredja. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 1109/1110. Organizadores Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

Com base nas lições acima, fica claro perceber que, como regra, o princípio da irretroatividade tanto se aplica ao julgador quanto ao legislador. Aliás, a ilustre professora Misabel Derzi, citada por Carrazza,<sup>156</sup> trata do assunto com o brilhantismo que lhe é peculiar:

VII – Acrescentamos, com Misabel Derzi, que o princípio da irretroatividade deve alcançar também os atos do Executivo e as decisões judiciais, já que o que vale a pena para o legislador, precisa valer, igualmente, para o administrador público e para o juiz. Como observa esta preclara jurista “a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tenha confiado”. Isso absolutamente não significa que a jurisprudência (administrativa ou judicial) não possa ser alterada, mas, apenas, que, uma vez alterada, só pode alcançar os casos futuros.

No campo tributário, o princípio da irretroatividade constitui garantia constitucional expressa ao cidadão-contribuinte, decorrente da dicção do artigo 150, inciso III, “a”,<sup>157</sup> representando verdadeira proteção contra inovações legislativas que tenham por objetivo instituir alterações gravosas em relação a fatos já ocorridos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)  
III – cobrar tributos:  
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado

Como se denota, o princípio da irretroatividade busca a garantia fundamental do cidadão-contribuinte contra a exigência decorrente de norma impositiva tributária em relação a fatos ou situações pretéritas, reforçando, inclusive, o próprio princípio da legalidade e segurança jurídica. Isso se dá pelo fato de que a lei, no que diz respeito à instituição ou majoração de tributos, tem, obrigatoriamente, eficácia prospectiva.

Nesse aspecto, frise-se que a própria Constituição Federal estabelece que novas imposições tributárias devam entrar em vigor apenas no ano seguinte ou observado o

---

<sup>156</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 379.

<sup>157</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011, p. 866. “Em apertada síntese, com base nesse princípio, aplica-se ao fato a lei vigente no momento de sua ocorrência, sendo vedada, por óbvio, qualquer espécie de retroatividade. Ressalvada algumas raras exceções, nosso sistema constitucional consagra esse instituto.”

interstício de noventa dias entre a publicação e o início de incidência, cujo tema será abordado em capítulo próprio. Efetivamente, em razão de o princípio da irretroatividade tributária estar baseado nos alicerces da segurança jurídica, com vista, inclusive a promovê-la, Roque Antônio Carrazza<sup>158</sup> destaca:

O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus Direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa jurídica competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no princípio da confiança na lei fiscal, que, como leciona Alberto Xavier, “traduz-se, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente em lei”.

Percebe-se, pois, que o princípio da irretroatividade garante a aplicação da lei em vigor à época da ocorrência do fato imponible, ou seja, a lei deve ser anterior ao fato imponible, e não o fato imponible anterior à lei, devendo ser entendida tal regra como absoluta. Eventuais restrições devem decorrer de normas que beneficiem o cidadão-contribuinte, como as que lhe conferem parcelamento, dilação de prazo para pagamento de tributo etc. De maneira contrária, isto é, leis que trazem algum gravame ao contribuinte, devem, necessariamente, projetar-se para o futuro, sob pena de inconstitucionalidade.

Consagrando o entendimento, o próprio Código Tributário Nacional traz no bojo a seguinte assertiva:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Em relação ao dispositivo acima, mesmo em se tratando de normas relativas ao lançamento, a regra é no sentido de que sobrevivem as situações constituídas anteriormente. Aliás, comentando o mencionado dispositivo, Carrazza<sup>159</sup> exara que:

---

<sup>158</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 469.

<sup>159</sup> *Ibidem*, p. 382.

De fato, o art. 146 do CTN, mais que garantir a imutabilidade do lançamento regularmente efetuado, veda que a alteração dos critérios jurídicos adotados pelo Fisco repercuta negativamente sobre fatos imponíveis ocorridos em período anterior ao novo entendimento fazendário.

Cabe lembrar ainda que, diferentemente do que ocorre em relação ao princípio da legalidade, que comporta pequenas atenuações, não se vislumbra no ordenamento jurídico atual nenhuma menção à atenuação ou exceção à irretroatividade no campo tributário. Tal afirmação se faz necessária, pois a doutrina tem realizado estudos quanto aos critérios para a verificação da retroatividade e a sua possibilidade de alcance em relação às operações pretéritas. Assim, adotam-se aqui as lições de Humberto Ávila<sup>160</sup>:

Seguindo esse entendimento e sendo a segurança jurídica um sobreprincípio constitucional fundamental, o intérprete deverá considerar vedada a modificação retroativa das consequências jurídicas, a ligação retroativa da hipótese de incidência tanto no caso das leis com referência pretérita total quanto naquelas com referência pretérita parcial, bem como a hipótese de regulação posterior de fatos pré-causados. Interpretação diversa atribui ao intérprete um ônus interpretativo maior, assim como a demonstração de que sua decisão está amparada por princípios constitucionais de igual suporte axiológico.

É fato, pois, que o princípio da irretroatividade traz, como decorrência, a segurança jurídica necessária a preservar a relação entre contribuintes e fisco, de modo que o primeiro fique a salvo de dúvidas e incertezas quanto aos fatos e situações ocorridas no passado.

O Ministro Moreira Alves, no RE 146.733<sup>161</sup>, declarou inconstitucional parte da Lei nº 7.689/88 que pretendia exigir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no mesmo ano em que foi publicada.

---

<sup>160</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 152.

<sup>161</sup> “Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7.689/1988. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 7.689/1988. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais. Ao determinar, porém, o art. 8º da Lei 7.689/1988 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31-12-1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no art. 150, III, a, da CF, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela. Recurso Extraordinário conhecido com base na letra b do inciso III do art. 102 da CF, mas a que se nega provimento porque o mandado de segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período – base que se encerrou em 31-12-1988. Declaração de inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 7.689/1988.” (RE 146.733, Rel.



Com base nisso, o STF aplicou corretamente o princípio da irretroatividade tributária, preservando, assim, o Direito fundamental do contribuinte de ser tributado sobre fatos ocorridos antes da vigência da lei.

Por essa razão, o Estado de Direito encontra, no princípio da irretroatividade, o necessário sustentáculo de segurança, previsibilidade e boa-fé, de modo que o cidadão-contribuinte não se possa deparar com uma situação tributária mais gravosa traduzida em surpresa.

#### 4.8 Anterioridade no mesmo Exercício

Preliminarmente, cumpre destacar que o princípio da anterioridade tributária (anterioridade geral) é um limite objetivo que atua de modo a garantir a segurança jurídica do cidadão-contribuinte. Trata-se de princípio ínsito ao Direito Tributário, cujos limites e parâmetros são ditados pelo artigo 150, inciso III, alínea “b”,<sup>162</sup> da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou:

---

Min. Moreira Alves, julgamento em 29-6-1992, Plenário, DJ de 6-11-1992.) No mesmo sentido: RE 396.129-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 30-6-2009, Segunda Turma, DJE de 14-8-2009; ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-6-2007, Plenário, DJ de 31-8-2007; RE 153.973, Rel. Min. Paulo Brossard, julgamento em 11-12-1992, Segunda Turma, DJ de 5-2-1993; RE 148.331, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 13-10-1992, Primeira Turma, DJ de 18-12-1992; RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 1º-7-1992, Plenário, DJ de 28-8-1992.

<sup>162</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, p. 866: “Esta alínea consagra o chamado princípio da anterioridade tributária. A ideia básica do postulado, segurança jurídica, já estava presente na distante Constituição de 1946, que consagrava o chamado princípio da anualidade, segundo o qual o tributo somente poderia ser cobrado com prévia autorização orçamentária”.

Em seu bojo, essa limitação ao poder de instituir ou majorar tributos decorre da certeza do Direito exigida em matéria tributária, assegurando maior completude e previsibilidade quanto às imposições fiscais, de modo que os cidadãos-contribuintes possam conhecer, com antecedência, os ônus que irão alcançar os atos que praticarem.

Assim, tem-se que as leis que instituem ou majoram tributos devem respeitar não apenas o princípio da legalidade, da segurança jurídica, da irretroatividade tributária, mas igualmente o princípio da anterioridade tributária, a fim de impedir que o contribuinte seja surpreendido com exigência fiscal inesperada.

Paulo de Barros Carvalho reforça o limite objetivo do princípio tributário:

A diretriz da anterioridade, com toda a força de sua presença na sistemática impositiva brasileira, é um `limite objetivo`. Sua comprovação em linguagem competente (a linguagem das provas admitidas em Direito) é de uma simplicidade franciscana: basta exhibir o documento oficial relativo ao veículo que introduziu normas jurídicas no sistema do Direito positivo, com a comprovação do momento em que se tornou de conhecimento público, e poderemos saber, imediatamente, se houve ou não respeito ao princípio da anterioridade.

Hugo de Brito Machado,<sup>163</sup> interpretando o princípio da anterioridade como norma destinada a realizar a segurança jurídica, esclarece:

Por muitos confundido com o princípio da anualidade, do qual na verdade é profundamente diferente especialmente no que concerne aos fundamentos, o princípio da anterioridade das leis tributárias tem fundamental importância como garantia de segurança jurídica, na medida em que enseja aos contribuintes a condição para planejarem suas atividades, certos de que esses planos não serão perturbados, durante o ano, por novos encargos tributários.

Roque Antônio Carrazza,<sup>164</sup> com maestria, opta por fazer um paralelo entre a eficácia, vigência e validade das leis tributárias pelo enfoque da anterioridade:

---

<sup>163</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 946. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

<sup>164</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 205-6.

V – O princípio da anterioridade refere-se, pois, à eficácia das leis tributárias, e não à sua vigência ou validade. Assim, aponta o átimo a partir do qual a lei, já vigente, isto é, já integrada na ordem jurídica -, é suscetível de ser aplicada (o que ocorrerá, efetivamente, por meio da prática do lançamento). Se preferirmos, podemos também dizer que, por força deste princípio, a lei que cria ou aumenta um tributo, ao entrar em vigor, tem seus efeitos diferidos para o próximo exercício financeiro.

O dispositivo constitucional estabelece a proibição de cobrança do tributo no mesmo ano da publicação da lei que veio a instituí-lo ou majorá-lo. Assim, a lei que estabelecer uma carga tributária maior ao cidadão-contribuinte deve ser do conhecimento da sociedade desde o ano anterior ao início da cobrança.

Pretende-se, por meio do princípio em comento, dar ao cidadão-contribuinte certa margem de previsibilidade desse elemento negativo a suas finanças, que é, justamente, a tributação, fazendo com que maior sacrifício seja de seu conhecimento dentro de determinado ano, por meio da publicação, para que os efeitos operem a partir do ano seguinte.

Nesse aspecto, frise-se que, quanto à publicação da lei como requisito para que esta entre em vigor, Hugo de Brito Machado,<sup>165</sup> citando Giorgio Del Vecchio assim expõe:

Não se venha argumentar que a publicação não obtém o conhecimento efetivo da lei por todos e, por isto, é pouco importante. Como esclarece Del Vecchio, a publicação destina-se menos a obter o conhecimento geral e efetivo da lei por todos do que dar a cada um a possibilidade real de obter esse conhecimento. E essa possibilidade fica inequivocamente assegurada com a publicação.

Assim, com a publicação de lei que institui ou majora o tributo por meio de circulação no **Diário Oficial**, os contribuintes terão pleno conhecimento do início da vigência da norma, representando a publicidade uma fórmula contra os desvios de poder e fundamental para a efetividade do princípio da anterioridade.

---

<sup>165</sup> MACHADO, *op. cit.*, 2011, p. 948.

É fato, pois, que, na hipótese de a lei pretender reduzir ou extinguir o tributo, não há que se aplicar o princípio da anterioridade, visto que tal princípio proíbe tão somente a surpresa mais gravosa e negativa ao cidadão-contribuinte.

Tratando do princípio, cumpre destacar que sua aplicação não é absoluta para alguns tributos. Assim, em se tratando de impostos reguladores da economia, tais como o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), com caráter nitidamente extrafiscal, a Constituição Federal entendeu por bem excepcioná-los da abrangência do princípio da anterioridade, de modo a manejar, com rapidez, situações com reflexos econômicos.

Sobre a aludida exceção à anterioridade, decorrente da extrafiscalidade, o professor Eurico de Santi<sup>166</sup> esclarece:

A razão para os constituintes originário e derivado terem excepcionado de tal limite objetivo alguns impostos é a extrafiscalidade, que significa um fim não meramente arrecadatário para a cobrança de tributos, mas sim com o intuito de motivar ou desmotivar condutas do contribuinte. É intervencionismo estatal através da tributação.

Empréstimos compulsórios nos casos de guerra e calamidade pública também representam exceções ao princípio da anterioridade, dada a imprevisibilidade dos eventos que lhe fundamentam a instituição. Da mesma maneira, excepcionou-se o Imposto Extraordinário de Guerra, que poderá ser instituído na circunstância de uma guerra ou sua iminência. Na visão do professor Eurico<sup>167</sup>: “Quanto ao empréstimo compulsório e imposto extraordinário, ambos em caso de guerra externa ou iminência desta, a razão para não aplicação da anterioridade é óbvia; a urgência de cobranças nesses casos deve imperar sobre a segurança jurídica de períodos de paz”.

---

<sup>166</sup> SANTI, *op. cit.*, 2005, p. 894.

<sup>167</sup> *Ibidem*, p. 895.

Moreira Alves, na ADI 2.556<sup>168</sup>, legitimou a Lei Complementar nº 110/01, que criou e majorou a contribuição previdenciária, exigindo-a no mesmo exercício, o que alguns entenderam como inconstitucional, porém se esqueceram de que as contribuições sociais podem ser exigidas no próprio exercício, desde que respeitado o prazo de noventa dias para a exigência. Esse fenômeno é conhecido como a noventena das contribuições previdenciárias.

Assim, o STF agiu nos exatos termos da Constituição Federal de 1988, aplicando os direitos fundamentais reconhecidos pelo constituinte originário. Note-se mais que a noventena é mais rígida que a cobrança no exercício subsequente, já que independentemente da data de publicação sempre vigorará após noventa dias, ou seja, mesmo que publicada no dia 31 de dezembro.

#### **4.9 Anterioridade – Noventena**

Antes de iniciar o estudo do tema, destaque-se que a Constituição Federal não admite que a instituição e a majoração sejam feitas por meio de simples previsão, mas, ao contrário, por meio de veículo próprio, que é a lei, assim entendida em sentido formal.

Por essa razão, no que concerne ao Direito intertemporal aplicado no âmbito do Direito Tributário, a CF/1988 também é enfática ao proteger o cidadão-contribuinte quanto a imposições tributárias que não obedecem à anterioridade, a qual impõe o necessário conhecimento prévio acerca da tributação que incidirá caso praticada a hipótese de incidência descrita em lei.

---

<sup>168</sup> “Contribuições instituídas pela LC 110/2001. Legitimidade. Princípio da anterioridade. Pacífico o entendimento deste Tribunal quanto à legitimidade das contribuições instituídas pela LC 110/2001, sendo inexigíveis, contudo, no mesmo exercício em que publicada a lei que as instituiu [ADI 2.556-MC, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 8-8-2003].” (RE 456.187-AgRED, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 4-12-2007, Segunda Turma, DJE de 1º-2-2008.) No mesmo sentido: AI 744.316-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 2-12-2010, Primeira Turma, DJE de 22-3-2011; RE 591.452-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 10-3-2009, Segunda Turma, DJE de 17-4-2009.

Dessa forma, tratou a Constituição Federal de determinar o necessário fluxo de noventa dias para que a nova lei pudesse incidir relativamente às contribuições para a seguridade social.

Aprimorando o conceito, a Emenda Constitucional n.º 42/2003 ampliou a garantia para o fim de determinar a observância da anterioridade nonagesimal em relação a quaisquer tributos, conforme se denota da leitura do artigo 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal<sup>169</sup>:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 (...)
   
III – cobrar tributos:  
 (...)
   
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

No caso, esclareça-se que a Emenda Constitucional n.º 42/2003 trouxe maior garantia e até mesmo conferiu maior efetividade ao próprio princípio da anterioridade geral, ao determinar que a publicação da lei seja feita pelo menos noventa dias antes do início da exigência tributária.

A inserção de tal princípio constitucional se fez necessária para evitar que a publicação do texto impositivo fosse realizado no dia 31 de dezembro e o início da exigência a partir do dia seguinte.

Confira-se a redação do artigo 195, parágrafo 6º da Constituição Federal<sup>170</sup> que trata das contribuições para a seguridade social:

---

<sup>169</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, p. 867. “Trata-se de inovação constitucional, introduzida pela EC 42/2002, que objetivou corrigir as distorções decorrentes da aplicação pura e simples do princípio da anterioridade, introduzindo exigência da noventa para a cobrança de tributos.”

<sup>170</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011, p. 1079-80. “Eis um dispositivo que busca equilibrar dois interesses igualmente relevantes, que são a garantia do contribuinte quanto à observância do princípio da anterioridade e a prestação no ingresso de recursos para o custeio da seguridade social. Para tanto, a saída foi de mitigar o princípio da anterioridade, reduzindo o prazo para a vigência das alterações na cobrança das contribuições previstas neste artigo para 90 dias.”

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

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

Assim, na prática, implica dizer que a publicação deve ocorrer até o dia 3<sup>171</sup> de outubro para que a instituição ou majoração seja efetivada em 1º de janeiro do ano seguinte. Na mesma linha, pode-se dizer que a publicação ocorrida em 31 de dezembro possibilitará a cobrança tributária apenas em 31 de março do ano subsequente ou em 30 de março nos anos bissextos.

Interpretando o comando do artigo 195, § 6º, da Carta Magna, Carrazza<sup>172</sup> esclarece:

Com a edição da Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, o princípio da anterioridade tributária recebeu algumas explicitações, que, se interpretadas de modo adequado, praticamente não lhe alteraram o conteúdo e alcance.

Realmente, antes do advento da predita Emenda Constitucional sustentávamos, com base nas lições de Eduardo Domingues Bottallo, que o princípio da anterioridade exigia que a lei instituidora ou majoradora do tributo tivesse sido publicada, pelo menos, noventa e um dias antes do término do exercício financeiro. Noutras palavras, apregoávamos que o contribuinte tinha o Direito constitucional subjetivo de recolher tributos de conformidade com as leis vigentes até o dia 1º de outubro do exercício financeiro anterior (noventa e um dias antes do término do exercício financeiro).

No RE 584.100<sup>173</sup>, cuja relatora foi a Ministra Ellen Gracie, no caso em que se discutia a falta de observação da noventena para o ICMS majorado de 17% para 18%

---

<sup>171</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, 2011. Segundo este autor, a publicação deve ocorrer, no máximo, até o dia 1º de outubro (noventa e um dias antes do término do exercício financeiro), sendo questionável o texto constitucional quando em alusão à noventena.

<sup>172</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 211.

<sup>173</sup> “A Lei paulista 11.813/2004 apenas prorrogou a cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 17% para 18%, criada pela Lei paulista 11.601/2003. O prazo nonagesimal previsto no art. 150, III, c, da CF somente deve ser utilizado nos casos de criação ou majoração de tributos, não na hipótese de simples

pela Lei nº 11.813/2004, provoca estranheza o argumento de que não se tratava de majoração, mas de prorrogação, prescindindo de previsão na lei paulista de noventa dias para a exigência.

Tal argumento não se justifica, pois fere também o princípio da segurança jurídica, a qual possibilita que os contribuintes possam com antecedência planejar as operações e prestações. No caso, considerando que não se aplique a noventena, volta-se ao problema da anterioridade no próprio exercício, pois basta que a lei seja publicada no dia 31 de dezembro para passar a valer no dia seguinte, 1º dia do exercício do novo ano.

Por essa razão, acredita-se que o STF desrespeitou o Direito fundamental do contribuinte de ser exigido o ICMS após noventa dias da data da publicação da lei tributária, mesmo em se tratando de mera prorrogação, já que, de qualquer forma, majorou o tributo mais uma vez – de 17% para 18%.

Portanto, o princípio da anterioridade da lei tributária é uma garantia que a Constituição Federal oferece ao contribuinte contra o Estado, não por meio da limitação do poder de tributar, mas no dever de assegurar a segurança jurídica, a certeza do Direito, bem como a transparência e previsibilidade dos contribuintes.

#### **4.10 Não-confisco**

O princípio do não-confisco guarda íntima ligação com a proteção da propriedade privada, respeito ao postulado da capacidade contributiva, bem como da proporcionalidade e razoabilidade. Sua positivação, de maneira geral, ocorre desde as Constituições anteriores, com a proibição de uma tributação desmedida, sendo suprimido apenas na Constituição Republicana de 1967.

---

prorrogação de alíquota já aplicada anteriormente.” (RE 584.100, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-11-2009, Plenário, DJE de 5-2-2010.).



Por meio de proibição genérica, a atual Constituição Federal assim tratou a vedação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)  
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Da leitura acima, a doutrina nacional e estrangeira têm reunido esforços para traçar os contornos do princípio, de modo que a ilustre Misabel Abreu Machado Derzi,<sup>174</sup> atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, pontua: “Não há, nesse assunto, auxílio doutrinário nem tampouco jurisprudencial. Tipke lembra que, na Alemanha, não se conhece sequer uma discussão dos tribunais que declarasse um tributo inconstitucional, em razão de seus efeitos confiscatórios”.

Na seara do Direito Tributário, a doutrina tem chegado a afirmar que o princípio do não-confisco representa uma forma de limitação ao poder de tributar com vista a assegurar a proteção aos Direitos e garantias do cidadão-contribuinte. Em sua índole, está o princípio do não-confisco como meio para que outros princípios sejam atingidos.

Roque Antônio Carrazza,<sup>175</sup> tecendo considerações sobre a falta de fixação de limites objetivos ao princípio, não desmerece a força vinculante:

Também a norma constitucional que proíbe utilizar tributo com efeito de confisco (Art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a “riqueza tributável” dos contribuintes.

Com a positivação do aludido princípio, o Estado está obrigado, na criação dos tributos e na majoração dos já existentes, a não agir de forma exagerada e predatória, a ponto de retirar a renda ou patrimônio do cidadão-contribuinte e, inclusive, da pessoa jurídica.

---

<sup>174</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 1999, p. 576.

<sup>175</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2002, p. 435.

Em razão da ausência de limitação objetiva a respeito da quantificação do princípio tratado, Vittorio Cassone<sup>176</sup> opta por fazer diferenciação entre as expressões “efeito de confisco” e “confisco”, conforme as seguintes observações:

Veja-se que o “efeito de confisco” não se confunde com “confisco”. Isto quer dizer que, toda vez que a tributação afeta, seriamente, uma atividade, através de uma tributação elevada, ou de uma penalidade pecuniária elevada, o “efeito de confisco” se caracterizará, implicando em inconstitucionalidade.

Por sua vez, tecendo esclarecimentos sobre as duas acepções e a amplitude dos vocábulos, Fábio Brun Goldschmidt<sup>177</sup> destaca:

Observa-se, portanto, que se a concepção estrita do princípio do não-confisco está limitada ao critério quantitativo da regra matriz de incidência, a concepção ampla desta máxima possibilita igualmente sua caracterização no seio de outros critérios de obrigação tributária. Assim, pode-se verificar: a) um exagero na tributação decorrente unicamente do abuso na fixação quantitativa da exação, que acarreta o típico “efeito” de confisco; b) um exagero na tributação que se verifica a partir de violações quantitativas às regras de tributação (em outros critérios da regra matriz ou diretamente a partir do desenho constitucional do tributo), na medida em que fora das hipóteses constitucional/legalmente delimitadas inexistente espaço para a tomada de propriedade particular, seja qual for o seu montante, acarretando então um confisco propriamente dito (ainda que mascarado de tributo).

Renato Lopes Becho<sup>178</sup> traz o entendimento de Dória acerca da necessidade de distinção entre os tributos excessivos daqueles proibitivos e dos confiscatórios, exarando que, “entre os do primeiro e do segundo grupo, há apenas uma ‘diferença de grau’, sendo os proibitivos asfixiantes, impossibilitantes, destrutivos, em análise a ser verificada em cada caso concreto”.

Paulo de Barros Carvalho,<sup>179</sup> adotando a intuição como poderoso instrumento cognoscitivo, esclarece que, tanto em relação ao IPTU, ITR e até mesmo o ISS, exhibe-se facilmente o aparecimento de iniciativas confiscatórias. Sobre a aplicação da vedação em relação às espécies tributárias assevera: “Enfim, o princípio que veda o confisco no

---

<sup>176</sup> CASSONE, *op. cit.*, 2010, p. 122.

<sup>177</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 51.

<sup>178</sup> BECHÓ, *op. cit.*, p. 439.

<sup>179</sup> CARVALHO, *op. cit.*, 2011, p. 329.

âmbito tributário encontra aplicação em todas as espécies de tributo, inclusive nas contribuições, as quais, reitero, apresentam indiscutível natureza jurídico-tributária”.

Sobre a aplicabilidade do princípio do não-confisco a todas as espécies de tributo, pontua-se que tal assertiva, na visão de Sacha Calmon<sup>180</sup>, não pode ser aplicada nos tributos ditos extrafiscais, já que, nestes casos, a pretensão do legislador é induzir comportamentos desejados e/ou inibir ações indesejadas:

O princípio, vê-se, cede espaço às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda). Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo da fiscalidade e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico.

Em sentido diametralmente contrário, Ricardo Lobo Torres<sup>181</sup> exara:

Mas a extrafiscalidade não justifica o tributo confiscatório. É inconstitucional a lei que, a pretexto de regular a atividade econômica, aniquila a propriedade privada ou a atinge em sua substância. Por evidente que os limites de tal confiscatoriedade são menos claros e visíveis que o da tributação com finalidade exclusivamente fiscal.

O Supremo Tribunal Federal, no RE 448.432<sup>182</sup>, mais uma vez não agiu corretamente, pois afastou o princípio fundamental do não-confisco, entendendo que a majoração de tributo de 4% para 14%, quase 300% de aumento, não era confiscatório, pois dependeria de melhor análise probatória do caso concreto.

---

<sup>180</sup> COELHO, *op. cit.*, 2006, p. 278.

<sup>181</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III: os Direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 136.

<sup>182</sup> “Imposto de Importação – II. Aumento de alíquota de 4% para 14%. Deficiência do quadro probatório. (...) A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (...). O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa.” (RE 448.432-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010.)

Ora, o Tribunal excelso deveria lembrar que o Imposto de Importação é um tributo que se inclui na base de cálculo dos demais tributos: ICMS, IPI, PIS e Cofins, logo, seu reflexo não é de 300% de majoração, mas pode chegar a 350% ou 400%, por causa do fenômeno jurídico do cálculo por dentro.

Assim, acredita-se que realmente uma majoração sem justificativa de mais de 300% de um dia para outro enseja a aplicação do dispositivo fundamental do não-confisco, mesmo em se tratando de tributos extrafiscais, que obedecem à lógica de preservação de mercado.

A justificativa ao problema é simples: as empresas atualmente não possuem mais do que 10% de margem de lucro, logo, se não puderem repassar a majoração do tributo aos preços, fatalmente a margem de lucro será aniquilada, e o negócio deixa de ser interessante. Noutras palavras, é a decretação do fim da empresa!

Depreende-se, pois, com base nas lições acima, que o comando previsto no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, prescreve norma de Direito fundamental abstrata, sendo impossível sua supressão, ainda que parcial, não apenas em razão da vedação de retrocesso em matéria de Direitos e garantias individuais, mas, sobretudo, por se acolchoar em cláusula pétrea.

#### **4.11 Imunidade Recíproca**

Para iniciar o estudo, deve ficar claro que, na determinação da competência, a Constituição Federal fixa a impossibilidade de certos tributos atingirem algumas pessoas, situações ou bens. Tais proteções são chamadas de imunidade tributária. A imunidade significa que, quanto àquela situação protegida, o legislador que irá instituir a exação não dispõe de competência para alcançá-la, sob pena de inconstitucionalidade.

Nesse aspecto, frise-se que a Carta da República não utiliza a palavra “imunidade” para tratar da impossibilidade de exigência. Ruy Barbosa Nogueira,<sup>183</sup> trazendo à baila os ensinamentos de Amílcar de Araújo Falcão, conceitua:

A Constituição faz, originariamente, a distribuição de competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.

Feitos tais esclarecimentos iniciais, de forma a preservar valores e princípios expressos ou implícitos na própria Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão proibidos de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, sendo certo que essa vedação se estende às autarquias e fundações em relação ao patrimônio, renda e serviços vinculados às atividades essenciais ou delas decorrentes.<sup>184</sup>

A vedação está prevista na Seção II, que trata das “Limitações ao Poder de Tributar”, em seu artigo 150, inciso VI, parágrafo 2º:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Roque Antônio Carrazza,<sup>185</sup> sob tal aspecto, esclarece que se poderia concluir pela desnecessidade de tal prescrição constitucional, vez que constitui decorrência lógica e inafastável do princípio federativo e da isonomia das pessoas constitucionais,

---

<sup>183</sup> NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 171.

<sup>184</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011. Segundo este autor, decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia.

<sup>185</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 788.

extensível a todos os impostos e não somente aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços. O douto doutrinador chega a dizer<sup>186</sup>:

Aliás, a Constituição dos Estados Unidos da América (que também criou uma Federação, com autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros) em nenhum de seus artigos ou emendas contém dispositivo expresso a respeito da imunidade tributária recíproca das pessoas políticas. E, no entanto, lá, depois de alguns titubeios iniciais, sempre se entendeu que nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem os Estados-membros da União, ou uns dos outros.

No Brasil, a Constituição Republicana de 1891, cujo anteprojeto foi redigido pelo saudoso Rui Barbosa, apesar de buscar inspiração na Carta Americana, fez constar expressa vedação no intuito de evitar desgastes com o tema.

De modo a prevenir celeumas, também, a Constituição Federal de 1988 tratou de afirmar que tais vedações não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com explorações de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel.<sup>187</sup>

Depreende-se, da lição acima, que o princípio da imunidade recíproca guarda íntima ligação com o princípio da isonomia das pessoas políticas, em resposta a um desdobramento do pacto federativo.

Tais conclusões igualmente podem ser aplicadas às autarquias e às fundações públicas, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais, desde que levado em consideração que o que torna público um

---

<sup>186</sup> No estudo do tema, destaca Roque Antônio Carrazza as ideias que, a partir do caso *McCullock vs. Maryland*, se firmaram: I – a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir; II – não se deseja que a União destrua os Estados-membros e vice-versa; III – nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros e nem os Estados-membros da União.

<sup>187</sup> Trata-se da redação do § 3º do artigo 150 da Constituição Federal.

serviço ou caracteriza um ato de polícia não é sua natureza, nem qualquer propriedade intrínseca que eventualmente possuam, mas o regime jurídico<sup>188</sup> a que estão submetidos.

A ilustre Misabel Abreu Machado Derzi, ao proceder à atualização da obra de Aliomar Baleeiro,<sup>189</sup> relembra reflexões acerca da imunidade recíproca na Constituição de 1988 a partir dos seguintes critérios:

a) o tratamento imunitário da reciprocidade entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios torna-se necessariamente deduzido da descentralização do poder, própria do Estado federal, ainda que não tivesse sido sucessivamente expresso nas Cartas Constitucionais brasileiras;

b) a imunidade recíproca não beneficia particulares, terceiros que tenham Direitos reais em bens das entidades públicas, nem critérios ou rendas de outrem contra tais entidades como queria Pontes de Miranda – cessando os “odiosos” se estende, pelos menos fundamentos, aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impostos relativamente ao bem imóvel (art. 150, II, §§ 2º e 3º);

c) a imunidade recíproca se deduz ainda da superioridade do interesse público sobre o privado, beneficiando os bens, o patrimônio, as rendas e os serviços de cada pessoa estatal interna, como instrumentalidades para o exercício de suas funções públicas, em relação às quais não se pode falar em capacidade econômica, voltada ao lucro ou à especulação (art. 150, §§ 2º e 3º);

d) a imunidade não beneficiará atividades, renda ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltadas ao desempenho econômico lucrativo, em respeito ao princípio da livre concorrência entre as empresas públicas e privadas e à tributação segundo o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, art. 173, §§ 1º e 2º).

e) a imunidade – sendo regra de negação de competência – supõe que uma pessoa política não possa conceder redução ou isenção relativa a tributo de alheia competência. (...)

Quanto ao alcance da imunidade recíproca no que concerne ao ICMS e IPI (encargo econômico transferido a terceiros), nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho<sup>190</sup>, predomina a orientação de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que os efeitos econômicos iriam beneficiar elementos estranhos ao Poder Público, refugindo do espírito da providência constitucional.

---

<sup>188</sup> Conforme tratado por Roque Antônio Carrazza.

<sup>189</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2001, p. 295-6.

<sup>190</sup> CARVALHO, *op. cit.*, 2011, p. 376.

Tratando do assunto, Aliomar Baleeiro<sup>191</sup> também faz as seguintes ponderações:

Como já expusemos em páginas anteriores e com a devida vênia de Bilac Pinto, admirável pioneiro dos estudos de Direito Tributário em nosso país, importa o efeito econômico do tributo, em caso concreto, para apurar-se se ele, ainda que pago pelo contribuinte de Direito, desfalca o patrimônio do ente público, como contribuinte de facto.

(...)

O contribuinte de facto não é estranho à relação jurídica fiscal, e isso o diz o art. 166 do Código Tributário Nacional. A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica. Aí não há ficções jurídicas necessárias, do ponto de vista técnico, à aplicação e cobrança do tributo.

Mas, em se tratando do caso especial das imunidades constitucionais, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sob a forma jurídica.

Como se vê, revela-se a imunidade tributária como verdadeira proteção fiscal dos valores humanos escolhidos pelo legislador constituinte, resguardando pessoas, bens ou situações, de modo a preservar valores supremos.

No RE 259.976 – AgR<sup>192</sup>, o STF considerou a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) como autarquia pública, pois a Constituição lhe permite a cobrança de contribuição social da subespécie categoria profissional, afastando, assim, tributos sobre essa arrecadação.

---

<sup>191</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2001, p. 287

<sup>192</sup> “A imunidade tributária gozada pela Ordem dos Advogados do Brasil é da espécie recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição), na medida em que a OAB desempenha atividade própria de Estado (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de Direito, dos Direitos humanos, da justiça social, bem como a seleção e controle disciplinar dos advogados). A imunidade tributária recíproca alcança apenas as finalidades essenciais da entidade protegida. O reconhecimento da imunidade tributária às operações financeiras não impede a autoridade fiscal de examinar a correção do procedimento adotado pela entidade imune. Constatado desvio de finalidade, a autoridade fiscal tem o poder-dever de constituir o crédito tributário e de tomar as demais medidas legais cabíveis. Natureza plenamente vinculada do lançamento tributário, que não admite excesso de carga.” (RE 259.976-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 23-3-2010, Segunda Turma, DJE de 30-4-2010.) Vide: RE 233.843, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009.



Agiu corretamente, vez que, caso fosse admitida a cobrança de tributos das autarquias, a contribuição dos associados, advogados e estagiários, pagariam um valor muito superior ao de hoje.

A imunidade recíproca como Direito fundamental, na verdade, tem como destinatário indireto o contribuinte, cujos efeitos econômicos são suportados.

Feitas as necessárias considerações, é incontestável que a imunidade recíproca faz parte do núcleo imodificável constante do inciso I do parágrafo 4<sup>a</sup> da Constituição Federal.

#### **4.12 Imunidade de Templos de qualquer Culto**

No Brasil, a liberdade religiosa foi consagrada em sede constitucional por meio da Constituição Republicana de 1891, contendo determinação de não embaraço ao exercício dos cultos religiosos, sendo certo que as linhagens advêm da separação entre o Estado e a Igreja, promovida a partir de 1890, por meio do Decreto n.º 119-A, de 7 de janeiro.

Como extensão do Direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, a atual Constituição Federal garante:

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

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - ninguém será privado de Direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988, no artigo 150, inciso VI, alínea “b”,<sup>193</sup> trata da imunidade dos templos de qualquer culto, tendo por objetivo resguardar a liberdade religiosa, senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 (...)
   
VI – instituir impostos sobre:  
 (...)
   
b) templos de qualquer culto (...).

Diante do amplo grau de abstração, a doutrina tem buscado esforços para efetivar o fim a que se destina tal vedação impositiva. Assim, o primeiro ponto de pesquisa pauta na definição da expressão “templos de qualquer culto”.

Paulo de Barros Carvalho,<sup>194</sup> adotando a conjugação dos sentidos “culto” e “templo” como forma de evitar prejudicialidade quanto à análise isolada das duas acepções, oportunidade em que o renomado autor destaca que adota interpretação extremamente laica do “culto religioso”, assim conceitua:

Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.

Por outra perspectiva e, da mesma forma, sopesando o fim a que destina (sem deixar de lado o elemento teleológico), Aliomar Baleeiro<sup>195</sup> destaca que a restrição à tributação relativa aos “templos de qualquer culto” deve ocorrer sem interpretações mesquinhas, pois, para o saudoso doutrinador:

---

<sup>193</sup> MACHADO; FERRAZ, *op. cit.*, p. 868. “A regra contida no dispositivo objetiva garantir a liberdade de culto religioso. (...) A imunidade protege de forma ampla todo o patrimônio, a renda e os serviços vinculados com as atividades essenciais da instituição religiosa.”

<sup>194</sup> CARVALHO, *op. cit.*, 2011, p. 378.

<sup>195</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2001, p. 311.

O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força da compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.

Como se percebe, a redação constitucional indica que nenhum imposto incidirá sobre atos ou fatos coligados ao exercício das atividades religiosas em consequência da regra imunizante. A pretensão constitucional é assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, sopesando, inclusive, que o Brasil é um estado laico.

No que concerne à interpretação da expressão constitucional, no sentido de que a imunidade alcança, apenas, os impostos, por entender que extensão desmedida poderia não atender à liberdade de crença religiosa e de sua expressão, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>196</sup> esclarece:

Justifica-se, ainda, a não-extensão da imunidade religiosa às demais espécies tributárias pelo fato da taxa, da contribuição de melhoria, das contribuições especiais e do empréstimo compulsório ou estarem vinculados a determinadas atividades ou obras públicas em relação específica ao contribuinte, ou ligados a certas finalidades, que o Estatuto Político também, contempla.

Portanto, o fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva, mas a proteção da liberdade religiosa, a liberdade da escolha de crença, bem como a liberdade do exercício do culto.

Curiosa abordagem é feita pelo ilustre doutrinador citado acima, já que, para ele, a restrição constitucional não pode ser aplicada aos cultos que negam a existência de Deus: “A expressão ‘templo de qualquer culto’ abrange o lugar de livre acesso aos fiéis, destinado à meditação espiritual e à íntima sintonia da criatura com o Criador, onde se realizam os atos de adoração e louvação a Deus”.

---

<sup>196</sup> SARAIVA FILHO, Othon de Pontes. **Doutrinas essenciais**. Direito Tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. 1ª ed. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 726. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

Outro ponto que merece atenção em relação à imunidade tributária decorre da colisão com outros valores e princípios constitucionais que, em situação hipotética tratada por Ives Gandra e Edvaldo Britto, poderiam culminar, inclusive, em afronta à livre concorrência e livre iniciativa.

Assim, no caso de aquisições no mercado interno pelas instituições religiosas, ambos os doutrinadores<sup>197</sup> entenderam pelo afastamento da regra imunizante, nos seguintes moldes: “Quando adquirem bens no mercado interno, não estariam imunes, pois não são instituições religiosas, no caso, contribuintes de Direito embora sejam contribuintes de fato”.

Na obra pesquisada, a afirmativa do tributarista Ives Gandra chama a atenção do intérprete do Direito:

Quando, no entanto, vendem bens ou prestam serviços outros, as últimas decisões do Supremo Tribunal Federal têm alterado entendimento anteriores dele próprio, de modo que hoje se pode considerar que as instituições religiosas são imunes, desde que as rendas decorrentes dessas alienações sejam utilizadas nos templos e nos cultos.

Antes, concebia o Excelso Supremo Tribunal Federal que, na espécie, não haveria imunidade dos impostos sobre produção e circulação (IPI, ICMS, ISS), pois quem de fato arcaria com os tributos seriam os consumidores, e não as instituições religiosas.

Insisto, de qualquer modo, mesmo em casos como este, que não se deve admitir a imunidade, quando o nível da atividade econômica, realizado pela atividade religiosa, tenda ou possa representar um abuso do poder econômico, pela tendência de dominação dos mercados e a eliminação da concorrência, ou pelo aumento arbitrário de lucros (art. 173, §4.º, da CF/1988).

No RE 578.562<sup>198</sup>, o STF reconheceu a extensão da imunidade para os cemitérios, pois é de nossa tradição o culto e respeito aos entes falecidos.

---

<sup>197</sup> SARAIVA FILHO, *op. cit.*, 2011, p. 731.

<sup>198</sup> “Recurso extraordinário. Constitucional. Imunidade Tributária. IPTU. Art. 150, VI, b, CF/1988. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I, e 150, VI, b. As áreas da incidência e da imunidade

Temos que está a imunidade dos templos de qualquer culto inserida na Constituição Federal de 1988 para o fim de promover os princípios e direitos fundamentais.

#### **4.13 Imunidade de Partidos Políticos e suas Fundações, Sindicatos, Escolas e Assistência Social**

Como atributo da soberania do Estado, o exercício do Poder Tributário, no Brasil, é disciplinado pela Constituição Federal, que, por sua vez, atribui faixas circunscritas de competência legislativa para instituir tributos.

Sobre os eventos passíveis de tributação, Ruy Barbosa Nogueira<sup>199</sup> esclarece:

O legislador vai eleger os eventos da vida aptos à tributação e fazê-lo incidir. Daí a incidência. Entretanto, ao arrolar os eventos pelo gênero, alguns da mesma natureza têm finalidades diversas e não deveriam ser atingidos; daí a isenção para dispensá-los. Os que não deverão incidir ficarão no campo da não-incidência. Os imunes já foram previstos na Constituição e não poderão ser alcançados.

Diante disso, nessas competências, a Carta Magna estabeleceu contornos nítidos, combinando prerrogativas expressas e rígidas, como vedações claras e distintas. Dentre as vedações, estão as chamadas “imunidades tributárias”, que consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos, vez que a própria Constituição Federal, ao traçar a competência tributária, proíbe seu exercício em relação aos que gozam da referida imunidade. Configuram as mais importantes “limitações constitucionais ao poder de tributar”, como proferiu Misabel de Abreu Machado Derzi<sup>200</sup>.

---

tributária são antípodas.” (RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 21-5-2008, Plenário, DJE de 12-9-2008.)

<sup>199</sup> NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 179.

<sup>200</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2001, p. 226.

Paulo de Barros Carvalho<sup>201</sup> considera que o estabelecimento das imunidades equivale à expressa não concessão de competência tributária relativamente a certos objetos e pessoas e afirmando que a imunidade é:

uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de Direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

As pessoas político-constitucionais, portanto, somente podem atuar, na área de tributação, dentro do âmbito da competência tributária, âmbito esse definido rígida e expressamente pela Carta Constitucional.

As imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída<sup>202</sup> à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; elas não têm competência para editar leis que instituam tributos sobre determinados fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação.

Estes estão, em síntese, longe da área de competência tributária. No caso, ao traçar a competência tributária, o constituinte edita disposições que contêm regras positivas, atributivas de competência e, simultaneamente, as que contêm regras negativas da atribuição da competência. Por essa razão, a competência tributária já nasce delimitada na própria Constituição, que, explicitamente, prevê a impossibilidade de os entes político-constitucionais virem a gravar, com tributos, as situações que, rigorosamente, tipificam como imunes à tributação.

Nos dizeres de Aliomar Baleeiro<sup>203</sup>:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos

---

<sup>201</sup> CARVALHO, *op. cit.*, 2007, p. 97.

<sup>202</sup> Segundo chamado por Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto.

<sup>203</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2001, p. 313.

serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.

A doutrina estabelece classes de imunidades, restando como importante questão, para o caso examinado no momento, a análise da imunidade atribuída aos partidos políticos, entidades sociais, instituições de educação e de assistência social, imunidade essa do tipo “condicionada”.

Do exame do artigo 150, inciso VI, alínea “c”<sup>204</sup> e, também, do artigo 195, §7º<sup>205</sup> da Constituição Federal (em relação às contribuições sociais), tem-se que a imunidade ali estabelecida só produz eficácia mediante a observância de certos requisitos, quer dizer, a própria Carta Maior estabeleceu restrição.

Dessa forma, no que diz respeito a sindicatos, instituição de educação ou de assistência social, bem como aos partidos políticos e suas fundações, para fazer jus ao benefício fiscal, é inafastável que sejam entidades ou instituições sem fins lucrativos, para que possam cogitar de imunidade.

Sendo assim, para que sejam classificados como “entidades” (termo genérico aqui adotado) “sem fins lucrativos”, é mister que tanto os partidos políticos e suas fundações, como as demais Instituições (educacionais e assistenciais) e, ainda, os sindicatos de trabalhadores, preenchem dois requisitos, quais sejam: i) não distribuam lucros; e, ii) não revertam o patrimônio às pessoas que os criaram.

Aqui, vale destacar que distribuição de lucros não pode ser confundida com salário, de modo que, em relação às instituições de educação e assistência social, para a excelência no desempenho de tais atividades, é certo, pois, que os dirigentes façam jus a

---

<sup>204</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

<sup>205</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

remuneração, sem que isso, todavia, viole os preceitos da lei complementar (Código Tributário Nacional).

Nos dizeres do professor Carrazza,<sup>206</sup> cotejando a imunidade com a disposição do artigo 14 do Código Tributário Nacional, tem-se a seguinte assertiva:

Acrescentamos que a lei complementar deve, no caso, cuidar apenas de aspectos formais, isto é, limitar-se a apontar medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional em discussão. Não lhe é dado restringi-lo, deturpá-lo ou anulá-lo.

(...)

Deste modo, os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregados e as instituições educacionais ou assistenciais só podem gozar da imunidade a impostos se: a) não tiverem fins lucrativos; b) aplicarem todos os seus recursos no país; c) escriturarem suas receitas em livros próprios e de modo adequado.

Melhor elucidando, o próprio constituinte já indicou o aspecto material para o desfrute da imunidade: a ausência de fins lucrativos. Absolutamente não atribuiu competência ao legislador complementar para abrir ou fechar portas da tributação contra os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregadores e as instituições de educação e assistência social; mas, pelo contrário, limitou-se a permitir detalhe os requisitos pertinentes e adequados à fruição desse benefício em tela.

Relevante se faz destacar que, para o tema em estudo, não é permitido ao legislador ordinário conceituar entidade sem fins lucrativos. Se fosse dado à lei ordinária versar sobre essa definição, por certo os legisladores reduziriam à míngua esse conceito de modo a mutilar a imunidade que trata. No mesmo sentido, Carrazza<sup>207</sup> disserta:

Parece-nos oportuno asseverar, ainda, que a lei ordinária da pessoa política tributante não pode – sob pena de manifesta inconstitucionalidade – criar outros requisitos, que não os apontados na lei complementar, para o pleno desfrute desta imunidade. Muito menos o regulamento, a portaria, o parecer normativo etc. Não é por outro motivo que padece de manifesta inconstitucionalidade o art. 12 da Lei 9.532, de 10.12.1997, quando aponta novos requisitos para as instituições de educação ou de assistência social gozem da imunidade em tela. É que, sendo esta uma lei ordinária federal, não podia ter cuidado de matéria sob reserva de lei complementar. Portanto, também para as instituições de educação e de assistência social continuam valendo, para fins de imunidade, apenas os requisitos do art. 14 do CTN.

---

<sup>206</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2002, p. 831-2.

<sup>207</sup> *Ibidem*, p. 837.



Como visto acima, a Constituição Federal estabelece no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, ser **vedado** à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios “instituir impostos sobre: (...) patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social”.

Por seu turno, o parágrafo 4º, do artigo 150, antes referenciado, especificou “As vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Este *plus* – em que se consubstancia o preceito do parágrafo 4º, do artigo 150 – foi introduzido, claramente, para evitar desvios de finalidade. Ensejou o legislador complementar melhor desenhar as hipóteses, aprimorando progressivamente a legislação, a partir da experiência, da observação e das sugestões que lhe possam ser feitas pelo fisco ou administrados. Veio dar desenvoltura à administração, para levantar hipóteses e identificar casos de mau uso, que desnaturam o instituto da imunidade.

Sobre o tocante, as lições do professor Carrazza<sup>208</sup>, que faz um estudo cuidadoso do tema:

Evidentemente, para fins de imunidade, os serviços prestados por estas instituições devem estar relacionados, de modo direto, com seus objetivos institucionais, apontados nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. É diga-se de passagem, o que estipula o já mencionado § 4º do art. 15 da CF.

Logo, se, por exemplo, um partido político abrir uma loja, vendendo, ao público em geral, mercadorias, deverá pagar ICMS, ainda que os lucros revertam em benefício de suas atividades. Por quê? Porque a prática de operações mercantis não se relaciona, nem mesmo diretamente, com as finalidades de um partido político.

Tratando do tema sob tal aspecto, Aliomar Baleeiro<sup>209</sup> é enfático:

Os fins – educação, assistência social, orientação política ou religiosa – é que se devem realizar no país, aproveitando a este. Não gozará da imunidade o

---

<sup>208</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2002, p. 836/837.

<sup>209</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2001, p. 315.

partido organizado no Brasil para restauração da monarquia em Portugal, a congregação religiosa destinada à conversão dos chineses ao catolicismo, a associação voltada à prestação de socorros ou de recursos educacionais à Abissínia. Nem poderá permanecer no gozo da imunidade a confraria que remeter parte de suas rendas para a direção central em Roma ou para missões alhures. O fim específico há de ser procurado e realizado no Brasil.

Ademais, o artigo 195, §7º, da Constituição Federal também condiciona o gozo da benesse constitucional ao atendimento de requisitos previsto em lei, conforme a descrito no início deste estudo. Nesse passo, destaque-se que a doutrina majoritária já firmou entendimento de que os requisitos para a concessão da benesse constitucional prevista no artigo 150 e 195 da Constituição serão os mesmos.

Ademais, conforme Sacha Calmon Navarro Coelho,<sup>210</sup> visa-se preservar o patrimônio, serviços e rendas das instituições de educação e de assistência porque os fins são elevados, nobres e as atividades secundam ou suprem as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, filantropia, promoção da cultura e incremento da educação, em sentido amplo.

Sustenta o autor, que:

Nem se pretendeu, tampouco se lhes exigiu gratuidade em tal mister. De onde viriam então as receitas, as rendas cuja distribuição o Código Tributário Nacional veda, como pressuposto da imunidade? É preciso nos darmos conta de que o país todo é carente de assistência social, educação e cultura. O gigantesco aparato governamental voltado para as funções assistencial e educacional - conquanto dotado de descomunal orçamento - não cumpre suas finalidades a contento. Aí estão os 'sistemas de seguridade' paralelos, aos quais a União reconheceu status de 'instituições de assistência social' pela Lei nº 6.435/77, vinculando os efeitos tributários dessa outorga no art. 39, § 3º. E aí estão os particulares a fazer cultura e a promover educação.

Portanto, conclui-se que o “fim público” é imprescindível à regra imunizadora e que não deve a tributação diminuir o patrimônio ou, de qualquer forma, os recursos das instituições voltados à assistência e à educação. Só não prevalece o preceito imunizador no caso das entidades a que se refere o § 4º, se e quando desempenharem atividades ou obtiverem rendimentos que impliquem agressão ao princípio da livre concorrência.

---

<sup>210</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988 – Sistema Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 358.

Para que fique claro, já demonstrada a finalidade das entidades de educação e assistência social, cumpre destacar que os partidos políticos e suas fundações, regularmente constituídos, isto é, com registro no Tribunal Superior Eleitoral, também foram alcançados pelo benefício da imunidade em razão de que seus fins são nitidamente públicos, visto que buscam assegurar a autenticidade do regime representativo, no interesse da democracia. Tratando da natureza especial dos partidos, Aliomar Baleeiro<sup>211</sup> faz a seguinte explicação:

Ainda que mencionados todos no mesmo dispositivo, há que se distinguir, dum lado, os partidos políticos, e, de outro, as instituições de educação e assistência social. Estas são pessoas de direito privado, que colaboram com os poderes públicos, assumindo tarefas que, embora também da competência do Estado, podem ser atividades profissionais de particulares. (...) Os partidos políticos são `instrumentos do governo`, entidades fundadas e mantidas exclusivamente para fins públicos, como órgãos imediatos e complementares da organização estatal. A Constituição prevê expressamente e lhes comete a missão de peças integrantes no governo do país, através de sua pluralidade (art. 152). Não se concebe, normalmente, partidos políticos para fins privados.

Por sua vez, no que concerne às entidades sindicais de trabalhadores, a Constituição Federal buscou favorecer a sindicalização dos trabalhadores, aqui englobadas as federações e confederações.

E o que a Constituição protege são os fins consistentes na prestação de educação e no oferecimento de assistência social aos carentes e desvalidos, a pluralidade partidária, autenticidade do regime representativo, o favorecimento do trabalho daqueles economicamente mais humildes etc.

O que a Constituição veda é, primeiramente, a distribuição de “lucros”. Tais atividades estão, pois, rigorosamente entre aquelas que as entidades educacionais e assistenciais, partidos políticos e suas fundações e os sindicatos de trabalhadores devem realizar para cumprir objetivos institucionais, como previsto nos respectivos estatutos.

---

<sup>211</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2001, p. 330.

Ademais, é certo, pois que, não apenas em relação aos impostos, mas, igualmente, em relação às contribuições sociais, atendidos os requisitos já abordados, deve ser reconhecido o benefício da imunidade.

Referido entendimento é predominante na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual entende que a Lei nº 8.212/91 não pode restringir a aplicabilidade da imunidade constitucionalmente garantida. Nesse sentido, verificam-se precedentes citados por Leandro Paulsen.<sup>212</sup>

Num outro caso semelhante, o STF reconheceu, no RE 308.449<sup>213</sup>, a extensão da imunidade às propriedades e negócios vinculados aos fins da entidade, quais sejam, educação sem fins lucrativos.

Agiu o STF corretamente, vez que a imunidade tem um fim finalístico, de incentivar a educação, logo, a desoneração da atividade e seus negócios é essencial para o cumprimento dos fins.

Em razão dessas considerações, uma vez demonstrado o total desinteresse econômico em relação às atividades de atuação político-partidária, de representação sindical, ou exercício de atividade filantrópica dedicada à assistência educacional ou assistencial, uma vez atendidos os requisitos do artigo 14, do Código Tributário Nacional, em seus estreitos termos, deve ser reconhecido o benefício da imunidade tributária como princípio que decorre da limitação ao poder de tributar.

---

<sup>212</sup> PAULSEN, *op. cit.*, p. 595-605: ADIN 2028-DF, AC 2001.71.12.003052 TRF4 2ªT, EIAC 200.04.01.09.7540-8 TRF4 Primeira Seção.

<sup>213</sup> “Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes.” (RE 308.449, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 27-8-2002, Primeira Turma, DJ de 20-9-2002.)

#### 4.14 Imunidade de Livros, Periódicos e Papel

Para iniciar o estudo do tema, cumpre destacar que, em razão das constantes evoluções tecnológicas, a doutrina tem reunido esforços para identificar o alcance da aceção “livros” no que concerne à imunidade tributária.

Assim é que Aliomar Baleeiro,<sup>214</sup> trazendo a origem constitucional histórica do postulado, exara:

A Constituição alveja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação e pensamento, o Direito de crítica e a propaganda partidária. Em ambos aspectos do objetivo se refletem os mesmos princípios dos arts. 153, §§ 8º e 36, 176, 179 e 180 e outros do Estatuto Supremo.

Quando Jorge Amado defendeu essa franquia, na Constituinte de 1946, o interesse cultural ocupou o centro de sua argumentação. O imposto encarece a matéria-prima do livro, não apenas pela carga fiscal, que se adiciona ao preço, mas também pelos seus efeitos extrafiscais, criando, em certos casos, monopólios em favor do produtor protegido aduaneiramente. Se o papel importado for tributado com intenção protecionista, sempre advogada pelos círculos industriais interessados, o sucedâneo nacional terá seu preço elevado até o nível que lhe permite a eliminação da concorrência pelos meios alfandegários.

Sobre o tema, cumpre destacar que a Constituição Federal tratou de inserir limitações ao poder de tributar como forma de privilegiar a liberdade de comunicação e pensamento, como clara manifestação do Estado Democrático de Direito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 (...)  
 VI - instituir impostos sobre:  
 (...)  
 d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

O professor Roque Antônio Carrazza<sup>215</sup>, analisando a imunidade constitucional e seus objetivos, traz importante citação de João Barbalho (o primeiro comentarista da Constituição de 1891):

---

<sup>214</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, 2011, p. 339.

<sup>215</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 860.

Não basta, com efeito, que a nação tenha representantes para a gestão dos negócios públicos, é preciso também que eles constantemente sejam influenciados por ela, ouçam sempre sua voz, acompanhem-na em seus anelos, estejam atentos ao seu aceno, retemperem-se de contínuo no pensamento que ela manifesta e que pode não ser mais o que prevalecia ao tempo da eleição que os investiu do mandato.

Assim, tem-se que o ponto primordial para a resolução do alcance e conteúdo da aludida imunidade tributária seria ter em mente que o objetivo maior da imunidade veiculada na Constituição Federal (artigo 150, VI, d) é privilegiar a liberdade de expressão. Todavia, no que concerne a livros eletrônicos, a doutrina não tem chegado a conclusão tão pacífica quanto a proposta no início deste parágrafo.

Nesse aspecto, a doutrina tem se inclinado para não realizar interpretação rígida do dispositivo constitucional, fato que, por si só, não afasta a limitação de que não estarão acobertados pela imunidade aqueles “livros” que não são aptos a propagar conhecimento e divulgação de ideias.

Dessa forma, à luz do entendimento do D. professor Roque Antônio Carrazza,<sup>216</sup> a palavra livros “está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjunto de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos do pensamento, isto é, de meios de difusão da cultura”.

Quando o professor Roque Antônio Carrazza exara que a regra imunizante alcança, também, disquetes, CD-ROM, vídeos etc., traz importante destaque a fim de evitar celeumas quanto à exegese do dispositivo constitucional:

Logo, extraindo, em sua integralidade, a substância da comunicação escrita que o constituinte gravou no texto da Lei Maior, não temos dúvida em proclamar que, além do livro convencional, também outros meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações são abrangidos pela imunidade.

Como se tudo não bastasse, na medida em que qualquer imposto induz uma restrição ao Direito de propriedade, constitucionalmente assegurado, as

---

<sup>216</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, 2011, p. 863.

imunidades que o alcançam devem ser interpretadas com certa dose de liberalidade, comportando extensão.

Ressaltamos que fazer interpretação extensiva não é acrescentar palavras à lei; é, tão-somente, levar a aplicação de um texto normativo até os limites pretendidos pelo legislador. No caso, pelo legislador constituinte.

Importante consideração também é realizada pelo nobre Eduardo Vieira Manso<sup>217</sup>:

Nenhuma razão de ordem jurídica, nem de ordem lógica, menos ainda de ordem política ou social, poderá haver para que um livro sobre a música, ou sobre os compositores de obras musicais, ou sobre um determinado movimento artístico-musical (a bossa-nova, p. ex.), ou um livro que demonstre a evolução da Música, no tempo ou no espaço, ou ainda, que ensine a execução de algum instrumento musical, deixe de constituir livro se a ele for juntado a um disco, ou uma fita magnética gravada com exemplos, ilustrações daquilo que o texto expõe, teórica e abstratamente.

Desde que o conteúdo do fonograma inserido em tal disco ou fita, que, por sua vez, seja acoplado ao fascículo, esteja estreita e diretamente relacionado com a documentação, ou a informação, ou a revelação que o livro pretende explicitar, não se pode fugir à conclusão de que tal disco ou fita são parte integrante do livro, com o qual se fundem, para formar aquele objeto cultural que a imunidade constitucional contempla: o livro.

Assim, tem-se que a razão essencial de excluir a tributação, por meio da imunidade constitucional em tela, é justamente possibilitar o acesso à cultura como fator preponderante para o desenvolvimento social e econômico.

Nesse aspecto, a barreira fiscal é necessária para promover tal fim, de modo que nem sequer em relação ao conteúdo pode haver qualquer exclusão do benefício da imunidade, desde que, por óbvio, tal livro tenha capacidade de propagar conhecimento e informação aos leitores, alcançando a função social. Por tal parâmetro, aqui se entende que livros que tenham, exemplificativamente, informações que levam o leitor à prática de condutas ilícitas não poderão gozar do benefício da imunidade.

---

<sup>217</sup> MANSO, Eduardo Vieira. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar, 1ª ed., Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 537. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

Em sentido contrário à afirmativa acima, talvez pela abordagem exemplificativa mais eufêmica, Carrazza<sup>218</sup> pontua:

Pelas mesmas razões, tanto os livros e periódicos edificantes, científicos e de alta literatura quanto os fesceninos (que ferem os bons costumes) ou de nenhum mérito literário aceitam a imunidade em pauta. Afinal, o aplicador não pode distinguir onde a Constituição não distinguiu. Ademais, não lhe é dado arvorar-se em censor, decidindo que livros e periódicos merecem e que livros e periódicos não merecem o benefício constitucional. Assim procedesse e, à sorrelfa, infligiria maus-tratos aos arts. 5º, IX, e 220, § 2º, da CF, que vedam qualquer forma de censura à produção intelectual, artística e científica.

De qualquer forma, Carrazza<sup>219</sup> também cede à seguinte ponderação, utilizando exemplo curioso, mas não improvável:

Outro ponto digno de nota é o que atina ao livro e ao periódico luxuosos (com encadernação em percalina, iluminuras, papel velino etc.) e, por isso mesmo, caríssimos, que servem mais para o deleite dos bibliófilos que para a divulgação da cultura.

Também eles estão abrangidos pela imunidade, já que a Constituição não distingue o livro e o periódico populares dos luxuosos. Há, porém, aí, um limite intransponível: é preciso que o livro e o periódico não se descaracterizem, ou seja, não se convertam em pretextos para veicularem jóias (v.g., um livro com capa de ouro, incrustações de pedras preciosas ...).

Outro ponto que chama a atenção diz respeito às propagandas que porventura possam estar contidas nos livros. Assim é que Eduardo Vieira Manso<sup>220</sup> explica que eventuais dúvidas devem ser analisadas a partir da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Personalizados (Tipi), que indicará sobre os produtos que são abrangidos pela imunidade.

Ademais, é certo, pois, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm reconhecido o alcance da imunidade em referência no que tange ao ICMS, ao ISS e, igualmente, em relação ao IPI. Contudo, em relação aos mesmos tributos incidentes sobre insumos e os serviços que integram o processo de produção etc., o reconhecimento do Direito à fruição do benefício não é tão pacífico.

---

<sup>218</sup> Ibidem, p. 879.

<sup>219</sup> MANSO, op. cit., 2011, p. 879.

<sup>220</sup> Ibidem, p. 538.



Misabel Abreu de Machado Derzi<sup>221</sup>, inserindo nota aos estudos de Aliomar Baleeiro, reforçando a ideia de que o campo normativo do dispositivo constitucional (artigo 150, VI, *d*) não está limitado, pontua:

De fato, a limitação da imunidade ao produto final (livros e jornais), sem liberação dos impostos incidentes nas aquisições de bens de uso, consumo e de capital ou sobre os serviços utilizados pelas empresas de impressão, gera efeitos contrários aos desígnios constitucionais, encarece a produção e falseia a concorrência.

Misabel Derzi,<sup>222</sup> inclusive, traz em sua obra de atualização aos estudos de Aliomar Baleeiro importante posicionamento do professor Hugo de Britto Machado:

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado à sua impressão, há de ser entendida em sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar quaisquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.

Com base na linha de raciocínio acima, vê-se que o STF, no RE 324.600<sup>223</sup>, adotou entendimento contrário ao sentido finalístico, optando pela literalidade do texto constitucional, ao não permitir sua extensão aos demais insumos destinados à produção de livros e periódicos.

Andou na contramão, pois suas razões não são suficientes nem justificam tal posicionamento, vez que, em casos semelhantes, como foi o do cemitério analisado

---

<sup>221</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 343.

<sup>222</sup> DERZI, *op. cit.*, 2011, p. 348.

<sup>223</sup> “Imunidade conferida pelo art. 150, VI, d, da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão ‘papel destinado à sua impressão’. Precedentes do Tribunal.” (RE 324.600- AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 3-9-2002, Primeira Turma, DJ de 25-10-2002.) No mesmo sentido: RE 372.645-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 20-10-2009, Primeira Turma, DJE de 13-11-2009.

anteriormente, o mesmo órgão julgador optou pela extensão, mesmo que o texto não contemplasse tais hipóteses.

Sendo assim, entende-se que o conceito de imunidade para alcançar os preceitos constitucionais, isto é, a liberdade de expressão e a manifestação do pensamento, não poderá ser interpretado de forma mesquinha.

#### **4.15 Transparência Tributária**

A transparência tributária está intimamente ligada ao princípio da moralidade pública, vez que o governante público não pode furtar-se de prestar contas aos administrados de forma, repita-se, transparente.

Os tributos no sistema tributário brasileiro, no que tange à tributação das empresas, são na maioria incluídos<sup>224</sup> nos preços dos produtos e dos serviços, logo, o contribuinte de fato<sup>225</sup>, ou seja, aquele que realmente suporta o ônus tributário, tem dificuldade em saber qual o montante real do que paga aos cofres públicos.

O princípio da transparência está positivado na Constituição Federal de 1988, no art. 150, no seu §5º, nos seguintes termos: “§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Com esse mandamento, o constituinte originário achou por bem garantir a todos os cidadãos que tenham ciência do montante recolhido ao erário, devido à complexidade do sistema de arrecadação, pois, numa única operação de venda de mercadoria, o

---

<sup>224</sup> O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é cálculo realizado “por fora”, ou seja, o contribuinte sabe o quanto está sendo cobrado no preço do produto.

<sup>225</sup> Lei nº 5.172, art. 166: A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

contribuinte poderá recolher quase uma dezena de tributos<sup>226</sup>, sem se dar conta da proporcionalidade entre preço e carga tributária.

Luciano Amaro<sup>227</sup> dá interpretação mais enfática a esse dispositivo:

Os impostos ditos indiretos têm como proclama virtude a circunstância de virem disfarçados no preço de utilidades adquiridas pelo “contribuinte de fato”, que, em geral, não percebe o ônus tributário incluído no preço pago. Trata-se de tributos que “anestesiaram” o indivíduo, quando este, ao adquirir bens ou serviços, não se dá conta de que, embutido no preço, pode vir um pesado gravame fiscal.

O art. 150, §5º, quer justamente que o consumidor de bens e de serviços seja esclarecido acerca dos impostos que incidam sobre essa utilidades, fixando o princípio da transparência dos impostos, correlato ao princípio básico do Direito das relações de consumo, que é o da informação – clara, correta, precisa e completa – do consumidor.

Com isso, a transparência tributária se torna um verdadeiro Direito fundamental, ao passo que o governante não se utilizará de artimanhas, que dificultam ainda a constatação da legalidade tributária, devendo ser vista como um dever, um Direito, podendo ambos ser entendidos como pagamento de tributo nos exatos termos previstos nas competências atribuídas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios na Constituição Federal de 1988.

Em 10 de dezembro de 2012, o Congresso Nacional publicou a Lei nº 12.741, com a intenção de tornar mais transparente a carga tributária que é suportada pelo contribuinte de fato, ou seja, aquele que sofre realmente o ônus financeiro do tributo na última etapa da cadeia produtiva: o consumidor final.

Por meio dessa lei, ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, Cofins e Cide<sup>228</sup> deverão ser destacados nos documentos fiscais, permitindo, assim, que o consumidor final tenha ciência de quanto representa a carga tributária no preço do produto adquirido.

---

<sup>226</sup> Numa operação de venda de produto pelo fabricante, o contribuinte de fato (comprador) paga: IPI, ICMS, PIS, Cofins, INSS, IRPJ, CSLL etc.

<sup>227</sup> AMARO, *op. cit.*, p. 144-145.

<sup>228</sup> § 5º Os tributos que deverão ser computados são os seguintes: I - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e

#### 4.16 Tratamento Adequado às Cooperativas

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 146, inciso III, alínea “c”, assim dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

O princípio do tratamento mais adequado ao ato cooperativo é fruto do princípio da isonomia tributária, vez que procura tratar de maneira desigual a cooperativa, que decorre da associação de pessoas – trabalhadores – buscando trazer benefícios aos cooperados, que, por causa dessa união, podem pleitear melhores preços nas aquisições de bens e de serviços, bem como reduzir custos de produção, já que os trabalhadores são os próprios cooperados.

Com efeito, cabe ao legislador complementar constitucional, que depende de um quórum qualificado, elaborar lei especial visando dar tratamento mais favorável aos atos cooperativos, no sentido de redução da carga tributária e de custos inerentes aos tributos, tais como simplificação de documentos e declarações econômico-fiscais.

Em que pese a Constituição Federal de 1988 ter considerado como um Direito fundamental do contribuinte, que se dedica à prática de ato cooperativo, a regulamentação do dispositivo por meio de lei complementar ainda não foi positivado,

de Comunicação (ICMS); II - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); V - (VETADO); VI - (VETADO); VII - Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) - (PIS/Pasep); VIII - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); IX - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide).

podendo, mesmo assim, ser invocado pelos titulares diante de caso concreto, adotando como solução o critério de sopesamento.

#### **4.17 Tratamento Diferenciado às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**

O princípio do tratamento diferenciado que deve ser dado a microempresas e empresas de pequeno porte, incluído pela Emenda 42/2003, assemelha-se ao princípio do tratamento adequado ao ato cooperativo, pois procura dar mais efetividade ao princípio da isonomia tributária, ao passo que, também aqui, toma ciência o legislador que microempresas e empresas de pequeno porte são entidades comandadas pelos proprietários diretamente, geralmente por famílias, utilizadas para a própria sobrevivência e de poucos empregados, atuando mais precisamente no varejo, ou seja, na venda direta ao consumidor.

Por não possuir grande estrutura, esses proprietários assumem postos destinados a empregados especializados nas grandes corporações, reduzindo custos com folha de salários, encargos sociais e tributos.

Atenta a isso, a Constituição Federal de 1988, reformada pela Emenda Constitucional nº 42, não só determinou que a lei complementar criasse esse tratamento diferenciado, bem como constitucionalizou direitos fundamentais específicos, cujas diretrizes e proteções nem mesmo o legislador complementar poderá desconsiderar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (grifos nossos).

Note-se que, além de ordenar à lei complementa que cria tratamento diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte, também se criaram direitos fundamentais no que diz respeito à instituição de um regime único de arrecadação, a faculdade de o contribuinte aderir ou não aos benefícios criados, a criação de Direitos diferenciados por Estado para atendimento das particularidades locais, recolhimento unificação e centralizado de tributos e fiscalização compartilhada pelos entes federados.

## CONCLUSÃO

Com base nessa plataforma teórica, classificaram-se os deveres fundamentais em duas espécies: o dever fundamental de pagar tributo e os deveres conexos relacionados a obrigações administrativas e tolerância ao poder de fiscalização. Quanto ao dever fundamental de pagar tributo, norteou-se tal dever com base no princípio da solidariedade, que surge da necessidade de todos contribuírem para o bem comum em sociedade. Esse bem comum, sem a pretensão de esgotá-lo, deve ser visto como as funções sociais do Estado, tais como: educação, moradia, assistência, segurança entre várias outras, já que é o responsável pela administração da vida em sociedade. Por isso, é dever de todos contribuir com uma parcela de patrimônio, forma mais moderna de pagamento de tributo, para que o Estado-administrador possa obter recursos necessários para a execução das funções públicas.

No que tange aos deveres fundamentais, ficando demonstrado que a legislação infraconstitucional, pautada no princípio do dever fundamental de pagar tributo, pode e deve impor obrigações administrativas, tais como preenchimento de livros, elaboração de arquivos físicos e magnéticos etc., visando se certificar que o contribuinte cumpriu com o ônus tributário, nem a mais nem a menos do que aquilo que ficou acordado entre o povo, por meio de seus representantes, adotando aqui a teoria do consenso, cuja origem remonta às primeiras formas de limitação ao poder, como é o caso da Carta Magna inglesa de 1215, da qual o princípio da legalidade era fundamental para que se pudesse exigir tributo.

Concluiu-se também que os direitos fundamentais, que estão no capítulo das limitações ao poder de tributar da Constituição Federal de 1988, além de outros direitos fundamentais conexos, formam os denominados Direitos e deveres fundamentais do contribuinte, relacionados aos Direitos de primeira geração, podendo ser invocados como Direitos subjetivos, devido a sua eficácia plena, o que possibilita sua aplicação independentemente de positivação na ordem infraconstitucional.

A aplicação dos Direitos e deveres fundamentais dos contribuintes pelo Supremo Tribunal Federal, nos casos concretos, confirma a hermenêutica dos princípios

fundamentais, no que tange à dimensão subjetiva e objetiva. Ou seja, não só representam Direitos individuais dos contribuintes, como também devem servir de orientação na elaboração e interpretação de normas infraconstitucionais.



## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1970, 9ª ed. 1980; 11ª ed. (atualização de Misabel Derzi) 1999.
- \_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Doutrinas essenciais**. Direito Tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BERTI, Clélio. **O processo fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Ícone, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26ª ed. São Paulo, Malheiros: 2011.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARDOSO, Hélio Apoliano. **Exceção de pré-executividade: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Mizuno, 2009.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed., São Paulo, Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. Saraiva: São Paulo, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTILHO, Ricardo. **Direitos Humanos**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAVALVANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988 – Sistema Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. **Afirmção Histórica dos Direitos Fundamentais**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CRETELLA NETO, José. **Dicionário de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DIMOULIS, Dmitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

FERRAZ, Roberto. A igualdade da Lei e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 116, maio/2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 35ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direitos Humanos Fundamentais**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GREGÓRIO, Argos. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

HAMURABI, Código. Disponível em <[www.culturabrasil.pro.br/hamurabi](http://www.culturabrasil.pro.br/hamurabi)>. Acesso em 02 nov. 2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Doutrinas essenciais: Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar**, 1ª ed., Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

LEITE, Carlos Henrique Bezerra. Rio de Janeiro: Lumen, 2010.

MACHADO, Antônio Cláudio da Costa; FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Constituição Federal interpretada**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2011.

MACHADO, Hugo de Britto. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Campus, 2012.

\_\_\_\_\_. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MANSO, Eduardo Vieira. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar, 1ª ed., Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MORAES, Alexandre. **Direitos Humanos Fundamentais**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Alexandre. **Direitos Humanos Fundamentais**. Teoria Geral. 2ª ed. Atlas. São Paulo: 1988.

MUNHOZ, Francisco de Assis. **Doutrinas essenciais**. Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

NOHARA, Irene Patrícia; MARRARA, Thiago. **Processo administrativo: Lei nº 9.784/99 Comentada**. São Paulo: Atlas, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 7ª ed. ver. e atual. conforme a LC 118/05, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

POLARINI, Giovana Meire. **Informação e Direitos Fundamentais** (coord. Débora Gozo). São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário.** São Paulo: Max Lomonad, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de especialização em Direito Tributário:** estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SARAIVA FILHO, Othon de Pontes. **Doutrinas essenciais.** Direito Tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. 1ª ed. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Organizadores: Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 33ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

SILVA, Plácido. **Vocabulário jurídico.** 28ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais:** conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

SZKLAROWSKY, Leon Fredja. **Doutrinas essenciais.** Direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar. Vol. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Organizadores Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Vol. III: os Direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.