

## 9

.....

## As limitações ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte: análise a partir da classificação da norma jurídica segundo Robert Alexy

*Déborah Regina Said Silva*

Centro Universitário de Brasília - UniCEUB e Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, Brasília/DF, Brasil. E-mail: [deborah.said.silva@gmail.com](mailto:deborah.said.silva@gmail.com)

.....

### Resumo

Busca-se classificar os elementos normativos das limitações ao poder de tributar, segundo as espécies normativas trazidas por Robert Alexy, quais sejam: regra e princípio, no intuito de verificar de que forma essas normas podem e devem ser aplicadas pela jurisdição. A análise parte da classificação desses elementos normativos como direitos fundamentais do contribuinte, para posterior enquadramento como cláusulas pétreas segundo a Constituição Federal de 1988. A metodologia utilizada é propriamente a dogmática, a partir da análise de fontes secundárias sobre o tema, com investigação exclusivamente jurídica. A hipótese apresentada foi confirmada, no sentido da possibilidade de classificação dos princípios tributários e imunidades tributárias em regras ou princípios, podendo-se aplicar o juízo de ponderação apenas nas normas classificadas como princípios.

### Palavras-chave

Limitações ao poder de tributar; Direitos fundamentais do contribuinte; Cláusula pétrea; Regra; Princípio.

### *Limitations on the power to tax and the fundamental rights of the tax payer: analysis from the legal classification according to Robert Alexy*

### Abstract

It aims to classify the normative elements of the limitations on the power to tax, according to the normative species brought by Robert Alexy, namely: rule and principle, in order to examine how these standards can and should be applied by jurisdiction. The analysis of the classification of the regulatory elements as fundamental rights of the tax payer for subsequent framework as foundations tones according to the Federal Constitution of 1988. The methodology used is properly dogmatic, based on the analysis of secondary

sources on the subject, with only legal research. The hypothesis presented was confirmed in the sense of the possibility of classification of tax principles and tax immunities rules or principles and can apply the judgment of weighting only in the rules classified as principles.

### Keywords

Limitations on the power to tax; Fundamental rights of the tax payer; Entrenchment clause; Rule; Principle.

### Sumário

Introdução; 1. As Limitações ao Poder de Tributar na Constituição Federal de 1988; 2. Regras e Princípios segundo Robert Alexy; 3. Os Direitos Fundamentais do Contribuinte e suas Garantias Constitucionais; 3.1. Os “Princípios” Constitucionais Tributários; 3.2 As Imunidades Tributárias; Conclusão; Referências.

## Introdução

Para Britto, na obra *Teoria da Constituição*, assim como Deus é “extrínseco” à terra e a toda sua criação, assim é o poder constituinte para com a Constituição e para com o Estado criado a partir dela. Ou seja, o poder constituinte não está vinculado às leis e ordens emanadas da Constituição ou do ordenamento que a regula. Assim é Deus, que não está subordinado às regras criadas pela sua própria criação<sup>1</sup>.

Ou seja, o Poder Constituinte não pode ser limitado pelas normas que ele mesmo cria, pois, uma vez que pudesse ser controlado não teria mais que se falar em poder constituinte, o qual pressupõe a liberdade de expressão do povo enquanto sociedade política, e não civil, para mudar as bases estatais antes impostas, criando-se, assim, um novo Estado, com novos objetivos e novos fundamentos axiológicos.

A Constituição é o que há de mais político no Estado, e assim é porque “a Constituição é a primeira manifestação objetivo-sistemática daquele poder imanente que tudo pode, que é o povo enquanto ser ou realidade constituinte”<sup>2</sup>. Ademais, o texto constitucional não é confeccionado pelo Estado, mas sim para o Estado pelo povo no momento em que se torna o próprio Poder Constituinte. Sendo assim, a cada Constituição cria-se um novo Estado, com novos parâmetros e novos fundamentos.

O poder que emana do povo no seu estado político é que cria o Direito, ou melhor dizendo, o princípio de todo o Direito que é o texto constitucional, para depois de criado, o Direito poder regular o poder que se cria com o surgimento do novo Estado.

---

<sup>1</sup> BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 6-22.

<sup>2</sup> *Ibid.*, p. 6.

A Constituição é a maior expressão da unidade entre poder e Direito, haja vista que “a Constituição é o Direito que nasce daquele mais originário decisionismo, daquela vontade fundamentante que se contém no poder político”<sup>3</sup>. Nesse sentido, o Poder Constituinte não pode ser regrado pelas normas constitucionais, sob pena de o poder que emana diretamente do povo ser aniquilado, uma vez que o Jurídico estipulado após a Constituição poderia extirpar a voz que procede do povo enquanto sociedade política que cria o novo Estado.

A partir da análise do poder constituinte e da sua precedência em face do texto constitucional, verifica-se que a soberania provém do povo nos termos do que se expressa no artigo 1º, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”<sup>4</sup>.

O povo, enquanto poder constituinte originário, estabeleceu as bases e regras de funcionamentos do sistema tributário nacional, previsto constitucionalmente, bem como fundou as bases da competência tributária dos entes federados para a instituição e majoração de tributos, e ainda introduziu determinadas limitações para o exercício do poder tributante pelo Estado.

Antes mesmo de definir as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir do art. 153 do texto constitucional, o Constituinte originário estabeleceu normas limitadoras do exercício do poder tributante para o Estado, que são assim chamadas: limitações ao poder de tributar, as quais tratam dos “princípios” tributários e das imunidades tributárias.

Tem-se, portanto, que essas limitações são bases inequivocamente legitimadoras para o exercício arrecadatório pelos entes federados, uma vez que tais barreiras foram impostas pelo próprio povo enquanto criador do sistema constitucional. Sem essas limitações, provavelmente, a garantia de uma tributação correta e sem opressões seria inviável.

Entretanto, partindo do pressuposto que se está diante de um Estado Democrático de Direito, revolucionado pelo império dos direitos fundamentais, tais limitações passam a ter um caráter subjetivo-social-protetionista ampliado, a ponto de considerarem-se argumentativamente tais limitações como verdadeiros direitos ou garantias fundamentais do contribuinte.

Nesse contexto, partindo do pressuposto que são verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte, os “princípios” tributários e as imunidades tributárias, é importante analisar se, por serem direitos fundamentais, esses direitos são aplicados de forma rígida pela jurisprudência, ou

---

<sup>3</sup> BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 6.

<sup>4</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

se esses direitos podem sofrer juízos de ponderação para que sua aplicação seja mitigada em face de outros princípios.

Portanto, para a análise da problemática anteriormente formulada, necessário é analisar a obra de Robert Alexy, qual seja, Teorias dos Direitos Fundamentais, para verificar se a classificação da norma, em regra ou princípio, pode ser aplicada às limitações ao poder de tributar, de que forma isso é aplicado, e a partir disso, qual classificação resulta para esses institutos, que visam impor barreiras normativas para a força tributante do Estado.

## 1. As Limitações ao Poder de Tributar na Constituição Federal de 1988

Segundo Aliomar Baleeiro, as limitações ao poder de tributar derivaram da ciência das finanças, e nenhuma outra Constituição excede a Constituição Brasileira de 1988 quanto ao zelo de reduzir às disposições jurídicas os princípios tributários. Para o autor, “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”<sup>5</sup>.

Para Baleeiro, a limitação reside não só em face do poder ativo de tributar, mas também na não tributação nos casos de isenção. Salienta, ainda, que:

A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (liberdade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir, etc), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal do Estado (imunidade recíproca entre os entes públicos estatais)<sup>6</sup>.

Fato é que as limitações ao poder de tributar constituem a seção II do Capítulo I que trata do sistema tributário nacional presente no Título VI acerca da Tributação e Orçamento na Constituição Federal de 1988.

A seção II trata dos denominados “princípios” tributários e das imunidades tributárias, bem como trata do esclarecimento ao consumidor, isenção e subsídios tributários, da substituição tributária progressiva e da vedação à isenção heterônoma. Entretanto, o foco do presente estudo consiste nos “princípios tributários” e nas imunidades tributárias, constantes na seção acerca das limitações ao poder de tributar.

---

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

<sup>6</sup> *Ibid.*, p. 14.

O artigo 150 da Constituição Federal, do *caput* até o §4º, disserta expressamente acerca dos princípios tributários e das imunidades tributárias constantes na legislação constitucional tributária.

O artigo supracitado trata de algumas categorias jurídicas denominadas de princípios tributários pela doutrina majoritária, portanto, constituem princípios tributários, previstos no artigo 150, os seguintes: princípio da legalidade; princípio da isonomia tributária; princípio da irretroatividade; princípio da anterioridade do exercício; princípio da anterioridade nonagesimal; princípio do não-confisco; princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens.

Ademais, há outras figuras jurídicas inseridas no rol de limitações ao poder de tributar que merecem destaque, quais sejam, as imunidades tributárias. São imunidades tributárias segundo o artigo 150, inciso VI, e as alíneas “a” a “e” da Constituição Federal de 1988: imunidade dos templos de qualquer culto; imunidade recíproca; imunidade dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; imunidade de livros, fonogramas e videogramas.

As limitações ao poder de tributar podem, ainda, sob uma perspectiva subjetiva do contribuinte, receber a classificação de direito fundamental ou garantia fundamental. Entretanto, conforme esclarecido por Meira e Correia Neto, não há, na Constituição Federal de 1988, inserido por elementos textuais e gramaticais, a previsão de Direitos Fundamentais do Contribuinte<sup>7</sup> de forma expressa.

Porém, os autores compreendem que essa falta de previsão expressa não impede que o tema acerca do Direitos Fundamentais dos Contribuintes seja abordado e ganhe espaço progressivamente no discurso jurídico contemporâneo, bem como na doutrina e na jurisprudência. Ainda, os autores afirmam que essa mudança de discurso decorre do próprio constitucionalismo contemporâneo, em que os Direitos Fundamentais exercem uma força normativa em todo ordenamento jurídico e que possuem posição de destaque no Estado Democrático de Direito<sup>8</sup>.

A partir dos direitos fundamentais, a visão do Direito em face do Estado muda completamente, passando o Direito a ser visto pelo viés do cidadão e do cidadão-contribuinte. Essa transformação discursiva muda de forma decisiva toda a interpretação do ordenamento jurídico, e tal mudança não poderia deixar de ser aplicada no ramo de especialidade do Direito Tributário. Nesse diapasão, o que se denomina como limitações ao poder de tributar poderia ser

---

<sup>7</sup> BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia. **Tributação e direitos fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 15.

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 15.

substituído pela expressão direitos fundamentais do contribuinte. Nesse sentido, dissertam os autores:

A comparação entre as expressões registra uma mudança de perspectiva. Em lugar de enxergar a norma do ponto de vista do Estado, representada como limite (que conforma o exercício de uma competência), passa-se a vê-la também da perspectiva do contribuinte, para quem representa ou confere um direito subjetivo<sup>9</sup>.

Além da mudança do discurso, há a mudança do plano da eficácia das normas, uma vez que a “eficácia do discurso dos direitos fundamentais em matéria tributária vai além da imposição de limites negativos à norma de competência e agrega novos elementos ao debate<sup>10</sup>.”

Segundo os autores, há pelo menos três razões para a mudança do discurso jurídico constitucional-tributário influenciado pelos direitos fundamentais, quais sejam:

(1) O movimento de publicização, afirmação dos direitos fundamentais e constitucionalização de todo o Direito e também do Direito Tributário; (2) o interno de renovação e reforço do discurso das limitações ao poder de tributar, em face do crescimento da carga tributária, especialmente a partir de 1990; (3) as variadas mudanças operadas no texto constitucional em matéria tributária – normalmente com vistas ao incremento da arrecadação –, o que obrigou o contribuinte a valer-se do principal, senão único, argumento admissível para enfrentá-las: a violação a cláusulas pétreas [...] <sup>11</sup>.

A partir desse entendimento, foram ajuizadas diversas ações questionando a garantia das cláusulas pétreas que constituem os direitos fundamentais do contribuinte, em detrimento de um discurso de mera limitação do exercício da competência tributária pelos entes federativos, trazendo a lume uma orientação jurisprudencial de reconhecimento dos direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal<sup>12</sup>.

Verifica-se na obra dos autores supracitados, o entendimento de que os elementos normativos que compõem as limitações ao poder de tributar são verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte, o que abarca tanto os princípios quanto as imunidades trazidas expressamente pelo artigo 150 do texto da Constituição Federal de 1988.

Para Betina Grupenmacher, “os princípios constitucionais tributários e as imunidades são formas de limitações impostas do Estado no exercício do poder de tributar, razão pela qual são reconhecidos como direitos individuais da pessoa humana contra a atividade tributária arbitrária do Poder Público”<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia. **Tributação e direitos fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 16.

<sup>10</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 17.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 19-20.

<sup>13</sup> FISCHER, Octavio Campos. (Org.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética. 2004, p. 13.

No entanto, sendo um direito fundamental, considerada uma cláusula pétrea nos termos do discurso constitucional no art. 60, §4º, inciso IV, como se daria a definição desses direitos enquanto normas-regras ou normas-princípios? A regra pressupõe, em alguns casos, o conflito, que demanda a invalidação ou cláusula de exceção para aplicação, bem como os princípios pressupõem colisões que demandam a aplicação do princípio precedente ao caso concreto, excepcionando-se a aplicação de outro princípio que seria o princípio cedente.

Enquanto cláusula pétrea, esses direitos não poderiam ser suprimidos da Constituição Federal de 1988, pois assim dispõe o texto constitucional: “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>14</sup>.

Levando-se em consideração que, de fato, os elementos normativos constantes nas limitações ao poder de tributar são cláusulas pétreas, esses elementos devem ser aplicados de forma irrestrita nos casos concretos, garantindo a sua imprescindibilidade constitucional? Ou, ainda que sejam cláusulas pétreas e não possam ser suprimidas do texto constitucional, podem ser excepcionadas a sua aplicação no caso concreto?

Essa pergunta poderá ser respondida a partir da análise segundo o entendimento de Robert Alexy acerca da classificação das normas enquanto regras ou princípios, como se dá o conflito entre regras e a colisão de princípios, e em quais casos deve ser aplicado o juízo de ponderação para a solução da colisão no caso concreto, quando da aplicação de um direito fundamental de contribuinte pelo poder jurisdicional.

## 2. Regras e Princípios segundo Robert Alexy

A norma jurídica pode ser classificada segundo a sua estrutura enquanto regra ou princípio jurídico. Segundo Alexy, essa classificação é essencial para a resolução de controvérsias relacionadas ao direito fundamental, e assim dispõe:

Essa distinção é a base da teoria da fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática dos direitos fundamentais. Sem ela não pode haver nem uma teoria adequada sobre as restrições a direitos fundamentais, nem uma doutrina satisfatória sobre colisões, nem uma teoria suficiente sobre o papel dos direitos fundamentais no sistema jurídico<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>15</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 85.

Segundo o autor, a diferenciação entre regras e princípios constitui uma coluna mestra do edifício da teoria dos direitos fundamentais<sup>16</sup>. Para Alexy, as normas de direitos fundamentais, sem raridade, são definidas como princípios e:

Com ainda mais frequência, o caráter principiológico nas normas de direitos fundamentais é sublinhado de maneira menos direta. Como será visto, isso ocorre, por exemplo, quando se faça em valores, objetivos, fórmulas abreviadas ou regras sobre ônus argumentativo. Por outro lado, faz-se referência às normas de direitos fundamentais como regras quando se afirma que a Constituição deve ser levada à sério como lei, ou quando se aponta para a possibilidade de fundamentação dedutiva também no âmbito dos direitos fundamentais<sup>17</sup>.

A diferença entre regra e princípio é basicamente uma distinção entre normas, ou seja, entre parâmetros do dever-ser. Os “princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente”<sup>18</sup>. Ademais, princípios e regras podem ser diferenciados pelo seu grau de generalidade, a determinabilidade dos casos de aplicação; a forma do surgimento da norma; a distinção entre normas de argumentos e normas de comportamento, dentre outras modalidades de diferenciação das normas jurídicas<sup>19</sup>.

Segundo o autor, há uma terceira tese que explica melhor a divisão entre normas-regras e normas-princípios, que seria aquela em que se entende que não há apenas uma diferença gradual entre essa classificação de normas, mas que há, sobretudo, uma distinção qualitativa entre regras e princípios. E que, ainda, haveria um critério capaz de promover essa diferenciação, que seria a presença dos mandamentos de otimização<sup>20</sup>.

Para Alexy toda norma ou é uma regra ou é um princípio, e o que as diferencia é a presença do mandamento de otimização. Os princípios seriam normas “que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”<sup>21</sup>. Princípios seriam mandamentos de otimização que podem ser aplicados ao caso em níveis variados, a depender das limitações fáticas do caso, ou das próprias limitações do ordenamento jurídico. As possibilidades jurídicas seriam delimitadas por meio dos princípios ou regras colidentes com o princípio a ser aplicado concretamente<sup>22</sup>.

Já as regras seriam normas que “são sempre satisfeitas ou não satisfeitas”<sup>23</sup>. Se há a validade da norma, enquanto regra, é preciso realizar-se aquilo que ela determina e exige, sem mais ou menos. As “regras contêm, portanto, determinação no âmbito daquilo que é fática e

---

<sup>16</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 85.

<sup>17</sup> *Ibid.*, p. 86.

<sup>18</sup> *Ibid.*, p. 87.

<sup>19</sup> *Ibid.*, p. 88-89.

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 90.

<sup>21</sup> *Ibid.*, p. 90.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 90.

<sup>23</sup> *Ibid.*, p. 90.

juridicamente possível”<sup>24</sup>. Sendo assim, o autor afirma que a diferença entre regras e princípios seria de cunho qualitativo e não de nível ou grau<sup>25</sup>.

A distinção entre regras e princípios torna-se mais clara quando da análise da colisão entre princípios e dos conflitos entre as regras, uma vez que levariam a resultados inconciliáveis entre si, levaria a “dois juízos do dever-ser contraditórios”<sup>26</sup>.

No conflito entre regras, segundo Alexy, deve-se verificar se há uma cláusula de exceção que torna uma das regras inválidas para aplicação ao caso concreto, ou, é necessário que se invalide uma das normas, ou por grau de especialidade da norma ou por novidade normativa. Sendo assim, em face de regras contraditórias, apenas uma tem a possibilidade de ser aplicada tendo em vista o conflito preexistente entre as regras jurídicas<sup>27</sup>.

Quando há a colisão de princípios, que é quando algo é permitido por um princípio (pressupõe válido, pois que estão em outra dimensão de aplicabilidade da norma) e proibido por outro princípio (também pressuposto de validade), nesses casos um dos princípios terá que ceder para a aplicação do outro. Entretanto, diferentemente da regra, isso não pressupõe a necessidade de declaração de invalidade do princípio, ou da necessidade da existência de cláusula de exceção. Em casos concretos, alguns princípios têm precedência em relação ao outro, sendo assim, “os princípios têm pesos diferentes e que os princípios com maior peso têm precedência”<sup>28</sup>. Portanto, a colisão entre princípios ocorreria na dimensão do peso, enquanto que o conflito entre regras ficaria no plano da validade da norma<sup>29</sup>.

### 3. Os Direitos Fundamentais do Contribuinte e suas Garantias Constitucionais

Os direitos fundamentais tratados por Alexy, na obra Teoria dos Direitos Fundamentais, referem-se, em primazia, aos direitos fundamentais contidos na Constituição Alemã, entretanto, nada impede que se utilizem tais conceitos para o estudo jurídico pátrio dos direitos fundamentais, claro, com as devidas ponderações.

As normas de direitos fundamentais devem estar inequivocamente presentes na Constituição do Estado, entretanto, nem todas as normas contidas no texto constitucional são consideradas como normas de direitos fundamentais ou “disposição de direito fundamental”.

---

<sup>24</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90.

<sup>25</sup> *Ibid.*, p. 91.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 91-92.

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 92-93.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 93-94.

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 93-94.

Para diferenciar quais normas constitucionais seriam veículos de direitos fundamentais, faz-se necessário analisar aspectos materiais, estruturais e/ou formais<sup>30</sup>.

Definir um conceito de direito fundamental é uma tarefa difícil, quase que impossível, uma vez que a classe de direitos fundamentais não tende à homogeneidade, isso “dificulta uma conceituação material ampla e vantajosa que alcance todos eles. Tampouco a própria estrutura normativa dos diversos direitos fundamentais não é coincidente em todos os casos”<sup>31</sup>. Alguns autores buscam a fundamentalidade do direito na análise do princípio da dignidade da pessoa humana, entretanto, tal tarefa possui suas falhas, uma vez que a cada época os ditames da dignidade mudam entre os indivíduos.

O Supremo Tribunal Federal tem definido os direitos fundamentais de acordo com considerações de ordem histórica, a partir da análise de alguns valores essenciais ao resguardo da dignidade humana enumerados no art. 5º da Constituição Federal de 1988<sup>32</sup>.

Portanto, pode-se determinar que os direitos fundamentais são aqueles contidos no texto constitucional e que podem ter correlação com os direitos postulados no artigo 5º da Constituição Federal de 1988 que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos. Entretanto, isso não quer dizer que todos os direitos postulados no artigo 5º são direitos fundamentais, e nem que somente os que estão presentes expressamente no artigo 5º são direitos fundamentais, excluindo-se os demais. Entretanto, cumpre ressaltar que qualquer direito fundamental, ainda que não esteja no rol do art. 5º, deve estar expressamente previsto no texto constitucional pátrio.

Já, as garantias fundamentais seriam “normas que protegem esses direitos (direitos fundamentais) indiretamente, ao limitar, por vezes, procedimentalmente, o exercício do poder”<sup>33</sup>. Essas normas são os direitos-garantia, ou também denominadas de garantias fundamentais. Para Mendes e Branco, o limiar entre direitos fundamentais e garantias fundamentais nem sempre é límpido e exato, haja vista que o ordenamento jurídico brasileiro confere tratamento uníssono à ambos.

É possível, segundo Branco e Mendes, haver conflito entre direitos fundamentais a partir da interpretação da obra de Alexy, Teoria dos Direitos Fundamentais. Os autores compreendem que há conflito quando direitos fundamentais diferentes contendem para que um deles prevaleça no caso concreto<sup>34</sup>.

---

<sup>30</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 66.

<sup>31</sup> BRANCO, Paulo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 139.

<sup>32</sup> *Ibid.*, p. 142.

<sup>33</sup> *Ibid.*, p. 182-183.

<sup>34</sup> *Ibid.*, p. 182-183.

Seguindo a classificação da Alexy, a norma pode ser classificada em regras e princípios, entretanto, tratando-se de direitos fundamentais, as normas que os preveem são frequentemente princípios jurídicos. Para os autores, os princípios são “mandados de otimização, já que impõem que sejam realizados em graus diferenciados, conforme o caso que o atrai”<sup>35</sup>.

Os princípios possuem um caráter *prima facie*, isso quer significar que um princípio e todo o seu sentido não conseguem ser extraídos da simples leitura da norma jurídica que o expressa, mas deve ter seu significado complementado por outros fatores. Sendo assim, “a normatividade dos princípios é [...] provisória, “potencial, com virtualidades de se adaptar à situação fática, na busca de uma solução ótima”<sup>36</sup>.

Portanto, para se verificar qual princípio (enquanto direito fundamental) será aplicado no caso concreto, é necessário realizar um juízo de ponderação regido pelo princípio da proporcionalidade,

[...] que exige o sacrifício de um direito seja útil para a solução do problema, que não haja outro meio menos danoso para atingir o resultado desejado e que seja proporcional, em sentido estrito, isto é, o ônus imposto ao sacrificado não sobreleve o benefício que se pretende obter com a solução. Devem-se comprimir no menor grau possível os direitos em causa, preservando-se a sua essência, o seu núcleo essencial (modos primários típicos de exercício do direito). Põe-se em ação o princípio da concordância prática, que se liga ao postulado da unidade da Constituição, incompatível com situações de colisão irreductível de dois direitos por ela consagrados<sup>37</sup>.

Portanto, verifica-se que, ainda que o direito fundamental seja considerado cláusula pétrea, e não possa ser suprimido do texto constitucional, isso não garante que o direito fundamental no caso concreto será plenamente aplicado em face do juízo de ponderação que pode ser exercido, aplicando-se outro direito fundamental ao caso concreto em razão da preponderância de um direito sobre outro.

Segundo Meira e Correia Neto nem todos os direitos subjetivos constantes no texto constitucional seriam direitos fundamentais, assim como nem todos os direitos tributários previstos seriam considerados direitos fundamentais para fins de entendê-los enquanto cláusula pétreas. Portanto, para os autores seriam direitos fundamentais aqueles que “decorrem da aplicação, no campo tributário, dos direitos fundamentais genéricos, previstos no texto

---

<sup>35</sup> BRANCO, Paulo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 182-183.

<sup>36</sup> MATOS, 1998, apud BRANCO, Paulo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 182-183.

<sup>37</sup> BRANCO, Paulo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 184.

constitucional, principalmente no art. 5º da Constituição<sup>38</sup> como também poderiam ser considerados direitos fundamentais aqueles “[...] que decorrem das limitações ao poder de tributar”<sup>39</sup>.

Portanto, a primeira hipótese seria o caso do direito à igualdade e direito à legalidade, e na segunda hipótese estariam abarcados a proibição ao confisco, bem como as imunidades<sup>40</sup>.

Ainda, há imprecisão quanto a classificação de cada um desses institutos, como por exemplo, a vedação ao confisco seria propriamente um princípio, uma vez que poderia ser excepcionado para aplicação de outro princípio, bem como há possibilidade de ponderação na sua aplicação; não seria propriamente um direito fundamental, uma vez que o direito fundamental essencial para a vedação ao confisco é o direito fundamental de propriedade.

Em outros casos, a norma tributária se comporta como forma de garantia do exercício de um direito fundamental, é o caso da imunidade dos templos de qualquer culto, que possuem o condão de preservar o direito fundamental à liberdade religiosa, contida no artigo 5º, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 que assim dispõe: “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”<sup>41</sup>.

Portanto, a partir do entendimento de que os direitos fundamentais do contribuinte são, de fato, trazidos pelas limitações ao poder de tributar presentes no texto constitucional, a partir de uma leitura pelo viés da prevalência dos direitos fundamentais em todo o ordenamento jurídico em razão do princípio democrático do Estado de Direito, e a fixação da ideia de que esses direitos e garantias fundamentais são enquadrados como cláusula pétrea no direito constitucional brasileiro, é preciso verificar nos casos concretos de que forma esses direitos fundamentais são aplicados a partir da sua classificação normativa enquanto regra ou princípio.

### 3.1. Os “Princípios” Constitucionais Tributários

O princípio da legalidade tributária é aquele definido no artigo 150, inciso I, do texto constitucional, e assim dispõe: “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”<sup>42</sup>.

---

<sup>38</sup> BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia. **Tributação e direitos fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: Saraiva, 2012. Pg. 22.

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 22.

<sup>40</sup> *Ibid.*, p. 22.

<sup>41</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>42</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

Entretanto, essa é uma replicação do direito fundamental à legalidade genérica que consta no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>43</sup>. A legalidade estrita é um direito fundamental do contribuinte, o qual não comportaria a sua redução no texto constitucional em razão do seu enquadramento enquanto cláusula pétrea.

A questão problemática acerca da legalidade tributária é se consiste em um princípio ou em uma regra, poderia haver uma colisão da norma ou o seu conflito?

Para Humberto Ávila, a legalidade promove no ordenamento jurídico bases para determinar a segurança jurídica:

[...] porque, ao demandar normais gerais e abstratas, dirigidas a um número indeterminado de pessoas e de situações, contribui, de um lado, para afastar a surpresa decorrente tanto da existência de normas escritas e públicas quanto do decisionismo e das decisões circunstanciais *ad hoc*; de outro, favorece a estabilidade do Direito, porque somente graças a determinados procedimentos é que a legislação vigente pode ser modificada<sup>44</sup>.

Nesse caso em específico, verifica-se que, pelos entendimentos de Alexy, o chamado princípio da legalidade não seria um princípio de fato, e sim uma regra. Como já foi visto anteriormente, no caso de conflitos de regras: ou solucionamos por meio de uma cláusula de exceção; ou por meio da invalidação da regra.

A legalidade tributária exige que todos os tributos sejam instituídos (exigidos) ou majorados por meio de lei. Entende-se que o termo aqui usado refere-se à lei enquanto espécie de norma, e não se presume que lei quer se referir à legislação tributária. Até mesmo porque, nos casos em que o constituinte originário quis tratar de legislação, esse o fez em outros artigos constitucionais, como no artigo 146, inciso III e artigo 165, §2º, ambos do texto constitucional.

Portanto, a regra é que a lei é o meio adequado para instituição e aumento do tributo, havendo uma cláusula de exceção na Constituição Federal de 1988, possibilitando o uso de medida provisória como forma de instituição e majoração de alguns tributos. Nesse sentido determina o artigo 62, §2º do texto magno, que assim alinha:

Art. 62. É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: [...] §2º. Medida provisória que implique instituição ou majoração de imposto, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguintes se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> *Ibid.*

<sup>44</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editoras, 2014, p. 284.

<sup>45</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

Portanto, medida provisória que institua ou majore os seguintes impostos: imposto de importação (II); imposto de exportação (IE); imposto sobre produtos industrializados (IPI); imposto sobre operações financeiras (IOF) e imposto extraordinário de guerra (IEG), não precisam da conversão em lei até 31 de dezembro do ano em que foi promulgada, para que seus efeitos ocorram a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Nesses casos, a partir da entrada em vigor da medida provisória, os tributos serão instituídos ou aplicados com critérios quantitativos maiores.

Portanto, ainda que o termo utilizado pela jurisprudência e pela doutrina seja “princípio”, tal norma não se comporta como princípio, e sim como regra normativa, não sendo possível a sua supressão no texto constitucional por ser considerada direito fundamental do contribuinte por reflexo do princípio da estrita legalidade contida no art. 5º, inciso II, da CF/1988.

Haja vista que o art. 60, §4º da Constituição Federal de 1988 fala que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a **abolir**: [...] IV – os direitos e garantias individuais”<sup>46</sup> (grifo nosso), conclui-se que não seriam possíveis emendas que visem **abolir** a legalidade tributária.

No julgamento de casos concretos, a partir da classificação da legalidade, enquanto regra e direito fundamental, essa não poderia ser mitigada. Uma vez que, por não ser considerada princípio pela classificação normativa de Alexy, não pode ser aplicada à legalidade tributária o juízo de ponderação. A legalidade deve ser necessariamente aplicada, e sua exceção só ocorreria por previsão normativa, como no caso da possibilidade de utilização de medida provisória para instituição e majoração de tributos em casos específicos.

Já um verdadeiro princípio, pela interpretação da classificação de Alexy, seria o princípio da isonomia tributária contida no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Chamado de princípio pela doutrina e se comporta como princípio enquanto norma. Portanto, assim dispõe a norma supra:

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 contribuinte que se encontra 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<sup>47</sup>.

Este princípio é reflexo do princípio da igualdade contido no *caput* do art. 5º da Constituição Federal de 1988, que assim disserta: “todos são iguais perante a lei, sem distinção

---

<sup>46</sup>BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>47</sup>BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

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, à propriedade [...]”<sup>48</sup>.

Para Humberto Ávila, a isonomia pode ter várias formas distintas, comportando-se no ordenamento ora como postulado, ora como princípio e ora como regra. Para Ávila, a igualdade princípio comporta-se da seguinte forma:

[...] a Constituição, ao determinar proteção da igualdade e garantir aos contribuintes o direito à igualdade, impôs ao ente estatal o compromisso de buscar um estado de igualdade, para cuja realização deverá adotar comportamentos que promovam este estado. Aqui, a igualdade exerce uma espécie de sentido normativo legitimante para o futuro. Como o estado de igualdade depende da inexistência de discriminações, o comando finalístico verte sobre a ação estatal impondo-lhe o relacionamento entre sujeitos com base em critérios que conduzam a outros fins. É como se a igualdade-princípio, diretamente falando, prescrevesse ao ente estatal o seguinte: “relacione sujeitos criteriosamente para atingir seus fins”. [...] O princípio da igualdade traduz-se em proibições e obrigações que atuam sobre a ação estatal em todas as suas formas. Daí se dizer que ela exerce uma espécie de “função protetiva panorâmica”<sup>49</sup>.

Ávila ao dissertar sobre as outras normas relativas à igualdade não deixa de transferir ao julgador a necessidade de interpretar a igualdade em face do caso concreto e aplicá-la de forma razoável, razão pela qual, postula-se pela aplicação da igualdade pelos magistrados nos termos da utilização da norma princípio preconizada por Alexy.

Este princípio sustenta algumas regras, quais sejam, a contida no artigo 5º, inciso I, da CF, *in verbis*: “homens e mulheres são iguais em direito e obrigações, nos termos dessa constituição”<sup>50</sup>, o que se replica no artigo 226, §5º, do texto magno, que assim diz: “§ 5º Os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher”<sup>51</sup>. Entretanto, esse princípio, não diria excepcionado, mas modulado, no âmbito trabalhista, prevendo medidas mais vantajosas para as mulheres em face dos homens, conforme artigo 5º, inciso XX, da CF, que se alinha: “XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei”<sup>52</sup>, tornando-se legítima a expressão: “tratar igual os iguais, e desigualmente os desiguais”.

Diz-se, então, que em alguns casos há princípios precedentes que imperam sobre outros, não tornando o não aplicado inválido, entende-se que a normativa de maior proteção à mulher

<sup>48</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>49</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 142-143.

<sup>50</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>51</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>52</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

refere-se mais à realização do princípio da dignidade da pessoa humana, trazido pela regra de proteção ao trabalho da mulher, do que o princípio da igualdade em si. Isso não quer dizer que o princípio da igualdade deixa de ser aplicado totalmente no caso concreto.

Portanto, enquanto direito fundamental, a igualdade não pode ser abolida no texto constitucional, por ser considerada cláusula pétrea nos termos do art. 60, §4º, inciso VI, da CF/1988, entretanto, pode sofrer juízo de ponderação no caso concreto, sendo aplicado outro princípio mais importante ao caso em questão do que a igualdade tributária, como na aplicação do princípio da dignidade da pessoa humana, por exemplo.

A partir desses critérios, é possível fazer quadro esquemático acerca da possibilidade de juízo de ponderação ou não de alguns “princípios tributários” a partir da sua classificação enquanto regras ou princípios, vejamos:

PrincípioTributário	Direito/garantia fundamental	Regra	Princípio/possibilidade de ponderação
Legalidade	Direito	X	
Isonomia	Direito		X
Irretroatividade	Garantia	X	
Anterioridade do exercício	Garantia	X	
Anterioridade nonagesimal	Garantia	X	
Não confisco	Direito		X
Não limitação ao tráfego de pessoas e bens	Direito		X

Pelo quadro exposto, verifica-se que as ponderações seriam possíveis apenas na aplicação do princípio da isonomia, princípio do não-confisco e princípio da não limitação ao tráfego de pessoa e bens, não sendo possível a aplicação de um juízo de ponderação nos demais institutos.

### 3.2 As Imunidades Tributárias

A imunidade tributária é, segundo Sobrinho, um “corte que a Constituição faz na competência da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios de cobrar impostos sobre determinadas entidades e objetos”<sup>53</sup>.

Para Sobrinho, as imunidades ainda que estejam expressamente presentes no rol das limitações ao poder de tributar constantes na Constituição atual, não são de fato normas

<sup>53</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996. Pg. 11.

limitadoras ao poder de tributação do Estado, uma vez que as imunidades visam unicamente estabelecer os parâmetros das competências dos entes da Federação Brasileira, portanto, assim dispõe: “não é possível limitar uma competência tributária pela singela razão de que ela já nasce delimitada e é recebida por seu titular como desenhada normativamente<sup>54</sup>. Em que pese, esse tema não seja objeto de estudo, cumpre salientar que o poder constituinte originário não delegou normas limitadoras posteriormente à edição do texto constitucional, mas, pelo contrário, já definiu as bases da competência de forma negativa antes mesmo de tratar, a partir do artigo 153 da CF/88, das competências positivas dos entes federados.

Os termos de competência negativa e positiva são rechaçados pelo autor<sup>55</sup>, entretanto, coaduna-se com o entendimento de que há restrições ao poder de tributar no caso concreto que pode ser classificado como competência negativa determinada pelo legislador constituinte.

Sobrinho segue o entendimento formulado por Paulo de Barros Carvalho, que assim postula:

Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar na ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação da competência<sup>56</sup>.

Já no entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, a imunidade tributária exterioriza vedação absoluta ao poder de tributar, haja vista que a imunidade retira algumas situações do exercício da imposição tributária, sendo assim, não há sequer ocorrência do fato gerador, ensejando o não surgimento de obrigação tributária tampouco do crédito tributário<sup>57</sup>. Portanto, a imunidade provoca a não incidência do tributo em determinados casos eleitos pelo legislador constituinte.

As imunidades diferem-se das isenções, uma vez que, em primeiro, as imunidades são trazidas pelo texto constitucional no ordenamento jurídico pátrio, já as isenções decorrem de imposição legal. E, em segundo, na isenção ocorre o fato gerador, nascendo a obrigação jurídico tributária entre contribuinte e fisco, entretanto, a norma isentiva afasta a possibilidade de surgimento do crédito tributário. Já na alíquota zero, há o surgimento da obrigação tributária, conjuntamente com o crédito tributário, entretanto em razão da alíquota ser zerada o resultado do valor a ser pago de tributo é nenhum<sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 66.

<sup>55</sup> *Ibid.*, p. 67.

<sup>56</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

<sup>57</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 31.

<sup>58</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. Pg. 31.

As imunidades tributárias contidas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 são verdadeiros mecanismos de garantias à realização de direitos, as quais podem ser classificadas como princípios ou regras. Assim dispõe o dispositivo: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir imposto sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”<sup>59</sup>.

O próprio dispositivo fala em garantias do contribuinte, portanto, incluídos por regra, que por serem cláusula péticas não podem ser invalidados ou excepcionados, sendo assim, não sendo possível a sua supressão pelo constituinte reformador.

Entende-se que a imunidade recíproca, primeira imunidade prevista na norma do artigo 150, inciso VI, alínea “a” da CF/88, busca garantir o princípio do federalismo enquanto direito fundamental dos cidadãos da República Federativa do Brasil, e os direitos derivados da divisão pela modalidade federativa. Segundo Menchise:

O fundamento da imunidade recíproca é a LIBERDADE, sendo-lhe estranhas as considerações de justiça ou utilidade. Os entes públicos não são imunes por insuficiência de capacidade contributiva ou pela inutilidade das incidências mútuas, senão que gozam da proteção constitucional em homenagem aos direitos fundamentais dos cidadãos, que seriam feridos com o enfraquecimento do federalismo e da separação dos poderes (art. 18 – art. 60, parágrafo 4º, I - art. 1º da CF e art. 2º da ADCT)<sup>60</sup>.

Portanto, entende-se que as demais imunidades apresentadas pelo texto constituidor da República Federativa do Brasil são garantias constitucionais em sua generalidade. A imunidade dos templos de qualquer culto visa garantir o direito fundamental constitucional à liberdade de crença; à liberdade de culto e a proteção aos locais de culto<sup>61</sup>.

A imunidade de livros e periódicos visam a garantia do direito à cultura, prevista no artigo 215 da CF: “o Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais”<sup>62</sup>, bem como visa garantir o direito de liberdade de expressão previsto no artigo 5º, inciso IX, da CF que afirma: “é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de

<sup>59</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>60</sup> MENCHISE, Bianca Telles. **As imunidades tributárias: a imunidade recíproca**. Disponível em: <[http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/As\\_imunidades\\_tribut%C3%A1rias.\\_A\\_imunidade\\_rec%C3%ADproca.](http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/As_imunidades_tribut%C3%A1rias._A_imunidade_rec%C3%ADproca.)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>61</sup> Art. 150, inciso 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”.

<sup>62</sup> BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

comunicação, independentemente de censura ou licença”<sup>63</sup>. Nesse mesmo sentido, segue a garantia trazida pela emenda 75/2013, em que prevê a imunidade dos fonogramas e videofonogramas, na tentativa de garantia da manifestação cultural e artística internamente.

Por fim, as imunidades dos partidos políticos visam a garantia dos direitos políticos previstos no capítulo IV da Constituição Federal de 1988, que se resume na possibilidade de votar e ser votado, bem como garante o direito à liberdade de reunião e liberdade de associação, nos termos dos incisos XVI e XVII da CF/88, *in verbis*:

Art. 5º [...] XVI - todos podem reunir-se pacificamente, sem armas, em locais abertos ao público, independentemente de autorização, desde que não frustrem outra reunião anteriormente convocada para o mesmo local, sendo apenas exigido prévio aviso à autoridade competente; XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar<sup>64</sup>.

A imunidade das entidades sindicais de trabalhadores visa a garantia dos direitos trabalhistas, postulados no artigo 6º e, especialmente, o artigo 7º do texto constitucional. Ademais, a imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, visam, como forma de complementar o serviço público, também garantir o pleno exercício e gozo de alguns direitos sociais, discriminados pelo artigo 6º, *infra*:

São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição<sup>65</sup>.

Após a análise formulada de cada uma das imunidades, verifica-se que todas se comportam como verdadeiras garantias de direitos fundamentais no intuito de resguardar a aplicação prática de determinados direitos fundamentais respaldados pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Sabe-se que as garantias também se constituem cláusula pétreas conforme estipula o art. 60, §4º, inciso IV, da CF/88, entretanto, necessário é realizar-se a classificação das imunidades enquanto regras e princípios para determinados a possibilidade de sua exceção da aplicação em caso concreto.

Tendo em vista que tais imunidades não servem para direcionar interpretações jurídicas, tampouco são passíveis de aplicação da proporcionalidade, pelo contrário, ou são aplicadas no

---

<sup>63</sup>BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>64</sup>BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

<sup>65</sup>BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.

caso concreto ou são constituídas de invalidade, crê-se que todas as imunidades comportam-se enquanto regras, razão pela qual não podem ser objetos de juízo de ponderação pela jurisdição, devendo ser aplicadas no caso concreto de imediato, caso contrário, conterà vícios eminentes de inconstitucionalidade.

## Conclusão

Primeiramente, parte-se da conclusão de que as limitações ao poder de tributar contidas na Constituição Federal de 1988, separadas em “princípios” tributários e imunidades tributárias, constituem verdadeiros direitos e garantias fundamentais, e, portanto, são classificados como cláusula pétrea nos termos do que dispõe o artigo 60, §4º, inciso IV, da CF/88.

Devido a sua classificação como cláusulas pétreas, os “princípios” tributários e as imunidades não podem ser suprimidos no texto constitucional, no entanto, sua aplicação pela jurisdição deve ser analisada, uma vez que alguns desses direitos não podem ser mitigados no caso concreto em razão da sua classificação enquanto regra.

No entanto, outros direitos fundamentais podem ter sua aplicação procedida em face da aplicação do princípio da proporcionalidade pelo juízo de ponderação, nos termos do estudo normativo preconizado por Robert Alexy. Tal ponderação em face da proporcionalidade de demais postulados principiológico serão aplicados nos direitos fundamentais tributárias enquadrados como princípios.

Portanto, os resultados obtidos a partir da realização da pesquisa dogmática forma no sentido de que:

- (i) As limitações ao poder de tributar podem ser classificadas enquanto norma-regra ou norma-princípio segundo a classificação trazida por Robert Alexy;
- (ii) Essa classificação possibilita a aplicação do juízo de ponderação pelos magistrados nos casos em que o “princípio” tributário for considerado como norma-princípio;
- (iii) A aplicação da norma-regra dos “princípios” tributários impossibilita o juízo de ponderação para aplicação de princípio precedente, tendo em vista o seu caráter rígido;
- (iv) As imunidades tributárias são classificadas integralmente enquanto normas-regra, razão pela qual não podem ter sua aplicação ponderada no caso concreto;
- (v) Conclui-se pela possibilidade de aplicação da ponderação apenas nos seguintes princípios tributários: princípio da isonomia tributária, princípio do não confisco e princípio da não limitação do tráfego de pessoas e bens.

Por fim, necessário faz-se a análise de estudo de jurisprudência formada pelo Supremo Tribunal Federal e até um estudo comparado com decisões de outras cortes constitucionais, no sentido de verificar como tem se dado a aplicação da classificação em princípios e regras na seara jurídico tributária em face dos direitos fundamentais do Contribuinte, entretanto, em razão do foco normativo do estudo, tal pesquisa não foi aqui formulada por não constituir objeto da presente pesquisa.

## Referências

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editoras, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. Pg. 14.
- BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia. **Tributação e direitos fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRANCO, Paulo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 22 fev. 2016.
- BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- FISCHER, Octavio Campos. (Org.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética. 2004. Pg. 13.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- MENCHISE, Bianca Telles. **As imunidades tributárias: a imunidade recíproca**. Disponível em: <[http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/As\\_imunidades\\_tribut%C3%A1rias.\\_A\\_imunidade\\_rec%C3%ADproca.](http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/As_imunidades_tribut%C3%A1rias._A_imunidade_rec%C3%ADproca.)>. Acesso em: 22 fev. 2016.
- SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

***Minibiografia da Autora - Déborah Regina Said Silva***

Membro do corpo docente do mestrado em direito e políticas públicas do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB e membro do corpo docente da Pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do IDP -Instituto Brasiliense de Direito Público. Mestre em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília - UniCEUB (2017). Pós-graduada em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP (2016). Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Brasília - UniCEUB (2014). Advogada inscrita na seccional do Distrito Federal e membro da Comissão de Assuntos e Reforma Tributária da OAB/DF. Sócia fundadora da Said Silva Advocacia.

.....

**Enviado em: 16.07.2018**

**Aprovado em: 24.04.2018**