

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO**

**O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
E OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO
CONTRIBUINTE NO BRASIL**

ODEJANE LIMA FRANCO

RECIFE - PERNAMBUCO
2003

ODEJANE LIMA FRANCO

**O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
E OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO
CONTRIBUINTE NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado da Faculdade de Direito do Recife / Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público. Sob a orientação do Professor Raymundo Juliano Feitosa.

RECIFE - PERNAMBUCO
2003

FOLHA DE APROVAÇÃO

Autor: ODEJANE LIMA FRANCO

Título: “O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE NO BRASIL”

Trabalho Acadêmico: Dissertação Final de Curso

Objetivo: Obtenção do Título de Mestre em Direito

IES: UFPE/UEFS/PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Área de Concentração: DIREITO PÚBLICO

Data de Aprovação: 18/07/2003

PROF. DR. ALEXANDRE RONALDO DA MATA DE FARIAS

PROF. DR. YANKO MARCIUS DE ALENCAR XAVIER

PROF. DR. ADONIS COSTA E SILVA

AGRADECIMENTOS

À Deus, pela inesgotável sabedoria e generosidade aos humanos.

À minha mãe Odete, ao meu irmão Odgean e à amiga Cristiane Porto, pelo apoio incondicional.

Ao meu professor de Direito Tributário Carlos Antônio Figueirêdo Nicácio, da Universidade Estadual de Santa Cruz - onde graduei-me, pela germinação do projeto.

Ao meu orientador Raymundo Juliano Feitosa que, com inteligência e paciência, caminhou junto comigo na realização desta pesquisa.

À Universidade Estadual de Feira de Santana, especialmente à professora Anacy Paim que, numa iniciativa pioneira, reuniu esforços para especializar seu corpo docente.

A todos aqueles que, embora não mencionados, estiveram presentes nesta jornada de trabalho.

“... cuando se estudian los institutos financieros, su manejo, su desarrollo, su limpieza, se percibe que el jurista que mueve en este campo tiene una misión altísima que cumplir al servicio de la Comunidad (...) La justicia tributaria, la integración de los gastos e ingresos en los presupuestos, el volumen de los empréstitos públicos, cualquier otra de las manifestaciones de la actividad financiera tiene (...) una dimensión ética de inmenso valor y todo cultivador de la esta disciplina tiene que ser consciente de esa dimensión”

(BUJANDA, Fernando Sainz de. *El Desarrollo actual del derecho financiero en España*. In: *Crónica Tributaria*, n. 78, 1996, p.188).

RESUMO

A presente pesquisa bibliográfica centrou-se numa investigação da atual Constituição Federal Brasileira, a fim de verificar a existência de um aparato jurídico confirmador de um Estado Democrático de Direito no Brasil. Examinou-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, ou seja, os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, as imunidades e as isenções, bem como o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. O trabalho foi organizado em três capítulos. No primeiro capítulo investigou-se o significado do Estado Democrático de Direito, perscrutando-lhe seus antecedentes: o Estado de Poder e o Estado de Direito. No segundo capítulo traçou-se o contexto do constitucionalismo, fazendo-se, em seguida, um estudo acerca do significado, da posição e da interpretação das normas constitucionais. Após, as preocupações centraram-se na Constituição Federal Brasileira, investigando-se nela a existência de um Estado Democrático de Direito em solo nacional. No terceiro e último capítulo tratou-se de questionar os postulados indicadores de um Estado Democrático de Direito no Brasil no âmbito tributário. Para tanto, perquiriu-se o “Estatuto do Contribuinte”, examinando-se princípios e normas de tutela aos contribuintes.

ABSTRACT

This paper is a bibliographical research aimed to na investigation about the present Federal Brazilian Constitution, in orden to verify the existence of a juridical apparatus confirming a Democratic Law State in Brazil. We intended to look over the constitutional limitations to the power of tribute, that is, the rights and fundamental guarantees of the citizens, the immunities and insertions, as well as the perfect juridical act, the acquired right and the judged thing. The work was organized in three chapters. The first chapter investigated the meaning of the Democratic Law State, verifying among its ancestors: the Power State and the Law State. In the second chapter, we tried to explore the context of the constitucionalism, and it was also done a study about the meaning the position and the interpretation of the constitutional norms. Then, the preoccupation were centered in the Federal Brazilian Constitutional, investigated in it the existence of a Democratic Law State in national land. In the last chapter, we questioned the indicator postulated of a Democratic Law State in Brazil in the tribute field. For that, we questioned the “Taxpayers statute”, examining the principles and norms of the guardianship to the taxpayers.

SUMÁRIO

RESUMO.....	05
ABSTRACT.....	06
INTRODUÇÃO.....	08
CAPÍTULO I - PARA UMA TIPOLOGIA DO ENTE ESTATAL: DO ESTADO DE PODER AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	
1.1. Primeiras Considerações.....	11
1.2. A “Construção” do Estado de Poder na Europa Ocidental dos Tempos Modernos.....	12
1.3. O Estado de Direito como Fase de Transição e Preparação para o Estado Democrático de Direito.....	16
1.4. O Despontar do Estado Democrático de Direito na Era Contemporânea.....	21
CAPÍTULO II - O CONSTITUCIONALISMO, OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA	
2.1. O Constitucionalismo e os Direitos e as Garantias Fundamentais:	
2.1.1. Considerações preliminares.....	26
2.1.2. O significado, a posição e a interpretação das normas constitucionais.....	28
2.1.3. Os princípios constitucionais e a aplicação imediata dos direitos e das garantias fundamentais:	
2.1.3.1. O significado e a supremacia dos princípios constitucionais.....	33
2.1.3.2. Os direitos e garantias individuais e sua aplicação imediata.....	38
2.2. A Recepção dos Direitos e Garantias Fundamentais na Constituição Federal Brasileira como Instrumento Conformador do Estado Democrático de Direito no Brasil:	
2.2.1. Considerações preliminares.....	50
2.2.2. Os princípios e normas confirmadoras do Estado Democrático de Direito no Brasil.....	52
CAPÍTULO III - OS PRESSUPOSTOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO NO ALCANCE DA TRIBUTAÇÃO: OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE NO BRASIL	
3.1. Um Breve Enfoque do Problema.....	62
3.2. O Estatuto do Contribuinte como Instrumento Concretizador das Limitações ao Poder de Tributar:	
3.2.1. Em busca do significado de “Estatuto do Contribuinte”.....	65
3.2.2. Os princípios como limitadores ao poder de tributar e seus corolários como garantidores da segurança jurídica.....	71
3.2.3. Das imunidades como exceções constitucionais ao dever de contribuir.....	104
3.2.4. Das isenções como exceções legais ao dever de contribuir.....	129
3.2.5. O respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.....	142
3.3. Últimas considerações.....	143
CONCLUSÃO.....	147
REFERÊNCIAS.....	153

INTRODUÇÃO

Como parte dos requisitos para conclusão do curso de Mestrado em Direito Público promovido pela Faculdade de Direito do Recife, procedeu-se à elaboração do presente trabalho.

Trata-se de uma investigação em torno da Constituição Federal relativamente à seara tributária, a fim de verificar-se a existência de um aparato jurídico confirmador de um Estado Democrático de Direito no Brasil.

Este estudo teve por suporte uma pesquisa bibliográfica. Concentrou-se nos dispositivos que disciplinam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Neste sentido, examinou-se o aspecto da autolimitação da liberdade diante do poder tributário ou, em outras palavras, da limitação do Estado Fiscal pela liberdade preexistente.

A investigação realizada firmou-se através dos instrumentos transpostos nos princípios e mandamentos constitucionais definidores de direitos e garantias fundamentais, as imunidades e as isenções, bem como o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Neste envolver acendeu-se a interrogação: será que o Estado Brasileiro realmente pode ser considerado um efetivo Estado Democrático de Direito? Buscando responder a este questionamento, procurou-se investigar algumas questões interligadas à indagação formulada, a saber:

a) quais as características históricas definidoras de um Estado Democrático de Direito?

b) o Brasil conforma-se, no plano legal, com o estatuto de um Estado Democrático de Direito? Quais os preceitos jurídicos confirmadores de tal assertiva?

c) quais os pressupostos do Estado Democrático de Direito no âmbito da tributação? Existem direitos e garantias fundamentais instituídos em prol do sujeito passivo da relação fiscal?

Tendo em vista tais premissas, o trabalho foi organizado em três capítulos, mediante os quais buscou-se dar conta dos objetivos propostos.

No primeiro capítulo investigou-se o significado do que se denomina por “Estado Democrático de Direito”. Para tanto, foram perscrutadas as formas de Estado historicamente antecedentes, como o Estado de Poder e o seu conseqüente, o Estado de Direito.

Neste diapasão, passou-se em revista as alterações ocorridas no bojo do aparelho estatal, isso desde a Idade Média aos dias atuais, transitando-se pelo

Estado de Poder até perquirir-se do contexto que emoldura o que se pretende titularizar-se como “Estado Democrático de Direito”.

No segundo capítulo, inicialmente, traçou-se o contexto do constitucionalismo, fazendo-se, em seguida, um estudo acerca do significado, da posição e da interpretação das normas constitucionais. Após esse exame, centrou-se as preocupações na Constituição Federal brasileira, investigando-se as premissas confirmadoras de um Estado Democrático de Direito em solo nacional.

Finalmente, no terceiro capítulo tratou-se de questionar os postulados indicadores de um Estado Democrático de Direito no Brasil relativamente ao âmbito tributário.

Para tanto, perquiriu-se acerca do significado do “Estatuto do Contribuinte”, examinando-se, assim, uma miríade de princípios e normas de tutela aos sujeitos passivos. Comentou-se, ainda, as imunidades e as isenções tributárias, levando-se em conta o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

A relevância de tal pesquisa firma-se no fato de que a Constituição Federal vigente estabelece uma nova ideologia para o ordenamento jurídico pátrio. Tal ideologia estaria assente na premissa de que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito.

Neste sentido, imaginando-se que a nova ideologia adotada exerce influência sobre todo o ordenamento jurídico, firma-se indispensável a leitura da ordem constitucional e a interpretação dos princípios ali consignados, do sistema jurídico e dos subsistemas nele estabelecidos, tal como o Sistema Tributário Nacional em consonância com tal aparato teórico.

O adjetivo “democrático” acrescentado ao termo “Estado de Direito” revela uma modificação substancial, não meramente formal, na concepção de Estado até então vigente. Não há dúvidas que tal adjetivo indica um propósito de se modificar a estrutura liberal do Estado de Direito, para um Estado de Direito e de Justiça Social.

Percebe-se que o aparato do Estado Democrático de Direito em que se firma a República Federativa do Brasil busca se concretizar através da construção de uma sociedade livre, justa, solidária, igualitária, objetivos estes que revelam os valores supremos da ideologia constitucionalmente adotada e que devem ser considerados no âmbito político, mas, sobretudo no jurídico, especialmente no processo de interpretação das leis.

Diante desses novos conceitos, o Estado passa a ter preocupação social e econômica, intervindo na sociedade de forma a produzir normas socializantes e buscando diminuir as desigualdades existentes, o que, por outro lado, aumenta a necessidade financeira do Estado intervencionista.

Tal perspectiva denota um esforço no sentido de ultrapassar as raias do positivismo cientificista, abrindo espaço para os problemas lógicos, epistemológicos, metodológicos e axiológicos normalmente encontráveis na construção de um Estado Democrático de Direito.

Em suma, uma vez que somente o Poder controla o Poder, este trabalho é uma tentativa ratificadora de alguns outros, buscando tornar mais cômico o Poder Judiciário em sua missão de fazer cumprir a Constituição, respeitando-se *in concreto* o cidadão brasileiro.

CAPÍTULO I

PARA UMA TIPOLOGIA DO ENTE ESTATAL: DO ESTADO DE PODER AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

1.1. Primeiras Considerações

O exame do contexto que levou à positivação dos direitos e das garantias fundamentais dos cidadãos deve ter como ponto de partida o processo histórico que conseqüenciou a criação do Estado Democrático de Direito.

É no decorrer dele que toma curso o constitucionalismo com as noções de cartas reguladoras das atividades estatais, as quais garantem direitos a todas as pessoas e limitam os poderes do ente estatal e de seus representantes.

Com efeito, para que se possa bem compreender o teor do Estado Democrático de Direito, mister se faz que examine-se, ainda que de uma maneira geral, as formas estatais políticas que o antecederam, ou seja, o Estado de Poder e, para um pouco além, o Estado de Direito.

Tais espécies estatais lançaram as bases para a edificação de um aparelho que, superada sua necessidade de concreção afirmatória do poder e, mais à frente, de separação e distinção do Estado e da sociedade civil com a alocação de direitos aos indivíduos, buscar inserir, no Estado social e intervencionista, o efetivo do povo.

Essa inclusão que se intenta tem por norte, também, a cidadania fiscal ancorada nos princípios gerais e específicos do Direito Fiscal atual, nas imunidades e nas isenções, bem como no direito adquirido, no ato jurídico perfeito e na coisa julgada.

1.2. A “Construção” do Estado de Poder na Europa Ocidental dos Tempos Modernos

O Estado fora concebido desde a Idade Antiga como um poder coeso e dotado de força coercitiva que pairava acima de todos. Com tal caráter, na Antigüidade Ocidental, entretanto, ele assegurava, embora a uma restrita faixa da população, o estatuto de “cidadãos”.

Ricardo Lobo Torres¹ informa que a idéia de cidadania surge, mesmo, entre os gregos quando o Estado impondo-lhes deveres, reconhece-lhes, também, direitos, “orientando-lhes a conduta cívica e despertando-lhes a consciência das virtudes”.

Neste sentido, lançando um olhar para o “construto” histórico de cidadania, de acordo com Benedito Hespanha²:

O conceito de cidadania é resultado de uma construção histórica. A terminologia “cidadão” nasce quando uma certa moral social e impositiva do Estado cede lugar a uma moral individual; os sujeitos deixam de possuir apenas deveres e passam a possuir também direitos. O individualismo criou a figura do cidadão, como sujeito de direitos e deveres e, dessa forma, embasou o conteúdo filosófico da cidadania e democracia: liberdade concedida aos grupos sociais sem prejuízo das liberdades individuais.

A cidadania não significa somente a atribuição formal de direitos e deveres a sujeitos, mas também a sua efetiva concretização. Classicamente, construiu-se a visão histórica da cidadania como sendo relação: cidadão-sujeito de direitos.

Nota-se que a cidadania em seu estágio liminar, quando do nascimento em terreno grego dizia respeito, tão somente, à administração da coisa pública. Não se cogitava de outros direitos, além deste.

Tal cidadania, assim entendida, todavia, por ocasião da queda de Constantinopla e da instalação do feudalismo na Europa Ocidental - sofre terríveis golpes. É que a população passa a afugentar-se no campo, assistindo-se a um marcante retrocesso político.

Este retrocesso político virá se caracterizar pela descentralização da força política estatal com sua *postetade* pulverizada entre os senhores dos diversos “reinos” e castelos.

Nesse contexto, parte dos homens das cidades-estados que eram encarados como cidadãos gozando de privilégios e participando dos assuntos administrativos públicos, deixam de sê-lo. Passam para a condição de senhores, se gozando de riqueza econômica ou, de camponeses, apondo-se sob a proteção de um senhor.

Em verdade, os tempos medievais ressentiram-se da existência de uma força política central. Pode-se afirmar que, em sua forma política, o Estado uno praticamente inexistiu nesta época.

Toma o seu lugar diversos “Estados” — cada qual governado por um senhor que tinha poder de vida e de morte sobre todos que habitavam suas terras.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 31.

² HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: RT, n. 39, abril - junho de 2002, p. 74-75.

Os feudos, ainda, eram auto-suficientes, inclusive no que diz respeito à força belicosa.

Ocorre que, a partir do final do século XIII e durante todo o século XIV uma série de acontecimentos como as guerras, as revoltas camponesas contra a exploração feudal com o gradual desaparecimento da servidão, as crises de fome, a epidemia da peste negra e o desenvolvimento do comércio urbano, dentre outros fatores, ameaçavam “quebrar” o estado de coisas reinante.

O multifacetado sistema feudal passou a evidenciar sua impotência de dar cabo às crises que assolavam a Europa Ocidental. Evidencia-se, dessa forma, a fragilidade da organização política descentralizada a que estava mergulhada as terras européias.

Por outro lado, as constantes cobranças de tributos pelos diversos feudos, aliadas às barreiras, inclusive terrestres, obstando as atividades mercantis, incitaram a burguesia ao desejo de mudança do quadro político vigente, procedendo esta às providências para que o poder real se fortalecesse.

A aliança entre o rei, os burgueses e a Igreja firma-se, assim, paulatinamente pondo termo ao poder dos senhores feudais. Léo Huberman³, em sua conhecida obra “História da Riqueza do Homem” fala a respeito desta comunhão recí-

proca de interesses:

(...) O rei fora um aliado forte nas cidades na luta contra os senhores. Tudo o que reduzisse a força dos barões fortalecia o poder real. Em recompensa pela sua ajuda, os cidadãos estavam prontos a auxiliá-lo com empréstimos em dinheiro. Isso era importante, porque com o dinheiro o rei podia dispensar a ajuda militar de seus vassalos. Podia contratar e pagar um exército pronto, sempre a seu serviço, sem depender da lealdade de um senhor. Seria também um exército melhor, porque tinha uma única ocupação: lutar. Os soldados feudais não tinham preparo, nem organização regular que lhes permitisse atuar em conjunto, com harmonia. Por isso, um exército pago para combater, bem treinado e disciplinado, e sempre pronto quando dele se necessitava, constituía um grande avanço.

Assim, por meio da aliança do poder real com a burguesia e com o respaldo da força militar, o rei pôde ampliar o sistema de tributação sobre os camponeses e artesãos. Ao mesmo tempo, que diminuía a resistência da nobreza ao processo de centralização.

³ HUBERMAN, Léo. *História da riqueza do homem*. 13 ed., Rio de Janeiro: Zahar, 1977, p. 71.

O poder espiritual dos clérigos, também, ficou bastante reduzido a partir da formação dos Estados nacionais. Os reis se impuseram como mediadores entre a Santa Sé e os países. Além disso, passaram a investir nos cargos os bispos e abades, limitando, assim, o poder antes universal do Papa e garantindo a unidade de pensamento e obediência aos desígnios reais.

Para tanto, muito contribuiu a criação de igrejas nacionais e a sensível redução do recolhimento de dízimos pelo clero. As monarquias nacionais passaram a absorver a maior parte dos impostos cobrados à população.

Observa-se que a cobrança de tributos coloca-se como um dos primeiros poderes de império do Estado. Na verdade, trata-se de um dos mais importantes dentre eles, apto a permitir a centralização, contribuindo, pois, para a eridação efetiva da *potestate* estatal.

Constata-se, aliás, que a cobrança de tributos pelo ente estatal tem assento desde os tempos antigos orientais, quando nasce o Estado em sua forma teológica, amparada por uma massiva teia de recolhimento de receitas derivadas.

Ricardo Lobo Torres, reportando-se ao poder de tributar e na obrigatoriedade de contribuição ao Estado, concebe a coerção ao pagamento de tributo em termos de reserva de liberdade. Esta seria identificada na medida em que tal obrigatoriedade de pagamento inexistisse, ou mais, evidente, quando se possuísse o direito de se impor o contributo⁴.

Na transição do Estado Medieval ao Estado de Poder, a liberdade, assim compreendida, tocava essencialmente à realeza e, perifericamente, ainda, aos tradicionais estamentos do clero e da nobreza, detendo-se, apenas nestes estamentos, a cidadania fiscal⁵.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, ...*, p. 1-3 fala que a história da tributação confunde-se com a história da liberdade de tributar, constatando-se, pois, uma liberdade fiscal no curso dos tempos. Neste sentido, a liberdade iria se impondo aos indivíduos à medida que, contra estes existisse menores exações de tributos e (ou), ainda, se dispusesse do poder de tributar. Em sua fala, aponta três fases de liberdade. Assim, no Estado patrimonial ou medieval teríamos assistido a distribuição da liberdade fincada no estamento, ou seja, apenas a detinha o rei, o clero e a nobreza. Numa segunda fase, por ocasião do Estado absolutista, a liberdade estamental é suprimida, enfeixando o Príncipe o poder, ao passo que possibilita uma parte da liberdade também ao povo, notadamente aos burgueses. Finalmente, no Estado de Direito - que se estenderia aos dias atuais - a liberdade nasceria da autolimitação da liberdade do Governo.

⁵ Ressalta-se que discorda-se das ponderações de Ricardo Lobo Torres relativamente a supressão da liberdade estamental quando do Estado absolutista, vez que, nesta fase, o rei concedia privilégios à nobreza, exatamente para melhor contê-la.

Por outro lado, observa-se, que a autoridade real afirma-se na medida em que aglutina poder econômico de barganha, o qual era conseguido, em boa medida, às expensas do povo, e isto via tributação, permitindo ao rei a obtenção dos “víveres” de que carecia.

Nesta época - como já fora dito, o monarca tributava o povo, composto em grande fração do campesinato, juntando-se a este a burguesia - e concedia imunidades e privilégios aos já combalidos estamentos do clero e da nobreza.

A propósito, ressalta-se, que estes últimos, enfraquecidos politicamente pela centralização do poder estatal e, por ora, também, economicamente, pela crescente ruptura das relações servis, buscava agarrar-se aos tradicionais privilégios que lhes eram concedidos, dentre eles a isenção de impostos.

Estes privilégios, frisa-se, foram necessários à realeza, possibilitando-lhe acelerar a formação do Estado Nacional. Isso à medida em que lhe permitia estabelecer o controle sobre os nobres e os clérigos.

Assim, durante a Idade Moderna, manteve-se a hierarquia social herdada do período medieval. A sociedade continuou dividida em estamentos, aos quais o indivíduo pertencia por privilégio de nascimento.

Em paralelo a este quadro, a efervescência das idéias fornecendo os fundamentos para a eclosão do movimento do Renascimento e, mais tarde, em campo religioso, da Reforma Protestante, incitaram, sobremaneira, o nascimento de uma nova mentalidade.

A burguesia, necessitando garantir seus negócios passou a contestar o poder da Igreja e a hierarquia social vigente, a qual era baseada na desigualdade estabelecida pelo privilégio de nascimento, reivindicações que foram sendo pouco a pouco absorvidas.

Dessa forma, o Estado absolutista formou-se em oposição a duas forças características da Idade Média: o regionalismo político dos feudos e das comunas, que geravam fragmentação administrativa e o universalismo religioso da Igreja católica.

Superando o regionalismo político e o universalismo do poder papal, o Estado Moderno estruturou-se sobre novas bases. No lugar da suserania feudal, desenvolveu a noção de soberania pela qual o governante tinha o direito de fazer valer suas decisões perante os governados que habitavam o território estatal.

Relativamente à autoridade papal, esta fora destronada em diversos reinos da cristandade ocidental.

Além destas providências, o Estado Nacional incrementou importantes meios para garantir seu controle político, dentre eles, a burocracia administrativa; a força militar; as leis e justiça unificadas; e um sistema tributário para sustentar as despesas do governo e patrocinar a administração pública.

Com a consolidação do Estado moderno, nos séculos XVI a XVIII, os reis foram concentrando poderes em suas mãos. Passaram a comandar exércitos, decretar leis e arrecadar tributos. Essa concentração de poderes em torno do rei foi denominada Absolutismo Monárquico.

À medida que a política europeia evoluía, com a formação dos Estados nacionais, no plano econômico a grande crise do século XIV começava a ser superada através da expansão de mercados, buscando os europeus os produtos que internamente tinham consumo assegurado.

O Estado de Poder, àquele tempo, pois, funcionou como um forte instrumento para pôr em ordem a situação pela qual atravessava grande parte das terras europeias.

Graças a ele, a economia foi estabilizada, os burgueses demarcaram sua área de influência e foi possível o desbravamento do mundo com o alargamento das fronteiras via expansão marítima, o que promoveu a acumulação primitiva de capitais na Europa.

Nota-se que o Estado Moderno se perfaz exatamente para conter a sanha tributária dos senhores feudais. Estes que estavam a entravar os negócios burgueses tomando a si o poder de tributar.

Neste sentido, a burguesia conquanto beneficiada não deixa de pagar tributos. Informa-se que os paga numa carga menos onerosa. Já a realeza, os nobres e o clero gozavam, à época, como já fora dito, de imunidades e privilégios, de sorte a encontrarem-se livres dos tentáculos da tributação.

1.3. O Estado de Direito como Fase de Transição e Preparação para o Estado Democrático de Direito

A eridção do Estado de Poder em parte da Europa Ocidental dos tempos modernos colocou-se como uma medida de grande envergadura política, fornecendo as bases para a consolidação do Estado Nacional.

Todavia, com o tempo, a mesma burguesia que propicia o nascimento do Estado Absolutista, observando que continua alijada do poder político, passa a atacar este Estado, buscando pôr em seu lugar um outro: o Estado de Direito.

A idéia de Estado de Direito nasce exatamente da busca pela emergente burguesia de limitar os poderes do monarca, fenômeno esse ocorrido marcan-temente na Inglaterra, Alemanha e França.

Conforme diz Paulo Gustavo Gonet Branco⁶:

Nesse período, ganha prestígio a teoria da personalidade jurídica do Estado. Para que as relações entre o Estado e o indivíduo pudessem constituir relações jurídicas, cumpria que o Estado fosse considerado como sujeito de direito, capaz de titularizar direitos e também obrigações. Dessa forma, o monarca, até então identificado com o Estado, passa a ser apenas um dos órgãos da pessoa jurídica *Estado*, tendo as suas prerrogativas e faculdades delineadas na Constituição.

A idéia de que o Estado é sujeito de direitos e obrigações é essencial para que se lhe possa opor os direitos fundamentais. Enquanto o Estado se situava para além da ordem jurídica, não lhe era exigível um comportamento com base no direito. Situar o Estado como sujeito de direito, enseja o reconhecimento de uma esfera de autonomia em que os indivíduos são titulares de direitos exercitáveis contra os poderes públicos.

É que na estrutura do Estado Absolutista o monarca desconhecia limites à sua atuação. Portava-se, ademais, irresponsável por quaisquer decisões que tomasse, ainda que estas viessem a ferir direito alheio. O mesmo acontecia no que diz respeito aos atos de seus auxiliares.

Além disso, os privilégios conferidos ao clero e à nobreza constituíam-se em fonte de supressão dos interesses da burguesia e o monarca fazia questão de mantê-los, seja para apaziguar o ânimo da decadente nobreza, seja para perpetuar seu poder a salvo de ingerências indevidas por parte do povo, aqui inclusos também os burgueses.

Nesta miríade de privilégios concedidos à nobreza e ao clero há de aviar-se especial atenção ao reclamo de proibição de tributos sem aquiescência do Parlamento.

⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 108-109.

Neste ponto situa-se a enorme influência exercida pelo Iluminismo⁷ para a formação de uma nova mentalidade que sobrelevava os valores burgueses, proclamando-se limites aos poderes estatais.

Com a eclosão do Iluminismo e, posteriormente, dos movimentos que foram preparados com seu substrato ideológico, os monarcas de várias nacionalidades temendo o alastramento das idéias que eram veiculadas e de suas conseqüentes revoltas, procederam a uma série de reformas.

E nos países onde estas não foram aplicadas, ainda que superficialmente, surgiram, mesmo, sublevações. É o caso da Suíça, Renânia, Bélgica, Norte da Itália, Irlanda e França.

Na Inglaterra, o Parlamento, diante de uma política nociva ao país por parte da monarquia resolveu, no final do século XVII, depor seu rei.

O novo monarca foi proclamado rei somente após ter assinado a “Declaração de Direitos” (*Bill of Rights*) com as limitações impostas pelo Parlamento à realeza.

Ou seja: obrigatoriedade de submeter à aprovação das Câmaras quaisquer previsões de aumento dos impostos; garantia de liberdade de imprensa, da liberdade individual e da propriedade privada; confirmação do anglicanismo como religião oficial da Inglaterra e tolerância a todos os cultos, exceto o católico; alternância periódica do ministério entre a nobreza latifundiária e a burguesia urbana etc.

Por meio dessas medidas, que consolidaram a superioridade do Parlamento sobre a vontade do rei, a monarquia absoluta inglesa foi substituída pela monarquia constitucional, garantindo-se as liberdades individuais. Desenvolveu-se o

⁷ Dentre os teóricos do Iluminismo encontra-se John Locke que combatia o absolutismo monárquico. Neste sentido, observa-se um excerto de um de seus textos: “...É claro que a monarquia absoluta, considerada por alguns como o único governo no mundo é de fato incompatível com a sociedade civil e que ela não pode mesmo, por conseqüência, constituir uma forma de poder civil... O grande fim para o qual os homens entram em sociedade é gozar dos seus bens na paz e na segurança. Ora, estabelecer leis nessa sociedades constitui o melhor meio para realizar esse fim. Portanto, em todos os Estados, a primeira e fundamental lei positiva é aquela que estabelece o poder legislativo; do mesmo modo que a primeira é a fundamental lei natural que deve reger o próprio poder legislativo é a salvaguarda da sociedade e (enquanto seja compatível com o bem público) a de cada um de seus membros. Este poder legislativo constitui não somente o poder supremo do Estado, mas permanece sagrado e imutável nas mãos daqueles que a quem a comunidade uma vez o entregou. Em nenhum edito, seja qual for sua forma, ou o poder que lhe apoie, tem a força obrigatória de uma lei, se não for aprovado pelo poder legislativo, escolhido e designado pelo povo. Sem isso, a lei não comportaria aquilo que é necessário para constituir uma lei: o consentimento da sociedade. Com efeito, ninguém tem o poder de impor leis à sociedade sem o seu próprio consentimento e sem ter recebido dela a

Estado liberal, ficando-se três poderes distintos: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

A Inglaterra colocou-se, assim, como a primeira nação européia a romper com a autoridade absoluta do rei, obrigando-o a submeter-se e respeitar as decisões das Câmaras.

Na França, país dos filósofos, onde os problemas eram mais graves, a inexistência de reformas resultou na mais significativa das revoluções: a Revolução Francesa.

Esta representou a mais representativa vitória da burguesia no sentido de ocupar o poder político e, assim, organizar o Estado de modo a favorecer seus interesses.

Superando os entraves do mercantilismo e do regime absolutista, a burguesia francesa conseguiu canalizar a insatisfação das camadas populares. Usou esta insatisfação em proveito próprio para concretizar suas propostas de caráter liberal.

Durante o período revolucionário, os déspotas dos países da Europa Oriental, amedrontados, refrearam suas propostas reformistas, com medo de que elas despertassem o ânimo revolucionário. Isto, de certa forma, explica o tardar das revoluções nesses países, que foram postergadas para o século XIX e, mesmo, XX.

De uma forma ou de outra, no entanto, como conseqüência do Iluminismo aponta-se: as mudanças substanciais nas questões jurídicas, principalmente com a garantia legal dos direitos e deveres dos cidadãos; o aparecimento do despotismo esclarecido em vários países da Europa Oriental; a criação das bases ideológicas para a eclosão da Revolução Francesa e dos movimentos de independência das colônias americanas; a influência marcante em todo o desenvolvimento da cultura, educação e ciências em geral ocorrido posteriormente na Europa; e a limitação do poder político da Igreja pela superação do direito divino.

Nas monarquias constitucionais que surgiam assentando-se o Estado de Direito, os governantes, tanto quanto os cidadãos, passaram a sujeitar-se à Lei. O Poder Público foi imbuído a agir conforme os ditames legais, passando a Lei a prever os procedimentos necessários à atuação da Administração Pública.

investidura...” (LOCKE, John. Ensaio sobre o poder civil. In: FREITAS, Gustavo D. *900 textos e documentos de história*. Vol. II, Lisboa: Plátano, 1976, p. 222-223).

Estava firmando-se o Estado liberal que, no plano político restringia a atuação do poderes do ente estatal e, no plano econômico, possibilitava a livre fruição do mercado, transposta no conhecido aforismo do “*laissez faire, laissez passer*”.

Dessa forma, no dizer de Diva Malerbi⁸:

As constituições do séculos XVIII e XIX advieram de uma ideologia tipicamente liberal baseada, sobretudo, na separação e distinção do Estado e da sociedade civil. Partia-se, assim, da idéia de que a sociedade e o Estado teriam sido fruto de um contrato entre os indivíduos, no qual restariam formalizados os poderes e as competências recíprocas. Concebeu-se, então, a constituição como instrumento de organização do poder e de declaração dos direitos e das garantias individuais. Essa dupla dimensão do documento constitucional era o modo de atender o objetivo fundamental de limitar o poder do Estado pela submissão dele aos direitos individuais. Incumbia à constituição dizer o que o Estado não poderia fazer. Os direitos fundamentais são assim concebidos como liberdade-autonomia, ou seja, um núcleo indevassável da pessoa humana e oponível ao Estado.

Todavia, embora seja reconhecida a grande evolução que se opera nos Estados simplesmente de Direito, conquanto os atos do Poder Executivo e do Poder Judiciário passassem a submeter-se à Lei, retirando-se do campo de atuação de seus representantes a discricionariedade, o Poder Legislativo refugia à tal disciplina, encontrando-se livre para atuar.

Este o motivo pelo qual se diz que nesta espécie de Estado o absolutismo do príncipe é substituído pelo absolutismo do Legislativo. Assim, pois, a cessação dos arbítrios não cessa; apenas, modifica de mandatário.

É certo que, em tais Estados, o absolutismo governamental já não mais existe e que o poder de mando nas decisões modifica-se bastante. Agora já não é apenas um quem decide, mas, vários, uma coletividade de pessoas, posto que as decisões no parlamento precisam ser votadas e aprovadas para operar eficácia.

Trata-se, sem dúvida, de um grande avanço que atuou, inclusive, no sentido de eliminar o sistema colonial, pois serviu de inspiração para os movimentos posteriores de emancipação da América. Porém, os direitos individuais ainda aqui não foram alargados à maioria da população.

De fato, as novas Constituições, seja a francesa, a inglesa, a alemã ou a norte-americana previram direitos individuais e sociais restritos à determinados setores do povo.

⁸ MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 151-152.

As classes populares foram manipuladas por leis baseadas no liberalismo econômico. Essas leis limitavam a ação dos trabalhadores, proibindo-lhes inclusive o direito de greve.

O estabelecimento do voto censitário, que restringia esse direito às pessoas cuja renda não atingisse uma determinada quantia, impedia que a imensa maioria da população elegeisse seus representantes, o que na prática os afastava das decisões políticas.

Na Inglaterra, com a implantação do Estado liberal em substituição ao Estado absolutista, a burguesia beneficiou-se por demais. Na verdade, foi a própria burguesia que, com o apoio da *gentry*, liderou o processo revolucionário.

E, vitoriosa, colocou em prática um novo projeto social que atendia aos seus interesses: expandir o capitalismo limitando a participação política das massas populares. Era, enfim, um projeto burguês.

Assim, o que observa-se é que o Estado de Direito preparou o terreno para a efervescência do Estado Democrático de Direito, cuja idéia central viria a se desenvolver mais tarde, acomodando a todos, inclusive o Estado em seus preceitos, na preservação dos direitos e das garantias das pessoas.

1.4. O Despontar do Estado Democrático de Direito na Era Contemporânea

Tendo sido passado em revista a natureza do Estado de Poder assim como a natureza do Estado de Direito, passa-se, a partir de agora, à análise do denominado Estado Democrático de Direito, intentando sejam expostas suas implicações.

Fornecendo subsídios para sua posterior definição, registremos, de acordo com Dalmo de Abreu Dallari⁹, que três perspectivas caracterizariam tal espécie de Estado, a saber: a supremacia da vontade popular, a preservação da liberdade e a igualdade de direitos.

Desta forma, inscrevem-se como princípios norteadores deste tipo estatal o princípio da constitucionalidade, o princípio democrático, o sistema de direitos

⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 19 ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 128.

fundamentais, o princípio da justiça social, o princípio da igualdade, o princípio da divisão de poderes e da independência do juiz, o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica dentre outros¹⁰.

Impondo-se, primacialmente o contexto histórico, tem-se que a eclosão da Revolução Industrial e nela, o recrudescimento das condições de trabalho — inseridos no processo produtivo homens, mulheres e até crianças de tenra idade —, fizeram com que surgissem reclamos para conter a extorsiva exploração do trabalho humano a que estavam submetidos os operários.

Neste contexto, registra-se, inclusive, a ação de grupos de operários que, armados de porretes, atacavam as fábricas, destruindo as máquinas. Para eles, as máquinas representavam o desemprego, a miséria, os salários de fome e a opressão.

Posteriormente, porém, perceberam que a luta do movimento operário não deveria ser dirigida contra as máquinas, mas, contra o sistema de injustiças criado pelo capitalismo industrial. Em decorrência de tal percepção é que tem lugar a luta por melhores salários e mais dignas condições de vida para os trabalhadores.

Assim, de um lado, crescia o número de operários pobres que reivindicavam, através dos sindicatos, salários mais condizentes e condições de trabalho menos abjetas. De outro, estava o patronato, sedento de lucro, acirrando, ainda mais, a exploração dos trabalhadores.

Esse novo quadro que se desenha provoca o surgimento de várias ideologias. Algumas tinham o objetivo de justificar a organização da sociedade industrial capitalista. Outras, identificadas com os interesses dos trabalhadores, denunciavam a exploração destes pela burguesia e pregavam uma sociedade mais livre e mais justa.

Entre as teorias que justificavam a sociedade industrial capitalista destacou-se o liberalismo econômico. Ao seu turno, entre as teorias que criticavam a exploração dos trabalhadores e as injustiças da sociedade industrial destacou-se o socialismo, dividido em duas correntes: a utópica e a científica.

Dessa maneira, o arcabouço iniciado nos Estados de Direito que previa o sistema de freios ao poder real, acrescido do racionalismo e do Iluminismo no con-

¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 1992, p. 110.

texto de grande exploração do trabalho, culminaram por reclamar direitos e garantias mínimas.

E isto para a coletividade de pessoas. Não apenas para alguns mais aquinhoados, reivindicando-se os direitos fundamentais notadamente para àqueles envolvidos no processo produtivo econômico.

Esta reivindicação de direitos mínimos a todos, extensivos, inclusive, à tributação, fez-se, inicialmente, através de documentos não possuidores de força constitucional, mas referenciais em todo o mundo.

Posteriormente, estes direitos se positivaram nos grandes textos constitucionais com as revoluções do final do século XVIII, máxime nos Estados Unidos e na França. Dá-se a positivação de parte dos direitos naturais nas declarações fundamentais que os proclamam e lhes garantem eficácia.

No século XIX e na primeira metade do século XX, com a prevalência dos positivismos de diferentes matizes, declina a idéia de direito natural e passam a predominar as concepções de direitos individuais, direitos humanos, direitos da liberdade, liberdades públicas etc.

Neste período, retorna com excepcional vigor, a problemática dos direitos naturais e a reflexão sobre os instrumentos que lhe alargam a aplicação. Passamos a viver a “era dos direitos”¹¹.

Expande-se o catálogo dos chamados direitos naturais nos textos constitucionais e nas convenções internacionais e o Judiciário ganha novos instrumentos processuais para protegê-los. Os direitos, ancorados na natureza das coisas e na consciência moral, passam a constituir a pedra angular da concepção de Estado Social de Direito.

A esses direitos mínimos que se reclamava a todos convencionou-se chamar “direitos fundamentais”, cujo reconhecimento e consagração passaram a ser considerados indispensáveis para a existência de um Estado Democrático de Direito.

Mas não bastava. Indispensável ainda, que viesse acompanhado de regras de supremacia da Constituição. De garantias, portanto, ante o poder legislativo ordinário, sob pena de o Estado readquirir, pela via do legislador, os poderes que perdera.

¹¹ Este título refere-se, também, à conhecida obra de Norberto Bobbio, cuja tradução fora realizada no ano de 1992 por Carlos Nelson Coutinho, sendo que sua publicação ocorrera pela Editora Campus, na cidade do Rio de Janeiro.

Assim, diante de tal quadro, constatava-se, quer no plano jurídico, quer no plano político e econômico, que a estrutura do Estado Liberal tornava-se inadequada aos anseios sociais.

O reconhecimento, ao lado dos direitos sociais, do direito ao trabalho, à moradia, à educação, à saúde e à previdência social, dentre outros, levava à exigência da atuação estatal e incitava a projeção do Estado de bem-estar social.

Neste passo, tornava-se necessário que o Estado liberal que se abstinha da intervenção no tecido social, se desincumbisse de tal omissão e encarnasse para si um papel atuante, ou seja, de intervenção em favor dos membros que o compunha.

A tal necessidade, premente por grande parte da população, juntava-se o receio dos governantes nacionais quanto a disseminação das idéias socialistas e do grande crescimento da URSS, podendo a questão socialista causar sublevações e revoltas em seus países.

Em decorrência deste quadro, o Estado, pouco a pouco, transmuda-se em social, acabando por assumir a tarefa de libertar a sociedade da miséria, das necessidades e dos riscos.

Num processo de estadualização da sociedade e socialização do Estado se corporifica o princípio da sociabilidade, conformador do novo Estado social e garantidor da necessária segurança jurídica.

Para isto, no entanto, imprescindível se fazia que o Estado possuísse uma Constituição escrita, que gozasse de supremacia sobre as demais regras jurídicas e, ao mesmo tempo em que tratasse da organização estatal, cuidasse de assegurar aos cidadãos os direitos fundamentais e suas correspondentes garantias.

O Estado deveria fazer inserir no conteúdo constitucional o reconhecimento da dignidade da pessoa humana, o livre desenvolvimento da personalidade e dos direitos fundamentais como princípios básicos da convivência social e objetivos da limitação jurídica do Estado, questões que implicavam, também, numa “cidadania fiscal” - único ponto fechado na caracterização material do Estado Democrático de Direito.

Tal, todavia, só passa a se efetivar, a partir do século XX, alocando as Constituições, além de freios ao poder governamental, direitos fundamentais que deveriam ser alargados a todos. Estes devidamente acompanhados das garantias aptas a tornarem efetivas suas existências.

Seguindo a linha de pensamento de J. R. Novais¹², para quem é imprescindível a manutenção de uma vida democrática que reconheça ao cidadão o estatuto de participante e não, apenas, de mero recipiente da intervenção “social”, a perspectiva participativa do povo coloca-se como condição essencial para a validade do Estado democrático.

De outro lado, para Diva Malerbi¹³:

Já neste século [referindo-se ao século XX], uma constituição não mais se destina a proporcionar a delimitação do Estado frente a sociedade civil. Mais do que isso, as constituições contêm as diretrizes fundamentais que orientam as atividades estatal e social na promoção do bem-estar individual e coletivo dos integrantes da comunidade que soberanamente as estabelecem. Evidentemente estas mudanças de função das constituições - e do próprio Estado, por elas instaurados - correspondem profundas modificações no plano jurídico. Uma das importantes modificações no plano jurídico se deve ao ingresso da ordem econômica nas constituições deste século, cujo modelo veio inaugurado pelas constituições do México, de 1917, e da Alemanha, de 1919. Tais documentos constitucionais são considerados, hodiernamente, um marco divisório entre o constitucionalismo dos séculos XVIII e XIX e o constitucionalismo contemporâneo, que se convencionou datar do segundo pós-guerra mundial. Exatamente em função da organização da ordem econômica como matéria constitucional, do regramento do processo econômico e das funções do Estado nesse domínio, nova concepção se esboça quanto ao relacionamento recíproco que deve necessariamente existir entre indivíduo, sociedade e Estado.

Com efeito, o Estado Democrático de Direito passa a ser, necessariamente, interventivo, conferindo a todas as pessoas que o compõe a titularidade de direitos públicos subjetivos e, portanto, de posições jurídicas ativas.

Tais direitos públicos subjetivos passaram a poder ser opostos nos eventuais confrontos que os indivíduos viessem a ter com outros particulares e, mesmo, com a autoridade pública.

Vê-se que no novo modelo democrático que se intenta - diferentemente do seu nascedouro grego - não cogita-se, apenas, da perspectiva participativa do povo, mas, também, da preocupação com seu campo econômico.

É assim que no campo da tributação, as Cartas Constitucionais dos diversos países passam a inserir em seus prescritos verdadeiros óbices à discricionariedade estatal prevendo a imposição de novos tributos somente com a aquies-

¹² NOVAIS, J. R.. Contributo para uma teoria do Estado de direito. *Separata de Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Vol. 29, Coimbra, 1987, p. 202.

cência do parlamento. Isso, ainda, arraigado no respeito aos diversos princípios que passa a prever.

Quer dizer: no Estado Democrático de Direito, o Poder Executivo é limitado pelo Poder Legislativo e este, ao seu turno, é limitado pelas leis. Ou seja: todos os poderes do Estado são limitados em suas ações.

No Estado Democrático de Direito, como se pode constatar, reclama-se que o Estado não, apenas, institua direitos restritos a alguns, mas, que os alargue à coletividade, sendo estes devidamente acompanhados das respectivas garantias.

Neste diapasão, reivindica-se a existência de remédios jurídicos aptos a estancar arbitrariedades de todos, inclusive do Estado - em suas três vertentes de poderes, quando atente contra direitos consagrados pelo direito dos povos e acolhidos pelo ordenamento jurídico nacional.

A aceitação da existência de direitos públicos subjetivos dos cidadãos oponíveis ao próprio Estado é uma das mais expressivas conquistas dos tempos hodiernos.

Isto, porque, até passado próximo, era pacífica a idéia de que os Estados e os entes públicos ocupavam uma posição muito superior a ocupada pelos indivíduos.

Por isto, estes últimos não podiam cogitar de enfrentar o ente estatal ainda que este os ferisse, posto que, mesmo que assim o fizesse, o faria com vistas ao bem comum.

O Estado Democrático de Direito suplanta esta idéia na medida em que obriga os particulares, tanto quanto os entes da Administração Pública, a respeitarem as leis e as decisões judiciais.

Neste sentido, insta acrescentar, como é intuitivo, que, para que esteja presente um verdadeiro Estado desta natureza, é preciso, ainda, que as leis sejam votadas por Parlamentos livres e que o Poder Judiciário seja composto por juizes independentes, que não temam contrariar, com suas decisões, os interesses do ente estatal.

Do exposto, então, constata-se que a noção de Estado Democrático de Direito aparece intimamente ligada à idéia de justiça social e exercício moderado do

¹³ MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 152.

poder, sendo os preceitos efetivadores deste novo *standard* atualmente inscrito nas Constituições da maioria dos países do mundo.

CAPÍTULO II

O CONSTITUCIONALISMO, OS DIREITOS E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA

2.1. O Constitucionalismo e os Direitos e as Garantias Fundamentais

2.1.1. Considerações preliminares

O fenômeno do Constitucionalismo e, após ele, a mutação constitucional no conteúdo dos direitos individuais, importou em acréscimos trazidos pelos chamados direitos sociais. Firma-se, desta forma, o campo das chamadas liberdades concretas em função da sociedade, titular da soberania institucional.

De fato, vê-se que o contexto social desenhado nos séculos XVII e XVIII conseqüenciou o fenômeno do Constitucionalismo, cujo reclamo direcionou-se mais tarde no sentido de fazer inserir dispositivos que salvaguardasse direitos e garantias não somente individuais mas, também, sociais e econômicas¹⁴.

A reivindicação que se operou buscou, ainda, que os direitos e as garantias fundamentais fossem respeitados não somente pelos particulares mas, também e, talvez, principalmente, pelo próprio aparelho estatal.

E foram as Constituições que tomaram a si a incumbência efetiva de tolherem a plenitude potestativa do Estado, limitando os poderes do monarca. Poderes aos quais, até então, não eram impostos quaisquer freios.

¹⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição econômica? In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: RT, n. 39, abril - junho de 2002, RT, p. 89-96, discute,

Ademais disto, num segundo momento, trataram, também, de impor ao Estado prestações positivas, de conteúdo prevalentemente interventivo, estimulando-se a interação deste no meio social.

Todavia, antes que as Constituições tratassem de tais prescritivos, alguns documentos, embora destituídos da força cogente do documento constitucional, impuseram-se, prevendo a limitação dos poderes estatais e ensaiando a inclusão de direitos e garantias mínimas aos cidadãos.

Refere-se aqui à “Declaração de Direitos” (*Bill of Rights*) de 1689, na Inglaterra; à Carta de independência das colônias americanas nos Estados Unidos da América, em 1787; e à Declaração do povo francês nascida dos estertores da Revolução Francesa, ocorrida a partir de 1789.

Antes destes documentos, teve-se como pioneiros, ainda, entre os ingleses, a *Magna Charta* imposta ao rei João-sem-Terra pelos bispos e barões, em 1215; a *Petition of Rigths*, de 1628 e o *Habeas Corpus Act*, de 1679.

Com o tempo e fortemente estimulados por estes documentos reivindicadores, o conteúdo dos direitos fundamentais fora bastante ampliado, seja em decorrência dos conflitos, seja em decorrência das conquistas auferidas nestes conflitos.

Conforme diz Benedito Hespanha¹⁵:

Os direitos à cidadania e à democracia, na ordem política, são produtos históricos conquistados na luta e nos conflitos sociais pela preservação da liberdade pessoal, da igualdade jurídica e da justiça material.

Hoje, passados séculos destes documentos e da fermentação constitucionalista que incitaram, a previsão de direitos e garantias fundamentais encontra-se na Constituição de grande parte dos países do mundo, impondo seja obrigatória sua observância.

Constata-se, mesmo, que ocorre uma necessária interseção nas atuais Cartas Constitucionais entre o princípio da legitimidade e o resguardo jurídico da pessoa em sua essência, o que concorre para uma maior democratização do Estado.

como indica o título do artigo supra, se existe uma Constituição econômica, apontando a inserção de tal matéria, a partir do século XX, em diversos documentos constitucionais mundiais.

¹⁵ HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 75.

Entretanto, esta democratização que busca ser feita, tendo como norte maior as normas constitucionais não, precisa, apenas, ser prevista mas, igualmente, deve primar por uma correta interpretação para alcançar os fins que colima.

Atentando para tal fato, notadamente voltado para uma interpretação teleológica do documento constitucional, recomenda Benedito Hespânia¹⁶:

A realidade política estatuída na Constituição é produto vivo que depende, no entanto, da interpretação para que possa se harmonizar com a realidade política constitucional da vida social. A complexa construção crítica e histórica da realidade do direito constitucional sublinha a necessidade de que sejam reconhecidos, em qualquer método de conhecimento hermenêutico, os fatos políticos emergentes da experiência antidogmática, fonte onde nasce o consenso dogmático do direito constitucional editado pelo poder estatal.

Mais: as disposições constitucionais que prevêm direitos e garantias aos cidadãos precisam ser efetivadas, impondo-se a concretude do aparato constitucional formal.

Destaca-se que o mundo encontra-se num estágio econômico especialmente delicado no que diz respeito à observância dos direitos humanos, dos quais destacam-se os fundamentais, notadamente em se referindo às minorias e aos menos aquinhoados.

Isto em face de, hodiernamente, alcançar proporções fantásticas fenômenos como o da globalização, que vem impondo uma grande concentração do capital em monopólios e oligopólios, levando-nos, mesmo, a perquirir acerca da sobrevivência do Direito Constitucional.

Todavia, até, e, talvez, principalmente, em virtude deste novo *ethos* que se apresenta, impõe-se urgente a garantia de um mínimo de direitos às pessoas, sejam físicas ou jurídicas.

A existência de documentos fortes como as Constituições, garantidores de direitos e de mecanismos de defesa impõem-se como uma das poucas premissas a permitirem o resguardo da pessoa nos dias atuais.

Por outro lado, diferentemente do que ocorre nos pioneiros países constitucionalistas — onde encontra-se ultrapassada a preocupação com a tutela de direitos mínimos aos seus cidadãos, para um esmagador número da população

¹⁶ HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 80.

mundial esta proteção ainda não se efetivou. Pior, ainda: as elites de tais países vêem com olhos vantajosos, a inserção subordinada no cenário internacional.

Daí a necessidade urgente de um aparato constitucional que, efetivamente, resguarde um campo tutelar aos cidadãos. Isto com o fito de ser protegida a dignidade das pessoas e ser refreado o poder do Estado, direcionando a atividade legislativa estatal em termos de uma democratização efetiva.

2.1.2. O significado, a posição e a interpretação das normas constitucionais:

A Constituição Federal consiste num conjunto de princípios e normas jurídicas relativas à organização do poder e, especialmente, no Estado Democrático de Direito, aos direitos das pessoas físicas e jurídicas, tanto no âmbito individual, quanto no âmbito coletivo.

Concebendo o documento constitucional como a lei fundamental do Estado, Ferdinand Lassale¹⁷ procura estabelecer sua diferenciação frente às demais leis, enumerando o que necessita conter. Veja-se:

1°. Que a lei fundamental seja uma lei básica; mais do que as outras comuns, como indica seu próprio nome “fundamental”.

2°. Que constitua - pois de outra forma não poderíamos chamá-la de fundamental - o verdadeiro fundamento de outras leis, isto é, a *lei fundamental*, se realmente pretende ser merecedora desse nome, deverá informar e engendrar as outras leis comuns originárias da mesma. A *lei fundamental*, para sê-lo, deverá, pois, atuar e *irradiar-se* através das leis comuns do país.

3°. Mas as coisas que têm um *fundamento* não o são por um capricho; existem porque *necessariamente* devem existir. O fundamento a que respondem não pode ser de *outro modo*. Somente as coisas que *carecem de fundamento*, que são as casuais e as fortuitas, podem ser como são ou mesmo de qualquer outra forma; as que possuem um fundamento, não. Elas se regem pela *necessidade*. (...) A idéia de fundamento traz, implicitamente, a noção de uma *necessidade ativa*, de uma força eficaz e determinante que atua sobre tudo que nela se baseia, *fazendo-a assim e não de outro modo* (grifos do autor).

Ressalta-se, a propósito do tema, que a identificação de uma norma como fundamental calca-se imperativo para a existência do próprio ordenamento jurí-

¹⁷ LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. Tradução de Walter Stöner. 2 ed., Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988, p. 9-10.

dico. É consentâneo que sem uma tal norma não teria-se ordenamento, mas, no máximo, um amontoado de prescrições.

Celso Ribeiro Bastos¹⁸ identifica no documento constitucional uma perspectiva dúplice, cogitando-se a primeira em sua acepção material, quando esse documento representaria o conjunto das forças políticas, econômicas, ideológicas etc., nesta medida configurando a maneira de ser de cada Estado.

Neste sentido, muito embora a Carta Magna mantivesse relações com o ordenamento jurídico subjacente, com ele não se confundiria. Segundo este autor, o documento constitucional seria do universo do *ser*, e não do *dever ser*, do qual o direito faz parte¹⁹.

Já a perspectiva formal seria identificada na existência de um texto legitimamente aprovado definidor da estrutura do ente estatal e dos direitos fundamentais dos cidadãos. Aqui este documento estaria no mesmo patamar das demais normas, prescrevendo o *dever ser*²⁰.

Benedito Hespanha²¹ ratifica as ponderações do autor supra citado na medida em que concebe o documento constitucional como a expressão das aspirações legítimas de um povo e de suas instituições. De seu lado, acrescenta que o direito constitucional que se ocupa destas matérias teria seu fundamento na positividade histórica do politicamente justo e na superioridade de tais normas.

Seja qual for a perspectiva levantada, no entanto, a Carta Magna impõe-se como um repositório principiológico, uma carta de intenções do Estado, a qual fornece as diretrizes de como deve o mesmo agir em suas relações com outros Estados e com os seus administrados.

Tal documento firma-se como a fonte direcionadora de todos os demais estatutos legais de uma comunidade. Ele unifica e confere validade às diversas normas, fazendo com estas, a partir dele, se organizem e (ou) se estructurem em sistema.

¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição econômica? In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 89.

¹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição econômica? In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 89.

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Idem*, *ibidem*.

²¹ HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 81.

Neste sentido, detendo-se a análise em torno do documento constitucional em si próprio, quais deveriam ser as características modeladoras de uma Constituição em sua forma ideal?

José Joaquim Gomes Canotilho²² traz à lume tais contornos. Senão, vê-se:

...Este concurso ideal identifica-se fundamentalmente com os postulados político liberais, considerando-os como elementos materiais caracterizadores e distintivos os seguintes: (a) a constituição deve consagrar um sistema de garantias da liberdade (esta essencialmente concebida no sentido de reconhecimento de direitos individuais e da participação dos cidadãos nos actos do poder legislativo através do parlamento); (b) a constituição contém o princípio da divisão de poderes, no sentido de garantia orgânica contra os abusos dos poderes estaduais; (c) a constituição deve ser escrita (documento escrito).

Apoiando-se em tais premissas, este autor assinala o carácter instrumental da Constituição, apontando seu efeito racionalizador, estabilizante, de segurança jurídica, previsibilidade e publicidade²³.

Ressalta-se que as normas constitucionais fazem parte de um sistema, o jurídico, ocupando, na pirâmide legal, tão bem delineada por Hans Kelsen²⁴, posição de proeminência, vez que situa-se no ápice de toda a atividade legiferativa do Estado.

Nesta pirâmide encontram-se dispostas, de forma hierárquica, as diversas espécies de normas jurídicas, das normas constitucionais — passando por todos os tipos que lhe são subseqüentes — às normas individuais.

Desse modo, cada escalão de normas apostas em posição subseqüente à Constituição Federal encontrará sua base de validade nas normas que lhe antecedem e, assim, sucessivamente.

O conhecimento desta estrutura hierárquica permite uma relativa facilidade na resolução de qualquer conflito interno de normas. Em se tratando de normas de hierarquia diversa, prevalecerá a superior. isto é, a de mais alta hierarquia, porque à outra, exatamente por contraditá-la, faltará validade.

²² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed., Coimbra: Almedina, 1999, p. 119.

²³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Idem*, *ibidem*.

²⁴ A supremacia da Constituição como norma fundamental pode ser perquirida, dentre outras, pela leitura da obra de Norberto Bobbio intitulada *Teoria do ordenamento jurídico*, 10 ed.. Brasília; UNB, 1997.

Para José Joaquim Gomes Canotilho²⁵, a propósito, a superioridade hierárquica da Constituição revelaria-se de três modos:

... (1) as normas de direito constitucional constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento de validade em si própria (autoprimazia normativa); (2) as normas de direito constitucional são normas de normas (*norma normarum*), afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas regulamentares, normas estatutárias etc.); (3) a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os actos dos poderes políticos com a Constituição.

Com efeito, os prescritivos constitucionais conferem validade às normas que encontram-se em posição piramidal inferior e também a si próprios. Isto porque, fazendo eles parte do diploma primário, originário de todas as fontes legislativas e substrato da soberania do Estado que a editou, possui o condão de validar sua própria existência.

A validade das disposições legais conferida pela Constituição deve tocar a todos os diplomas de leis, impondo-se ineficaz qualquer norma que preveja algo que lhe seja destoante, que conflite com suas diretrizes.

Por conseguinte, qualquer norma que encontre-se em descompasso com a Constituição carece de validade e, portanto, é inoperante para irradiar efeitos, angariando a nomenclatura técnica de inconstitucional.

O controle de constitucionalidade, que pode ocorrer tanto pelo método difuso quanto pelo método concentrado, está ligado, exatamente, à determinação de supremacia da Constituição sobre todo o ordenamento jurídico. E, ainda, à idéia de rigidez constitucional e proteção dos direitos fundamentais.

Em conformidade com Gilmar Ferreira Mendes²⁶, ressalta-se que tal esforço de controle deve advir da sociedade como um todo. Assim, por parte do Poder Executivo, através do veto do Presidente da República; dos órgãos legislativos, na feitura dos atos normativos; e, ainda, por parte do Ministério Público, dos demais entes autorizados e pelos indivíduos.

A análise da constitucionalidade das espécies normativas consubstancia-se em compará-las com determinados requisitos formais e materiais. Isso a fim de verificar-se sua compatibilidade com as normas constitucionais.

²⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Op. cit., p. 141.

A inconstitucionalidade será formal quando a norma inferior for editada por autoridade, órgão ou pessoa incompetente ou sem a observância dos procedimentos adequados, determinados pela Magna Carta.

Com este norte, o inciso II do art. 5º., da Constituição Federal, consagra o princípio da legalidade ao determinar que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Como garantia de respeito a este princípio básico em um Estado Democrático de Direito, a própria Constituição prevê regras básicas na feitura das espécies normativas.

Assim, os arts. 59 à 69 da Constituição Federal cuidam das regras atinentes ao processo legislativo²⁷, coroando o princípio da legalidade que, com muito maior acerto, acomoda o preceito constitucional do inciso II do art. 5º. nos seguintes termos: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de espécie normativa devidamente elaborada de acordo com as regras de processo legislativo constitucional.

Já no que diz respeito aos requisitos substanciais ou materiais, trata-se da verificação material da compatibilidade do objeto da lei ou do ato normativo com a Constituição Federal.

Assim, quando afirma-se que os atos jurídicos devem encontrar-se estribados na Lei, não se refere a norma transcrita em uma Lei qualquer, que não observe elementos necessários de existência e validade e, que, ainda, assim, só pelo fato de ser Lei deva ser respeitada.

Em verdade, quando se faz tal afirmativa, direciona-se o raciocínio para a hipótese da norma harmônica com o sistema jurídico, obediente, principalmente, aos princípios e normas encartados no Estatuto Supremo.

O fundamento de superioridade das Cartas Constitucionais rígidas é verificado exatamente na obrigatoriedade de que todas as normas lhes renda obediência.

²⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. O poder executivo e o poder legislativo no controle de constitucionalidade. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 20, julho - setembro de 1997, p. 11-46.

²⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10 ed., Brasília: UNB, 1997, p. 80 destaca este processo regulador de feitura das normas afirmando que: “A produção das normas jurídicas gerais, isto é, o processo legislativo é regulado pela Constituição...”.

O controle constitucional, em se tratando de Constituições rígidas, como é, por exemplo, o caso da brasileira, é o de que nenhum ato normativo, que lógica e necessariamente delas decorrem, pode modificá-las ou suprimi-las.

Neste sentido, de acordo com Alexandre de Moraes²⁸:

A idéia de intersecção entre controle de constitucionalidade e constituições rígidas é tamanha que no Estado onde inexistir o controle, a Constituição será flexível, por mais que a mesma se denomine rígida, pois o Poder Constituinte ilimitado estará em mãos do legislador ordinário.

O controle de constitucionalidade configura-se, portanto, como garantia de supremacia dos direitos e garantias fundamentais previstos na constituição que, além de configurarem limites ao poder do Estado, são também uma parte da legitimação do próprio Estado, determinando seus deveres e tornando possível o processo democrático em um Estado de direito.

Dito de outro modo, esclarece-se que uma norma não deve ser obedecida simplesmente por ser uma norma. Mas, que deve ser obedecida somente se for uma norma válida, delineada atendendo a todos os preceitos válidos de constituição e eficácia jurídica.

Diz-se, assim, por tais razões, que a Carta Constitucional não é mero repositório de recomendações a serem ou não atendidas, mas, um conjunto de normas supremas que deve ser incondicionalmente observado por todos.

De tal proposição, extrai-se a assertiva de que quando tratar-se de interpretar uma norma, seja qual for sua espécie, todos são obrigados a aviar especial atenção a sua conformidade com o sistema normativo.

Neste sentido Hugo de Brito Machado²⁹ preconiza que o ato conseqüenciador de uma decisão considerada inconstitucional tendo como parte a Fazenda, deve ser proscrito a todas as autoridades administrativas que estejam vinculadas à mesma.

Acrescenta, ainda, que quando tal ato originar-se de diploma legal deverá ser responsabilizada objetivamente a autoridade que a editou. Contrariamente, quando o ato inconstitucional for de responsabilidade do próprio agente público este deverá ser condenado criminalmente com fundamento no §1º. do art. 316 do Código Penal³⁰.

²⁸ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1998, p. 558-560.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, ..., p. 49-50.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Idem, ibidem.

O intérprete do Direito deve instrumentalizar-se utilizando-se do método exegético que há nome sistemático com o que é conduzido aos patamares dos princípios e prescrições constitucionais, que norteiam todo o ordenamento jurídico.

Quanto à interpretação do próprio documento constitucional, de acordo com Michel Temer³¹, também ele deve levar em conta todo o sistema, dando ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte.

Tal orientação se impõe, até mesmo, porque é condenável sob todos os aspectos o exame apartado de artigos da Magna Carta. Tal postura implicaria numa valorização demasiada e descabida do elemento literal de interpretação.

Isto em virtude de a Constituição não portar-se como um mero ajuntamento de preceptivos, cada qual girando em sua estreita órbita, sem sofrer nenhuma atração dos demais.

Pelo contrário, como elucida Carlos Ayres Britto³² eles “se articulam em blocos unitários de sentido, como peças de uma mesma engrenagem e instrumentos de uma só política legislativa.

Em suma, o operador do Direito não deve esquecer que a Constituição contempla as opções políticas fundamentais de um dado sistema jurídico, devendo, assim, pois, atentar, cuidadosamente, para os valores políticos consagrados pelo constituinte originário.

2.1.3. Os princípios constitucionais e a aplicação imediata dos direitos e das garantias fundamentais

2.1.3.1. O significado e a supremacia dos princípios constitucionais

Sob o cânone científico, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe sempre a figura de um patamar privilegiado que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a base sobre a qual repousa qualquer sistema.

Na terminologia jurídica, segundo Celso Antonio Bandeira de Mello³³:

³¹ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 23.

³² BRITTO, Carlos Ayres. *Inidoneidade do decreto-lei para instituir ou majorar tributo*. In: *RDP* 66/45.

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Atendo-se à importância dos princípios, Geraldo Ataliba³⁴ diz que:

[...] princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos).

Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. *Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas conseqüências* (grifos do autor).

Pelas autorizadas falas transpostas resta evidenciado, sem mais, a suprema importância dos princípios. De fato, é exatamente em virtude dos predicativos a que se vinculam, que os operadores do Direito devem alça-los como instrumentos imprescindíveis às suas atividades.

Eros Roberto Grau³⁵ acrescenta, a propósito, que a importância dos princípios é tão grande que a inexistência deles impossibilitaria a eridação do ordenamento jurídico. Sem eles, não teria-se a necessária conexão a erigir-se um sistema.

Neste sentido, ressalta-se, de acordo com Márcio Fernando Elias Rosa³⁶, que os princípios constitucionais detém caráter normativo, sendo estruturais ao sistema. Tal assertiva tem guarida, na medida em que se reconhece que os princípios evidenciam os valores acolhidos pela sociedade, funcionando, pois, como *standards* do Estado onde nascem.

Desse modo, então, também em conformidade com Márcio Fernandes

³³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 771.

³⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 34.

³⁵ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988* (interpretação e crítica). São Paulo: RT, 1990, p. 95.

³⁶ ROSA, Márcio Fernando Elias. Princípios constitucionais na concepção sistêmica do ordenamento jurídico. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: RT, n. 39, abril - junho de 2002, São Paulo: RT, p. 199.

Elias Rosa³⁷, os princípios possuem sentido mais relevante do que o que goza a própria norma jurídica, “convertendo-se em perfeitos axiomas”.

Constata-se a veracidade de tal assertiva na medida em que observa-se que sua desconsideração traz conseqüências muito mais danosas que a violação de uma simples regra.

Os princípios são encontráveis em todos os escalões da “pirâmide jurídica”. De fato, há princípios constitucionais, legais e até infralegais. Quanto à sua posição no mundo do Direito, entremostam-se hierarquizados, com os princípios constitucionais ocupando o topo da pirâmide hierárquica.

Por outro lado, os princípios evidenciam-se na ordem jurídica, seja de maneira explícita, seja, igualmente, de forma implícita. Imperioso neste sentido, consignar-se que não detém superioridade os que encontram-se explícitos. Em realidade, tal superioridade dependerá dos valores que veiculam e não do fato de encontrarem-se explicitados ou não.

Diante de tais considerações, é forçoso concluir-se que um princípio jurídico-constitucional é uma verdadeira norma qualificada, porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional. Exerce, tal princípio, uma função axiologicamente mais expressiva dentro do sistema jurídico.

Isto se patenteia, de forma insofismável, segundo Roque Antonio Carrazza³⁸:

... quando, por exemplo, contrapomos o princípio da igualdade (CF, art. 5º. e seu inciso I) com o dispositivo da Lei Magna que estatui: ‘compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei: apresentar ao Presidente da República relatório anual de sua gestão no Ministério’ (art. 87, parágrafo único, III). Esta regra, evidentemente, nem precisaria constar da Lei Maior. É claro que, porque ali incluída, deve ser considerada, mas sempre com a ressalva de que sua importância, no contexto geral do sistema, é inquestionavelmente menor do que a do suscitado princípio, segundo o qual ‘todos são iguais perante a lei’.

Portanto, os princípios constitucionais exercem função de sobremaneira importância no contexto jurídico-positivo já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral. Eles indicam como devem ser apli-

³⁷ ROSA, Márcio Fernando Elias. Princípios constitucionais na concepção sistêmica do ordenamento jurídico. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 195.

cadadas as normas jurídicas, isto é, que alcance deve se lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a alguma delas.

As leis e demais atos normativos de igual ou inferior hierarquia, além de deverem obedecer às regras constitucionais, precisam ser interpretados e aplicados da forma o mais congruente possível com os princípios encartados no Código Supremo.

Tal preceito vale, também, como se vê, para as próprias normas constitucionais, sendo certo que quando estas vierem apontar para mais de um tipo de interpretação, deverá ser dada preferência ao diretivo que se imponha mais conforme com os preceitos sistêmicos emanados da Lei das Leis.

Neste sentido, cita Roque Antonio Carrazza³⁹ um interessante exemplo:

... a regra do art. 146 do Código Supremo ('cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributaria, 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 tributaria, especialmente sobre a) definição de tributos e de sua espécie, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas') só encontra a real dimensão quando devidamente cotejada com os princípios federativos e da autonomia municipal e distrital. Com efeito, a "interpretação literal" deste dispositivo – que mesmo um leigo em Direito pode levar a cabo – indica que à lei complementar é dado até alterar o rígido esquema de repartição de competências tributárias das pessoas políticas. Todavia, uma interpretação que leve em conta os supraditos revela que a lei complementar, mesmo a pretexto de veicular "normas gerais em matéria de legislação tributária", não pode interferir no modo pelo qual as pessoas políticas disciplinarão a criação e arrecadação dos tributos de suas competências. Pode, quando muito, ..., melhor "iluminar" o campo tributário das pessoas políticas, sem, porém, restringi-lo ou ampliá-lo.

O que, ratifica-se, é que o princípio, notadamente o constitucional, influi na interpretação e na boa aplicação dos preceitos que constam dos documentos legais que lhe são inferiores e até das próprias regras insertas na Carta Magna. Assim, sendo, a verificação de seu significado impõe-se como diretivo inafastável.

Fazendo coro a estas idéias, Paulo Bonavides⁴⁰ chega a falar na existência em nosso ordenamento jurídico de um verdadeiro Estado principiológico, que interfere na aplicação até das próprias normas constitucionais.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 41-42.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 37.

De idêntica forma, tem-se as didáticas ponderações de Luís Roberto Barroso⁴¹, para quem:

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.

Estas as razões pelas quais, na análise de qualquer problema jurídico, por mais trivial que seja ou que pareça ser, o operador do Direito deve, antes de mais nada, instrumentalizar-se, perscrutando o teor dos princípios constitucionais, a fim de verificar as diretrizes que eles apontam.

Nenhuma interpretação poderá ser havida por jurídica se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.

A supremacia dos princípios constitucionais encontra-se ressaltada na Carta Magna que, em mais de um dispositivo, prevê severas sanções pela desatenção de qualquer deles.

Realmente, dentre vários prescritivos, a Constituição Federal, após consolidar em seu art. 34 a força dos princípios federativo e da autonomia distrital, previu uma situação de afastamento dos mencionados em favor da importância maior de outros princípios. Assim:

Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

...

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático; b) direitos da pessoa humana; c) autonomia municipal; d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta.

Ou, seja, constata-se que estas normas podem ser reduzidas à assertiva de que a União intervirá nos Estados ou no Distrito Federal somente para assegurar o respeito aos princípios constitucionais.

A infringência dos princípios constitucionais por um Estado da Federação ou pelo Distrito Federal pode provocar, segundo a mesma Lei das Leis, a cessação

⁴⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 10. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 45.

de suas autonomias. Porém, isto somente, enquanto durar o desrespeito ao dispositivo supremo coruscado.

Por outro lado, de acordo com o que preceitua o art. 25 da Carta Constitucional, os Estados estão autorizados a se organizarem pelos diplomas legislativos que vierem a adotar.

Ocorre que, para tanto, estes mesmos Estados são obrigados a obedecer os princípios consagrados na Lei Maior, sendo nulas as normas estaduais que, porventura, mostrem-se desconformes com os princípios jurídico-constitucionais.

Roque Antonio Carrazza⁴² aborda, ainda, mais um outro exemplo, nesta mesma ordem de idéias:

O Diploma Excelso, em outra passagem (art. 85), considera “crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal” e, por maior razão, contra os princípios que ela contém. Este dispositivo, por analogia, aplica-se aos Governadores e Prefeitos. Deveras, também estas autoridades cometerão crime de responsabilidade, passível de perda do cargo, com inabilitação para o exercício de funções públicas, sempre que atentarem contra a Constituição Federal, a Constituição Estadual e os grandes princípios jurídicos veiculados nestes Diplomas.

Anota-se que, segundo o art. 102, III, “a” da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal possui competência para julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão discutida violentar prescritivo constitucional, seja este uma norma ou, com muito maior razão, um princípio.

Esclarece-se, por fim, que, ainda que sacrificando algum interesse ou benefício é preferível que se tenha uma subtração econômica, por exemplo, que não se respeite as diretrizes constitucionais.

Isto, porque, impõe-se de efetivo bom senso o sacrifício de um interesse menor em prol de algo mais relevante: a salvaguarda da Constituição, instrumento normativo operador de nossa própria segurança jurídica.

Todos estes argumentos, apresentados de forma breve, reconduzem à premissa inicialmente acenada de que o Estatuto Supremo determina que sejam respeitados e bem cumpridos seus grandes princípios, instrumentos de direito positivo e guias seguros das atividades interpretativa e judicial.

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 1. ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 141.

2.1.3.2. Os direitos e garantias fundamentais e sua aplicação imediata

Em sua origem, os direitos fundamentais são direitos humanos coligidos no âmbito das reivindicações e, após, das revoluções burguesas que tiveram curso na História.

Eles formam o substrato dos regimes democráticos, constituindo o objetivo primeiro de todas as nacionalidades que buscam a democracia e confirmam seus membros como cidadãos do Estado.

Neste sentido, de acordo com Paulo Gustavo Gonet Branco⁴³:

Os direitos fundamentais são hoje o parâmetro de aferição do grau de democracia de uma sociedade. Ao mesmo tempo, a sociedade democrática é condição imprescindível para a eficácia dos direitos fundamentais. Direitos fundamentais eficazes e democracia são conceitos indissociáveis, não subsistindo aqueles fora do contexto desse regime político.

É nessa consonância que se distinguem os chamados direitos do homem como pautas ético-políticas situados numa dimensão suprapositiva dos direitos fundamentais do homem, que são manifestações normativas positivadas, aptas à produção de efeitos no plano jurídico.

Antonio Perez Luño traça uma delimitação histórica e conceitual dos direitos fundamentais assinalando — dentre as diversas tentativas de distinção observadas—, a tendência doutrinária e normativa de identificar-se os direitos fundamentais com àqueles direitos absorvidos a nível interno⁴⁴.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 43-44.

⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, ..., p. 104.

⁴⁴ LUÑO, Antonio E. Perez. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 1993, p. 44-47 aduz o seguinte, a propósito do tema: “En los usos lingüísticos jurídicos, políticos e incluso comunes de nuestro tiempo, el término ‘derechos humanos’ aparece como un concepto de contornos más amplios y imprecisos que la noción de ‘los derechos fundamentales’. Los *derechos humanos*, suelen venir entedidos como un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional. En tanto que com la noción de los *derechos* jurídicos a nivel nacional y internacional. En tanto que com la noción de los *derechos fundamentales* se tiende a aludir a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, y que suelen gozar de una tutela reforzada. Los derechos humanos aúnam, a su significación descriptiva

Neste diapasão, os direitos fundamentais não gozam exclusivamente de uma dimensão subjetiva, mas, também, de um carácter objetivo, razão que revela seu duplo carácter, sendo insuficiente a figura do direito subjetivo para categorizá-los.

Foi, aliás, a dimensão objetiva que se prestou apta a mostrar que os direitos fundamentais também aparecem no plano jurídico-constitucional como princípios conformadores do modo como o Estado que os consagra deve organizar-se e atuar.

Ora, dentre os princípios constitucionais, encontram-se aqueles destinados a configurar direitos e garantias individuais às pessoas, constituindo cláusula pétrea na maioria das Cartas Constitucionais mundiais.

Antes, no entanto, de examinar-se os direitos e as garantias fundamentais, faz-se necessário estabelecer a necessária distinção entre uns e outros, a fim de ter-se uma idéia, o máximo possível, clarificadora da questão.

Tal necessidade justifica-se na medida em que nem sempre as Cartas Constitucionais operam a devida distinção entre os direitos e as garantias fundamentais. Muitas vezes, os documentos constitucionais conferem a mesma disciplina a uns e outros, como ocorre, aliás, com a Constituição brasileira.

Como parece intuitivo, direitos são faculdades relativas aos aspectos subjetivos das personalidades dos indivíduos, enquanto que as garantias são os meios assecuratórios destas faculdades.

Nessa linha José Carlos Moreira Alves⁴⁵:

Ora, uma coisa são garantias constitucionais, outra coisa os direitos, de que essas garantias traduzem, em parte, a condição de segurança política ou judicial. Os direitos são aspectos, manifestações da personalidade humana em sua existência subjetiva, ou nas suas situações de relação com a sociedade, ou os indivíduos, que a compõem. As garantias constitucionais *stricto sensu* são as solenidades tutelares, de que a lei circunda alguns desses direitos contra os abusos do poder... .

A mesma diferenciação faz Jorge Miranda⁴⁶ afirmando que:

de aquellos derechos y libertades reconocidos en las declaraciones y convenciones internacionales, una connotación prescriptiva o deontológica, al abarcar también aquellas exigencias más radicalmente vinculadas al sistema de necesidades humanas, y que debiendo ser objeto de positivación no lo han sólo describen el conjunto de derechos y libertades jurídica e institucionalmente reconocidos y garantizados insté por el Derecho positivo. Se trata, siempre, por tanto, de derechos delimitados espacial y temporalmente, cuya denominación responde a su carácter básico o fundamentador del sistema jurídico político del Estado de Derecho”.

⁴⁵ ALVES, José Carlos Moreira apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ...p. 45.

...clássica e bem actual é a contraposição dos direitos fundamentais pela sua estrutura, pela sua natureza e pela sua função, em direitos propriamente ditos ou direitos e liberdades, por um lado, e garantias por outro lado. Os direitos representam só por si certos bens, as garantias destinam-se a assegurar a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias acessórias e muitas delas, adictivas (ainda que possam ser objectos de um regime constitucional substantivo); os direitos permitem a realização das pessoas e inserem-se directa e imediatamente, por isso, às respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projectam pelo nexó que possuem com os direitos; na acepção jusracionalista inicial. Os direitos *declaram-se*, as garantias *estabelecem-se* (grifos do autor).

Discordando das distinções acima expostas, José Joaquim Gomes Canotilho⁴⁷, no entanto, concebe as clássicas garantias também como direitos, embora reconheça nelas o carácter instrumental de protecção das prerrogativas fundamentais.

Para este autor, as garantias traduzem-se quer no direito dos cidadãos de exigir dos poderes públicos a protecção dos seus direitos, quer no reconhecimento dos meios processuais adequados a essa finalidade⁴⁸.

Relativamente à explicitação dos direitos fundamentais, a doutrina moderna enumera-os, explicitando-os albergando sua classificação em termos de gerações, das quais teríamos já as 1^a., 2^a., 3^a. e 4^a.

Neste sentido, de acordo com Celso Antonio Bandeira de Mello⁴⁹:

...enquanto os *direitos de primeira geração* (direitos civis e políticos) - que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais - realçam o princípio da liberdade e os *direitos de segunda geração* (direitos económicos, sociais e culturais) - que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas - acentuam o princípio da igualdade, os *direitos de terceira geração*, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade.

Diva Malerbi⁵⁰, referindo-se aos direitos fundamentais em gerações distingue-os nos mesmos moldes, aduzindo que:

⁴⁶ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. T. II, 2. ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1983, p. 88-89.

⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*, ..., p. 520.

⁴⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Idem*, *ibidem*.

⁴⁹ STF - Pleno - MS n. 22.164/SP - Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 17 nov. 1995, p. 39.206.

⁵⁰ MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 155.

... De primeira geração seriam os direitos e garantias a que o Estado omita-se de interferir em uma esfera juridicamente considerada intangível. De segunda geração seriam os direitos sociais tendentes a possibilitar uma prestação positiva do Estado, para suprir carências da sociedade. Já como de terceira geração (e, para outros, até de quarta) têm sido entendidos aqueles direitos cujo sujeito não é mais o indivíduo, nem a coletividade, mas sim o próprio gênero humano, como é o caso do direito ao meio ambiente sadio nas constituições contemporâneas, e o direito dos povos ao desenvolvimento, no sistema de direito internacional contemporâneo.

Neste sentido, esclarece esta autora, no entanto, que:

... as gerações anteriores não desaparecem com o surgimento das mais novas, isto porque os direitos gestados em uma geração quando aparecem em uma ordem jurídica nova, que traz direitos de geração sucessiva, assumem outra dimensão, que é, precisamente, a de tornarem-se um pressuposto para entender de forma adequada dos novos direitos e, conseqüentemente, para melhor realizá-los. É o que ocorre com a propriedade como direito fundamental. Ou seja, se nas primeiras constituições dos séculos XVIII e XIX aparece definida como direito individual, já no contexto constitucional em que se reconhece a segunda geração de direitos fundamentais aparece vinculado o seu exercício em obediência a sua função social; e, posteriormente, num contexto constitucional em que se reconhece a terceira geração de direitos fundamentais, aparece a propriedade como um direito que somente poderá ser exercido, observando-se, igualmente, sua função ambiental. Na constituição brasileira atual, a propriedade é direito que ao mesmo tempo se vincula ao regime das liberdades humanas e aos princípios conformadores da ordem econômica e social⁵¹.

José Joaquim Gomes Canotilho⁵² inaugura proposta concernente ao regime geral dos direitos fundamentais. Estes seriam analisados sob duplo aspecto: direitos fundamentais formalmente constitucionais e direitos fundamentais materialmente constitucionais. Os últimos seriam aqueles que a Constituição admite como tais, constantes das leis e das regras aplicáveis do direito internacional.

Ao tratar de tais questões, Canotilho propõe, ainda, uma classificação incidente. Trata-se da constatação feita por ele de que há direitos fundamentais que, muito embora devam ser assim entendidos já pelo fato de fazerem parte da Constituição, seu conteúdo não pode ser considerado materialmente fundamental⁵³.

Neste sentido, haveriam direitos, que, contrariamente, além de constarem do documento supremo, conformariam-se, também, materialmente à sua natureza intrínseca. Quer dizer, seriam direitos formal e materialmente fundamentais⁵⁴.

⁵¹ MALERBI, Diva. Idem, ibidem.

⁵² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, ..., p. 359-369.

⁵³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, ..., p. 359-369.

⁵⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Idem, ibidem.

A base de tal distinção deve ser encontrada na averiguação do radical subjetivo. Direitos fundamentais, assim, seriam os direitos fundamentais conformadores de um espaço de liberdade de decisão e de auto-realização, servindo, ao mesmo tempo, para assegurar a efetividade de si próprio⁵⁵.

Em conformidade com Canotilho⁵⁶, ressalta-se, todavia, a dificuldade na efetivação de tal distinção. Tal se dá seja em face da Constituição albergar todos os direitos fundamentais sem fazer diferenciações e no fato de que a base antropológica destes direitos não ser apenas o homem individualmente considerado, mas, muitas vezes, o homem social.

Ferdinand Lassale⁵⁷, calcando suas formulações em sendas semelhantes às de Canotilho, propõe como direitos fundamentais:

- 1°. os *direitos básicos*, mais do que os demais, alicerces, base antropológica dos direitos fundamentais;
- 2°. *fundamentos* de outros direitos: os direitos fundamentais deverão “informar e engendrar” os demais direitos constitucionalmente assegurados, além de outros materialmente constitucionais; e
- 3°. esses direitos fundamentais existem porque *necessariamente* devem existir, “o que são e como são, sem poderem ser de outro modo”, regendo-se por uma “necessidade ativa”, “uma força eficaz e determinante que atua sobre tudo o que nele se baseia” ou fundamenta - “fazendo-a assim e não do outro modo” (grifos do autor).

Por outro lado, Canotilho⁵⁸ explicita um “regime geral” dos direitos fundamentais — quer sejam consagrados como “direitos, liberdades e garantias”, ou como “direitos econômicos, sociais e culturais” e quer se encontrem no “catálogo dos direitos fundamentais” ou não, dispersos pelo documento constitucional.

Do mesmo modo, ele traz à lume, também, um “regime específico” dos direitos, liberdades e garantias e aos direitos de “natureza análoga”, uma disciplina da natureza particular, consagrada nas normas magnas⁵⁹.

Por sua vez, José Afonso da Silva⁶⁰ examina os caracteres consoantes aos Direitos Fundamentais. Descreve-os, alinhando-os aos seguintes aspectos:

- (1) *Historicidade*. São históricos como qualquer direito. Nascem, modificam-se e desaparecem. Eles aparecem com a revolução burguesa e evoluem, ampliam-se, com o correr dos tempos. Sua historicidade rechaça

⁵⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Idem, ibidem.

⁵⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Idem, p. 372.

⁵⁷ LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*, ..., p. 11.

⁵⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Op. cit., p. 372.

⁵⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, ..., p. 372.

⁶⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, ..., p. 179.

toda fundamentação baseada no direito natural, na essência do homem ou na natureza das coisas;

(2) *Inalienabilidade*. São direitos intransferíveis, inegociáveis, porque não são de conteúdo econômico-patrimonial. Se a ordem constitucional os confere a todos, deles não se pode desfazer, porque são indisponíveis;

(3) *Imprescritibilidade*. O exercício de boa parte dos direitos fundamentais ocorre só no fato de existirem reconhecidos na ordem jurídica. Em relação a eles não se verificam requisitos que importem em sua prescrição. Vale dizer, nunca deixam de ser exigíveis. Pois prescrição é um instituto jurídico que somente atinge, coarctando, a *exigibilidade* dos direitos de caráter patrimonial, não a exigibilidade de direitos personalíssimos, ainda que não individualistas, como é o caso. Se são sempre exercitáveis e exercidos, não há intercorrência temporal de não exercício que fundamente a perda da exigibilidade pela prescrição;

(4) *Irrenunciabilidade*. Não se renunciam direitos fundamentais. Alguns deles podem até não ser exercidos, pode-se deixar de exercê-los, mas não se admite sejam renunciados.

Com efeito, dentre os caracteres consoantes aos direitos fundamentais, constata-se, de plano, que eles não são universais ou absolutos. Isso na medida em que não existem em toda e qualquer parte valendo para todos os indivíduos da humanidade indistintamente.

A miríade de direitos fundamentais é localizada em cada realidade, entendida a conformação destes em cada qual das unidades de sistemas, surgindo em épocas diferenciadas.

Com efeito, os direitos fundamentais não nascem todos de uma vez, nem tampouco fazem parte, todos, da totalidade dos aparatos legais do mundo. Eles entremostam-se historicizados nascendo cada qual em um espaço e tempo determinados.

Neste sentido Norberto Bobbio⁶¹ para quem os direitos:

Nascem quando devem ou podem nascer. Nascem quando o aumento do poder do homem sobre o homem cria novas ameaças à liberdade do indivíduo ou permite novos remédios para as suas indigências: ameaças que são enfrentadas através de demandas de limitação de poder; remédios que são providenciados através da exigência de que o mesmo poder intervenha de modo protetor.

Ora, como já fora esclarecido, a distinção que se opera nominando parte dos direitos humanos em fundamentais diz respeito exatamente à inserção destes últimos no aparato legal de cada Estado.

⁶¹ BOBBIO, Norberto *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 6.

Com tal perspectiva, como cada Estado possui um aparato jurídico que contém determinações próprias, o raciocínio que se impõe é que cada qual possui um conjunto específico de direitos fundamentais que não coincide, necessariamente, com o aparato jurídico dos demais.

Já quanto à asserção dos direitos fundamentais serem inalienáveis, este caractere pode ser alargado a todos as espécies de direitos fundamentais em quaisquer dos aparatos nacionais. É que a inalienabilidade decorre da própria natureza dos sobreditos direitos.

Neste sentido, segundo Luís Alberto Warat⁶², “na sua dimensão pragmática, a democracia constitui prática política do direito de liberdade humana e, também, da liberdade humana como direito inalienável”.

Realmente, se a liberdade, bem como os demais direitos fundamentais, não fossem assim encarados, estariam a mercê de não serem concretizados calcando-se, possivelmente, vazios de conteúdo para uma considerável faixa da população.

E, em todo o caso, como já esclarecido, os direitos fundamentais constituem cláusula pétrea na maioria das cartas constitucionais, o que os põe a salvo até das investidas do Poder Legislativo.

Ora, se não são alienáveis ou transacionáveis evidencia-se, de outro lado, que não são disponíveis. E, sendo assim, impõem-se, imprescritíveis, impassíveis de corpuscação via, também, decurso de tempo.

A nota de inalienabilidade que os direitos fundamentais possuem resulta, para muitos, do princípio da proteção da dignidade da pessoa humana. Chama atenção, a propósito, as palavras de Paulo Gustavo Gonet Branco⁶³ para quem:

Os autores que sustentam a tese da inalienabilidade, afirma que ela resulta da fundamentação do direito no valor da dignidade humana - dignidade que costumam traduzir como conseqüência da potencialidade do homem de ser auto-consciente e livre. Da mesma forma que o homem não pode deixar de ser homem, não pode deixar de ser livre para ter ou não ter dignidade, o que acarreta que o Direito não pode permitir que o homem se prive da sua dignidade.

⁶² WARAT, Luís Alberto. Democracia e direitos humanos. In: OLIVEIRA JÚNIOR, José Alcebiades (Org.). *O novo em direito e política*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 103.

⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, ..., p. 123.

Todavia, para este autor, a inalienabilidade não encontra-se estendida a todos os direitos fundamentais. Ela vincularia-se, tão-somente, àqueles direitos que buscam resguardar a potencialidade do homem de se autodeterminar. Tratar-se-ia do direito à vida, à saúde, à integridade física e às liberdades pessoais (ideológica, religiosa, de expressão e de reunião)⁶⁴.

Assim, pois, agregando o caractere da inalienabilidade e da indisponibilidade com o fato de serem, também, irrenunciáveis — seja a totalidade ou, para alguns, parte — os direitos fundamentais constituem um núcleo indevassável até mesmo pelo seu titular.

A par de todas estas considerações, entretanto, avia-se atenção para o fato de que, com o que possuir um caráter amplo de proteção, os direitos fundamentais não podem ser utilizados como escudo para o cometimento de práticas ilícitas.

Da mesma forma não podem ser utilizados, também, como argumento para afastamento ou diminuição da responsabilidade civil ou penal por atos criminosos. Isto sob pena de total consagração de desrespeito a um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

Os direitos e garantias fundamentais consagrados pelos documentos constitucionais, portanto, não são ilimitados. Eles possuem seus limites nos demais direitos igualmente consagrados pela Carta Magna, norteando-se o princípio da relatividade ou convivência das liberdades públicas.

Desta forma, quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou da harmonização, de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito.

Com isto, evitará o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual face à contradição dos princípios, sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.

A própria Declaração dos Direitos Humanos das Nações Unidas⁶⁵, expressamente, em seu art. 29 afirma que:

... toda pessoa tem deveres com a comunidade, posto que somente nela pode desenvolver livre e plenamente sua personalidade. No exercício de

⁶⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Idem*, *ibidem*, p. 123-124.

⁶⁵ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*, ..., p. 58-59.

seus direitos e no desfrute de suas liberdades todas as pessoas estarão sujeitas às limitações estabelecidas pela lei com a única finalidade de assegurar o respeito dos direitos e liberdades dos demais, e de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática. Esses direitos e liberdades não podem, em nenhum caso, serem exercidos em oposição com os propósitos e princípios das Nações Unidas. Nada na presente Declaração poderá ser interpretado no sentido de conferir direito algum ao Estado, a um grupo ou a uma pessoa, para empreender e desenvolver atividades ou realizar atos tendentes a supressão de qualquer dos direitos e liberdades proclamados nessa Declaração.

Realmente, colidindo dois direitos fundamentais, necessário se faz a redução de um e de outro, a fim de alcançar-se uma otimização de seus comandos. Para tanto, traçar-se-ia um juízo de ponderação assentado no princípio da proporcionalidade.

Esse juízo de ponderação entre os bens em confronto pode ser feito tanto pelo juiz, para resolver um caso concreto, quanto pelo legislador, determinando-se que, em dadas condições de fato, um direito há de prevalecer sobre o outro resguardando-se os bens tidos como mais relevantes a salvo de corpuscações.

No que concerne às garantias, anotemos que elas se classificam, segundo Ricardo Lobo Torres⁶⁶, em garantias normativas ou principiológicas, processuais e institucionais, das quais destacam-se as primeiras, precisamente no campo constitucional.

Realmente, hoje, mais que nunca, as garantias constitucionais inserem-se como efetivo instrumento de manejo processual para a salvaguarda dos direitos fundamentais e para a atualização dos valores eleitos pelo constituinte originário.

Melhor elucidando esta assertiva, a instrumentalização de tais valores se dá através dos remédios heróicos do mandado de segurança, do *habeas corpus*, do mandado de injunção, da ação declaratória de inconstitucionalidade etc.

No aspecto tributário, as garantias agem no sentido de proteger a liberdade fiscal através dos princípios da legalidade, da tipicidade, da anterioridade, dentre outros, tanto em sede jurisdicional, quanto, igualmente, por ocasião do processo administrativo tributário.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia, ..., p. 14-15.

Assim, pois, do exame dos direitos, bem como das garantias fundamentais, observa-se que eles protegem os indivíduos contra os atos oficiais ou privados que venham a prejudicá-los.

E a obrigatoriedade de respeito aos direitos fundamentais e suas garantias alcança todos os poderes constituídos do Estado: o Poder Executivo, o Poder Judiciário e, também, o Poder Legislativo.

Em se tratando do Poder Executivo em suas esferas federal, estadual, distrital ou municipal, este deve respeitar os direitos fundamentais devendo, em caso de pressentir violação de um direito por uma Lei, recusar a aplicação desta ou propor ou provocar a correspondente ação de inconstitucionalidade do comando.

Quanto ao Poder Judiciário, este permanece como o fiel depositário das aspirações constitucionais, inclusive e, principalmente, das atinentes aos direitos fundamentais, encontrando-se obrigado a velar pelo seu pronto atendimento.

Relativamente ao Poder Legislativo, tal atividade deve guardar coerência com o sistema de direitos fundamentais, obedecendo aos limites impostos por estes, a fim de não cospuscá-los.

Tal ultrapassagem de limites, suprimindo-se direitos fundamentais, não deve ser concretizada via legislação ordinária, nem, muito menos, via emendas à Constituição Federal.

Isso em virtude de que a miríade de direitos fundamentais constituírem cláusula pétrea na maioria das Constituições ou, no limite, fazerem parte de acordos internacionais, sendo, pois, impossível qualquer manejo e lesão aos seus conteúdos.

Ignacio de Otto y Pardo⁶⁷ trabalha exatamente assinalando que o conteúdo essencial dos direitos fundamentais:

... señala una frontera que el legislador no puede traspasar, delimita un terreno que la ley limitadora no puede invadir sin incurrir en inconstitucionalidad. La garantía del contenido esencial es límite de los límites porque limita la posibilidad de limitar, porque señala un límite más allá del cual no es posible la actividad limitadora de los derechos fundamentales y de las libertades públicas.

Assim, qualquer corpuscação deverá quedar-se inerte ante a possibilidade de ultrapassar os limites impostos e, contrariamente, atuante, impondo-se um

⁶⁷ MARTÍN-RETORTILLO, Lorenzo e OTTO Y PARDO, Ignacio de. *Derechos fundamentales y Constitución*, Madrid: Civitas, 1988, p. 65.

comportamento positivo frente à necessidade de edição de normas. Tal hipótese se refere a regulamentação dos direitos fundamentais dependentes de concretização normativa.

Neste sentido, não é despidendo lembrar que a inércia do legislador em ultimar tal providência pode ensejar uma ação direta de inconstitucionalidade por omissão, bem como o manejo do mandado de injunção.

A vinculação do legislador ao espectro dos direitos fundamentais impõe, também, que não restrinja direitos, via criação de condições desarrazoadas ou que tornem impraticável o direito previsto pelo constituinte.

Outra questão que se impõe — e que é da maior importância — é a relativa a auto-aplicação ou não dos comandos atinentes aos direitos fundamentais. Quanto à tal problema existem autores que pugnam pela aplicação imediata, indistinta de todas as normas fundamentais e àqueles que entrevêm necessidade de completude dos comandos para alguns prescritivos.

Neste sentido, primeiro se deve distinguir aquelas normas fundamentais, nas quais, embora carente de dispositivo a regulá-las o constituinte silenciou. E aquelas em que o próprio constituinte originário remeteu sua disciplina para outros diplomas legais.

Relativamente à primeira hipótese, procurando estabelecer um sentido próprio para o preceito constitucional, primeiro se deve reconhecer se existe um caráter jurídico-positivo para todas as normas por ele albergadas.

É que, para muitos, a efetividade estaria ligada ao fenômeno da juridicização da Constituição e ao reconhecimento de sua força normativa, examinando-se se seus prescritivos possuem como características a imperatividade e, assim, portanto, por si, a deflagração dos mecanismos próprios de cumprimento forçado.

Atenta-se que atos jurídicos comportam análise segundo sua existência, validade e eficácia, estando ligado este último aspecto à aptidão da norma para a produção de efeitos que resultem nas conseqüências que lhe são próprias, principalmente do ponto de vista da eficácia social.

Assim, se tal reconhecimento de efetividade de todas as normas fundamentais existe, decorre, sem mais, o princípio da constitucionalidade, com efeitos derogatórios das normas infra-constitucionais que contrariem os preceptivos advindos da Carta Magna.

Neste caso, estariam cobertas pelo manto da efetividade e, portanto, da operatividade imediata todos os direitos fundamentais cujo sentido e regulação encontrar-se-ia completos no documento constitucional. Albergando-se ainda, aqueles que, embora carentes de outro diploma legal para completar-lhe o sentido, o constituinte originário silenciou a respeito.

A questão torna-se complexa se tal reconhecimento inexistente ou, se existe parcialmente, retirando-se de seu campo de incidência as normas expressamente referidas pelo legislador originário como carentes de disciplina legal na regulação de seus comandos.

Nestes campos situariam os autores para quem a efetividade não se impõe de logo a todas as normas fundamentais constitucionais. Para estes, pode haver a necessidade, por parte de algumas, de sua integração por outro comando legislativo infraconstitucional.

Esta, por exemplo, é a concepção de Benedito Hespánha⁶⁸, para quem:

Os princípios e as cláusulas constitucionais, como expressão válida do poder político do Estado, nem sempre possuem efetividade auto-aplicável; nesse caso, precisam da declaração e da garantia jurisdicional; compete, portanto, aos tribunais, no sistema juspositivista reconhecer efetividade material aos direitos e às liberdades políticas dos cidadãos...

Também pensa desta forma Paulo Gustavo Gonet Branco⁶⁹, para quem as normas carentes de comando infra-constitucional não podem, em razão da falta deste, alcançar o desiderato proposto pelo constituinte.

Nota-se que estes parecem referir-se tanto às normas que o legislador expressamente proclamou a necessidade de sua completude, quanto àquelas carentes de completude nas quais o legislador originário silenciou a respeito.

Assim, em se referindo aos cognominados direitos à prestação, posiciona-se Paulo Gustavo Gonet Branco⁷⁰ da seguinte forma:

A satisfação desses direitos é deixada, no regime democrático, primacialmente ao descortino do legislador. Não cabe, em princípio, ao Poder Judiciário extrair direitos subjetivos das normas constitucionais que cogitam de direitos não-originários a prestação⁷¹.

⁶⁸ HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 80.

⁶⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, ..., p. 136-137.

⁷⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Idem*, p. 147.

⁷¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Idem*, *ibidem*.

A par dessas considerações, chama atenção este autor, no entanto, para o fato de que:

Não significa isso que essas normas sejam desprovidas de toda eficácia. Elas servem de parâmetro de controle da constitucionalidade de medidas restritivas desses direitos e revogam normas anteriores incompatíveis com os programas de ação que consagram. Servem, ainda, como modelo interpretativo das demais normas do ordenamento jurídico, que com elas não encontram conciliação sistemática”

...
O caráter de defesa entrevisto nos direitos a prestação material é enfatizado, também, pelos que advogam a existência de uma cláusula de proibição do retrocesso⁷².

E, ainda, que:

É em tese, possível o controle jurisdicional das opções legislativas de concretização desses direitos, tomando as próprias normas constitucionais que os prevêm como parâmetro. Esse controle, entretanto, tende a ser restrito, sendo mais freqüente na esfera da inconstitucionalidade por omissão. As opções do legislador quanto ao conteúdo dos direitos a prestação dificilmente são suscetíveis de apreciação na prática, a não ser havendo manifesta arbitrariedade.

[...]

A doutrina, porém, busca atenuar essa decepção com a *teoria do grau ínfimo de efetividade dos direitos a prestação material...*

[...]

A Constituição brasileira parece haver acolhido, de alguma forma, essa garantia do mínimo social. O art. 201, §5º da Constituição, estabelece o salário mínimo como piso dos benefícios previdenciários, e o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência sedimentada no sentido de que essa norma é auto-aplicável. Pode-se vislumbrar, então, aí, um exemplo de direito a prestação material que gera imediatamente direito subjetivo para os seus titulares⁷³ (grifos do autor).

A par destas considerações, no entanto, a grande maioria dos doutrinadores opta, pela efetividade imediata, indistinta, de todas as regras atinentes aos direitos fundamentais, seja as de sentido completo, seja àquelas tacitamente carentes de dispositivos legais a completar-lhe a regulação da matéria.

Os que advogam a aplicabilidade de todas as normas fundamentais indistintamente, utilizam como argumento o reconhecimento do princípio da efetividade das normas constitucionais.

⁷² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Idem, *ibidem*.

⁷³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. cit., p. 137.

Tal escolha, ainda, segundo os que defendem a aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais, revela, sem mais, também, o enaltecimento do princípio da defesa da dignidade da pessoa humana como norteador da hermenêutica constitucional.

Alinhado à tal concepção, se posiciona José Joaquim Gomes Canotilho⁷⁴:

A primeira característica do regime próprio dos 'direitos, liberdades e garantias' consiste em que os respectivos preceitos são, não apenas normas preceptivas (e não simples normas programáticas), mas sobretudo normas de *eficácia imediata*, sendo 'directamente aplicáveis' (n. 1). Esta aplicação directa traduz-se no seguinte: a) os preceitos constitucionais relativos aos direitos, liberdades e garantias não carecem de mediação, desenvolvimento ou concretização legislativa para serem aplicáveis, pelo que se aplicam mesmo na *ausência de lei*; b) são inválidas as leis que infringam os preceitos relativos aos direitos, liberdades e garantias (tal como as que infringam qualquer outra norma constitucional), sendo eles aplicáveis, nesse caso, *contra a lei e em vez da lei*. Ponto duvidoso quanto à aplicação do primeiro princípio (aplicação mesmo na ausência de lei) é o que se refere aos casos em que é a própria Constituição a remeter expressamente para a lei a regulamentação de um ou mais aspectos do regime de certo direito fundamental (grifos do autor).

Acrescenta Canotilho⁷⁵, que, ainda que inexista dispositivo que determine a aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais, tal imediatidade de aplicação deve ocorrer. Do contrário, segundo ele, a eventual inércia do legislador bastaria para que os direitos fundamentais carentes de lei que os regulasse, se transformassem em conceitos vazios de sentido e conteúdo.

Nesta medida, atenta-se junto com Benedito Hespanha⁷⁶, também, que:

O reconhecimento de incompletudes, de antinomias e de incorreções na axiologia dos princípios e das cláusulas constitucionais não afeta a legitimidade e a validade de qualquer dos direitos e das liberdades políticas inscritas pelos legisladores ou pelos órgãos operadores do sistema positivo....

Quanto, a tais pontos, no entanto, nada há de inovador, constituindo poder-dever de todo e qualquer juiz — mesmo que à vista de imperfeições dos preceitos constitucionais —, recusar a aplicação de uma norma em face dela portar-se inconstitucional.

⁷⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, ..., p. 31.

⁷⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Idem*, ibidem.

⁷⁶ HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 81.

Mas isso não é tudo, porque, conquanto o princípio da constitucionalidade venha a valer para todas as normas constitucionais, ele vale em diferentes graus de eficácia.

Assim é que os comandos constitucionais relativos aos direitos fundamentais possuiriam um *plus*. Ou seja, uma força aditiva, em relação ao princípio da constitucionalidade, valendo como indicador de sua exeqüibilidade imediata.

Acatando-se tais assertivas, seriam, pois, aqui incluídos o dever dos juizes e dos demais operadores jurídicos de aplicarem os preceitos constitucionais e a autorização para com esse fim os concretizarem por via interpretativa.

Essa solução não encontraria maiores dificuldades de aplicação quando se trata de prestações negativas, não podendo os poderes públicos invocarem falta de regulamentação para proibir ou recusar o exercício desses direitos pelos indivíduos.

Observa-se, como fora visto que, também, para Canotilho, mesmo a despeito de quaisquer falhas dos comandos constitucionais, uma vez previstos, os direitos fundamentais são de pronto aplicáveis. A dúvida que surge refere-se, apenas, à hipótese de direitos fundamentais à prestação, não positivados.

Assim, pois, o problema que resta diz respeito aos comandos constitucionais definidores de direitos fundamentais, cuja disciplina é remetida à regulação por outros comandos legais, e isto determinado pelo próprio constituinte originário.

Reconhece-se, no entanto, que tais direitos possuem conteúdo determinável em nível constitucional, via interpretação, o que tornaria a prestação legislativa vinculada e obrigatória.

Neste sentido, para muitos, mesmo que a lei infraconstitucional necessária não existisse, sempre os preceitos seriam diretamente aplicáveis na medida em que, com base neles, o juiz pode, pelo menos, declarar o conteúdo e os limites do direito individual.

Com alento em tal raciocínio, deveria o Poder Judiciário, nestas hipóteses, até ir mais além, procedendo, mesmo, à colmatação do preceito. Uma perspectiva que somente é possível em se tratando de um magistrado “antenado” com as necessidades sociais de seu tempo, sendo difícil tal colmatação num juiz “asséptico”.

Adotando-se tal perspectiva no âmbito de proteção à vontade do constituinte originário, seria cogitável até a condenação concreta do Estado à prática do ato omitido indispensável à plena realização desse direito.

A colmatação atende ao insculpido no art. 5º. da LICC, com correspondente nos arts. 107 à 111 do CTN e no art. 6º. do CDC. Refere-se à determinação de que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Frisa-se, igualmente, como já fora esclarecido, que a aplicação direta dos direitos fundamentais significa, ainda, que eles ‘valem diretamente contra a lei’, quando esta vier a estabelecer restrições em desconformidade com o documento constitucional.

2.2. A Recepção dos Direitos e Garantias Fundamentais na Constituição Federal Brasileira como Instrumento Conformador do Estado Democrático de Direito no Brasil

2.2.1. Considerações preliminares

Nas Constituições rígidas como a brasileira, as normas constitucionais legitimam toda a ordem nacional. As leis, os atos administrativos e as sentenças valem, em última análise, enquanto desdobram mandamentos constitucionais.

A Constituição Federal passa a ser o instrumento conformador de todas as opções políticas do Estado e o assento sobre o qual estão fincados o intuito e o conteúdo de todas as normas infra-constitucionais.

Com efeito, o diploma constitucional brasileiro é o documento legal direcionador de toda a atividade legislativa estatal calcando inválida qualquer norma que não obedeça aos seus postulados.

Nesse sentido, prescrutando suas características, impõe-se escrito, formal, legal, dogmático, promulgado, rígido e analítico. Sua supremacia também decorre de sua rigidez. Assim, embora possa ser emendado, tal somente pode ocorrer via um procedimento especial, que demanda por uma série de requisitos.

Reporta-se aqui ao disposto nos incisos I a III e §§1º. à 5º do art. 60. Além disso, a Carta Magna não pode ser emendada na vigência de intervenção federal, estado de defesa ou de sítio.

Acrescenta-se, ainda, que existe um campo impassível de mudanças: as cláusulas pétreas previstas no §4º., incisos I a IV do art. 60 da Carta Magna, que constituem a pedra angular sobre a qual assenta-se a essência da Constituição.

No Brasil, a “conformidade” com a Constituição exige não só que as leis, os decretos, as portarias etc. estejam em “sintonia” com a Carta Magna, como, também, que não se omita a aplicação de suas normas, quando ela assim o requerer.

É que, ao lado da inconstitucionalidade por ação (art. 102, I “a”, e III, “a”, “b”, e “c”, da CF), tem-se, desde o advento da Carta de 1988, a inconstitucionalidade por omissão (art. 103 e §§ 1º., 2º. e 3º. da CF) e o mandado de injunção.

São duas grandes inovações por meio das quais transita a louvável idéia de que os direitos constitucionais não devem, por falta de atos normativos que os viabilizem, permanecer no plano das aspirações irrealizadas.

Estas disposições vinculam os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e, *a fortiori*, as entidades públicas e privadas e até os particulares, que não podem, por exemplo, desobedecer aos princípios e normas constitucionalmente previstos.

2.2.2. Os princípios e normas confirmadoras do Estado Democrático de Direito no Brasil:

Já percebeu-se que, são indissociáveis as idéias de democracia e de limitação dos poderes estatais com a previsão de direitos e garantias fundamentais aos cidadãos.

E o Estado brasileiro intentando em si a construção de um Estado Democrático de Direito concretiza tais objetivos através da Constituição, a partir do momento que limita os poderes estatais e prevê proteção a diversos direitos fundamentais.

Com efeito, a Constituição Federal consigna em vários de seus artigos uma série de direitos fundamentais e manifesta-se, expressamente, pela obrigatoriedade de respeito a estes.

Esta “constitucionalização” dos direitos fundamentais, segundo Paulo Gustavo Gonet Branco⁷⁷, traz conseqüências de evidente relevo. As normas que os abrigam impõem-se a todos os poderes constituídos, até ao poder de reforma da Constituição.

Com tal assento, insta ressaltar, que a Magna Carta brasileira adotou os princípios republicano e da tripartição do poder e elegeu a dignidade da pessoa humana e o pluralismo político como fundamentos do regime democrático nacional.

Em se referindo a adoção dos princípios republicano e da tripartição dos poderes, tal conformação consagrou uma série de “freios” aos poderes estatais, buscando-se a legitimidade de seus atos.

No que diz respeito a observância do princípio da dignidade da pessoa humana e do pluralismo político confirma-se com estes o intuito de impor-se um aparato democrático em termos materiais.

Também a Carta Magna atual, ao separar a ordem econômica da ordem social, nela integrou amplas matérias, como a seguridade social, a saúde, previdência social, assistência social, educação, cultura e desporto, ciência e tecnologia, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente e idoso e índios.

Nesse sentido, tendo por norte tais premissas, inicia-se a análise do documento constitucional brasileiro pelo seu preâmbulo, que consigna:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um **Estado democrático**, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (grifos nossos).

A mensagem preambular, acima transcrita, representa expressão primeira de valorização dos direitos fundamentais que permitem a cidadania. Tal proposição evidencia, indiscutivelmente, o intento democrático de nosso país.

⁷⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, ..., p. 126.

Levando-se em conta que o preâmbulo de uma Constituição porta-se como um repositório de intenções gerais, conclui-se pela sua relevância jurídica na definição do Estado e das diretrizes por ele adotadas.

E se o preâmbulo deve ser assim encarado, porta-se ele como mais um elemento de interpretação e integração das normas que compõem a Carta Magna nacional.

Neste sentido, ele deve ser propagado com o máximo de intensidade, a fim de se transformar-se em instrumento de convicção para todos os agentes públicos e privados que formam a nação brasileira.

O intento democrático, bem como a primazia de respeito aos direitos fundamentais na nossa Carta Magna encontra-se reafirmados em seu art. 1º., quando estatui:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e o Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político” (grifos nossos).

Acrescenta-se que o parágrafo único deste artigo 1º. declara:

“Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Quer dizer: tem-se bem presente que na estrutura do Estado Brasileiro é o povo o depositário do poder, devendo as prescrições atentarem para seu bem-estar sob pena de serem tidas como ilegítimas.

Miguel Reale⁷⁸, em comentário a este dispositivo, confirma-o como um evidenciador da opção ideológica de uma democracia social por parte do Brasil. Segundo este autor, tal democracia seria compreendida tendo em vista a necessária correlação do Estado com a sociedade civil.

Essa filosofia estrutural das atribuições do Estado como um todo é mais uma vez exigida no art. 3º. da Constituição Federal, quando determina:

⁷⁸ REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o conflito das ideologias*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 2.

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A propósito, a Emenda Constitucional n. 31, de 14 de dezembro de 2000, atenta a um dos objetivos fundamentais da República — o inserto no inciso III do artigo acima transcrito —, criou o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Este Fundo foi instituído pelo Poder Executivo Federal para vigorar até 2010 e possui como objetivo viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, devendo a aplicação de seus recursos direcionar-se às ações suplementares de nutrição, habitação, educação etc., a fim de melhorar a qualidade de vida da população.

Relativamente aos Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios, a Emenda Constitucional n. 31/00 determinou, também, a instituição de Fundos de Combate à Pobreza, com a obrigatoriedade de participação da sociedade civil em suas gerências.

Por outro lado, a teor do que emana do art. 4º. da Magna Carta, o Brasil é regido em suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

Art. 4º. ...

- I - independência nacional;
- II - prevalência dos direitos humanos;
- III - autodeterminação dos povos;
- IV - não-intervenção;
- V - igualdade entre os Estados;
- VI - defesa da paz;
- VII - solução pacífica dos conflitos;
- VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;
- IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;
- X - concessão de asilo político.

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Todavia, não satisfeito o Constituinte de 1988 com os destaques já assinalados, visando consagrar a proteção minuciosa dos direitos fundamentais do cidadão, fez prever em todo o Título II uma série de direitos.

No Título referido do documento constitucional brasileiro, os direitos fundamentais encontram-se distribuídos por cinco capítulos e cognominados, respectivamente de direitos individuais e coletivos; direitos sociais; nacionalidade; direitos políticos e partidos políticos.

O constituinte originário fez inscrever, exaustivamente, de modo explícito, no art. 5º. e seus incisos, direitos e deveres individuais e coletivos, consagrando o rol dos direitos fundamentais dos cidadãos.

O art. 5º. reconhece e assegura aqueles direitos que formam o patrimônio irretratável da personalidade humana ou seja, os direitos que pertencem ao homem entendido como ser livre.

Neste sentido, tomando-se assento nas ponderações feitas no tópico anterior por Canotilho e Ferdinand Lassalle, relativamente à distinção entre os direitos fundamentais, propala-se, aqui, também, os que, seguindo-se estes teóricos, seriam formal e materialmente assim concebidos.

Assim, em âmbito constitucional brasileiro, teríamos como desta ordem, de acordo com a redação do *caput* do art. 5º., cinco direitos fundamentais básicos: o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, constituindo todos estes o fundamento dos demais direitos proclamados.

Tais direitos fundamentais básicos assim são concebidos tendo em vista os fundamentos esposados pelo Estado brasileiro. Note-se, que, segundo Jorge Miranda⁷⁹, possuem por origem a pactuação firmada no interior do enfoque jurídico ocidental, isto por uma exigência de necessidade.

Desta forma, na Carta brasileira teríamos como direitos e garantias fundamentais propriamente ditos somente aqueles diretamente vinculados a um dos cinco direitos fundamentais básicos constantes do *caput* do art. 5º.

Ressalta-se que é basicamente este artigo, e não a “ordem natural das coisas”, como querem alguns, que compele o ordenamento jurídico a investir contra qualquer ato, inclusive legislativo, atentatório aos direitos fundamentais.

Com efeito, o arrolamento referido no art. 5º. eleva a pessoa humana à condição de homem-indivíduo, independente das demais pessoas e frente ao próprio

⁷⁹ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*, ..., p. 105.

Estado. Nele tem-se a previsão de 77 direitos, sendo que, segundo José Carlos Moreira Alves⁸⁰:

[...] No mundo não se conhece nenhuma Constituição que tenha conseguido elencar 77 direitos fundamentais. E mais ainda: que conte com uma norma como a norma constante do §2º. do art. 5º., que diz que, além daqueles, há outros, decorrentes de princípios da Constituição ou do regime, ou então decorrentes dos tratados internacionais que abordem os direitos fundamentais.

Realmente, o §2º. do artigo 5º. acena para a assertiva de que o rol de direitos e garantias fundamentais consignado nos incisos deste artigo não podem ser concebidos de forma taxativa, na medida que a República brasileira encontra-se passível de reconhecer ainda outros direitos e garantias.

O art. 6º., juntamente com o art. 193 e seguintes do documento constitucional, deixa evidenciado quais são os conteúdos da ordem social, quando afirma serem direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados e à moradia.

No art. 12 encontram-se os direitos relativos à nacionalidade dos indivíduos. E nos arts. 14 à 17 estão dispostos os direitos concernentes à participação política.

Parte dos doutrinadores, dentre os quais Paulo Gustavo Gonet Branco⁸¹, aplicando outra classificação aos direitos fundamentais, os separa em direitos de defesa, direitos de participação e direitos à prestação.

Os direitos de defesa impõem-se como deveres negativos de abstenção por parte do Estado e dos particulares. Tratar-se-ia de proibir a ingerência sobre a autodeterminação dos indivíduos, provendo a manutenção do *status quo* dos mesmos.

Estes direitos podem ser encontrados na Carta Magna brasileira no art. 5º., contando-se entre eles os previstos nos incisos II, III, IV, VI, IX, X, XII, XIII, XV, XVII e XLVII, alínea *b*, dentre outros.

⁸⁰ ALVES, José Carlos Moreira. Conferência inaugural - XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 17.

⁸¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, ..., p. 140-152.

Os direitos à participação, como a própria nomenclatura indica, constituem-se nos direitos tendentes a assegurar a participação dos indivíduos nos rumos do Estado. Referem-se, pois, aos direitos políticos previstos em nosso documento constitucional no Capítulo V do Título II.

Relativamente aos direitos à prestação, estes, ao contrário dos direitos de defesa, requerem a intervenção do ente estatal, firmando-se como prestações de cunho positivo. Aqui o Estado é chamado a agir. Trata-se dos direitos consignados no documento constitucional, que dividem-se em direitos a prestações jurídicas e direitos à prestações materiais. Dissertando a respeito, Paulo Gustavo Gonet Branco⁸², referindo-se aos primeiros, esclarece que:

Essa prestação jurídica pode consistir na emissão de normas jurídicas penais ou de normas de organização e de procedimento.

A Constituição, em certas hipóteses, estabelece, diretamente, a obrigação de o Estado editar normas penais para coibir práticas atentatórias aos direitos e liberdades fundamentais (art. 5º., XLI), bem assim práticas de racismo (art. 5º., XLII), de tortura e de terrorismo (art. 5º., XLIII).

Além disso, há direitos fundamentais que dependem essencialmente de normas infraconstitucionais para ganharem sentido. Há direitos que se condicionam a normas outras que definam o modo do seu exercício e até o seu significado.

Ressalta-se que quanto à necessidade — prevista por alguns doutrinadores, dentre eles o referido — de certos direitos fundamentais carecerem da promulgação de outros diplomas para tornarem-se aplicáveis, tal discussão já fora feita no tópico anterior à este, importando-se de lá as mesmas conclusões.

Quanto ao direito às prestações materiais ou à prestação em sentido estrito, referem-se estas aos direitos sociais enumerados no art. 6º. e no art. 7º. da Carta Magna, bem como aos direitos de assistência.

Como exemplos de direitos à prestação incitadores da intervenção estatal, assinala-se na Constituição Federal do Brasil os previstos nos incisos XLI, XLII e XLIII do art. 5º. Estes direitos se perfazem no desejo de estabelecer uma igualdade material entre os cidadãos nacionais.

No âmbito do Título II do documento supremo, caberia distinguir os direitos fundamentais das garantias que os assegura. Mas tal diferenciação já fora realizada na primeira parte deste capítulo, de onde importamos, também, as mesmas conclusões.

Neste sentido, ressalta-se, como já fora dito, que a nossa Carta Constitucional não realiza a distinção entre direitos e garantias fundamentais, deixando tal atividade à interpretação do operador do Direito.

Com efeito, a Carta constitucional nacional confere tratamento idêntico aos direitos e às garantias fundamentais, situando ambos no mesmo Título II. Assim, ambos são passíveis de obediência às mesmas determinações.

Esclarecidas estas premissas e adentrando a matéria relativa às garantias, tem-se, como já esclarecido no início deste capítulo, que sobressaem dentre elas as institucionais. Tais visam proteger o núcleo essencial do Estado, aqueles conjunto de valores que por ninguém pode ser coruscado, nem mesmo pelo Poder Legislativo.

É que a obrigatoriedade de observância dos direitos consignados na Constituição estende-se a todos os poderes estatais. Assim, embora se reconheça que cabe ao Poder Legislativo lhe conferir operatividade, tal circunstância não impede os Poderes Judiciário e Executivo de, também, aplicá-los ou, pelo menos, de velar pela sua correta e rigorosa aplicação.

Nota-se, a respeito, que não só os direitos da pessoa física brasileira são solenizados e resguardados nos Títulos I e II da Constituição Federal, ora em exame. Também as pessoas físicas estrangeiras, desde que residentes no Brasil, desfrutam de igual proteção jurídica.

E mais: na medida em que os direitos das pessoas jurídicas são mediamente direitos de pessoas físicas, sócias ou beneficiárias de sua obra, tais direitos estendem-se às pessoas jurídicas brasileiras e, mesmo, às estrangeiras, que regularmente atuem no Brasil.

Quer dizer, do exposto, conclui-se que às pessoas físicas e jurídicas estrangeiras, desde que residentes no país, os direitos e as garantias fundamentais encontram-se assegurados.

Quanto à assertiva de se saber se as pessoas físicas e jurídicas estrangeiras não residentes em solo nacional possuem tais direitos, caberia atentar para os princípios e objetivos desejados pela República Federativa do Brasil.

⁸² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Idem, p. 143-144.

E como percebe-se da análise dos artigos do Título I, mostrar-se-ia lícito falar de asseguramento de determinados direitos, especialmente dos individuais, às pessoas físicas e jurídicas estrangeiras ainda que não residentes no país.

Esclareça-se neste tocante, todavia, que tal juízo de admissibilidade de proteção de direitos deverá ser realizado tendo por norte o percuciente julgamento do magistrado que venha a presidir a questão, quando suscitada.

Quanto à extensão da proteção propiciada pelos direitos e garantias fundamentais às pessoas jurídicas de direito público, a situação calcar-se-ia ainda mais melindrosa. Afinal, tais direitos e garantias existem, exatamente, para proteger os indivíduos frente ao poder estatal.

Ainda, assim, no entanto, José Joaquim Gomes Canotilho⁸³ admite que essas pessoas invoquem os direitos e garantias fundamentais sempre que não estiverem em posição de supremacia.

Relativamente às pessoas subordinadas às entidades de direito público, o raciocínio é o mesmo. Tal idéia tem por assento a concepção de que o dever de obediência não pode ser tão absoluto a ponto de suprimir direitos mínimos, vitais, albergados na definição de direitos fundamentais.

A propósito, em conformidade com Paulo Gustavo Gonet Branco⁸⁴:

... a liberdade de expressão dos militares pode vir a ser contida, mas na medida em que isso for necessário à disciplina. ... De outra parte, os presos não vão poder cobrar o direito de livre circulação e a plenitude dos direitos políticos. Mas não se justifica que se lhes recuse o direito à vida, o direito à incolumidade física, a liberdade de crença religiosa ou mesmo o direito de petição.

E, mais à frente, ratificando o que já fora discutido na parte primeira deste capítulo, afirma este autor, ainda, que:

As restrições aos direitos fundamentais hão de vir estipuladas em lei que defina cada estatuto especial. Faltando a lei, há de se recorrer aos princípios de concordância e de ponderação entre os direitos afetados e os valores constitucionais que inspiram a relação especial. Alguns regulamentos internos buscam suprir essas lacunas - a legitimidade deles depende do que resultar de um juízo de ponderação entre os princípios constitucionais envolvidos⁸⁵.

⁸³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, ..., p. 386.

⁸⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, ..., p. 193.

⁸⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, ..., Idem, ibidem.

Em verdade, a existência de tais direitos, bem como de suas garantias, como já fora dito, alçam o princípio da dignidade da pessoa à condição de prescritivo primeiro da ordem jurídica nacional, juntamente com o pluralismo político, pilares do sistema democrático brasileiro.

Os direitos fundamentais da pessoa, seja ela física ou jurídica, e suas garantias no Brasil limitam a ação do Estado, não só proibindo-o de prejudicá-los, como obrigando-o, mesmo, a encaminhar-se no sentido do interesse público primário.

É neste sentido que o direito positivo interdita ao Estado ingressar, ainda que por meio de lei, na esfera de liberdade assegurada às pessoas. E, ainda, permite que as pessoas façam o que a Constituição lhes faculta, sem quaisquer interferências, inclusive estatais.

Realmente, estes direitos apresentam-se como proibições ao Estado de lesar, por meio de leis, atos administrativos ou decisões judiciais, os valores prestigiados por nossa Carta Magna.

Neste sentido, se tais atos administrativos contrariarem os valores espousados pelo constituinte originário, eles podem e devem ser anulados com base em sua inconstitucionalidade.

É que os direitos encartados e protegidos no documento supremo formam o mínimo de exigências para que todos possam viver e desenvolver livremente suas atividades quotidianas.

Por outro lado, os direitos e garantias individuais constituem cláusulas pétreas, *ex vi* do parágrafo IV do art. 60, refogindo, pois, à possibilidade de impor-se emendas por sobre os prescritivos que os assinala.

Tal raciocínio se impõe uma vez que as emendas constitucionais não devem ensejar a destruição, o enfraquecimento ou profunda mudança de identidade do pensamento do legislador constituinte, resguardado este, principalmente, no núcleo imodificável anteriormente mencionado.

Assim, pois, permanece impassível de alteração o núcleo relativo aos direitos individuais. Quanto aos direitos coletivos, sociais, de nacionalidade, e os relativos aos direitos e partidos políticos, se refogem ao caráter de cláusula pétrea, não se pode lhes negar sua aplicabilidade imediata.

A propósito, a questão da aplicabilidade imediata dos direitos e garantias fundamentais já fora discutida na primeira parte deste capítulo, quando foram juntadas algumas posições de autores relativamente às constituições mundiais.

No caso brasileiro, são importadas as mesmas considerações, imaginando sempre ser possível a colmatação dos comandos atinentes aos direitos fundamentais - mesmo àqueles de insubsistente densidade normativa - , via a percuciente operacionalização do direito reclamado através do Poder Judiciário.

Isto, mesmo porquê, como já referido, o §1º. do art. 5º. do documento constitucional afirma que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

Atenta-se que o enunciado refere-se aos direitos fundamentais em geral, não se restringindo apenas aos direitos cuja normatividade esteja livre da necessidade de completudes. E o conjunto de tais direitos alberga todo o núcleo do Título II da Constituição Federal.

Apesar de não haver no Brasil dispositivo expresso situando a questão das normas constitucionais sob comento, entende-se que a Constituição, justamente porque formada por normas jurídicas, permite que os direitos por ela conferidos seja judicialmente pleiteados, mesmo à falta de lei específica.

Mais: conforme já examinado, o §2º. do artigo 5º. supra mencionado determina, ainda, que:

[...] Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Ou seja, acrescenta-se que, tendo em vista o que emana do §2º. do art. 5º. acima citado, a proteção dos direitos fundamentais no sistema jurídico nacional não se esgota no elenco do Título II da CF. E os direitos e garantias fundamentais podem ser encontrados em qualquer aparato legal.

Realmente, em face da determinação constitucional referida, o catálogo de direitos e garantias fundamentais possui extensão ampla por abranger qualquer direito surgido dos princípios democráticos acolhidos pela Constituição Federal de

1988, mesmo de modo implícito, além de outros, oriundos da Força dos Tratados Internacionais assinados pelo Brasil⁸⁶.

Relativamente à força dos Tratados Internacionais no aparato jurídico-positivo brasileiro, salienta-se que estes são acolhidos em termos de normas infra-constitucionais. Assim, deverão, também, devotar obediência aos princípios e normas encartados no Estatuto Supremo.

Por outro lado, quanto à faixa de liberdade que todo cidadão possui, esta decorre do princípio da reserva da Lei, um dos pilares de asseguramento da necessária segurança jurídica.

Em face de todo o exposto, assim, observa-se que a atual Constituição Federal, alertada acerca da insuficiência do modelo liberal de Estado aperfeiçoou o mecanismo de tutela dos direitos e de bem-estar social, projetando um Estado Democrático de Direito no Brasil.

⁸⁶ DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 86-87 faz alusões a tal afirmativa.

CAPÍTULO III

OS PRESSUPOSTOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO NA TRIBUTAÇÃO: OS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES NO BRASIL

3.1. Um Breve Enfoque do Problema

Tendo sido averiguado que o Brasil intenta para si a conformação de um Estado Democrático de Direito, neste capítulo buscar-se-á traçar os pressupostos deste tipo estatal na tributação brasileira, apontando-se os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes.

Com efeito, como já fora dito, a conformação de um Estado em democrático pressupõe, necessariamente, a existência de direitos e garantias fundamentais extensivos à totalidade dos cidadãos.

E, conforme constatado, na Constituição Federal brasileira encontram-se previstos uma série de direitos fundamentais em favor das pessoas, sejam estas físicas ou jurídicas.

Por outro lado, diz-se que o Brasil ostenta uma das mais altas cargas tributárias mundiais, isto em virtude do Governo tentar aplacar o rombo da máquina estatal com a oneração cada vez maior do bolso dos contribuintes⁸⁷.

⁸⁷ FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “confisco” tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços Ltda., n. 80, maio de 2002, p. 7.

As críticas também se impõem relativamente às regras estipuladas em diplomas menores, abaixo da Constituição, e nos procedimentos levados a efeito pelos agentes do Fisco, que nem sempre respeitam os ditames constitucionais.

Tendo por norte que as normas constitucionais obrigatoriamente devem ser observadas, e que elas constituem um diretivo inafastável em se tratando do Direito Tributário nacional, este deve obedecer à hierarquia positiva, obrigando-se a firmar-se em conformidade com os preceitos magnos.

Neste sentido, de acordo com Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho⁸⁸:

O poder tributário (ou poder de tributar) — enquanto atributo da soberania de que é dotado o Estado — tem, no Brasil, o seu exercício disciplinado inteira e rigidamente pela Constituição, que entrega às pessoas político-constitucionais (União, Estados e Municípios) faixas circunscritas de competência tributária (isto é, competência legislativa para instituir tributos).

E a competência tributária, conforme José Souto Maior Borges⁸⁹:

... é como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também como normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.

Este o motivo pelo qual muitas vezes chamam atenção para a necessidade de prévia análise da Constituição antes do enfrentamento de quaisquer questões havidas em terreno tributário.

É que os princípios e as normas contidas na Magna Carta direcionam todos os documentos infra-constitucionais, notadamente os relativos à atividade de tributar.

Para muitos, inclusive, a maioria das questões fiscais situam-se mesmo na análise do documento constitucional. É o que pensa José Carlos Moreira Alves⁹⁰ para quem “a grande maioria das questões tributárias são questões de direito fiscal constitucional”.

⁸⁸ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. In: *Revista dos Tribunais*: RT, n. 27, abril-junho de 1999, p. 47-48.

⁸⁹ BORGES, José Souto Maior. Limitações constitucionais a tributação. In: *IV Curso de Especialização em Direito Tributário*, vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 378.

⁹⁰ ALVES, José Carlos Moreira. Conferência inaugural - XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 15.

Realmente, analisando de perto as problemáticas que surgem em torno do Direito Fiscal, pode-se afirmar que no Brasil mostra-se bastante difícil o estudo da tributação sem uma análise aprofundada da Constituição Federal.

A supremacia da Constituição, notadamente na seara fiscal, fora já constatada por diversos doutrinadores, dentre os quais, também, Hugo de Brito Machado⁹¹, o qual avoca os elementos teleológico e sistêmico na análise de qualquer prescritivo legal.

E a existência de prescritivos relativos à tributação em âmbito constitucional, como também demonstrou-se, não é fenômeno novo no Brasil, vez que já a Constituição Federal de 1824 os previa.

Fazendo uma incursão na história constitucional brasileira desde os seus primórdios, Ricardo Lobo Torres⁹² examina que a primeira Constituição do Império, a Carta de 1824, declarou diversos direitos e garantias fundamentais relativos à tributação.

A Constituição Federal de 1934, por sua vez, introduziu princípios e normas sobre a ordem econômica, associada à ordem social, ambas se mantendo em título próprio na redação dos textos constitucionais de 1946, 1967/1969.

Observa-se, pois, que a preocupação com a limitação dos poderes do Estado no Brasil, notadamente no que se refere à tributação, possui raízes longínquas, datando da época do Império.

A Constituição de 1988 inaugura tratamento autônomo da ordem econômica e social, alternando liberalismo com intervencionismo, impondo como fundamento do Estado a proteção da iniciativa privada e, ao mesmo tempo, o valor do trabalho humano.

Com isto, encampa princípio orientador de uma economia de mercado e, ao mesmo tempo, assegura, como finalidade econômica, o alargamento a todos de uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios encartados no art. 170 da Constituição.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 68, maio - 2001, p. 44-60.

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, ... p. 18, anota que na Carta de 1824 a extinção da imunidade da nobreza bem como o fim dos privilégios foram decretados explicitamente nos itens 15 e 16 do art. 179. Também foram proclamados os princípios da legalidade e da anualidade; separada a Fazenda do Imperador da Fazenda Nacional, *ex vi* dos arts. 115 e 170, respectivamente, e atribuída à assembléia geral o poder de "fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição

Este acréscimo da ordem econômica no conteúdo constitucional aliado ao intento de justiça social acarreta, em consequência, uma mutação no conteúdo dos direitos individuais.

Assim, o mérito da atual Constituição Federal situa-se não em ter previsto limitações ao poder de tributar, mas, em ter separado a ordem econômica da ordem social e ter reunido em si um extenso catálogo de direitos e garantias fundamentais, prevendo-os como cláusulas pétreas.

Neste sentido, a liberdade-autonomia veio a ser completada com a liberdade-participação. E enquanto a primeira veio à Constituição para indicar o que o Estado não poderia fazer, a segunda trabalhou o que ao Estado restava fazer, o que importou no surgimento de obrigações de caráter positivo para este ente.

As Constituições deste século afirmaram que ao direito subjetivo do indivíduo corresponde um dever objetivo do Estado de propiciar subsistência aos indivíduos desafortunados, seja pelo incremento do valor do trabalho humano, seja pelos meios disponíveis aos desempregados das condições reais de uma existência.

No que concerne a atual Constituição Federal brasileira, a mesma confere às pessoas a titularidade de uma série de direitos e garantias cognominados “fundamentais”, impondo que também o poder fiscal somente possa se constituir no espaço aberto pelos princípios, pelas imunidades e isenções, respeitando-se, ainda, o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito.

O poder de tributar encontra-se delineado na Constituição Federal, no Título VI, Capítulos I e II que tratam da tributação, especialmente no art. 145, que desenha o sistema de tributos, e nos arts. 153 a 156. Estes outorgam competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Isto sem prejuízo do disposto no art. 5º. deste documento.

E é exatamente a partir do espaço aberto pelas liberdades — entendida esta no âmbito da reserva da Lei — que se constitui o Sistema Tributário Nacional e o sistema de partilha de receitas do federalismo.

direta”. As imunidades, entretanto, segundo este autor, só passaram a ser previstas em sede constitucional, em 1891, por mérito de Rui Barbosa (item 10, do art. 15).

3.2. O Estatuto do Contribuinte como Instrumento Concretizador das Limitações ao Poder de Tributar:

3.2.1. Em busca do significado de “Estatuto do Contribuinte”:

Falar em tributação nos dias hodiernos leva, geralmente, a discorrer-se em torno do “Estatuto do Contribuinte”. Isto tendo por norte os ditames da ética tributária e da cidadania fiscal, proclamados no Estado Democrático de Direito que se quer para o Brasil.

Mas, o que viria a ser tal “Estatuto do Contribuinte”? Ele coloca-se como o conjunto dos deveres tributários atribuídos aos contribuintes, bem como importa nas limitações impostas aos entes da Administração Pública direta em suas atividades de instituir, fiscalizar e arrecadar os tributos consignados em Lei.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁹³ o “Estatuto do Contribuinte” pode ser definido nos seguintes termos:

Define-se o *estatuto do contribuinte*, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente - *entidade tributante*). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.

O Estatuto do Contribuinte impõe, pois, deveres aos sujeitos passivos e, a par disso, também, limitações ao Poder Público, inibindo-o de desrespeitar os direitos subjetivos dos contribuintes.

Inexistisse e o legislador poderia, por meio de uma tributação opressiva e desconforme, até espoliar as pessoas. A Fazenda Pública, nesta esteira, à falta de inibidores legais, certamente, também, faria o mesmo.

Quer dizer: o Estatuto do Contribuinte intenta concretizar a idéia de cidadania fiscal desejada num Estado que se autodenomina democrático de direito, circunscrevendo as ações administrativas, bem como as judiciais, por ocasião da imposição legislativa, cobrança e arrecadação de tributos.

Informa Ricardo Lobo Torres⁹⁴ que, historicamente:

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte. Direitos e garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. In: *Vox-Legis*, 141/36.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia, ...p. 24.

A doutrina a respeito do estatuto do contribuinte, especialmente na versão de Gaston Jèze, ingressou no Brasil por intermédio de Rubens Gomes de Souza. Mas o interesse se cifrava no esclarecimento da fenomenologia da incidência tributária e da subsunção, sem repercussão na temática da cidadania fiscal

Posteriormente houve um certo desinteresse pela questão do *estatuto do contribuinte* no Brasil e no estrangeiro, a coincidir com a transmigração da problemática da cidadania para o campo da sociologia.

Com o resgate da cidadania pelo direito e pela ética o tema do estatuto do contribuinte volta a ser aflorado com muita intensidade, desta vez ligado essencialmente à visão da cidadania fiscal... .

No Brasil o Supremo Tribunal Federal se desinteressou, durante muitas décadas, do tema da cidadania fiscal. Pesou a preocupação marcadamente positivista e o discurso alinhado às teses da legalidade sem legitimidade e do espaço ajurídico da capacidade contributiva. De uns anos para cá, talvez a partir do julgamento da ADIN n. 9397⁹⁵, no qual com toda clareza vinculou a temática das imunidades e dos princípios de segurança jurídica aos direitos humanos, o STF passou a dar destaque ao estatuto do contribuinte como complexo de direitos fundamentais da cidadania.

Em seguida, anota Ricardo Lobo Torres⁹⁶ que, em agosto de 1998, o STF na pessoa de seu Ministro Celso de Mello proferiu despacho “paradigmático” em torno do tema, a saber:

Pet. 1.466-PB, despacho do Min. Celso de Mello, de 28.8.98, DJU de 2.9.98: “ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE. O *princípio da anterioridade* da lei tributária - *immune*, até mesmo, ao próprio poder de reforma do Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) - representa uma das garantias fundamentais mais relevantes outorgadas ao universo dos contribuintes pela Carta da República, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado... Cabe destacar, neste ponto, na linha do entendimento consagrado pelo acórdão ora impugnado, que a garantia constitucional da anterioridade tributária, mais do que simples limitação ao poder de tributar do Estado, qualifica-se como um dos mais expressivos postulados que dão substância ao estatuto jurídico dos contribuintes, delineado, em seus aspectos essenciais, no texto da própria Constituição da República”.

Ora, como é sabido, no contexto orçamentário do Estado, o poder de tributar é prerrogativa que garante grande parte do aparato financeiro estatal. Este assegura considerável parte das receitas a viabilizar a estrutura organizacional interna e a independência externa, possibilitando o cumprimento dos compromissos firmados.

Porta-se, assim, o tributo, como o instrumento que possibilita a realização de boa parte das despesas públicas estatais devendo, pois, calcar-se como um de-

⁹⁵ Ac. do Pleno do STF, de 15.12.93, Rel. Min. Sidney Sanches, RTJ 151/755.

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia, ...p. 24.

ver, uma prestação obrigatória e ter destinação pública. O tributo caracteriza-se pela sua compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada sem margem de discricionariedade.

Em conformidade com Ricardo Lobo Torres⁹⁷, a todos toca o dever de pagar tributos, dever este aliás, que aparece ao lado de poucos outros deveres criados pelo Estado de direito - o de servir ao júri, o de prestar serviço militar e colaborar com a justiça eleitoral.

Neste sentido, transcreve-se a fala de Aurélio Pitanga Seixas Filho⁹⁸, para quem:

O funcionamento do Estado depende do fornecimento de recursos financeiros, cuja responsabilidade deve ser compartilhada pelas pessoas que tenham o dever de manter o Estado em condições de exercer a sua competência institucional.

... se todo cidadão é responsável pela existência e funcionamento do estado, deve ser, conseqüentemente, também responsável pelo fornecimento dos recursos financeiros.

Ao direito ou dever de cidadania corresponde, na mesma medida, o dever de ser contribuinte, dever de contribuir financeiramente para que o Estado cumpra as suas funções próprias e naturais....

E continua, posicionando este dever no âmbito do Estado de Democrático de Direito, no que assinala:

Em um **Estado de Direito Democrático** as autoridades governamentais têm o dever-poder de compelir ou coagir as pessoas a fazerem alguma coisa, com os poderes concedidos por essas mesmas pessoas que estarão sujeitas ao exercício desse dever-poder.

O poder de tributar, nestas condições, consiste num poder concedido ao Estado de compelir, através de uma norma legal, as pessoas a contribuírem com uma quantia em dinheiro para que as funções governamentais possam ser exercidas (grifos do autor)⁹⁹.

Ora, todos temos consciência de que é necessário contribuir com o Estado, a fim de que ele possa realizar suas funções institucionais.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia, ...p. 20.

⁹⁸ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: *Justiça Tributária*, 1^o. Congresso Internacional de direito tributário - IBET: Max Limonad, 1998, p. 51.

⁹⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Idem, p. 52.

Assim, o que se discute não é que o contribuinte não possua a obrigação de pagar tributos, obedecendo aos ditames legais e fazendários, mas que o faça tutelado pelos prescritivos principiologicos e emanados de Leis válidas.

E tal assertiva encontra-se amparada pela existência de um extenso rol de direitos, cujas sedes estão no ponto que diz respeito aos princípios localizados em grande parte no art. 5º. da Constituição Federal de 1988 - onde encontra-se radicada a Declaração dos Direitos Fundamentais - e no seu contraponto, a Declaração dos Direitos do Contribuinte e suas garantias, inserta nos arts. 150 a 152 do Código Tributário Nacional.

São exatamente os princípios configuradores do Estado Democrático de Direito, situados especialmente nestes artigos, que dão o norte das diretrizes que impõe os deveres tributários. Estes regulam as medidas a serem levadas a efeito pelos entes da Administração, obrigando os contribuintes.

Observa-se refletindo por sobre o enunciado que impõe a obrigação tributária, que a afirmativa de que o tributo é instituído em lei, *ex vi* do art. 3º. do CTN e que, portanto, deve respeitar o princípio da reserva legal, é redundante e descabida. Isto porque toda obrigação somente assim se impõe se originada em lei.

Registra-se, por oportuno, em conformidade com Luciano da Silva Amaro¹⁰⁰, também, que coloca-se “imprestável” a “chamada” de compulsoriedade na definição de tributo, vez que tal signo é óbvio em se tratando de lei.

Com efeito, segundo este autor as pessoas não se portariam desta ou daquela maneira ou contribuiriam ou não por vontade própria; mas é por força de lei que o fariam, estando perfeitamente delineada a obrigação de pagar tributos quando a lei assim o determina¹⁰¹.

Neste sentido, as entidades que compõem a Federação brasileira - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios - estão autorizadas, mediante Lei, a cobrar, no âmbito de suas competências, os tributos legalmente previstos, utilizando-se dos meios necessários para tanto.

Salienta-se que a competência dos entes da Administração Pública direta porta-se não propriamente como um direito, mas como um “poder-dever”. Isto porquê não é facultado a estes - por qualquer motivo, que não os elencados em lei -

¹⁰⁰ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 1. ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 26.

¹⁰¹ AMARO, Luciano da Silva. *Idem*, *ibidem*.

deixarem de proceder às devidas providências, a fim de recolherem aos seus cofres os tributos previstos.

Por outro lado, os entes federativos, no afã de proverem os respectivos erários arrecadando tributos, não podem interferir na privacidade dos indivíduos, ferindo-lhes direitos e garantias fundamentais definidas no ordenamento jurídico, especialmente os elencados no rol constitucional.

Parte das limitações constitucionais dirigem-se ao poder tributário, entendendo-se que uma vez que a tributação representa uma efetiva corpuscação ao direito de propriedade necessita, especialmente, de que lhe sejam fincadas limitações. E a disciplina normativa no que se refere a cobrança de tributos alcança todos os poderes do Estado, o Executivo, o Judiciário e - especialmente - o Legislativo.

A Constituição determinou de modo negativo, isto é, através de proibições, o conteúdo possível das leis tributárias e, indiretamente, dos diplomas que lhe sucedem em ordem hierárquica, a saber: os regulamentos, as portarias, os atos administrativos etc..

Junte-se a isto o mandamento de que a autoridade administrativa em sua atividade de instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos deve portar-se literalmente de acordo com a Lei, não estando autorizada a proceder a qualquer ato que não esteja devidamente previsto e regulado.

Não é demais lembrar neste sentido que, em se tratando da atividade tributária, a Administração Pública encontra-se obrigada a agir de maneira vinculada. Isto é, obedecendo às prescrições contidas na norma, sem margem de discricionariedade.

Necessário se faz assentar que ao contrário dos particulares que podem fazer tudo que a Lei lhes permite ou não proíbe, os agentes públicos só podem proceder às ações que a Lei lhes ordena. Ou, em outros termos: enquanto os particulares escolhem seus fins, a Administração Pública está obrigada ao cumprimento do fim já assinalado em Lei.

Se tal não ocorre, devem ser avocados os mecanismos de controle interno e externo dos atos administrativos, averiguando-se se os agentes públicos exorbitaram de suas competências restando, assim, assegurada, pelo Judiciário, a legalidade dos atos praticados pela Administração Pública.

Aliás, a Magna Carta, *ex vi* de seu art. 37 não somente exige que a Administração pautе suas ações tendo como norte a Lei, como também a obriga a respeitar os princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Deve esta agir sempre de modo o mais útil possível à sociedade.

Observa-se que nada escapa ao entabulado pelo Estatuto Supremo, nem mesmo os campos parafiscal e extrafiscal que, imagina-se, uma vez que não se colocam como deveres fundamentais, estariam a salvo das limitações ditadas pelos direitos fundamentais, exceto no que extrapolassem o seu exercício normal.

Engano. A Carta Magna assim não entendeu, e os incorporou, também, à Constituição Tributária.

Ressalta-se, por exemplo, que, em decorrência do quanto determina o art. 5º. da CF em seus incisos XIII e XX, respectivamente, as leis tributárias não podem criar embaraços abusivos ao livre exercício do trabalho, bem como, também não podem, ainda que por via oblíqua, compelir os contribuintes a se associarem ou a permanecerem associados.

Ratifica-se, assim, que o poder de tributar encontra sua limitação no direito de propriedade e na liberdade de iniciativa.

Exceções ao dever de contribuir situam-se na previsão de imunidades e isenções, que serão discutidas adiante, delineando-se a diferenciação existente entre umas e outras.

Resulta irretorquível, pois, a constatação de que o Estado, ao exercer a tributação, é obrigado a levar em conta os limites que a ordem constitucional lhe impôs. Mas, quais seriam os precisos meios pelos quais o “Estatuto do Contribuinte” impõe limites à competência estatal de tributar?

Registra-se os princípios gerais e os específicos do Direito Tributário insertos na Constituição Federal e nas leis tributárias ordinárias, sem prejuízo do respeito ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido.

E, também, nesse passo, as imunidades constitucionais e as isenções tributárias (além dos tratados e convenções internacionais e Cartas Internacionais proclamadoras de direitos). Todos interpretados de maneira sistêmica - pontos cruciais do presente estudo, os quais passaremos a partir de agora a examinar.

Adverte-se desde já, entretanto, na análise que leva-se a efeito que, inobstante, o presente tema abranger os mecanismos de sistematização de impostos, de fixação de base de cálculo, dentre outros, sobre tais pontos não serão tecidos.

das considerações, em razão deles extrapolarem os objetivos pretendidos neste trabalho.

3.2.2. Os princípios como limitadores ao poder de tributar e como garantidores da segurança jurídica

Na esfera do Direito Tributário, a funcionalidade e a validade dos princípios têm sido bastante postas em evidência. Os próprios artigos da Lei Maior quanto os textos infraconstitucionais que tratam direta ou indiretamente da ação estatal de tributar só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios, notadamente os elencados na Constituição Federal.

E os princípios constitucionais que formam o cognominado “Estatuto do Contribuinte” agem diretamente, refreando a competência tributária dos entes públicos. Sua observância impõe-se, mesmo, como pré-requisito para a criação de tributos pelos entes da Administração pública direta no Brasil.

Trilhando tal raciocínio, sabe-se, que em solo nacional existe um extenso rol de princípios a serem respeitados. Todavia, não cogitar-se-á, neste trabalho, de todos. Procurar-se-á investigar, apenas, alguns dos mais importantes.

Neste sentido, dois dos primaciais princípios referidos dizem respeito à organização do ente estatal, delineando a forma de Estado e a forma de Governo. Refere-se à República Federativa instituída no Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e que se autodenomina democrática, conforme explicita o *caput* do art. 1º. da Constituição Federal.

Uma República denota, como faz crer o dicionário MICHAELLIS¹⁰², uma forma de governo em que o povo exerce a sua soberania por intermédio dos seus delegados e representantes e por tempo fixo. A asserção “federativa” evidenciaria a agregação de Estados-membros reunidos numa federação. Por sua vez, o adjetivo “democrático” implicaria na participação do povo nos meandros do poder.

Numa República todos os cidadãos encontrar-se-iam representados pelos mandatários por eles eleitos, os quais, por seu turno, possuiriam por missão fazer

¹⁰² MICHAELLIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998, p. 1823.

valer os interesses dos administrados. A República, existiria, assim, para propiciar o bem-estar de todos os seus membros.

Isto, principalmente, em se tratando de uma República democrática que, sendo essencialmente representativa de todos os setores do povo, deve possuir como fulcro o bem-estar geral, sem distinguir entre os indivíduos, todos considerados seus cidadãos.

Assim, pois, encontrar-se-iam afastadas todas as distinções oriundas de privilégios, pautando-se todos, ao menos formalmente, como iguais. A Constituição Federal de 1891, que inaugurou a forma de governo republicano no Brasil, estabeleceu esta diretriz no parágrafo 2º. do art. 72.

A Constituição atual ratificou tal disposição estatuidando no *caput* do art. 5º. que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residente no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade...”.

Levando-se em conta, assim, a configuração da República brasileira, tem-se que a mesma impõe-se como um sistema de governo fundado na igualdade — ao menos formal — das pessoas, em que os detentores do poder político exercem seu mandato em caráter eletivo, representativo, transitório e com responsabilidade, colocando-se a serviço do povo, com vistas ao bem comum.

Coadunando-se com a razão de ser do prescritivo de igualdade entre todos os cidadãos que compõem o Estado democrático, José Joaquim Gomes Canotilho¹⁰³ chama atenção para o fato de que “... todo o poder reside no povo, quer quanto à sua origem, quer quanto à titularidade e exercício.

Realmente. Conquanto seja o povo o verdadeiro detentor do poder político — uma vez que o poder emana dele, *ex vi* do parágrafo único do art. 1º. da Magna Carta —, na República brasileira praticamente nenhum ato de governo chega a ser realizado de modo direto pelo povo, mas, diversamente, o é por meio dos representantes eleitos para tal fim.

Com efeito, salvo raríssimas exceções, como a do plebiscito, do referendo e da iniciativa popular — contempladas genericamente no art. 14 da Constituição Federal e carecedoras, ainda, de regulamentação —, o povo não se autogoverna.

¹⁰³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, ..., p. 120.

Na verdade, ele transfere, por tempo determinado, o poder que o pertence aos representantes que elege pela via do voto direto e secreto. Tem-se no Brasil, assim, a chamada “democracia representativa”.

Isto posto, é fácil depreender-se que os legisladores e os membros eleitos do Poder Executivo só são detentores do poder político enquanto mandatários do povo no exercício de um mandato.

É certo, igualmente, que o eleito, não pode, ao seu turno, transferir para terceiro o mandato que o povo lhe conferiu. Isso em virtude do princípio geral de direito público, pelo qual ‘ninguém pode delegar o que recebeu por delegação’.

Por outro lado, tal escolha recai sobre um mandato que possui tempo determinado. Assim, os representantes ainda que escolhidos pelo povo não possuem o poder de se eternizarem no mando da coisa pública.

Acrescenta-se que este poder político há de ser exercido em conformidade com o que emana da CF e das leis, sob pena de serem aplicadas sanções políticas, administrativas, civis e até penais, *ex vi* dos arts. 85 e 86 da Magna Carta. Tais disposições são estendidas ao Executivo dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nestes termos, de acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁰⁴, a noção de República remeteria à concepção de soberania popular. O poder republicano não se justifica por si próprio, nem adviria de uma vontade divina, superior aos desígnios humanos. Pelo contrário, decorre do povo e na sistemática jurisdicional pátria, em seu nome é exercido.

Depreende-se de tais formulações que, uma vez que é o povo o detentor do poder político do Estado, transferindo por um determinado período de tempo tal poder a alguns para que venham a gerir os negócios estatais, claro se coloca que as ações estatais devem ser realizadas tendo em vista suas aspirações.

Deste modo, hodiernamente, a obrigação tributária no Brasil deve ser imposta e fiscalizada no intuito de arrecadar-se os tributos sem se ferir a harmonia relativa à competência do Estado, protegendo-se, precipuamente, os direitos do contribuintes.

Tal raciocínio levaria ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com

¹⁰⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Controle judicial dos atos administrativos. In: *RDP* 65/27.

isonomia e justiça. O sacrifício econômico suportado pelo contribuinte deve ser imposto a todos que se achem em situação equivalente.

O que deseja-se demonstrar é que o povo ao eleger seus governantes participa ainda que indiretamente, da vida e do governo do Estado. Desta forma, os representantes eleitos não podem fazer o que lhes apetece, sem quaisquer freios, sendo inaceitável que os administrados, em cujo nome o Poder é exercido, possam ser lesados.

Esta nota de limitação recairia com maior força, sobre o Poder Legislativo, já que cabe a ele a formulação das leis que a todos obriga. Tal, todavia, não significa que os poderes Judiciário e Executivo estejam daí alheados, devendo, pelo contrário, contribuir, também, para a efetivação dos postulados que legitimam a ordem jurídica.

Afinal, o exercício do poder faz-se “com responsabilidade”, respondendo os mandatários pelas conseqüências daí advindas. O que significa dizer, como já fora esclarecido, que na República os exercentes de funções públicas respondem pelas decisões que tomarem.

Por outro lado, a Constituição Federal, em seu art. 1º., inscreveu para a República brasileira a Federação como forma de Estado, conferindo, assim, então, autonomia às entidades que a compõe ou seja, à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e Municípios.

Mas, o que vem a ser uma Federação? O termo refere-se a uma associação, por assim dizer, de Estados, que possibilita o nascimento de um novo Estado, o Estado Federal, em tudo distinto dos que o constituiu.

Na Federação, os Estados Federados, sem perderem sua personalidade jurídica autônoma abrem mão de algumas prerrogativas em prol da União de Estados, destas a mais relevante, sem dúvida, a soberania. A União de Estados, assim, é que passa a ser a titular da soberania possuindo personalidade e, por isso, detendo a condição de representar o país internacionalmente.

Todavia, conquanto soberana, a ordem jurídica global não se impõe como a única em todo o território nacional. Pelo contrário, ela convive harmonicamente com as ordens jurídicas parciais provindas dos Estados Federados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Neste diapasão, esclarece-se que os Estados-membros, possuem, cada qual, competência parcial própria que lhes permite, inclusive, estabelecer uma

Constituição — *ex vi* do art. 25 do documento supremo —, desde, é claro, que sejam respeitadas as diretrizes Magnas.

Ora, se devem obedecer à Constituição Federal, os Estados-membros possuem competência relativa. Realmente, e tanto que, ocorrendo hipótese de desrespeito ao documento supremo, a União estaria autorizada a proceder à intervenção prevista no VII do art. 34 da Magna Carta.

Tal intervenção, entretanto, é medida excepcionalíssima, possível, somente nas hipóteses taxativamente previstas e vingaria somente enquanto durasse o desrespeito à ordem constitucionalmente imposta. Uma vez cessada a conspusão, retornaria-se ao *stato quo ante*.

Essa obrigatoriedade de observação dos princípios tem o objetivo de assegurar a uniformidade jurídica e, pois, a unidade nacional, afirmando a substanciação das várias ordens jurídicas parciais em torno do Estado Federal.

Neste sentido, os Estados se organizam mediante uma Constituição e, pois, também, competencialmente, através dos três poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Esta competência estadual, por ora, não se esgota em prover o próprio documento constitucional, se estabelecendo ainda, na medida em que possuem autorização para instituir, fiscalizar e arrecadar tributos, via a repartição de competências tributárias prevista nos arts. 153 e seguintes da Constituição Federal.

Mais: aos Estados são conferidas, também, as competências residuais ou remanescentes não atribuídas a União, aos Municípios e ao Distrito Federal; a competência suplementar que decorre da concorrente, nos casos em que a União edita apenas *normas gerais* e, ainda, a teor do parágrafo 1º. do art. 25, lhe são reservadas as competências que não lhe sejam vedadas pela Magna Carta.

Anota-se que, em se tratando da competência concorrente, na hipótese de inexistir, sequer, as normas gerais, o Estado expedirá também estas. Pode-se perceber, então, que, na quase totalidade dos casos, as competências da União, dos Municípios e do Distrito Federal foram definidas, pelo Texto Supremo, por enumeração e as dos Estados, por exclusão.

Observa-se, assim, do até então exposto, que as pessoas políticas gozam de um mesmo grau de importância. Com efeito, se somente é lícito falar-se de hierarquia de leis quando umas extraem de outras a validade e a legitimidade,

resulta que as normas providas de quaisquer das pessoas políticas encontram-se num mesmo patamar de significação.

De fato, as normas jurídicas providas de qualquer dos entes que formam a federação possuem seu fundamento de validade na Carta Constitucional, ocupando, todas, o mesmo nível no preenchimento de seus campos de atuação específicos. Assim, as diferenças entre as entidades não estão numa suposta hierarquia, mas, nas competências distintas que receberam da Magna Carta.

Aliás, face à autonomia que possuem, qualquer dos entes políticos pode estabelecer prioridades, bastando, apenas, que respeitem os direitos fundamentais das pessoas, os quais encontram-se encartados no Código Supremo.

Diz-se que tal raciocínio mostrar-se-ia completamente coerente. Afinal, se os Estados devem, sob pena de intervenção, conforme prescreve o inciso VI do art. 34 da Constituição, “prover a execução da lei federal”, por muito maior razão devem cumprir a execução da maior das Leis: a Constituição Federal.

Impõe-se, assim, pois, como decorrência lógica desta determinação, o prescritivo de que é defeso às entidades federativas miscuir-se uma na competência da outra. Tal assertiva vale, principalmente, em se tratando da competência tributária, minudentemente arregimentada na Magna Carta.

Desta maneira, as pessoas políticas para instituírem os impostos previstos e os demais tributos que entendem sejam necessários, devem acudir, atentas, ao princípio da legalidade e seus consectários. Registre-se exceção às isenções advindas de acordos internacionais firmadas pela República Federativa do Brasil, aos quais serão oportunamente estudadas.

Neste passo, inscrevendo-se o Brasil como um Estado Democrático de Direito, a lei deve ser o ato normativo por excelência, encontrando-se em posição primeira no ordenamento jurídico, abaixo, apenas, da Constituição Federal que, ao seu turno, não deixa de ser lei. Pelo contrário, é a “lei fundamental”.

Tal raciocínio impõe-se não podendo ser outro num Estado que avoca para si a essência democrática. Mesmo porque, como viu-se, a soberania pertence ao povo que a transfere, por mandato, aos seus representantes legais. Sendo, assim, o Legislativo deve ser o depositário das aspirações populares.

Ressalta-se que o princípio da legalidade não é específico do Direito Tributário, projetando-se em todos os domínios da Ciência Jurídica. Com efeito, o já

mencionado inciso I, I do art. 5º., da Magna Carta determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Todavia, embora não específico do Direito Tributário, neste, este princípio assume foros de extrema relevância. É que o Constituinte originário, a par do já prescrito, fez, ainda, inscrever no inciso I e *caput* do art. 150 que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Em se tratando dos diplomas infra-constitucionais, o Código Tributário Nacional determina, também, que:

- Art. 97. somente a lei pode estabelecer:
- I - a instituição de tributos ou sua extinção;
 - II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
 - III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º. do art. 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV - a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 67.

Ressalta-se que, mesmo as exceções previstas no art. 97 do CTN, acima mencionadas, não possuem o condão de desautorizar o princípio da legalidade. Antes o corrobora, na medida em que os tributos, objeto de ressalvas, continuam sendo instituídos ou extintos unicamente através de lei.

Apenas a majoração ou redução da alíquota e da base de cálculo de determinados tributos atenderia a reclamos diferenciados, a critério do Fisco, com o intuito de atender-se à política cambial do país. E, ainda assim — já que o tributo qualquer que seja, somente pode ser criado através de Lei — obedecendo-se a limites previamente traçados pelo Poder Legislativo.

Nesta linha de pensamento, Junia Roberta Gouveia Sampaio¹⁰⁵ aponta a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 27, de 21 de março de 2000. É que tal emenda desvinculou o percentual de 20% das contribuições sociais da União de “órgão, fundo ou despesa”, durante o período de 2000 a 2003.

Com tal providência, acrescenta esta articulista, a mencionada EC ofendeu o princípio previsto no §5º. do art. 195 da Magna Carta, segundo o qual

¹⁰⁵ SAMPAIO, Junia Roberta Gouveia. Emenda Constitucional n. 27 - descaracterização das contribuições sociais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 64, janeiro - 2001, p. 114-122.

deve haver rígido equilíbrio entre fontes de custeio e benefício. Também atentou contra o Estatuto do Contribuinte, o qual já foi reconhecido como cláusula pétrea pelo STF, *ex vi* da ADIn n. 939-DF¹⁰⁶.

Ratificando-se, assim, as ponderações firmadas, o mesmo raciocínio aplica-se à competência residual da União, vez que somente poderá instituir impostos via lei complementar, atendidos determinados requisitos. Idem em se tratando da instituição de empréstimos compulsórios.

Realmente, é esta a determinação insculpida no art. 148 assim como no art. 154, tangenciado por seu inciso III, bem como no parágrafo 1º. do art. 62, todos da Lei Maior. Senão, examine-se os contornos destas determinações:

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.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§1º. É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

...

III - reservada à lei complementar

O mesmo mandamento aplica-se à fixação ou alteração dos prazos e demais condições de recolhimento dos tributos, os quais somente podem ocorrer mediante Lei.

Neste diapasão, Roque Antônio Carrazza¹⁰⁷ cita “interessantes” formas de majoração de tributo sem lei:

Há pelo menos outra forma - também vedada pela Constituição - de, indiretamente, majorar tributo sem lei: impedir que as quantias recolhidas a título de antecipação do tributo venham corrigidas monetariamente quando do recolhimento definitivo deste mesmo tributo. Assim, por exemplo, majora-se, sem lei, o imposto de renda quando se impede que o montante

¹⁰⁶ SAMPAIO, Junia Roberta Gouveia. Idem, p. 122.

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ...p. 235.

recolhido na fonte seja corrigido à época de seu recolhimento anual (isto é, quando de sua *declaração anual*).

Também acarreta majoração indireta e em lei de ICMS ou de IPI a proibição de que o montante de imposto recolhido na operação jurídica anterior (ou nas operações jurídicas anteriores seja corrigido, por ocasião do cálculo do montante do tributo a pagar, na operação jurídica atual (com isto se fere, também, a *regra da não-cumulatividade*). Ilustrando melhor a assertiva, os créditos de ICMS ou de IPI devem ser corrigidos monetariamente quando forem abatidos do montante de imposto a pagar, em cada operação jurídica. Se isto não acontecer, haverá por via oblíqua, aumento de tributo, sem lei.

Anote-se também, a proibição constitucional implícita — mesmo que legal — de eleger-se índices na apuração do débito tributário, posto que, tal medida, se possível, feriria a segurança jurídica dos contribuintes.

Note-se que a obrigatoriedade de observância do princípio da legalidade persiste mesmo na hipótese da entidade tributante delegar o poder de fiscalizar e arrecadar os tributos instituídos, com o que tem-se a parafiscalidade.

Quanto aos empréstimos compulsórios, bem como aos impostos inseridos na competência residual da União, *ex vi* dos arts. 148; inciso I, do art. 154, respectivamente, da Magna Carta, os mesmos devem ser criados via lei complementar.

A clareza do texto constitucional autoriza concluir que só por lei complementar deve-se fazer uso da instituição de tributos em caso de relevância e urgência, pois a Constituição Federal veda, *ex vi* do inciso III, do § 1º, do art. 62, a adoção de medida provisória para uso dessa faculdade.

Neste caso, então, aceitando-se a proibição do uso de medidas provisórias para instituir tributos que só devem ser veiculados através de lei complementar, a nova ressalva contida no §2º, do art. 62, porta-se vazia de conteúdo.

Tal ocorre, a uma, porque somente a lei poderá instituir ou majorar impostos; a duas, porque a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, com as exceções que assinala, só produzirá efeitos se houver sido convertida em lei. O que resulta que no exercício seguinte, quanto o tributo poderá ser cobrado, a medida provisória que o institui ou majorou deixou de ser medida provisória: passou a ser Lei, corroborando o mandamento legal da reserva da lei.

Assim, no máximo, poderia ser aceita a edição de medida provisória em matéria tributária para criar deveres instrumentais tributários. E em todo o caso,

nunca é demais lembrar que a medida provisória é medida excepcional, para momentos de urgência e levando em atenção a relevância do caso.

Do exposto, a bem ver, se há motivos para a captação de recursos urgentes e inadiáveis para investimento público de interesse nacional, a solução seria a instituição de empréstimo compulsório — que, a propósito, só é aceitável mediante Lei Complementar.

Quanto aos impostos extraordinários, conforme determina o inciso II, do art. 154, da Magna Carta, estes só são permitidos pela Constituição Federal quando na iminência ou no caso de guerra externa.

No caso de ocorrerem dúvidas na interpretação das leis, optou o legislador ordinário, *ex vi* dos arts. 108 e 112 do Código Tributário Nacional por uma interpretação que salvaguardasse o contribuinte. Vejamos:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

§1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§2º. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 112. A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Roque Antônio Carrazza¹⁰⁸ reportando-se a tais dispositivos escreve que neles encontra-se formulado o conceito de liberdade da forma o mais ampla possível, uma vez que a liberdade consiste no fato de as atividades dos indivíduos não encontrarem outro óbice, senão o contido na Lei. Em decorrência disto:

... não merece abono o entendimento de que, para prevenir a fraude e a evasão fiscais, a Administração Pública pode burlar o sigilo bancário, violar o domicílio, a correspondência e as comunicações telefônicas do contribuinte, perquirir, a qualquer tempo e hora, a origem de seus sinais exteriores de riqueza, solicitar-lhe informações detalhadas sobre seu estoque, produção, margem de lucro etc.. Esta transposição, para o campo tributário, da diabólica regra “o fim justifica os meios” é juridicamente absurda, até porque colide com o §1º., 2ª. parte do art. 145 da Carta Federal.

...

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 210.

Aliás, qualquer “lei” que permitisse tais práticas arbitrárias seria inconstitucional, justamente por burlar os *direitos individuais* dos contribuintes (grifos do autor).

Estes os motivos, pelos quais a majoritária doutrina entende que o princípio da legalidade em sede tributária, dada sua especificidade, tem hodiernamente o mesmo cunho de reserva legal que possui o Direito Penal, sendo elevado à categoria de princípio da tipificação tributária.

Para Roque Antonio Carrazza¹⁰⁹, no entanto:

... a tipicidade, no Direito Tributário, é, por assim dizer, mais rigorosa que no próprio Direito Penal. Neste, a lei confere ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. Já, naquele, a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão.

Assim, criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever, pormenorizadamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Ives Gandra da Silva Martins¹¹⁰ na obra intitulada “Direitos fundamentais do contribuinte” retoma esta discussão nos seguintes moldes:

Fere o princípio da estrita legalidade (art. 150, I, da CF) norma antielisão que permita ao agente fiscal desconsiderar forma legal adotada, sob mera alegação de abuso de forma? Os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal são cláusulas pétreas da Constituição Federal?

Buscando resposta para estas indagações, conclui ele que a Administração Pública age de forma vinculada. Isto é, não basta para ela respeitar o princípio da reserva da Lei formal, posto que assim estaria se permitindo certa discricionariedade, impossível em se tratando do Direito Penal ou Tributário¹¹¹.

Caberia à Administração curvar-se ante o princípio da reserva absoluta da Lei e daí ao princípio da tipicidade utilizando pelo princípio da seleção, a espécie de tributo ou penalidade; pelo princípio do *numerus clausus*, a proibição de utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo, tornando aquela situação distinta de

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Idem*, p. 229-230.

¹¹⁰ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 7.

¹¹¹ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 74.

todas as demais e, finalmente, pelo princípio da determinação, conceituando de forma precisa o fato imponible¹¹².

Assim, para Ives Gandra da Silva Martins¹¹³ “no direito brasileiro não há..., lugar para norma antielisão, como ocorre em outros países, de sistemas tributários mais confiáveis. E continua:

Se o Brasil tivesse o mesmo nível de desenvolvimento, de respeito aos direitos do cidadão, de seriedade na gestão da coisa pública e de qualidade de serviços públicos que outros países possuem, parece-me que se poderia, em tese, admitir uma norma antielisão. Se não fosse cláusula pétrea o princípio da estrita legalidade, a hipótese poderia ser apresentada, em tese. Como está, nem em tese pode ser admitida¹¹⁴.

Com tal questionamento buscava na época, impedir a acolhida do projeto de Lei do Secretário da Receita Everardo Maciel para alterar o art. 116 do Código Tributário Nacional. Infelizmente não logrou êxito em tal empresa, convertendo-se tal projeto em Lei e nisto sendo acrescentado parágrafo único ao mencionado artigo, exatamente nos moldes propostos.

Nota-se, por outro lado, todavia, em conformidade com Hugo de Brito Machado¹¹⁵, que o princípio da legalidade não basta no campo da tributação. Ele, somente torna-se efetivo do ponto de vista sistêmico e teleológico se imbricado em outros princípios.

Assim, é que numa perspectiva ampla ele englobaria, necessariamente, uma grande parte dos demais princípios, dentre os quais, o da irretroatividade (inciso II, do art. 150, da CF, e o art. 106, do CTN) — acatando-se retroativa apenas a lei que favorecer o contribuinte —, o da isonomia (inciso II, do art. 150, da CF), o da capacidade contributiva (§1º., do art. 145, da CF) e o da vedação de efeitos confiscatórios (inciso IV, do art. 150, da CF).

Também abrange os princípios da imunidade recíproca das esferas públicas (alínea a, inciso VI, do art. 150, da CF), o da imunidade de tráfego (inciso V,

¹¹² MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Idem*, p. 75.

¹¹³ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Idem*, *ibidem*.

¹¹⁴ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Idem*, *ibidem*.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, ..., p. 48, afirma que: “São tantos os exemplos que podem ser citados,

do art. 150, da CF e o inciso III, do art. 9º., do CTN), o da uniformidade nacional (inciso I, do art. 151, da CF), o da vedação de distinção em razão da procedência ou destino (art. 152, da CF), o da não-cumulatividade (§3º., inciso II, do art. 153 e § 2º, inciso I, do art. 155 e inciso I, do art. 154), o da tipicidade e o da igualdade, dentre outros.

O princípio da legalidade funciona, assim, como a “espinha dorsal” do Direito Tributário, pontuando-se a reserva da lei e a obediência das autoridades fiscais aos seus desígnios. Neste sentido, confere efetividade ao Estado Democrático de Direito, salvaguardando o patrimônio dos indivíduos e impossibilitando a surpresa que a todos prejudica.

Obedecendo-se ao princípio da legalidade, obriga-se o Fisco, em primeira mão, a observar o princípio da anterioridade, já que este decorre daquele. Ressalta-se que tal princípio diz respeito, em específico, ao campo da tributação. Ele encontra-se previsto na alínea b, do inciso III, do art. 150, da Constituição Federal.

Conforme adverte Tercio Sampaio Ferraz Junior¹¹⁶, no Brasil, a instituição ou majoração de tributo só pode acontecer, levando-se em conta o mencionado princípio. O que significa dizer que o tributo instituído ou majorado somente pode ser cobrado no exercício seguinte ao de sua instituição.

A ressalva do interregno previsto em lei alcança todos os tributos previstos no § 1º. do art. 150, bem como os mencionados no art. 148 do documento constitucional. Desta forma, restariam inalcançados pelo preceito o IPI, o II, o IE, o IOF, os empréstimos compulsórios e os impostos criados em decorrência de guerra. Também não se aplicaria tal princípio *in totum* à contribuição para a seguridade social, já que esta deve respeitar o interregno de, apenas, 90 dias.

Cumprido ressaltar que o período de exercício das competências tributárias no Estado brasileiro inicia-se em 1º. de janeiro, findando em 31 de dezembro de cada ano, coincidindo, portanto, o ano fiscal com o ano-calendário.

Neste sentido, mostrar-se-ia flagrantemente absurda a prática denunciada por Roque Antonio Carrazza¹¹⁷, ratificada inclusive pela Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual:

de abuso do poder estatal praticados pela via legislativa, que ninguém mais pode ter dúvida quanto à insuficiência do princípio da legalidade como garantia do contribuinte”.

¹¹⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, fevereiro - 22001, p. 123-131.

[...] anos a fio prevaleceu a errônea idéia de que o fato imponible do IR ocorre no último átimo do dia 31 de dezembro de cada ano. Assim, entendia-se equívocadamente que, se uma lei entrasse em vigor no dia 31 de dezembro, alterando, em desfavor do contribuinte, alíquotas, formas de cálculo de rendimentos, sistemas de deduções e abatimentos etc., ela poderia perfeitamente incidir no mesmo dia, isto é, no mesmo exercício financeiro.

Argumenta-se, na hipótese, a flagrante ofensa ao princípio da anterioridade implicando em lesão à segurança jurídica dos contribuintes. O que restaria, ainda mais sério se aviar-se atenção para o fato de que os elementos que configuram o IR a pagar em um determinado período constitui-se de uma série de eventos ocorridos ao longo do ano-base.

Trilhando este raciocínio, ressalta-se que o tributo é majorado, não apenas de modo direto, quando é acrescido seu montante ou alargada sua base de cálculo ou alíquota. Tal majoração ocorreria, igualmente, porém, de forma indireta, quando as condições para pagamento do tributo portarem-se mais onerosas, p. exemplo, quando os prazos são diminuídos ou quando é modificado o indexador de pagamento.

Nota-se que, quando se reporta à obrigatória anterioridade, não está-se a falar tão somente, do ato administrativo do lançamento, como se o tributo pudesse incidir desde logo, ficando, apenas, seu pagamento obstado até que o ano ulterior chegasse.

O preceito em comento obriga que a incidência, bem como todos os consectários legais, só possam ser exigidos no exercício posterior ao da instituição e vigência do tributo. Aconteça menos que isso, e se está diante de manifesta arbitrariedade.

Da mesma forma, a lei que extingue ou reduz uma isenção somente poderá ser aplicada no exercício vindouro ao de sua entrada em vigor, chamando-se atenção, oportunamente, para os casos em que não é possível a extinção ou redução da isenção.

Refere-se aqui às hipóteses, adiante discutidas, em que a isenção fora prevista para um período determinado e quando a lei impôs ônus ao beneficiário. A razão de tudo isto é bastante óbvia, visto que a lei que afasta ou diminui uma isenção tributária assemelha-se em tudo à que cria ou aumenta tributos.

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 170.

Exceção ao interregno de um ano, como já fora dito, aplica-se às contribuições para a seguridade social que, gozam, por assim dizer, de uma anterioridade especial, precisando respeitar o prazo de, apenas, 90 dias.

Raciocinando em torno desta anterioridade especial, Roque Antonio Carrazza¹¹⁸ proclama que nesta o contribuinte é melhor protegido. Veja-se:

Tem prevalecido o entendimento de que o contribuinte é melhor protegido por esta *anterioridade especial*, que leva em conta o período de noventa dias, do que pela anterioridade propriamente dita, que se baseia no exercício financeiro. Com efeito, argumenta-se que se a lei que criar um tributo for publicada no dia 31 de dezembro ele poderá, salvo disposição em contrário, ser cobrado já no dia seguinte, sem afronta alguma à anterioridade disciplinada no art. 150, III, “b”, a CF. Por quê? Simplesmente porque o dia seguinte (1º. de janeiro) já é próximo exercício financeiro. Pelo contrário, se uma lei criar uma contribuição social para a seguridade social no mesmo dia 31 de dezembro, este tributo, por força do disposto no art. 195, §6º., da CF, só poderá incidir noventa dias após sua publicação (1º. de abril, nos anos comuns, e 31 de março, nos bissextos).

Com efeito, uma vez ocorrendo a instituição de um tributo no final de um exercício financeiro, sua exação pode processar-se já no ano seguinte sem permitir ao contribuinte organizar-se para tal incidência obstando o objetivo colimado pelo princípio da anterioridade.

Para suprimir este paradoxo, recomenda-se que as leis tributárias, tendentes a criar ou aumentar tributo, sejam elaboradas até 1º. de outubro para incidir no exercício seguinte. Isto permitiria, ao menos, via três meses de *vacatio legis*, que os contribuintes conheçam a nova lei e se preparem para sua exação.

Recomenda-se, ainda, reportando-se às pessoas políticas estaduais, municipais e distrital, que adotem o princípio da anualidade em suas Constituições e leis orgânicas, como forma de fazer valer, concretamente, o princípio da anterioridade.

O princípio da anterioridade visa suprimir a tributação de surpresa, aquela que impede os sujeitos da tributação, tanto o Fisco quanto o contribuinte, de se organizarem com vistas à incidência do tributo. E tal surpresa, como se sabe, é tanto mais grave para o contribuinte, que é obrigado a suportar o peso da exação, muitas vezes sem meios para tanto.

Sabe-se que às pessoas políticas é permitido instituírem os tributos, dentre eles os impostos previstos na Magna Carta. Isto, desde, que seja obedecido

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 175.

o princípio da legalidade Resvala-se daí, o princípio da tipicidade segundo o qual para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na norma que lhe é correspondente.

Esta norma, ao seu turno, deve conter todos os elementos essenciais do tributo, tais como hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo.

A norma tipificadora do tributo, na generalidade dos casos, deve ser editada através de lei ordinária, desbordando de tal obrigatoriedade as normas jurídicas relativas aos empréstimos compulsórios, aos impostos de competência residual da União e às contribuições sociais, veiculados através de lei complementar.

Neste passo, cada ato concreto da Fazenda Pública, que reconheça a existência de um tributo, que leve à sua arrecadação ou fiscalização, deve ter respaldo de validade numa lei, seja ordinária ou complementar.

O princípio da tipicidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realizar, no mundo factual, o pressuposto de fato, a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Ou seja, se o fato imponível tributário não se realiza, isto é, se não se cumprir, integralmente, os elementos do suposto de fato legal - sempre minucioso, permitindo ao contribuinte calcular antecipadamente o montante do tributo -, o lançamento e a arrecadação do tributo não operarão eficácia, por não estarem revestidos das formalidades legais imprescindíveis.

Roque Antonio Carrazza¹¹⁹ delineia a importância do princípio da tipicidade em terreno tributário, afirmando:

Notamos, pois, que, com o princípio da tipicidade fechada, o próprio princípio da estrita legalidade tributária apurou seu alcance. Só é típico o fato que se ajusta rigorosamente àquele descrito, com todos seus elementos, pelo legislador.

Conjugados, estes princípios constitucionais impedem o emprego da analogia *in pejus* das normas tributárias ou penais-tributárias como fonte criadora de tributos e infrações (com suas respectivas sanções).

Ao seu turno, por outro lado, o princípio da igualdade constitui uma viga de suprema relevância, sendo fundamento do Estado Republicano e Democrático de Direito que se pretende no Brasil.

¹¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 228.

No tocante à tributação, tal igualdade em princípio se perfaz na medida em que se cobra de todos os indivíduos as mesmas obrigações principais e acessórias instituídas em lei, correspondendo essa regra ao princípio da generalidade tributária.

Esclareça-se, neste sentido, que um Estado jamais seria democrático se não fosse igualitário, se não dispensasse aos seus cidadãos as mesmas oportunidades e exigisse deles os mesmos deveres.

Assim, em conformidade com Benedito Hespânia¹²⁰:

A política de uma sociedade democrática e o liberalismo de um direito estatal não podem ser alcançados se a liberdade democrática não vier acompanhada de igualdade. Os valores da democracia, da liberdade, da igualdade e da justiça estão conexos ao direito que os regula. Não significa que a liberdade e a justiça não possam conviver com desigualdades verificáveis no âmbito econômico, cultural e social. Cabe às ações políticas, por meio de decisões jurídicas justas, remover os obstáculos democráticos de desigualdade para que se possam produzir situações de igualdade.

Todavia, como vê-se, não basta, apenas, o tratamento igualitário. Faz-se necessário que a lei que descreve a hipótese de incidência do tributo com todos seus consectários valha para todos atendendo a especificidade de situação de cada um, em busca da justiça material.

Neste sentido Ricardo Lobo Torres¹²¹, para quem:

A desigualdade decorre também da injustiça sistêmica. A igualdade estará comprometida se o sistema tributário não for justo em sua totalidade, com equilíbrio entre impostos diretos e indiretos e entre princípios e valores.

Isto é, a Lei deve ser aplicada a seus destinatários, quer pelo Poder Judiciário, quer pela Administração Fazendária de acordo com o princípio da isonomia, previsto no inciso I do art. 5º. de nossa Constituição Federal.

O princípio da isonomia visa, precipuamente, garantir uma tributação justa. O *caput* do art. 5º., da Lei Fundamental, ao proclamar que todos são iguais perante a lei, interdita a arbitrariedade, inclusive em matéria tributária.

¹²⁰ HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 77.

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, ...p. 269.

É óbvio que a lei tributária pode discriminar situações, desde que tal discriminação não emane de um critério diferencial, nem um traço tão específico que singularize o contribuinte por ela colhido, nem um fato havido pelo sistema constitucional como insuscetível de aceitar distinções.

A lei tributária pode desigualar situações, atendendo a peculiaridades de classes de contribuintes, quando haja uma relação de inerência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluem na categoria diferenciada.

Assim, nada impede que as pessoas que têm rendimentos mais expressivos sejam proporcionalmente mais tributadas por via de Imposto de Renda que as pessoas que têm rendimentos menores.

Esta, aliás, é uma exigência do próprio sistema constitucional tributário brasileiro, a qual encontra-se prevista no parágrafo 1º. do art. 145, c/c o parágrafo 2º. e inciso I, do art. 153, ambos da Constituição Federal.

Neste passo, como explica-se a exigência de depósito prévio para a admissibilidade de recursos em matéria fiscal? Sim, pois, sempre existirá aqueles contribuintes que poderão proceder ao depósito e aqueles que não o poderão.

E aí, como sustentar que neste caso houve igualdade de tratamento? Frisemos que a igualdade pressupõe a isonomia, ponto inafastável na eridição de um material e não, apenas, formal, tratamento igualitário.

A exigência de depósito prévio para a propositura de recursos, ferindo a igualdade insculpida no documento constitucional, de acordo com Antônio Souza Prudente¹²²:

[...] afigura-se incompatível com as garantias constitucionais da inafastabilidade da jurisdição (CF, art. 5º., inciso XXXV) e da ampla defesa (CF, art. 5º., inciso LV), que possibilitam o livre acesso à justiça (CF, art. 5º., inciso XXXIV, alínea a).

Acena-se, a propósito do tema, também, com a obrigatoriedade de respeito por parte do Brasil relativamente aos tratados que firma. E neste tocante,

¹²² PRUDENTE, Antônio Souza. Tutela mandamental-inibitória em matéria tributária à luz do projeto de “Código de Defesa do Contribuinte”. In: *Revista Panorama da Justiça*, São Paulo: Ed. Escala, n. 25, 2.000, p. 6-10.

conforme lembra Gabriel Lacerda Troianelli¹²³, o país é signatário do Pacto de São José da Costa Rica¹²⁴, que em seu art. 1º. determina:

Art. 1º. Os Estados-Partes nesta Convenção comprometem-se a respeitar os direitos e liberdades nela reconhecidos e a garantir seu livre e pleno exercício a toda pessoa que esteja à sua jurisdição, sem discriminação alguma por motivo de raça, cor, sexo, idioma, religião, opiniões políticas ou de qualquer outra natureza, origem nacional ou social, posição econômica, nascimento ou qualquer outra condição social (grifos nossos).

Segundo este autor, o artigo retro-mencionado, inova o direito brasileiro na medida em que prevê a não-discriminação por posição econômica, critério não albergado na Carta Magna¹²⁵.

Ressalta-se que, conforme dicção do art. 98 do Código Tributário Nacional, os tratados internacionais gozam de supremacia hierárquica no ordenamento jurídico pátrio. Isto mesmo na hipótese de norma interna lhe ser posterior.

Assim, pois, evidencia-se uma verdadeira lesão aos direitos fundamentais a efetividade do quanto estatuído no art. 38 da Lei n. 6.830/80, diploma regulador das Execuções Fiscais, o qual materializa a regra *solve et repete*.

Inobstante, todavia, a clareza de ilegalidade de tal malfadada exigência, a grande maioria dos Tribunais do País tem efetivado o preceito sob comento. Mesmo no Supremo Tribunal Federal, a orientação permanece no sentido de acatar-se o depósito prévio.

Desta forma, se estará dando passos largos para efetivar-se o princípio da igualdade no Brasil quando acenar-se, também, para o seu contraponto: o princípio da isonomia.

E a isonomia pressupõe tratar os diferentes de forma diferenciada. Buscase, aliás, com tal tratamento distinto uma paridade jurídica entre os menos afortunados diante dos mais abastados.

Por outro lado, neste mesmo sentido, acolhendo tal preceito, o grande instrumento concretizador da idéia de isonomia é o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada um contribui para o Estado na medida de sua condição.

¹²³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O depósito recursal e o Pacto de São José da Costa Rica. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 51, dezembro - 1999, p. 59.

¹²⁴ A Convenção Americana sobre Direitos Humanos ou Pacto de São José da Costa Rica fora promulgada, no direito interno brasileiro, pelo Decreto n. 678, de 06 de novembro de 1992, publicado no Diário Oficial de 09 de novembro de 1992.

¹²⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. cit., p. 48-59.

Veja-se os contornos do suscitado princípio na ordem constitucional:

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.

Gabriel Lacerda Troianelli¹²⁶, observando o aludido prescritivo, discute a concepção de alguns doutrinadores relativamente à idéia de que a posição da expressão “sempre que possível” no início do parágrafo refere-se, apenas, ao caráter pessoal dos impostos e não à capacidade econômica dos contribuintes.

Tal concepção, ao seu ver, mostra-se equivocada na medida em que o princípio sob comento visa a concretização da justiça fiscal, insculpida no inciso I, do art. 3º., da Constituição Federal. Assim, sendo, a expressão deve referir-se, não somente aos impostos pessoais, mas, igualmente, aos impostos reais¹²⁷.

Examinando, também, a questão, Juscelino Filgueiras Colares e Edmilson Cruz Júnior¹²⁸ noticiam na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, o “incremento” pelo poder municipal local de suas receitas com base na tese de que o IPTU não teria caráter pessoal, impondo a progressividade de tal imposto. O que a seu ver, é flagrantemente inconstitucional.

Parece mostrar-se mais consentâneo e, precipuamente, coerente, que aqueles que mais recebem da sociedade mais contribuam. Realce-se que existirá casos em que o cidadão com nada poderá contribuir.

Nestas hipóteses, deverá o Estado liberá-lo de tal dever cívico, seja qual for a espécie de tributo — imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição social, salário educação, compensação financeira etc.

Isto, segundo Aurélio Pitanga Seixas Filho¹²⁹ “em razão da atividade ou prestação governamental não poder ser negada a quem não tenha capacidade contributiva”.

¹²⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 53, fevereiro - 2000, p. 43-51.

¹²⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, ..., p. 51.

¹²⁸ COLARES, Juscelino Filgueiras e CRUZ JÚNIOR, Edmilson. Constituição, crise fiscal e tributação: o caso do IPTU. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 27, abril - junho de 1999, p. 34-46.

¹²⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: *Justiça Tributária*, 1º. Congresso Internacional de direito tributário - IBET, ..., p. 52.

Ora, os indivíduos devem contribuir com o Estado na medida de suas possibilidades econômicas. Sendo certo, assim, que os tributos devem ser progressivos, atendendo-se, desta forma, ao princípio da capacidade contributiva.

Da progressividade estariam excluídos, apenas, o ICMS e o IPI, em face das regras constitucionais e legais que lhe são coerentes os desautorizarem neste sentido.

Na busca de minorar os desníveis sociais, o Estado deve tratar as pessoas que se encontrem em situação equivalente com os mesmos critérios e discriminar na medida de suas desigualdades aqueles que estejam em situação diversa.

O tratamento deverá levar em conta as manifestações objetivas de riqueza, cujas diretrizes devem encontrar-se prescritas em Lei. O que significa dizer que a capacidade contributiva alcança, em primeira mão, o legislador ordinário.

Tendo por norte tal prescrito, chama atenção Elcio Fonseca Reis¹³⁰ para o fato de que as despesas despendidas com as prestações que o Estado deveria fornecer deveriam encontrar-se fora do alcance da imposição de IR. Refere-se este autor aos gastos com a saúde, a educação, a previdência e assistência social e a moradia, bem como as constantes do inciso IV do art. 7º. da Magna Carta.

Tais despesas, acrescenta, devem sempre ser dedutíveis do Imposto de Renda, pois estão aquém da capacidade contributiva, constituem o mínimo intributável e é fator de concretização da dignidade humana. Neste sentido, pois, argumenta que qualquer limitação infraconstitucional à possibilidade de dedução integral de tais gastos portar-se-á como manifesta inconstitucionalidade¹³¹.

Registra-se que o princípio da capacidade contributiva encontra-se já materializado em algumas normas constitucionais tributárias. Refere-se aqui à imunidade do ITR aos proprietários de glebas rurais (§4º. do art. 153); à imunidade do IR aos aposentados e pensionistas que possuam mais de 65 anos (inciso II do §2º. do art. 153) e à essencialidade em se tratando do IPI e do ICMS.

Coroando o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, passa-se a analisar o princípio do não confisco, estatuído no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, qual seja:

¹³⁰ REIS, Elcio Fonseca. O Imposto de Renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana. Intributabilidade do mínimo existencial. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 65, fevereiro - 2001, 33-40.

¹³¹ REIS, Elcio Fonseca. Idem, p. 39-40.

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.

Ora, sabe-se que é necessário ao Estado apossar-se de parte dos rendimentos dos particulares, a fim de auferir receitas capazes de manter-se na busca de concretizar seus fins institucionais.

Tal retirada de parte do patrimônio dos indivíduos, se obedecidos os ditames legais, calca-se perfeitamente lúdima. Cumpri-se, então, investigar qual seria o significado do termo “efeito de confisco”.

Inicialmente, mostra-se conveniente de logo ressaltar que o termo coloca-se como baliza a separar o que constitui domínio privado do que constitui domínio público.

Assim, então, a primeira premissa que se impõe é que o princípio do não-confisco borda-se na proibição de tributar-se a riqueza do particular de tal maneira que venha a impedir seu desenvolvimento.

Tal preocupação tem clara guarida no Brasil que, tendo por sistema econômico — e, portanto, assentando-se sobre a propriedade privada — quer constituir um Estado Democrático de Direito.

É certo que, em determinados casos, a Lei prevê o confisco operado com o perdimento de bens. Mas, tal possibilidade somente estaria autorizada a ocorrer nas hipóteses de pena atribuída face ao cometimento de um ilícito.

De acordo com José Augusto Delgado¹³², o confisco estaria legalmente autorizado na hipótese de ser efetuado pela alfândega em relação às mercadorias introduzidas no Brasil por contrabando ou na tomada de bens de um funcionário que cometeu delito de improbidade administrativa.

Verifica-se, ainda, as hipóteses constitucionais de confisco em determinadas situações, como as previstas no art. 243, parágrafo. único¹³³, e no inciso XLVI do art. 5º.¹³⁴

¹³² DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 93.

¹³³ “Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de

É de ser explicitado, no entanto, que, nestes casos, não se está diante de uma relação jurídica tributária pura. O contrabando, os bens confiscados de um funcionário que cometeu improbidade administrativa, bem como o confisco de glebas territoriais onde se cultive psicotrópicos são ações clandestinas ou praticadas com fraude.

Trata-se todas estas hipóteses de crimes contra a administração pública com reflexos tributários onde a Constituição Federal permite o confisco como uma forma célere de reparação do dano.

Por outro ângulo, de acordo com o autor mencionado, quando a Constituição Federal aceita o confisco no item XLVI, art. 5º., o tem como efeito de ação criminosa, não permitindo que o proveito da ação ilícita beneficie o agente que a praticou¹³⁵.

Saindo da órbita dos ilícitos estar-se-ia diante do confisco ocorrendo apropriação de riqueza particular pelo Estado sem justa e prévia indenização. Tal situação, sim, merece ser rechaçada de pronto pelo Poder Judiciário via os remédios processuais adequados.

Assim, então, a expressão “efeito de confisco” nada tem a ver com justiça tributária e sim com a defesa da propriedade, com o poder de dispor livremente de um patrimônio próprio e de empreendê-lo na ordem econômica, base do bem-estar comum e com vista à realização da existência digna.

Por outro lado, na estrutura constitucional do Estado brasileiro, a propriedade encontra-se identificada não somente nos bens suscetíveis de

colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em Lei.

Parágrafo Único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias”.

¹³⁴ “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:

(...)

XLVI - A lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

- a)privação ou restrição da liberdade;
- b)perda de bens;
- c)multa;
- d)prestação social alternativa;
- e)suspensão ou interdição de direitos (...).”

¹³⁵ DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 99-100.

apropriação, inclusos aqui a exploração de inventos e os direitos decorrentes da personalidade, mas, igualmente, na renda.

De notar-se que, mesmo impondo-se o Brasil como um Estado capitalista e, portanto, protetivo da propriedade privada, exige-se dos indivíduos que suas propriedades alcancem não somente um fim pessoal.

No Estado brasileiro, especialmente no Estado democrático de Direito que se intenta esteja instalado, deseja-se que a propriedade cumpra sua função social e mais hodiernamente, também a ambiental.

Ora, se a Constituição Federal protege a propriedade privada, embora a submeta ao princípio da função social, proibindo, inclusive, o confisco, *ex vi* do inciso IV do art. 150, soa lógico que a tributação não poderia tornar tal preceito letra morta. Hugo de Brito Machado¹³⁶ é conclusivo a tal respeito. Senão, vejamos:

Há quem sustente ser a vedação aos tributos confiscatórios uma decorrência da garantia constitucional da propriedade. Em sendo assim, mesmo sem um dispositivo constitucional vedando, especificadamente, o tributo com efeito de confisco, essa vedação seria decorrência lógica em todas as Constituições que garantem o direito de propriedade. Qual seria, então, a significação da norma contida no art. 150, item IV, da vigente Constituição? Seria ela meramente explicitante...?

Logo, adiante, este próprio autor trata de responder ao questionamento que formulou:

Colocando entre as limitações ao poder de tributar a utilização do tributo com efeito de confisco, a Constituição em vigor evitou controvérsias a respeito da questão de saber se a garantia do direito de propriedade estaria, ou não, preservada, pelo fato de serem os tributos instituídos por lei. E da questão de saber se a adoção do regime da livre empresa implica, realmente, como sustentamos, uma implícita proteção ao tributo confiscatório.

...
Assim, o tributo com efeito de confisco, no regime da vigente Constituição, está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade (art. 5º, XXII) e ao regime econômico prevalente (art. 170, itens II e IV). O disposto em seu art. 150, item IV, não permite dúvidas a este respeito¹³⁷.

Quanto à parcela de riqueza retirada dos particulares para permitir que fique de pé o aparelho estatal, a destinação dos sobreditos recursos há de ser a

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed., rev. e ampl., São Paulo: RT, 1994, p. 95.

¹³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Idem*, p. 97.

melhor, atendendo às necessidades vitais da pessoa e voltada a reduzir as desigualdades econômicas entre os grupos sociais.

Neste sentido, o tributo não pode alcançar uma soma tão alta que chegue a alcançar o valor substancial da propriedade, destrua a empresa ou paralise atividade lícita, ferindo a capacidade econômica que a Constituição quer proteger.

Soma-se que a vedação constitucional ao confisco não alcança apenas os casos em que este se reveste do caráter de pena pondo termo à capacidade contributiva e extinguindo a propriedade, a livre iniciativa e a atividade laboral, mas, também, quando o confisco se disfarça em desapropriações ou em tributos.

Quer dizer, a efetivação do princípio do não-confisco implica na concretização da justiça e na resolução da contenda que impera entre liberdade e poder estatal.

E o viés que permite a configuração do que se quer como justo somente é alcançado quando respeitada a propriedade privada. A propriedade é o direito fundamental a que corresponde o dever de abstenção por parte do Estado de não interferir permitindo que as pessoas possam apropriar-se dos bens econômicos indispensáveis a uma existência digna.

Ressalta-se que as penalidades integram o rol de proibição de confisco uma vez que o art. 150, IV da CF se dirigindo ao legislador competente para a instituição do tributo, não impede a aplicação de sanções e a execução dos créditos tributários.

Ives Gandra da Silva Martins¹³⁸ na obra em que coordenou intitulada “Direitos fundamentais do contribuinte” lançou para todos os colaboradores que juntaram nela artigos que enfrentassem alguns questionamentos, dentre eles o de nossa preocupação, qual seja:

1) Como é possível conceituar o “efeito de confisco” para fins de aplicação do art. 150, IV, da CF? Em que tributos e em que casos ele pode ocorrer? As penalidades estão sujeitas à vedação desse efeito?

Neste sentido, ele cita a 5ª. justificção de um anteprojeto distribuído em Seminário na USP da lavra do, então, Senador da República Fernando Henrique Cardoso, cuja reflexão mostra-se bastante oportuna. Veja-se:

¹³⁸ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 7.

5º. Vedação de confisco mediante aplicação de tributos (art. 150, IV). Caberia esclarecer se apenas se deseja eliminar a pena de perdimento de bens no caso de dano ao Erário, constante do art. 153, §II, da Constituição de 1969, ou se se pretende coibir taxações que representem confisco dos bens do contribuinte. Seria conveniente, nessa última hipótese, estabelecer-se algum parâmetro para determinar-se o ponto a partir do qual o tributo estaria sendo utilizado com efeito de confisco. Se tal não for possível, pelo menos definir o que é “efeito de confisco”. Teria efeito de confisco um imposto que fosse absorvendo uma parcela do patrimônio do indivíduo, podendo transferi-lo para o poder público no período normal de vida de seu titular? Teria efeito de confisco a tributação de um bem que não produz renda suficiente para cobrir o imposto que sobre ele incide? Teria efeito de confisco o imposto que retira alto percentual da renda do indivíduo? Será confiscatório o imposto que, sem levar em conta reais despesas do contribuinte, acaba tributando como renda líquida valor que na realidade é renda bruta e por isso fica o contribuinte em “déficit” para cuidar de suas necessidades, depois que faz o pagamento do imposto dele exigido? É confiscatório o imposto que excede o valor residual do bem após pouco tempo de uso? O confisco refere-se a um imposto só ou a todo o sistema? É dos impostos federais ou só dos Estados só, ou dos municípios só, ou dos impostos de duas ou três esferas de Governo? Talvez a solução esteja na criação de um rito processual posto à disposição dos contribuintes, de modo que cada um, julgando-se atingido por confisco em virtude da tributação por um ou vários impostos que tenha de suportar, possa ter como ajustar a carga tributária que entende confiscatória¹³⁹.

À frente, ainda dando conta do anteprojeto do então Senador Fernando Henrique Cardoso, menciona o art. 7º. deste, que coloca-se como uma espécie de conclusão acerca das inquietações do Senador relativamente ao conceito de confisco. Observemos:

Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

§1º. É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.

§2º. Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.

§3º. As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.

O próprio Ives Gandra da Silva Martins, o primeiro a enfrentar os questionamentos que propôs, emite opinião no sentido de examinar-se a questão em termos macros, ou seja, a carga incidente sobre o contribuinte há de ser perquirida levando-se em conta a somatória de tributos que encontra-se obrigado a prestar.

¹³⁹ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 51.

Nisto encontrar-se-ia inclusas a obrigação principal, o tributo a ser prestado em si mesmo e a obrigação acessória, referindo-se às penalidades acometidas ao cidadão em virtude de multa por falta de recolhimento, por atraso de pagamento, por sonegação, por acréscimos, correção monetária, tributação penal etc..

Seguindo nesta linha de raciocínio, para ele o termo confisco refere-se à situação que:

a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento)¹⁴⁰.

E, mais à frente:

Ora, sempre que o aumento de um tributo atingir, no conjunto da carga tributária, a capacidade contributiva, ultrapassando-a, aquele tributo, embora isoladamente possa não ser confiscatório, passa a sê-lo. É que destinando-se os tributos ao Estado, que é um só - embora sua Federação divisível em esferas de governo -, a exigência sobre o cidadão deve ser medida pelo conjunto e não apenas por cada tributo em particular. ... É que o direito individual a ser preservado não é a média da carga tributária geral, mas o acréscimo desta sobre cada incidência que define, em cada caso particular, a existência ou não do confisco¹⁴¹.

Em relação à pessoa jurídica, da mesma maneira, nos diz este autor, que somente pode ser tributada sua renda após subtraídas as despesas necessárias ao seu funcionamento, bem como o montante destinado à reposição do capital e a novos investimentos na própria atividade da empresa, a fim de mantê-la competitiva¹⁴².

Também José Augusto Delgado¹⁴³ leciona:

O confisco tributário, conforme previsto no art. 150, IV, em combinação com o art. 145, §1º., tudo da CF, não pode ocorrer em nenhuma situação em que o Estado utilize-se da sua conduta tributária para exigir tributos, de modo isolado ou conjuntamente, que impeçam a sobrevivência financeira e econômica do cidadão e que afetem as garantias da livre iniciativa, do exercício profissional empresarial e industrial, do desenvolvimento econômico ou que coloque o contribuinte em situação de dependência integral da vontade estatal.

¹⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 49.

¹⁴¹ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Idem*, p. 52.

¹⁴² DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 96-98.

¹⁴³ DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Idem*, *ibidem*.

A proibição do confisco inserta no inciso IV do art. 150, da Lei Maior, por assumir a categoria de direito fundamental do contribuinte, não pode receber interpretação restritiva. Os contornos previstos pelo Constituinte para considerar a referida vedação deverão ser vistos com largueza, considerando os propósitos postos na Carta Magna em proteger o cidadão.

Avia-se atenção ao fato de que o Supremo Tribunal Federal, em seus últimos pronunciamentos, tem acenado para a fixação do entendimento de que a exigência tributária no Brasil alcança limites que não podem mais ser aumentados.

É uma maneira sutil de preparar a conscientização jurídica para considerar confisco algo mais que venha impor ao contribuinte maiores responsabilidades tributárias, pela incapacidade de suportá-las.

Para Ives Gandra da Silva Martins, sem sombra de dúvidas, temos no Brasil o desrespeito a proibição constitucional de não-confisco, uma vez que a carga tributária aliada ainda, às penalidades — além das dificuldades dos cidadão para cumprirem a tributação — são sempre demasiadamente extorsivas.

Tal conclusão - se verdadeira - tangencia desrespeito a ainda dois outros princípios, o da igualdade isonômica e o da capacidade contributiva, já analisados neste trabalho.

Este autor acrescenta, ainda, que a tributação torna-se ainda mais extorsiva na medida em que o governo não presta os serviços públicos a que é obrigado com qualidade, obrigando o cidadão a se autoprestá-los¹⁴⁴.

Finalmente, impõe-se assente que o Direito insere-se como um conjunto de normas coercitivas postulando como fim a regulação dos comportamentos, a fim de operar-se uma maior harmonia no seio social.

A regulação das condutas, pois, se manifesta por meio das normas jurídicas que, diferentemente das outras espécies de normas de conduta, possuem como características a imperatividade e o autorizamento, possibilitando ao lesado que defenda-se reivindicando do Estado a recomposição do *stato quo ante*.

Esta confiança de que o Estado, através do Poder Judiciário, atuará na prevenção ou recomposição de um dano é que confere credibilidade às normas jurídicas.

¹⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 45-81.

Tal expectativa leva os cidadãos a abrirem mão de resolver suas contendas de forma particular, colocando-as nas mãos do ente estatal que, se colocando acima deles, age dotado de força de coerção.

Por este motivo, as normas jurídicas, atuando na pacificação das contendas, não devem ser consideradas isoladamente, mas, ao contrário, devem ser vistas num contexto mais amplo de obediência às macro diretrizes do aparato em que se inserem.

Se assim não acontecesse, se não existisse uma hierarquia legal e a obrigatoriedade de sua observação, uma norma derogaria as anteriores, sem maiores dificuldades e aí teríamos a constante subversão do ordenamento por parte, mesmo, do ente estatal.

Ora, o Direito não pode pretender existir para trocar a tirania e a discricionariedade dos indivíduos pelo poder supremo, arbitrário, sem limites, da pessoa política estatal.

Não haveria sentido, se assim fosse, que os indivíduos tivessem aberto mão de parte de suas liberdades para pôr no lugar de si próprios alguém que controlasse suas vidas, sem que tivesse que respeitar quaisquer freios nesta atuação.

Este o motivo pelo qual as normas não podem ser pensadas isoladamente mas, ao revés, em conjunto, formando um sistema, o ordenamento jurídico.

E este sistema, este ordenamento jurídico, deve respeitar as pessoas, conferindo-lhes a segurança necessária, na medida em que, impondo as regras limitativas de comportamento, busca defender os indivíduos de quaisquer ingerências indevidas.

Em outras palavras, o Direito, com sua positividade, deve conferir estabilidade às pessoas, isto é, deve criar condições de certeza e igualdade que possam habilitar o cidadão a sentir-se seguro de seus próprios atos e fiscal dos atos dos outros.

É, que, em conformidade com Cláudio Drewes Siqueira¹⁴⁵, pode-se extrair a idéia de Direito como um conjunto de normas que acabou se aderindo a de segurança jurídica, de modo a viabilizar e a propulsionar as relações sociais.

¹⁴⁵ SIQUEIRA, Cláudio Drewes José de. A segurança jurídica na ordem tributária. In: *Revista Jurídica Consulex*, Brasília: Consulex, n. 137, n. 25, 30 de set. de 2002, p. 24.

Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é conferir certeza à incerteza das relações sociais, subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio.

E neste sentido, como é cediço que o Direito é a imputação de efeitos a determinados fatos, cada pessoa deve ter elementos para conhecer previamente as conseqüências de seus ações.

É exatamente aqui que se situa o referencial princípio da segurança jurídica, congênito a todo o ordenamento jurídico, entretanto, assumindo contornos específicos em cada qual dos ramos do Direito.

No Direito Tributário, a propósito, ele tem uma atuação própria, qual seja, a de limitar o poder de tributar do Estado. Na tributação, a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos do Erário, deve traçar, abstratamente, as hipóteses de sua atuação.

O princípio constitucional da segurança jurídica exige que, sabendo os contribuintes de todos os pressupostos configuradores da instituição, cobrança e arrecadação dos tributos, possam eles antecipar seus direitos e deveres tributários.

Por isto mesmo tais deveres só podem surgir de lei igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente. Nisto, a segurança jurídica engendra um sub-princípio que lhe está contido, qual seja, o da confiança na lei fiscal.

Nesse passo, a lei ordinária, emanada de qualquer das três esferas do poder federativo que se ocupa da instituição, arrecadação e fiscalização do tributo, deve não só prescrever a conduta da Fazenda Pública, como dar-lhe diretrizes seguras.

A partir de tais diretrizes, a Fazenda Pública poderá decidir cada caso concreto que seja levado a sua apreciação, de maneira equânime e em igualdade de condições para todos os contribuintes que estejam numa mesma situação.

Conforme esclarece Cláudio Drewes Siqueira¹⁴⁶, a segurança jurídica impõe a segurança de orientação, ou seja, as normas devem ser dotadas de clareza, simplicidade, univocidade e suficiência, a fim de que efetivamente exerçam a segurança que todos esperam.

¹⁴⁶ SIQUEIRA, Cláudio Drewes José de. A segurança jurídica na ordem tributária. In: *Revista Jurídica Consulex*, ..., p. 25.

Em comentário a este princípio, Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁷, observa que trata-se, na verdade, de um sobreprincípio que está acima de todos os primados e rege toda e qualquer porção da ordem jurídica. Para este autor, aliás, a certeza do direito seria algo que se situaria na própria raiz do dever-ser, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica.

O princípio da segurança jurídica é o corolário de efeitos de todos os outros princípios que conformam a tributação, não assistindo razão àqueles que buscam reduzi-lo ao princípio da legalidade, muito embora seja este último um dos primeiros reclamos da segurança jurídica.

Com efeito, o princípio da segurança jurídica não avia atenção somente ao já discutido princípio da legalidade, mas, também, ao princípio da tipicidade, da igualdade, da capacidade contributiva, do acesso ao Poder Judiciário, dentre outros.

Neste passo, destaca-se o princípio do acesso do Poder Judiciário, inserto no inciso LV do art. 5º. da Constituição Federal, ressaltando-se daí, que a segurança jurídica, careceria de eficácia se não fosse garantido a todos a correção dos atos praticados pelas autoridades em via administrativa ou processual.

E, de fato, os atos praticados pela Administração Pública que violarem os direitos subjetivos ou os interesses legítimos das pessoas podem ser reconduzidos aos limites das leis, seja de ofício, seja mediante provocação dos próprios interessados.

Realmente, as pessoas podem impugnar tais atos, junto às autoridades administrativas, para que elas, conforme o caso, os modifiquem, anulem ou reformem. Podem, também, impugná-los perante o Poder Judiciário.

O direito de defesa alcança também os casos em que a Administração Fazendária exige das pessoas as denominadas “obrigações acessórias”. É que, também, no momento de tais exigências, o procedimento da entidade administrativa deve estar, igualmente, estribado na Lei.

Aliás, a possibilidade de controle judicial dos atos administrativos constitui-se num dos meios mais eficazes introduzidos no moderno Estado de Direito para manter a atividade administrativa nos lindes legais e para garantir a liberdade das pessoas.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 72-73.

Neste sentido, a Constituição Federal de 1988 prescreveu no inciso XXXV do art. 5º., que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. E a garantia de ação implica no direito absoluto, a salvo de restrições, de qualquer indivíduo postular em juízo.

Pontua-se daí, o direito, também, a todos os consectários que lhe são decorrentes, quais sejam: o direito à citação válida, ao contraditório, ao juiz competente e imparcial, à motivação da decisão, à prova, ao recurso, numa palavra: o direito ao devido processo legal.

Nesta ordem de raciocínio Hely Lopes Meirelles¹⁴⁸, para quem:

A defesa... é garantia constitucional de todo acusado, em processo judicial ou administrativo (...) e compreende a *ciência da acusação*, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (*due process of law*). É um princípio universal dos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação.

Destaca-se que a garantia da tutela restaria bastante fragilizada se o direito de defesa não o fosse, em qualquer fase do processo adequadamente assegurado, removendo-se qualquer obstáculo de caráter processual ou econômico que, sem apoio na Constituição ou nas Leis que lhe são compatíveis, impedisse ou dificultasse ao contribuinte defender-se.

Vislumbra-se, com isto, a positivação, como não poderia de ser, do reconhecimento da obrigação do ente estatal de resolver as controvérsias surgidas entre as pessoas, mesmo gratuitamente, vez que proíbe o exercício arbitrário das próprias razões.

Neste passo, aliás, as demandas que vêm procurando guarida no Poder Judiciário via o remédio do mandado de segurança ou, mais timidamente, através de ações cautelares preventivas ou incidentais, tem registrado maior êxito que as reclamações e recursos propostos na esfera administrativa.

Por outro lado, frisa-se que, ao garantir o acesso de todos aos órgãos jurisdicionais, a Magna Carta não está se referindo, tão-somente, à tutela dos direitos públicos subjetivos consagrados por ela.

¹⁴⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, 21ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 595.

Refere-se ela, também, aos direitos decorrentes das normas infraconstitucionais, o que não poderia ser diferente, sob pena de tornar grande parte do ordenamento jurídico letra morta, vazia de operatividade e, portanto, carecedora do significado de existência.

Por derradeiro, a coletividade também necessita da garantia e segurança de que seus atos pretéritos não serão alvo de lei nova retroativa a impor-lhes obrigações pelos fatos ocorridos.

Dessa maneira, a retroatividade só tem lugar quando for para beneficiar os contribuintes, caso contrário teria espírito morto o princípio da segurança jurídica, tendo daí seu assento garantido no texto constitucional na alínea “a” do inciso III do art. 150.

A alínea “a” do inciso III do art. 150, da Constituição Federal é exteriorização específica na ordem tributária do inciso XXXV do art. 5º, também da Magna Carta, o qual determina que “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

A propósito, Roque Antonio Carrazza¹⁴⁹ anuncia que:

... em nosso País, o contribuinte tem, em relação ao Fisco, *duas ordens de garantias*: uma *material*, e outra, *formal*. *Material*, na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio de lei ordinária (da pessoa política competente). E, *formal*, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater as portas do Judiciário (princípio da universalidade da jurisdição) a fim de que este Poder verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo de conformidade com a lei, na cobrança tributária (grifos do autor).

Nesta assento, a Administração Pública, exatamente por ter que agir vinculada à lei, não pode afrontar o direito posto. A fim de efetivar tal postulado, faz-se necessário, no entanto, que seja submetida a controles internos e externos que garantam a legalidade dos atos por ela levados a efeito.

As considerações feitas ao longo deste capítulo, reforçam a idéia iniludível de que todos os princípios constitucionais tributários interpenetram-se, sendo eles bastante fronteiros uns dos outros.

Desta forma, a pessoa política, ao criar, arrecadar ou fiscalizar o tributo deve acudir, atenta, às exigências das grandes diretrizes constitucionais, a fim de que seja concretizada a tão almejada segurança jurídica na tributação.

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 215.

Tal dever representa o coroamento do princípio da dignidade da pessoa humana, traduzido na idéia de que o Estado deve reconhecer e assegurar os direitos invioláveis das pessoas e do princípio democrático, que reconhece o povo como titular da soberania.

3.2.3. Das imunidades como exceções constitucionais ao dever de contribuir

Dentre as limitações ao poder de tributar impõe-se as imunidades previstas na Constituição Federal. Diz-se que sobre tal matéria encontra-se excluído o poder de constituir o crédito tributário por parte da Administração Pública, alcançando os imunes o que denomina Ricardo Lobo Torres de “liberdade fiscal¹⁵⁰”.

Neste sentido, para Misabel Derzi¹⁵¹, a expressão “imunidade tributária” refere-se a

regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos ou situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.

Noutras palavras, as imunidades ajudam a delimitar o campo de incidência do dever tributário, operando, pois, no plano da definição da competência para tributar. Elas colocam-se como decorrência lógica dos princípios constitucionais tributários.

E os princípios constitucionais tributários apontam para determinadas finalidades eleitas pelo constituinte. Assim, em conformidade com Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho¹⁵² a existência de imunidades visam:

... a preservação de certos valores sociais, idéias-forças ou certos preceitos básicos que a Constituição reputa relevantes (o equilíbrio federativo, a atuação de certas entidades, a liberdade de associação, de livre pensamento, a política, a religiosa, o acesso à informação, a expansão da cultura, a liberdade de expressão, o desenvolvimento econômico etc.)

¹⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, ..., p. 1-3.

¹⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*. 7. ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 16.

¹⁵² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. In: *Revista dos Tribunais*: São Paulo: RT, n. 27, abril - junho de 1999, p. 48.

proclamando-se a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes, com a finalidade de evitar perturbações que poderiam surgir com a tributação das mesmas.

Quanto a natureza jurídica deste instituto, esta seria tida para alguns, conforme acima fora exposto, como uma limitação constitucional da competência tributária. Para outros, situaria-se como uma não-incidência constitucionalmente qualificada¹⁵³. E, para outros, ainda, ela seria tida como uma não concessão expressa da competência tributária¹⁵⁴.

Dentre os significados de “imunidade tributária” impõe-se o relacionado à incompetência do ente político para tributar pessoas que realizam fatos marginais à incidência de deveres tributários; sem a observância dos princípios tributários e com efeito de confisco.

O outro significado relaciona-se ao seu sentido estrito, isto é, vedações expressas direcionadas às pessoas políticas impedindo-as de tributarem determinadas pessoas, em razão da natureza jurídica que possuem, do tipo de atividade que desempenham ou porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

As imunidades tributárias podem ser tidas como originárias ou derivadas. Em se tratando das primeiras, as pessoas não são sujeitas ao dever tributário por uma qualidade própria que impede a sua subordinação a um outro poder tributário, como são as hipóteses da imunidade recíproca e da imunidade diplomática.

Em se referindo às imunidades derivadas, a não incidência tributária decorre, exclusivamente, de dispositivo expresso da Constituição, equiparando-se a uma mera isenção constitucional ou limitação heterônoma à competência tributária ordinária.

Para Ricardo Lobo Torres¹⁵⁵, tanto os Partidos Políticos como as entidades assistenciais e educacionais sem finalidade lucrativa são titulares de uma

¹⁵³ Comunga deste entendimento BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 87 e IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a imunidade do § 7º. do art. 195 da CF/88, referente às entidades beneficentes de assistência social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 53, fevereiro - 2000, p. 34.

¹⁵⁴ Neste sentido as conclusões de Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho. A natureza jurídica das imunidades tributárias. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 27, abril - junho de 1999, p. 48 e SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. Considerações a respeito da lei n. 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 47, agosto -1999, p. 112.

¹⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, ...p. 110.

vera imunidade. Já as entidades sindicais, ao seu turno, estão favorecidas com mera intributabilidade constitucional não identificável a uma verdadeira imunidade tributária.

As imunidades originárias ou veras imunidades, por sua própria natureza, estão a salvo de qualquer regulamentação que venha a incutir perda ou restrição de direitos. O que já não ocorre com as beneficiárias de imunidades derivadas, cujo benefício deverá, ainda, ser suplementado por lei, a fim de determinar-se os contornos da concessão constitucional.

Avia-se atenção para o fato de que a expressão “imunidade tributária” alcança, em princípio, quaisquer tributos, sejam estes impostos, taxas, contribuições de melhoria etc..

O benefício da imunidade é amplo e indivisível não admitindo por parte de qualquer dos Poderes da União que seja restringido seu alcance, exceto, é claro, quando exista autorização expressa do próprio constituinte.

Adverte-se, neste sentido, que nem a Emenda Constitucional possui o condão de anular ou restringir as imunidades contempladas na Magna Carta. É que elas fazem parte do rol dos direitos fundamentais das pessoas alcançadas pelo benefício.

Assim, as imunidades possuem eficácia plena e aplicabilidade imediata. Deste modo, pois, desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade.

Conforme alcance pessoas, coisas ou ambas, as imunidades são classificadas em subjetivas, objetivas ou mistas. Neste sentido, no entanto, para Roque Antonio Carrazza¹⁵⁶ todas as imunidades são subjetivas na medida em que, invariavelmente, beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

Esclarecidas estas premissas iniciais, passar-se-á, a partir de agora, a análise mais minudente das pessoas, fatos, bens ou situações que encontram-se abrangidas pelas regras imunizantes.

Com tal intuito, avoca-se, de antemão, o dispositivo contido no art. 150 do documento supremo, o qual determina em quais hipóteses estar-se-ia diante de imunidades. Senão, vê-se:

¹⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 612.

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

...
VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviço 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;

...

§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.

§3º. As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Ora, a imunidade recíproca dos entes públicos parece ser óbvia em se tratando de um Estado que se organiza sob a forma de Federação, vez que todos os seus entes gozam de igualdade, independência e autonomia um em relação ao outro.

Com efeito, não pode ser compelida a cumprir um dever jurídico tributário aquela pessoa que exerça, originariamente, uma função governamental. Mesmo porque para a consecução de sua atividade necessita, igualmente, de receitas derivadas.

Assim sendo, ainda que tal imunidade não fosse expressa, obrigatoriamente deveria ser respeitada. Esta é posição de Misabel Derzi¹⁵⁷, para quem no federalismo fiscal brasileiro a reciprocidade é de regra, independente até de norma constitucional. Senão, vê-se:

Daí, no Estado do tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas que nele coexistem é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica (jurídico-política). Se as ordens jurídicas válidas apenas para o Estado e para o Município (descentralização estática) nascem de fonte jurídica própria, por meio de órgãos estatais, eleitos por membros de cada uma dessas comunidades (descentralização dinâmica), não pode haver hierarquia ou relação de supra-ordenação de um poder parcial sobre o outro (quer federal, estadual ou municipal). Caso contrário, a descentralização

¹⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*, ..., p. 290.

dinâmica característica essencial do federalismo, estaria prejudicada. Tanto a União, quanto os Estados e os Municípios (no caso brasileiro) exercem a própria autonomia política, que lhes foi institucionalmente conferida. Uma descentralização política horizontal relativa é sua característica, enquanto no Estado unitário dá-se uma concentração...

Sendo corolário de uma relativa descentralização político-jurídica do Estado federal, que se assenta na isonomia das ordens jurídico-estatais que nele convivem, a imunidade recíproca não precisa estar expressamente prevista em Carta Constitucional.

Observa-se que a autonomia dos entes da Federação firma-se como cláusula pétrea, não sendo aceitável, sequer como objeto de deliberação, emenda constitucional que almeje abolir a forma federativa de Estado.

Como já fora dito, uma vez que as imunidades alcançam todos os tipos de tributos e não somente os impostos, e dentre estes não somente alguns e outros não, frisa-se que, em se tratando das pessoas políticas tal alargamento do benefício imunizante tem guarida.

Com efeito, numa Federação, a imunidade recíproca entre os entes que a constitui estende-se a todos os impostos e não somente àqueles tendentes a tributar “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, como prescreve o inciso VI acima transcrito.

O benefício imunizante, por outro lado, diz respeito não somente à Administração pública direta mas, igualmente, também, à Administração pública indireta, ou seja, às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Ora, em assim sendo, em conformidade com Aroldo Gomes de Mattos¹⁵⁸, porta-se inconstitucional a cobrança de ICMS aos Municípios em virtude da utilização por estes dos serviços de telecomunicações e de energia elétrica, como vem ocorrendo em várias regiões do país.

Neste sentido chama atenção, pelas mesmas razões discutidas, também, Renato Lopes Becho¹⁵⁹ para o fato de que a imunidade que faz *jus* as autarquias e fundações públicas refere-se a todos os tipos de tributos e não apenas àqueles incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços de tais entes como faz crer o inciso VI do art. 150 da C.F..

¹⁵⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. A imunidade dos municípios e a cobrança do ICMS nas contas de telecomunicações e energia elétrica. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 74, novembro - 2001, p. 7-15.

Adverte-se, por ora, também neste sentido, que a imunidade somente ocorre quando a pessoa política encontra-se a exercer uma atividade governamental. Do contrário, exercendo uma atividade de cunho econômico a imunidade não tem lugar.

O atrelamento da imunidade ao exercício de uma atividade governamental justifica-se porque, acaso não existisse, como não são repassados aos consumidores os efetivos custos dos serviços que fornecem, as exigências fiscais poderiam embaraçar o cumprimento relativo à prestação destes mesmos serviços.

Com efeito, a tributação sobre o patrimônio, renda e serviços de quem fornece estes últimos sem contraprestação certamente viria a ferir o poder de barganha, podendo vir a impossibilitar mesmo o fornecimento dos sobreditos serviços.

Neste assento, também seriam imunes as empresas delegadas de serviços públicos, subtraindo-se do benefício, apenas, as concessionárias de serviços públicos, *ex vi* do §3º. do art. 150, acima citado.

É que as empresas delegadas de serviços públicos prestam, igualmente, serviços públicos, devendo as normas relativas aos entes das pessoas políticas lhe serem, também, gizadas.

Por outro lado, no que diz respeito a inexistência de imunidades por parte dos entes públicos quando no exercício de uma função econômica, tal mostra-se condizente com nossa ordem econômica, preservando-se o princípio da livre concorrência.

Com esteio neste princípio da livre concorrência é que se discute a que se refere a imunidade tributária proclamada na alínea “b” do inciso VI, do art. 150: se somente às igrejas de qualquer culto ou, mais alargadamente, também aos seus templos e aos serviços explorados por estes.

Quem defende o alargamento da regra imunizante ao credo proclama que o dispositivo sob comento objetiva conferir a necessária materialidade à proclamada liberdade de crença insculpida no inciso VI do art. 5º. da Magna Carta.

Assim, para estes, a imunidade que se cogita deve ser entendida em termos macros. Quer dizer, não cogita-se de imunizar, apenas, a igreja, mas, o templo e, igualmente, tudo que lhe seja conexo.

¹⁵⁹ BECHO, Renato Lopes. Imunidade tributária das autarquias e fundações públicas. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 49, outubro - 1999, p. 82-87.

Argumenta-se que, do mesmo modo que ocorre com os prestadores de serviços públicos, se a renda, o patrimônio e os serviços das igrejas forem tributados, suas atividades podem até vir a ser impossibilitadas. Note-se que não se fala aqui, ainda, de exploração econômica.

Tal imunidade, assim, seria cogitável tratando-se de atividade religiosa. Mas, e quando a atividade se relacionar com a intermediação de bens ou serviços com intuito econômico, para os templos?

Para Flávio Campos¹⁶⁰, nesta hipótese, a atividade deveria ser tributada, sob pena de macular-se o princípio da livre concorrência. Este autor defende a imunidade em tela, apenas, às igrejas — enquanto entidades ou instituições religiosas —, e não seus templos, considerados enquanto locais ou conjunto de bens e atividades imediatamente vinculadas ao culto.

Tal idéia confronta-se com a concepção de Roque Antonio Carrazza¹⁶¹ para quem:

Pensamos, todavia, que as vendas, no recinto do templo, de velas, água benta, óleos consagrados, imagens sacras, vestes e emblemas religiosos e outros objetos coligados ao culto são abarcadas pelas imunidades em tela. Quanto aos livros religiosos (bíblias, livros de doutrina, missais, biografias de santos etc.), aos catecismos, às estampas sagradas, às revistas de formação cristã, aos 'santinhos', que também costumam ser comercializados no interior dos templos, eles contam igualmente com o benefício da imunidade do art. 150, VI, "d", da CF.

Também estamos convencidos de que as aplicações financeiras das rendas provenientes de doações dos fiéis estão abrangidas pela imunidade, porque, preservando o patrimônio da Igreja, garantem melhor o culto religioso.

... temos a considerar, ainda, que a imunidade alcança o veículo que comprovadamente é usado para a catequese ou os serviços do culto. Sobre ele não incide o IPVA. Também este imposto não pode ser exigido se o sacerdote transforma um ônibus, caminhão ou aeronave num verdadeiro 'templo móvel'. São situações incomuns que, todavia, também encontram amparo constitucional.

Quanto à proibição constitucional de instituir-se impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, tal assertiva impõe-se válida tendo por norte os contornos do prescritivo constitucional consignado na letra "c" do inciso VI do artigo 150.

¹⁶⁰ CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 54, março - 2000, p. 44-53.

¹⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 642.

O dispositivo sufraga a validação do benefício, se atendidos os requisitos da Lei. Ora, a teor do consignado no inciso II do art. 146 da Magna Carta esta lei só pode ser uma lei complementar. Refere-se aqui ao art. 14 do Código Tributário Nacional que, a propósito, estabelece:

Art. 14. O disposto na alínea IV do art. 9º. [mesmo teor da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF] é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.

De consignar que os termos estipulados por esta lei complementar, ao seu turno, não podem ser nem restringidos, nem alargados, mas obedecidos em suas precisas determinações.

No que toca aos partidos políticos, o benefício da imunidade lhes é alargado com o fim de que se perfaçam, de maneira plúrima no país. Afinal, portam-se eles como lídimos instrumentos de governo e como balizas da democracia.

Neste sentido, pois, só possuem direito à imunidade os partidos políticos constituídos regularmente. E a constituição regular implica no registro dos estatutos, mesmo que provisoriamente, no Tribunal Superior Eleitoral.

A matéria encontra-se superiormente tratada no art. 17 do documento supremo que declara:

Art. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos:

I - caráter nacional;

II - proibição de recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes;

III - prestação de contas à Justiça Eleitoral;

IV - funcionamento parlamentar de acordo com a lei.

... .

Ressalta-se, a propósito, que os partidos políticos, bem como as fundações por eles mantidas, são imunes a impostos desde que, por evidente, preencham os requisitos da lei complementar, a saber, os incisos I a III do art. 14 do CTN supra mencionado.

Da mesma forma, como um dos interesses do país é o de elevar a números cada vez maiores os percentuais de pessoas alcançadas pela educação, mostra-se bastante razoável que as instituições de educação que não possuam fins lucrativos e atendam aos requisitos legais, encontrem-se, também, imunes a impostos.

São consideradas instituições para os fins sob comento as entidades — associações, fundações ou sociedades —, de caráter permanente, que, além de atuarem no campo educacional, preencham os requisitos insculpidos no art. 14 do CTN.

Como já fora visto, os requisitos referidos relacionam-se a não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou da renda a título de lucro ou participação nos resultados; aplicação no país de todos os recursos; manutenção de escrituração contábil; bem como secundamento ao Estado no atingimento dos objetivos apontados no art. 205 da Constituição Federal.

Ressalta-se, no entanto, que a asserção “sem finalidade de lucro” não quer dizer gratuidade na prestação dos serviços. De fato, uma escola pode cobrar mensalidades de seus alunos e, ainda, assim, não inviabilizar seu direito à imunidade.

É que, na hipótese, o produto da arrecadação de tais mensalidades, limitar-se-ia a remunerar, de acordo com as leis de mercado, seus funcionários e professores, bem como prestaria-se a investimentos em equipamentos e materiais.

Acaso a gratuidade fosse *conditio sine qua non* ao desfrute da imunidade, praticamente restaria esvaziada em relação às escolas a norma contida na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF, vez que muitas delas cobram taxas para complementar as verbas que recebem.

Vingasse idéia contrária a esta e somente as escolas públicas, obrigatoriamente gratuitas por força do contido no inciso IV do art. 206 da CF, prestando *serviço público*, estariam alcançadas pela alínea “a”, bem como alguns poucos educandários mantidos por entidades filantrópicas ou por beneméritos.

Tem-se, portanto, que se preencherem os requisitos do art. 14 do CTN, são alcançadas pela imunidade da alínea “c” as entidades que visam à formação ou à instrução das pessoas em geral não sendo a gratuidade dos serviços oferecidos condição para fazer *jus* ao benefício imunizante.

Assim, poderiam estar alcançadas pelo benefício o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes e ciências e outras entidades congêneres.

É que, embora não tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação.

Alberto de Lima Vieira¹⁶², em parecer dado, levanta a questão da aplicabilidade da imunidade sob comento à fundação educacional sem fins lucrativos que presta-se ao aperfeiçoamento de executivos.

Segundo este autor, também ela estaria contemplada pelo dispositivo do art. 205 da Magna Carta, na medida em que objetiva a qualificação para o trabalho, não encontrando-se tal matéria, igualmente, fora do conceito de educação¹⁶³.

Avia-se atenção, também, segundo Frederico Seabra de Carvalho¹⁶⁴, para o fato de que a imunidade tributária concedida às entidades de educação e de assistência social refere-se não somente aos tributos diretos incidentes sobre os serviços, patrimônios e rendimentos destas. São suas palavras:

... entendemos não haver no ordenamento jurídico nacional, fulcro para as restrições ao conceito de patrimônio trazido pelo CTN ao estabelecer que somente o afetam os tributos diretos. Ao contrário, o conceito de patrimônio, objeto da proteção constitucional, tanto pela sua real concepção, quanto em homenagem ao artigo 110 do CTN, não deve ser visto da forma restritiva prevista no Código Tributário Nacional, sob pena de ser atingida a capacidade da entidade imune de cumprir ou expandir seu objetivo social. Por outro lado, o patrimônio deve ser entendido de maneira universal e indivisível, abrangendo a totalidade de bens, móveis e imóveis, imobilizados ou não, direitos e obrigações, da entidade imune, pois somente desta forma o preceito imunizante constitucional inserto na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Magna Carta estará sendo devidamente tutelado.

Assim, pois, a imunidade em foco diz respeito, igualmente, segundo este autor, aos tributos indiretos, sobretudo o ICMS e o IPI, “que incidem nas aquisições de bens por tais entidades nas condições de consumidor final e contribuinte”¹⁶⁵.

Clélio Chiesa¹⁶⁶, reportando-se ao tema proposto, destaca, no âmbito da imunidade a que estas instituições fazem *jus*, a possibilidade de aplicação, também, da imunidade prevista no §7º. do art. 195 da CF.

¹⁶² VIEIRA, Alberto Lima. Treinamento de executivos e imunidade tributária das fundações. In: *Revista Dialética*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 72, setembro - 2001, p. 145-151.

¹⁶³ VIEIRA, Alberto Lima. *Idem*, p. 145.

¹⁶⁴ CARVALHO, Frederico Seabra. Extensão dos efeitos da imunidade tributária sobre as entidades de assistência social e de educação. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 67, abril - 2001, p. 41-46.

¹⁶⁵ CARVALHO, Frederico Seabra. Extensão dos efeitos da imunidade tributária sobre as entidades de assistência social e de educação. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, ..., p. 41.

¹⁶⁶ CHIESA, Clélio. Imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos à exigência das contribuições destinadas a financiar a seguridade social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, ..., p. 22-33.

É que a Constituição Federal no supra mencionado parágrafo do art. 195 referiu-se, tão somente às entidades beneficentes, silenciando a respeito das entidades de educação sem fins lucrativos.

Este autor, após detida análise, opina que as entidades de educação sem fins lucrativos para efeito de auferimento de tal imunidade estariam abrangidas pelo termo “entidades beneficentes”, fazendo *jus*, portanto, ao benefício imunizante¹⁶⁷.

Com base neste raciocínio e tendo em vista os requisitos do art. 14 do CTN, se posiciona Clélio Chiesa apontando a inconstitucionalidade do art. 19 da Lei n. 10.260/2001 - Lei disciplinadora do Fundo de Financiamento ao Estudante do ensino Superior¹⁶⁸.

Este diploma legal impõe novos requisitos para as instituições de ensino gozarem da imunidade prevista no §7º. do art. 195 da Constituição Federal¹⁶⁹. Veja-se o mencionado dispositivo:

A partir do primeiro semestre de 2001, sem prejuízo do cumprimento das demais condições estabelecidas nesta Lei, as instituições de ensino enquadradas no art. 55 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, ficam obrigadas a aplicar o equivalente à contribuição calculada nos termos do art. 22 da referida Lei na concessão de bolsas de estudo, no percentual igual ou superior a 50% dos encargos educacionais cobrados pelas instituições de ensino, a alunos comprovadamente carentes e regularmente matriculados.

Clélio Chiesa¹⁷⁰ afirma que sobredito artigo, em termos formais, transgredir o inciso II do art. 7º. da Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998 e o art. 146 do diploma magno. Quanto ao aspecto material, corpusca o §7º. do art. 195 da CF, bem como as determinações contidas no inciso IV do art. 1º., no inciso XXXVI do art. 5º. e nos arts. 203, 204, 207 e 209, todos do diploma magno.

Constata-se que a referida lei foi publicada no Diário Oficial de 13 de julho de 2001 pretendendo alcançar, inclusive, os fatos ocorridos no primeiro semestre do ano de 2001, intentando a antecipação de seus efeitos. Tal possibilidade, se concretizada, atinge, frontalmente, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido¹⁷¹.

¹⁶⁷ CHIESA, Clélio. *Idem*, *ibidem*.

¹⁶⁸ CHIESA, Clélio. *Idem*, p. 34-37.

¹⁶⁹ CHIESA, Clélio. *Idem*, *ibidem*.

¹⁷⁰ CHIESA, Clélio. Imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos à exigência das contribuições destinadas a financiar a seguridade social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 70, julho - 2001, p. 34-37.

¹⁷¹ CHIESA, Clélio. *Idem*, *ibidem*.

Relativamente ao estipulado no inciso IV do art. 1º. e nos arts. 203, 204, 207 e 209, o dispositivo em questão os macula, na medida em que permite a ingerência de pessoas estranhas nos quadros financeiro e administrativo das instituições de ensino superior, quando a estas é assegurada ampla autonomia¹⁷².

Informa Clélio Chiesa que, com fundamento nestas premissas, o STF acolheu pedido liminar em ação direta de inconstitucionalidade, determinando por unanimidade, a suspensão, com eficácia *ex tunc* do inciso IV, do art. 12 e do art. 19 e seus §§ 1º., 2º. 3º., 4º. e 5º. da Lei n. 10.260, de 12 de julho de 2.001¹⁷³.

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins¹⁷⁴, do mesmo modo, não arreda pé a imunidade na hipótese de a entidade educacional sem fins lucrativos aplicar seus recursos em planos de previdência privada complementar para seus servidores¹⁷⁵.

Acrescenta-se, neste tocante, que os requisitos do §1º. do art. 9º. do CTN (v.g., a retenção, na fonte, do IR devido por pagamentos feitos a terceiros), justamente por não se referirem à demonstração da ausência de fins lucrativos, também não possuem força jurídica para ensejar a perda ou a suspensão da imunidade.

Em outros termos, nenhuma conduta que não esteja mencionada na Constituição Federal ou em lei complementar — quando for o caso — constitui hipótese o bastante para pôr termo a uma imunidade. Havendo uma ação ou omissão ilícita, o máximo que pode ocorrer é ser aplicada a sanção correspondente, não a suspensão da imunidade.

Avoca-se, na oportunidade, o princípio da isonomia, que impede seja condicionada a imunidade sob comento ao cumprimento de requisitos que todos os contribuintes devem atender. Isto porque se as entidades imunes tivessem que

¹⁷² CHIESA, Clélio. *Idem*, p. 36-37.

¹⁷³ CHIESA, Clélio. Imunidade das instituições de educação - breves comentários sobre os vícios apresentados pela Lei n. 10.260/2001. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80, maio - 2002, p. 37 informa que trata-se da liminar deferida na ADIn de n. 2545-7, ajuizada pela CONFENEN - Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino.

¹⁷⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aplicação de recursos de entidades imunes em planos de previdência complementar em planos de previdência complementar para seus servidores não afeta a desoneração constitucional. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48, setembro - 1999, p. 144-158.

¹⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aplicação de recursos de entidades imunes em planos de previdência complementar em planos de previdência complementar para seus servidores não afeta a desoneração constitucional, ..., p. 144-158.

atender, também, a tais requisitos para fruição da imunidade que constitucionalmente lhes é assegurada, estariam a sofrer dupla sanção.

Dupla sanção que absolutamente não se justifica, ainda mais se considerarmos que ela alcançará pessoa, que por objetivos altruístas, associa-se ao Estado na consecução do bem comum.

Como viu-se, leis ordinárias não podem cuidar 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 Código Tributário Nacional.

Com efeito, com o mesmo objetivo de secundar o Estado no cumprimento de suas funções institucionais, também foram declaradas imunes aos impostos as instituições de assistência social sem fins lucrativos.

Neste passo, segundo Alberto Xavier¹⁷⁶, estariam abrangidas pelo conceito de instituições de assistência social também as instituições fechadas de previdência privada em face de sua natureza orgânica e finalidades.

Tendo por norte o prescrito no art. 14 do CTN, explica este autor que tais instituições a) não possuem *animus distribuendi*, embora, por vezes, tenham *animus lucrandi*; b) preenchem o requisito da universalidade, ainda que restrita a uma categoria de pessoas; e c) miram o interesse público¹⁷⁷.

O benefício imunizante concedido a estas instituições contemplaria, também, a não exação relativa à contribuição para a seguridade social, nos termos do §7º. do art. 195 da Constituição Federal.

A propósito, estabelece o citado dispositivo que:

Art. 195. ...

...

§7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

De notar que a Constituição Federal utilizou erroneamente a expressão “são isentos” quando na verdade, deveria ter utilizado “são imunes”. Compreenda-

¹⁷⁶ XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. In: *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 52, janeiro - 2000, p. 19-45.

¹⁷⁷ XAVIER, Alberto. XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social, ..., p. 19-45.

se, entretanto, que a impropriedade do termo não modifica a asserção de que a não incidência de tributo prevista no documento constitucional firma-se como imunidade.

Por outro lado, a lei regulatória a que se refere o dispositivo sob comento só pode ser, obrigatoriamente, uma lei complementar, *ex vi* do inciso II do art. 146, da Constituição Federal. E, como já fora visto, faz as vezes de lei complementar o art. 14 do CTN.

Esclareça-se, oportunamente, à guisa de esclarecimento, que uma lei complementar deve simplesmente tratar de *aspectos formais*, sem, portanto, restringir ou anular o benefício constitucional em discussão.

É exatamente tendo por fulcro tais raciocínios que, para muitos autores, mostrar-se-iam incompatíveis “com a ordem legal”, os dispositivos concernentes às imposições da Lei n. 9.732/98. Esta lei ordinária estabeleceu uma série de restrições para a fruição da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, inviabilizando, para muitos, o benefício constitucional.

A discussão tem por guarida a assertiva de que o legislador ordinário tenha tentado corpuscar a C.F. de 1988 através da Lei 9.732/98, somente considerando como entidade beneficente de assistência social a que presta serviços exclusivamente gratuitos, inobstante tenha concebido a idéia de uma “imunidade parcial” dirigida às entidades educacionais e de saúde.

Neste tocante, como já se viu, a gratuidade não é atributo essencial para que uma pessoa jurídica seja havida por entidade privada de beneficência. É que ela poderia auferir rendimentos aplicando-os em suas finalidades institucionais.

Ratificando o raciocínio declinado quando comentava-se acerca das escolas, consigna-se, também aqui, que a instituição assistencial não perde suas características e, portanto, o direito à imunidade, mesmo que se dedique a atividades lucrativas, capazes de torná-la patrimonialmente próspera.

Dessa forma, pois, suas receitas não precisam ser negativas, tampouco limitar-se aos custos operacionais. Pode perfeitamente ter sobras financeiras até para evitar que a médio ou longo prazo torne-se insolvente.

Há quem condene tal raciocínio apontando o prescrito no § 4º. do art. 150 da CF que impediria tal entendimento, ao determinar que os benefícios imunizantes teriam assento somente em se tratando do patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas.

Imagina-se, no entanto, contrariando tal posição, que as instituições assistenciais podem exercer atividades econômicas e, portanto, auferirem lucros. Bastando, apenas, que “o patrimônio, a renda e os serviços” sejam relacionados com as “finalidades essenciais” destas pessoas.

Comentando a Lei 9.732/98, acrescenta, oportunamente, Rodrigo Cesar Caldas de Sá¹⁷⁸:

Não é demais salientar que, ao tentar fazer com que as entidades que verdadeiramente prestam serviços de assistência social à comunidade recolham contribuições à previdência social, o Governo acaba por colocar em risco a própria população assistida. São essas entidades que promovem o ensino gratuito em cursos noturnos e garantem leitos em hospitais a pessoas carentes.

Assim, pois, o que não se aceitaria nestas instituições, sob qualquer hipótese, é que haja distribuição de lucro aos dirigentes. A distribuição de lucros, ela sim, “jogaria por terra” as imunidades a que estas casas fazem *jus*.

Neste sentido, adverte Aliomar Baleeiro¹⁷⁹ que não se enquadram como beneficiadas “a casa de saúde de que proprietário médico, no exercício da profissão, ou empresário de sua exploração econômica”.

Mas não confundamos proibição de distribuição de lucros aos dirigentes com impossibilidade de remuneração de funcionários e administradores. Sabe-se que qualquer empreendimento, ainda que sem fins lucrativos, necessita de mão-de-obra e esta, é claro, será remunerada...

O que afasta a imunidade, como já esclarecido, isto sim, é a remuneração exorbitante, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade, impondo-se a efetiva distribuição dos dividendos auferidos.

Do mesmo modo, o imperativo de que os recursos sejam aplicados no Brasil visa impedir a remessa de lucros ao exterior ou o auxílio a outras entidades alienígenas. É que o fim da entidade há de ser realizado no Brasil.

De acordo com Roque Antonio Carrazza¹⁸⁰, no entanto:

Não arreda o direito à imunidade, porém, a concessão, a seus funcionários, de bolsas de estudos para o exterior. [É que nesta hipótese, conquanto o dinheiro não seja gasto no País, este acabará beneficiado com o retorno de um funcionário profissionalmente mais qualificado].

¹⁷⁸ SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. Considerações a respeito da lei n. 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 47, agosto - 1999, p. 118.

¹⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*, ..., p. 184-185.

¹⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 655.

[O mesmo raciocínio aplica-se a concessão, a seus funcionários e conselheiros, de tratamento *médico-hospitalar* no exterior. Também neste caso, conquanto o dinheiro não esteja sendo gasto em solo nacional, a entidade, independentemente de seu altruísmo, acabará beneficiada com a recuperação de saúde de seu colaborador].

Quanto à exigência de escrituração, esta coloca-se como o meio apto do Estado averiguar o cumprimento dos requisitos exigidos, a fim de que seja concedida ou mantida a imunidade.

Desta forma, para alguns, somente dentro do contexto de alargamento do benefício imunizante é que devem ser entendidos o art. 55 (com sua nova redação dada pelo art. 1º. da Lei n. 9.732/98) da Lei n. 8.212/91 e os arts. 4º e 7º da Lei n. 9.732/98 (leis ordinárias). Com efeito, os mesmos determinam que:

Lei n. 8.212/91

...

Art. 55. Fica *isenta* das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial as crianças, adolescentes, idosos, e portadores de deficiência;

IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente, ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§1º. Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, que terá o prazo de trinta dias para despachar o pedido.

§2º. A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§3º. Para fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§4º. O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§5º. Considera-se também assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Lei n. 9.732/98:

...

Art. 4º. As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma

exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada lei, na forma do regulamento.

...
 Art. 7º. Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com art. 4º desta Lei.

À vista de tais enunciados, Antonio Glacius de Moraes¹⁸¹ — referindo-se ao §3º do art. 208 do Decreto n. 3.058/1999 (Regulamento da Previdência Social) —, discute se uma Lei ou um simples decreto podem condicionar a fruição da imunidade pelas entidades de assistência social ao atendimento de requisitos que não tenham sido previstos na Constituição Federal nem em lei complementar.

Fazendo uma análise em torno do tema conclui este autor pela impossibilidade de tal premissa aduzindo que os favores constitucionais não podem ser obstaculizados por diplomas sem força normativa para modificá-los¹⁸².

Diz-se que o legislador ordinário não possui competência para reduzir as prescrições constitucionais. Nem mesmo o constituinte derivado possui condição para tanto, intentando fazê-lo via emendas.

Passa-se, agora, a discorrer-se acerca da imunidade tributária derivada ou isenção constitucional concedida aos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado à sua impressão, que encontra-se prevista nos documentos constitucionais brasileiros remontando já há algum tempo.

Tecendo considerações em torno do benefício imunizante de que se cuida, Aliomar Baleeiro¹⁸³ ao comentar a Constituição de 1969 explicou as razões da concessão desse incentivo constitucional:

Certo é que o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade de manifestação do pensamento, a crítica dos governos e a homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático.

¹⁸¹ MORAIS, Antonio Glacius. Imunidade tributária. Imunidade tributária. In: *Revista Consulex*, Brasília: Ed. Consulex, n. 152, 15 de maio de 2003, p. 34.

¹⁸² MORAIS, Antonio Glacius. Imunidade tributária, *Revista Consulex*, ..., p. 34-35.

¹⁸³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*, ..., p. 340.

Com efeito, o alargamento da imunidade aos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado a sua impressão vem materializar o desejo constituinte de disseminação, o mais ampla possível, da informação e, por conseguinte, da cultura.

Mas, qual seria o significado do termo “livro”? Nelson Monteiro Neto¹⁸⁴ discute a questão oferecendo pistas neste sentido. Vê-se:

... a norma constitucional em foco nenhuma distinção estabelece com base na forma de transmissão das obras literárias. Com efeito, dispõe o citado preceito, sem distinção alguma, que é vedado às entidades político-administrativas instituir impostos sobre “livros”. Quer isso dizer que a palavra “livros” figura, aí, em sentido amplo, a abranger as composições literárias corporificadas em folhas de papel e as passadas mediante *cd-rom*, indiferentemente: o essencial, para o benefício da imunidade, reside no *conteúdo*: a diversidade de *forma* é de todo irrelevante (grifos do autor).

Ora, também a boa lógica infere que a palavra livro está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjunto de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículo do pensamento, isto é, no de meio de difusão da cultura.

Mostra-se razoável vislumbrar-se que a imunidade do livro, jornal ou periódico e do papel destinado a sua impressão, deve ser entendida em seu sentido finalístico.

Infere-se, daí, então, que o benefício imunizante pelas mesmas razões que é concedido ao livro em seu sentido tradicional, deva ser estendido aos discos, disquetes de computador, *CD-Roms*, *slides*, videocassetes, filmes etc., desde que prestem-se a disseminar informação.

Tal raciocínio tem guarida ainda mais se atentar-se para o fato de que com a devastação das florestas e com os progressos da informática muito em breve haverá um reduzido número de livros do tipo convencional.

Por razões ecológicas e por uma questão de espaço, já que os *CD-Roms*, além de terem dimensões reduzidas, possuem memórias imensas, num futuro próximo tudo indica que as bibliotecas serão totalmente informatizadas.

Neste sentido, à vista de tais direcionamentos, parece assistir razão a Aurélio Pitanga Seixas Filho¹⁸⁵ quando declina que:

... atingindo o **livro eletrônico** as mesmas finalidades de propagação do pensamento e da cultura, parece-me que deva ser favorecido, também, com

¹⁸⁴ MONTEIRO NETO, Nelson. A imunidade tributária e o livro passado mediante *cd-rom*. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo:: RT, n. 27, abril - junho de 1999, p. 76-77.

¹⁸⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: *Justiça Tributária*, 1^o. Congresso Internacional de direito tributário - IBET, ..., p. 52-58.

a mesma limitação constitucional, não se sujeitando ao pagamento dos impostos que lhe sejam específicos e apropriados (grifos do autor).

Por ora, no entanto, este parece não ser, ainda, o entendimento predominante. Mas uma interpretação que visasse os fins mostrar-se-ia muito mais consentânea com o espírito da norma e, portanto, muito mais acertada.

Este raciocínio, aliás, parecer ser o da Lei, na medida mesma em que a regra imunizante alcança somente os livros que imponham-se como veículos do pensamento.

Neste sentido, também se inserem como beneficiários de imunidade os periódicos que veiculam, apenas, informações de utilidade pública, sem, porém, caráter jornalístico, científico ou literários, mesmo que neles exista publicidade paga, de que são exemplos as listas telefônicas.

Com base nas mesmas ponderações, tem-se que aviar atenção para o fato de que, tanto os livros e os periódicos altruístas quanto àqueles que, para muitos, ferem os bons costumes encontram-se alcançados pela imunidade em tela.

Desta forma, seriam excluídos do benefício imunizante, somente, os livros que não visam à informação. Refere-se aos livros relativos à escrituração, os diários pessoais, o livro cartonado, o livro de atas, o caderno espiral, o livro de ouro, o livro de ponto, dentre outros.

Relativamente ao papel destinado à impressão dos livros abrangidos pela regra imunizante, incluindo-se o livro eletrônico, parece razoável imaginar-se que esta não se restringe ao papel de imprensa, mas alberga também, outros insumos necessários à feitura dos livros em sentido amplo.

É que, ao que parece óbvio, o intuito do constituinte fora baratear as obras — livros, jornais e periódicos — que sirvam como veículos do pensamento, a fim de que um maior número da população tivesse a elas acesso.

Isto torna inimaginável que o constituinte queira retirar com uma mão o que deu com a outra, logo em seguida tributando os outros insumos, também necessários à feitura dos sobreditos produtos.

Tal raciocínio não pode ser aceito mesmo, porque, como fora dito anteriormente, o futuro nos reserva, cada vez mais, o incremento de livros eletrônicos.

E aí, quando tornar-se uma raridade o livro convencional, a referida alínea transformar-se-á em letra morta? Isto seria inaceitável, mesmo porque a Constituição, mais do que proteger objetos — livros, jornais, periódicos, papel de imprensa —, quer salvaguardar valores (cultura, educação, divulgação de idéias etc.).

Do exposto, infere-se que não só o papel de imprensa, mas tudo o que contribui para o fabrico do livro, do jornal e do periódico deva ser, necessariamente, abrangido pela imunidade.

Claro que no rol de beneficiários à imunidade, não encontram-se, do mesmo modo que os livros não abrangidos, os folhetos de propaganda distribuídos pelas empresas para divulgação de seus produtos ou serviços, bem como os papéis que não se destinam à impressão de livros, jornais e periódicos.

Ressalta-se, por ora, como já esclarecido, que também os insumos em mira, por si próprios, não seriam imunes, o sendo, somente, quando veicularem cultura em seu sentido amplo.

Acrescenta-se, com esteio no princípio da capacidade contributiva, que esta imunidade é objetiva e, por isso, não alcança a empresa jornalística, a editorial e os autores, bem como as empresas que comercializam os livros, que deverão pagar os tributos incidentes sobre os rendimentos que auferirem.

Feitas estas considerações, tratar-se-á agora, das imunidades específicas, referidas não à totalidade dos impostos, mas daquelas que tratam do benefício relativamente a uma ou outra exação.

Inicialmente, aponta-se o inciso I, §2º, do art. 149, que, na trilha do §3º do art. 153 e da alínea “a”, inciso X do art. 155, todos insertos no documento constitucional, declara as receitas de exportação imunes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Ressalta-se a propósito do tema levantado que, as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico quando incidem sobre receitas, possuem natureza jurídica de imposto.

Esta nova situação de imunidade merece elogios em face de, à semelhança dos outros prescritivos mencionados, desonerar a carga tributária das exportações e, assim, contribuir para a alavancada econômica do país.

Também o IR, a teor do que emanava do inciso II, §2º do art. 153 da CF, não incidiria sobre os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, à pessoa

com idade superior a 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

Ocorre que, a Emenda Constitucional n. 20/98 revogou o citado dispositivo, fazendo cair por terra a imunidade ora avocada. Para alguns autores, no entanto, em face do dispositivo que se pretende revogado tangenciar um direito fundamental do contribuinte e, portanto, cláusula pétrea, continuaria vigendo.

Ao aceitar o entendimento acima, tem-se como assertiva decorrente que os maiores de 65 anos que continuarem trabalhando, ainda que aposentados, fazem *jus* à imunidade, já que seus rendimentos são provenientes de rendimentos do trabalho.

O que a imunidade em tela busca preservar é exatamente os rendimentos do trabalho. Assim, sendo, pois, mostra-se consentâneo que já os maiores de 65 anos que têm rendimentos do capital, estejam excluídos do benefício em apreço.

Ao seu turno, o inciso III do §3º. do art. 153 da CF imuniza as exportações de produtos industrializados do pagamento de IPI. Aqui a imunidade visa consagrar o princípio do destino que regula, no que tange aos tributos indiretos, as operações internacionais de bens e serviços.

O entendimento do princípio do destino tem a ver com o intuito de impedir a dupla tributação. Aplicando-se ele, a transação internacional é tributada apenas uma vez no país importador com a conseqüente exoneração das imposições sofridas no país de origem, justamente para que não haja uma “exportação do imposto”.

Para muitos autores, este benefício deveria alcançar não apenas os exportadores de produtos industrializados, mas, igualmente, todos que contribuem para que seja possível a exportação.

Tal interpretação atenta para o sentido finalístico do benefício imunizante aduzindo-se que a imunidade em pauta visa proteger não a pessoa do exportador, mas as exportações de produtos industrializados, fazendo com que cheguem ao mercado internacional com preços mais competitivos.

De sua vez, o §3º. do artigo 155 da CF restringe a incidência de quaisquer tributos sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, salvo a incidência do ICMS, do I.I. e do I.E..

Frisa-se, em conformidade com Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi¹⁸⁶ que, em sendo a venda de petróleo uma operação de exportação, encontraria-se a salvo da incidência de ICMS, gozando de imunidade constitucional.

Tal assertiva, todavia, exige uma interpretação restritiva já que a exploração de petróleo, gás natural, recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e outros recursos minerais, está sujeita a conferir uma participação ou pagar uma compensação financeira em favor dos Estados, Municípios e da União, nos termos do § 1º. do artigo 20 do documento constitucional.

Relativamente ao § 4º. do art. 153 da Constituição Federal, este determina a não incidência do ITR sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore só ou com sua família o proprietário que não possua outro imóvel.

O conceito de pequena gleba rural, no entanto, carece de lei complementar que venha lhe explicitar o sentido. Enquanto esta não for promulgada, pequena gleba rural, em conformidade com o que emana do art. 191 da CF, é a de tamanho não superior a cinqüenta hectares.

Neste sentido, noticiamos a existência da Lei n. 9.393/96, que no seu art. 2º. estabelece:

Art. 2º. Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

I – 100ha se localizado em Município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal Mato-Grossense e Sul Mato-Grossense;

II – 50ha se localizado em Município compreendido no Polígono da Secas ou na Amazônia Oriental;

III – 30ha se localizado em qualquer outro Município.

Ocorre que o mencionado artigo e todo o restante do diploma promulgado mostra-se imprestável para regular o que se pretende. Esta lei é formalmente inconstitucional porque trata de matéria sob reserva de lei complementar.

Nos termos da alínea a, inciso X do §2º do art. 154 da CF, são também imunes à tributação, agora por via de ICMS, as “operações que destinem ao exterior

¹⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade de ICMS à luz do regime aduaneiro especial para a indústria do petróleo - Repetro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 80, maio de 2002, p. 127-144.

produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar”.

Esta regra imunizante beneficia todas as pessoas envolvidas nas operações relativas à exportação dos sobreditos produtos, atendo-se, no entanto, como já fora dito, aos produtos industrializados.

A imunidade sob comento alcança, igualmente, as operações de transporte ao longo do território nacional até o ponto de embarque para o exterior dos próprios produtos industrializados e de produtos industrializados de terceiros, ainda que por força de um contrato oneroso.

Argumenta-se que tais serviços de transporte não passam de atividades-meio, necessárias à concretização da exportação (atividade-fim), devendo, por isso, receber o mesmo tratamento tributário a ela dispensado.

A alínea “b”, inciso X do §2º do art. 155 da CF assinala mais uma regra imunizante ao estatuir que o ICMS também não pode incidir sobre “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

Trata-se de uma imunidade objetiva que tem assento para reduzir os custos dos produtos e mercadorias que utilizam estes insumos. Atenta-se que os negócios jurídicos com tais produtos também são beneficiados com a imunidade sob comento não importando a qualificação do seu destinatário.

Neste sentido aponta-se a inconstitucionalidade do inciso III do art. 3º. da Lei Complementar n. 57/96, quando estipula:

Art. 3º. O imposto não incide sobre: (...) III – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização e à comercialização (grifos nossos).

Como vê-se, a inconstitucionalidade se perfaz porque, a teor deste dispositivo — ratificado pelo seu antecedente, o inciso III do §1º. do art. 2º. —, haverá incidência de ICMS se tais operações interestaduais destinarem-se a consumidor final. Ora, não podia uma lei complementar ter restringido benefício que a Constituição concedeu sem reservas ou condições.

É certo, no entanto, em conformidade com Roque Antonio Carrazza¹⁸⁷

que:

... a EC n. 33, de 11.12.2001, acrescentou uma alínea “h” ao art. 155, § 2º, XII, da Carta Suprema, permitindo que a União, por meio de lei complementar, venha a “definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, ‘b’.

Além disto, documenta-se que a EC sob comento albergou mais dois parágrafos ao art. 155 da CF, os quais transcrevemos:

Art. 155. ...

...

§4º. Na hipótese do inciso XII, ‘h’, observar-se-á o seguinte:

I – nas operações com os lubrificantes combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II – nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III – nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, ‘g’, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§5º. As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

A existência dos dispositivos acima podem levar à impressão de que agora a lei complementar possa restringir o alcance da imunidade em tela. Assim, bastaria que fossem apontados os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidiria uma única vez. Tal possibilidade, se possível, poderia resgatar da inconstitucionalidade o inciso III, §1º. do art. 2º., da Lei Complementar n. 87/96.

Este entendimento, no entanto, é incompatível com a miríade de direitos e garantias fundamentais. Pois, se a imunidade é direito fundamental do contribuinte,

¹⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 698.

somente ao constituinte originário seria dado instituir, cancelar, restringir ou ampliar o sentido dos prescritivos constitucionais.

A EC promulgada, neste caso, padece de invalidade, vez que afronta direito fundamental, que é cláusula pétrea impassível de corpuscação, mesmo que através de emenda à constituição. Se se tivesse entendimento contrário, a Constituição volta e meia seria desvirtuada — até inteiramente — via emendas.

E que não se diga que o regime de substituição tributária do ICMS impediria a aplicação da imunidade sob comento. Bastaria que quando se fosse tributar a operação subsequente, se esta fosse imune, tal não ocorresse.

Trilhando o mesmo raciocínio, o ICMS, da mesma maneira, não pode alcançar operações com ouro, nas hipóteses elencadas pelo § 5º. do art. 153 da Carta Magna. Observa-se:

Art. 153. ...

...

§5º. O ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II – setenta por cento para o Município de origem.

O ouro, quando usado como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários. É que nestas situações o ouro é utilizado não como mercadoria, mas como moeda ou título financeiro.

Em 1989 fora promulgada a Lei Federal de n. 7.766 que, restringindo o sentido da norma constitucional acima, redefiniu o que seria ouro-ativo financeiro e, portanto, as hipóteses em que as operações com ouro seriam tributadas.

Todavia, fazendo um exame do todo do ordenamento jurídico-positivo, Roque Antonio Carrazza¹⁸⁸ insurge-se contra a existência da sobredita lei, aduzindo que:

A Lei federal n. 7.766/89 – de constitucionalidade no mínimo duvidosa – definiu o que vem a ser *ouro-ativo financeiro*. Registramos, de passagem, que, por se estar diante de uma *limitação constitucional ao poder de tributar*, a matéria deveria ter sido disciplinada por meio de lei complementar, a teor do já citado art. 146, II, da CF.

¹⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 701.

De qualquer modo, ainda que se ignore tal inconstitucionalidade, a Lei federal n. 7.766/89 ultrapassou as raias da Carta Suprema, porque estabeleceu que o ouro é *ativo financeiro* desde sua extração (arts. 1º, *caput*, e 4º). Ora, não é nenhuma propriedade intrínseca deste mineral que o torna ativo financeiro, mas, exclusivamente, sua destinação ao mercado financeiro (para ser utilizado como aplicação financeira ou instrumento cambial).

O IOF só pode ser exigido quando o ouro é objeto de aplicação financeira. Em contrapartida, as operações com ele realizadas (quer em estado natural, quer depois de submetido a processo de industrialização), tendo por escopo a prática da mercancia, estão no campo de incidência do ICMS.

Logo, cabe ICMS (e não IOF) quando o ouro é posto *in commercium*, para, por exemplo, ser utilizado na fabricação de jóias. Aí, sim, ele assume a natureza jurídica de *mercadoria* e, por via de consequência, as operações com ele realizadas passam a ser *mercantis* (grifos do autor).

O art. 155 do documento constitucional, em seu § 3º., estatui que sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País não poderá incidir “nenhum outro imposto”, além do ICMS e dos impostos sobre comércio exterior, a saber: o imposto sobre importação e sobre exportação.

É cediço, no entanto, que estas mesmas empresas possam vir a ser tributadas via taxas e contribuições. Estão, porém, a salvo das contribuições que têm por hipótese de incidência a prática de operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País ou quaisquer atos resultantes destas mesmas operações.

Nesta trilha, devem ser excluídas sobre tais operações a incidência de PIS e de COFINS, vez que estes incidem sobre o faturamento e este advém, exatamente, das operações, que encontram-se imunes.

Neste sentido José Maria de Campos e Edison Aurélio Corazza¹⁸⁹ para quem:

Frise-se, mais uma vez, que as mineradoras já participam e contribuem de forma efetiva e substancial para a Seguridade Social, e o fato de pretender o reconhecimento da imunidade constitucional prevista no art. 155, § 3º. não a desonera do recolhimento de quaisquer outros tributos destinados à manutenção da seguridade mas, tão-somente, das contribuições relativas e incidentes sobre quaisquer operações efetuadas exclusivamente com minerais.

Deixar de reconhecer a imunidade tributária às operações com minerais, no caso sob análise, é o mesmo que tornar letra morta o dispositivo constitucional transcrito no § 3º. do art. 155, e contrariar o que foi declarado e decidido na ADIN n. 447-DF.

¹⁸⁹ CAMPOS, José Maria de e CORAZZA, Edison Aurélio. A imunidade das operações com minerais quanto às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento (PIS e COFINS). In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 27, abril - junho de 1999, p. 75.

Ao que tudo indica, é intuitivo que se está diante de uma imunidade objetiva, impondo-se proibitiva a incidência de outros impostos que não os indicados, em sendo as operações declinadas o fato gerador.

Nos termos da afirmativa feita, entretanto, nada impede que sobre as operações gizadas incida o IR, o IPTU e o ITBI, que possuem outros fatos geradores, sendo, além disso, tributos pessoais.

Ao seu turno, a teor do que emana do inciso II do art. 156 da C.F., os Municípios e o Distrito Federal não poderão exigir o I.T.B.I. das pessoas que realizam hipotecas e anticreses. É que os direitos reais de garantia refogem à incidência deste imposto.

No inciso I do § 2º. do mesmo dispositivo vê-se o mandamento de que o ITBI também encontra-se impedido de incidir relativamente a outras operações. Observa-se os contornos deste dispositivo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

...

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 e sua aquisição;

...

§2º. O imposto previsto no inciso II:

I- não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

...

Como pode-se observar, a Lei protegeu a redução do capital das empresas concretizada na restituição aos sócios de parte do valor de suas ações, retirando tal operação do campo de incidência do ITBI.

Ora, se a Lei protege a incorporação, que fortalece a empresa e o seu oposto, a extinção, que põe termo às atividades, por muito maior razão deve proteger, também, a desincorporação.

É que a desincorporação encontra-se na faixa intermediária constituindo um enfraquecimento para o empreendimento. A não concessão de imunidade à desincorporação só seria justificada se houvesse disposição legal em sentido contrário, o que não ocorre.

Por força do § 5º. do art. 184 da CF, são imunes a impostos federais, estaduais, municipais e distritais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Isto, inobstante, a Constituição nesta passagem, utilizar-se da expressão “isentos”.

Do exposto, observa-se que o poder de tributar, como todos os poderes concedidos ao Estado Brasileiro, que pretende-se Democrático de Direito, encontra-se sujeito a limites resultantes da necessidade de compatibilizá-los com os direitos dos contribuintes-cidadãos.

3.2.4. Das isenções como exceções legais ao dever de contribuir

No Brasil, a Constituição Federal, ao delinear a competência das pessoas políticas para instituir, arrecadar e fiscalizar tributos, facultou às mesmas não o fazê-lo mediante lei isentiva, *ex vi* do inciso III do art. 151 e alíneas “e” e “g” do § 2º. do art. 155.

O poder de isentar se colocaria como o reverso da moeda atinente ao poder de tributar, confirmando-se a premissa de que quem pode onerar, estaria livre, igualmente, para desobrigar do ônus.

A isenção se colocaria, segundo Ricardo Lobo Torres¹⁹⁰, da mesma forma que a imunidade, como “liberdade fiscal” ou a “liberdade de imposto”, já que aqueles contemplados se desobrigariam de contribuir.

Neste contexto, a distinção entre imunidade e isenção encontra-se no fato de que a primeira encontra-se prevista no documento constitucional, enquanto que a segunda encontra-se prevista em lei ordinária.

A isenção corresponderia a uma norma aditiva, que modifica a norma instituidora do tributo, fazendo com que um tributo, a princípio devido, deixe de sê-lo, se a situação atende aos requisitos exigidos por lei.

Assim, as isenções também integram o Sistema Tributário Nacional, devendo, pois, obedecerem aos princípios que lhe são diretivos. Isto, até mesmo, devido ao fato de que, já que alguns não contribuem, a carga fiscal dos que encontram-se submetidos à tributação poderia vir a ser majorada.

¹⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia, ..., p. 31.

É neste sentido que deve ser respeitado o princípio da legalidade. Idem o princípio da igualdade, observando para este, por exemplo, que as isenções somente podem ser concedidas quando favorecem pessoas tendo em conta objetivos constitucionalmente consagrados e, sendo assim, desde que seja estendido o benefício a todos que encontrem-se em situação equivalente.

Observa-se que a isenção do tributo, em obediência aos princípios republicano, da igualdade e da isonomia, conforme já fora esclarecido, não pode desatender pessoas que encontrem-se numa situação semelhante. E não servem como parâmetro de diferenciação as distinções fundamentadas na profissão, no sexo, no credo religioso etc. dos contribuintes.

Assentadas estas premissas iniciais, retoma-se o esclarecimento do significado do termo “isenção”, tendo em vista a natureza jurídica deste fenômeno legal e suas implicações.

Adentrando o mérito da questão, tem-se que, para alguns, isenção é a dispensa do tributo devido em virtude de lei ordinária criada para este fim. Segundo tal concepção, na isenção tributária ocorreria o fato imponible, nascendo, assim, a obrigação tributária. Apenas, o pagamento do tributo é que seria dispensado.

Tal raciocínio teria por fundamento o fato de que a isenção pressupõe a incidência. Pois, segundo estes autores, só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.

De acordo com Roque Antonio Carrazza¹⁹¹, conquanto o CTN não encampe esta idéia, ela foi absorvida pelo Modelo de Código Tributário para a América Latina, em seu art. 65, com o que discorda, já que, para ele, a “dispensa legal do pagamento do tributo devido não se aplica à isenção tributária mas à remissão tributária”.

Alinhando-se a tal posição, vários outros autores, também, enxergam que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo.

Para estes, dentre os quais Alfredo Augusto Becker¹⁹², a lógica da definição da isenção como dispensa de tributo “estará certa apenas no plano pré-

¹⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 731.

¹⁹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 276-277.

jurídico da Política Fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica da isenção”.

Segundo este autor, em verdade, a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir, inibindo-a. Tem-se, aqui, então, uma hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada¹⁹³.

Examinando-se tais postulados, realmente parece absurdo que a lei tributária que concede uma isenção dispense o pagamento do tributo. Afinal, a lei de isenção é logicamente anterior à ocorrência do fato que, se ela não existisse, aí, sim, seria imponível.

Portanto, parece razoável inferir que não se fale em dispensa legal do pagamento do tributo devido, pois, não se pode dispensar aquilo que não existe, aquilo que sequer chegou a nascer.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁴, inaugurando caminho novo, fugindo da definição pela negativa, partiu da divisão das normas jurídicas em normas de comportamento e em normas de estrutura, para inserir, nestas últimas, as regras de isenção¹⁹⁵.

Observando que as isenções tributárias são veiculadas por meio de regras de estrutura, inferiu desta premissa que a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os, parcialmente¹⁹⁶.

Complementando seu raciocínio, este autor acentua que não pode haver supressão total do critério, pois isto equivaleria a destruir a regra-matriz do tributo, inutilizando-a como norma válida do sistema¹⁹⁷.

Assim, pois, para ele, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça nas hipóteses abrangidas pela norma jurídica isentiva, mas, sem a destruir por completo.

Saindo-se, agora, do “parêntesis” relativo à natureza jurídica da isenção e, pois, retornando à questão originária inicial, não deve-se confundir os incentivos fiscais — denominados também de benefícios fiscais ou estímulos fiscais, com as isenções tributárias. Estas são, apenas, um meio de concedê-los.

¹⁹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Idem*, p. 306.

¹⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, ..., p. 302.

¹⁹⁵ CARVALHO, P. de B. *Idem*, *ibidem*.

¹⁹⁶ CARVALHO, P. de B. *Idem*, p. 303.

¹⁹⁷ CARVALHO, P. de B. *Idem*, p. 735.

Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, alçando-se como instrumentos tributários para fins não-sociais, mas ordinatórios, isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para amealhar receitas derivadas para o Fisco.

Através de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno, por exemplo, instalar indústrias em determinadas regiões do País.

O desiderato a que se propõem os incentivos é instrumentalizado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se quer sob a forma de imunidade, quer sob a forma de isenções tributárias.

A extrafiscalidade também se manifesta por caminho inverso, por meio de desestímulos fiscais, induzindo os contribuintes a não assumirem determinadas condutas que, embora lícitas, podem vir a ser inadequadas do ponto de vista político, econômico ou social. Isto se faria mediante exacerbação da carga tributária respeitado o estatuto do contribuinte.

Quanto à classificação, a isenção pode ser de carácter geral ou absoluto, se beneficia todos os contribuintes do território tributado ou de carácter individual ou relativa, quando atinge, apenas, determinados contribuintes. Em cada caso, sua concessão depende do despacho da autoridade mediante requerimento do interessado.

A isenção será, ainda, objetiva quando se referir a um produto ou mercadoria ou subjetiva, quando disser respeito ao carácter pessoal do beneficiário. Será onerosa ou condicionada, quando implicar em ônus para o interessado ou simples, quando tais ônus ou condições inexistirem. Pode ainda ser por prazo indeterminado ou por prazo certo. Ampla, em todo o território, ou restrita, apenas em uma região.

Instrumentalmente, as isenções tributárias podem ser concedidas: a) por lei ordinária; b) por lei complementar; c) por decreto legislativo do Congresso Nacional; e d) por decreto legislativo estadual ou distrital.

No mais das vezes, as isenções tributárias são concedidas por meio de lei ordinária, instituída pela pessoa política competente para instituir o tributo do qual incrementa-se o benefício isentante.

Discute-se, a propósito, se uma pessoa política pode miscuir-se na competência de uma outra pessoa política, obedecendo-se ou não ao quanto estatuído no inciso III do art. 151 do documento constitucional.

O debate que grassa em torno da matéria diz respeito à autonomia da República Federativa do Brasil em celebrar acordos internacionais que preveja isenções. Como se sabe, tais acordos devem ser absorvidos pelo direito interno, valendo impositivamente.

De acordo com Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres¹⁹⁸, a relevância do problema é evidente em face do que um descumprimento de um acordo internacional poder ensejar para o país: descrédito frente às outras nacionalidades signatárias e imposição de punições no plano externo por tal violação. Além disso, tal comportamento comprometeria o preceito constitucional relativo à integração ao mercado internacional.

A resposta ao questionamento formulado alberga, assim, primacialmente, alguns embates. O primeiro deles se relaciona à questão de se saber se é constitucional ou não um tratado internacional que implique em isenção de tributos estaduais.

Optando-se pela inconstitucionalidade dos sobreditos tratados, o debate restaria esvaziado. A situação tornaria-se complexa em se assinalando a constitucionalidade dos tratados internacionais, vez que tal opção consequenciaria algumas implicações.

Com efeito, em se decidindo pela constitucionalidade do tratado, teria que ser enfrentada a problemática questão de sua hierarquia no direito interno. E tal passaria pelo crivo do disposto no art. 98 do CTN, bem como da instrumentalização das usuais regras de hermenêutica.

Para Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres¹⁹⁹ seriam constitucionais tais tratados na medida em que não se pode confundir a União e a República Federativa do Brasil e, pois, suplantar-se a soberania da República Brasileira para resolver questões que digam respeito a si como uma totalidade.

Assim, estes autores reconhecem a legitimidade de representação da República Federativa do Brasil no que concerne ao conjunto dos interesses nacio-

¹⁹⁸ BARRAL, Welber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 70, julho - 2001, p. 140.

¹⁹⁹ BARRAL, Welber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. Idem, p. 148.

nais. E apontam a inaplicabilidade do inciso III, do art. 151 da C.F. à atuação desta²⁰⁰.

Por outro lado, acatam a aplicação do art. 98 do CTN, assinalando a supremacia dos tratados internacionais sobre as normas de direito interno no ordenamento brasileiro, salientando, ainda, a natureza especial de tais normas²⁰¹.

Neste sentido, pois, avocam, relativamente à força dos tratados internacionais, tanto o princípio da hierarquia quanto o princípio da especialidade, encontrando-se o princípio cronológico inscrito pela LICC afastado pelo próprio CTN, sob os auspícios de seu art. 98²⁰².

Inobstante tais razões, alguns autores, dentre os quais Roque Antonio Carrazza, conforme já esclarecido em passagem anterior deste texto, recusam-se em admitir a idéia de que os tratados internacionais possam sobrepor-se à competência dos entes federados. O fundamento de tal raciocínio seria o inciso III, do art. 151, da Constituição Federal.

Para este autor, conforme já esclarecido, esta impossibilidade só poderia ser contornada em relação ao ICMS e ao ISS, utilizando-se a União, após a realização do tratado, dos permissivos contidos na alínea “e”, inciso XII do § 2º. do art. 155 e do inciso II, do § 3º. do art. 156, ambos da Carta Constitucional”.

Assim, a impossibilidade dos acordos virem a valer como lei se imporia ainda que inexistisse dispositivo a regular tal limitação. Pois, dizem alguns, se o país encontra-se organizado sob a forma de Federação, é evidente que devem ser preservadas a faixa de autonomia de cada um dos entes que o compõe.

Relativamente à competência do próprio ente tributante, este pode isentar, exercendo, apenas em parte sua competência tributária. Basta que não inclua na lei instituidora do tributo determinados fatos, pessoas, atos ou situações.

E tal somente pode ocorrer mediante lei hierarquicamente válida. As isenções tributárias concedidas por meio de lei tributária, por outro lado, podem alcançar quaisquer tributos.

Realça-se, como já esclarecido, que as pessoas políticas não podem privilegiar, sem causa jurídica, uma região do País em detrimento das outras. Isto face o princípio da uniformidade geográfica, que, expressamente determinado para a

²⁰⁰ BARRAL, Welber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. Idem, ibidem.

²⁰¹ BARRAL, Welber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais, ..., p. 148-149.

²⁰² BARRAL, Welber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. Idem, ibidem.

União, no inciso I do art. 151 da Constituição Federal, vale, analogicamente, para todos os entes da Federação.

Assevera-se que o inciso I do art. 151 é complementado pelo art. 152 da CF, que veicula o princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.

Neste sentido se posiciona Sacha Calmon Navarro Coelho²⁰³ para quem os Estados, os Municípios e o Distrito Federal “não podem estabelecer barreiras fiscais dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum”.

Estes princípios ratificam a idéia de que as pessoas políticas são juridicamente iguais, inexistindo graus diferenciados de importância entre elas. Assim, devem receber o mesmo tratamento tributário, pontuando-se qualquer diferença de tratamento, apenas, se, no intuito de materializar outro princípio: o da isonomia.

Para instrumentalizar tal desiderato, é que se admite que as pessoas políticas mais carentes venham a desfrutar de vantagens fiscais. Por outro lado, os incentivos devem beneficiar a região como um todo. Não podem ser setoriais, favorecendo, apenas, parcelas da população, sem repercutir, de modo positivo, na região carente.

Também os benefícios isentantes não podem prejudicar pessoas ou categorias de pessoas que atuam nas regiões mais prósperas nem incidir sobre regiões novas, artificialmente criadas, que não se identificam com as já existentes.

Dentro do debate ulteriormente mencionado, como exceção à regra de as isenções serem concedidas pela pessoa política competente para instituir o tributo, nos termos das alíneas “e” e “g” do inciso XII do art. 155, § 2º. e do inciso II, do § 3º., do art. 156, ambos da CF, as isenções, também, podem impor-se via lei complementar.

Explicitando o que foi dito, a União, por meio de lei complementar, pode conceder isenções de ICMS sobre as exportações para o exterior de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e de mercadorias que não forem produtos industrializados, bem como dispor sobre a forma de deliberação interestadual para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

²⁰³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 306.

As isenções de ICMS são concedidas mediante decreto legislativo, ratificando convênio celebrado pelos Executivos dos Estados e do Distrito Federal, quando somente a partir desta ratificação adquirem força legal.

Tais convênios são celebrados no CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, onde têm assento representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelo respectivo Chefe do Executivo, geralmente o Secretário da Fazenda.

Não sendo o convênio lei e encontrando-se, pois, destituído de força cogente, os representantes dos entes federados e o distrital não possuem legitimidade para legislar a respeito do tributo.

Atenta-se, ainda, que é preciso que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio para que a isenção venha a nascer. Basta que um deles se negue a ratificá-lo e o convênio não nascerá.

A par disto, entretanto — contrariando arsenal jurisprudencial da lavra do Ministro José Carlos Moreira Alves²⁰⁴ — ressalta-se que existem convênios autorizativos e impositivos.

Se referindo a estas espécies de convênio, segundo Heleno Taveira Tôrres²⁰⁵, teria-se que o convênio autorizativo relativo a uma dada isenção não obrigaria os Estados convenientes. Apenas os autorizaria a isentar ou não determinado tributo.

Acrescenta este autor que a postura do Ministro referido tem por norte a inibição de ocorrência de guerra fiscal entre os Estados. Mas, na hipótese sob comento tal guerra fiscal não teria lugar para se impor²⁰⁶.

Voltando-se à necessidade de consentimento dos Estados nos convênios, em se tratando da revogação do mesmo — diferentemente do que acon-

²⁰⁴ TORRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS - Limites formais e materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 72, setembro - 2001, Op. cit., p. 91, analisa uma série de acórdãos da lavra do Ministro Moreira Alves concluindo que eles carecem de fundamentação para prescrever que os convênios são todos impositivos, inexistindo a hipótese de tangenciar-se, simplesmente, autorizativos para os Estados da Federação.

²⁰⁵ TORRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS - Limites formais e materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, ..., p. 91-92.

²⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira. Idem, ibidem.

tece com sua celebração — para que ocorra, necessário se faz a soma favorável de, pelo menos, quatro quintos dos votos.

Frisa-se que a lei complementar prevista na alínea “g” do § 2º., do art. 155, da CF, não poderá estabelecer o conteúdo dos convênios, mas, apenas, os mecanismos jurídicos que nortearão sua celebração.

Percebe-se que quem exporta mercadoria que for produto industrializado está imune ao pagamento de ICMS por força do estatuído na alínea “a”, do inciso X, do § 2º. do art. 155, da CF. Já quem exporta mercadoria que não for produto industrializado somente não pagará ICMS se uma lei complementar isentá-lo.

De par com o raciocínio já exposto, entende-se que a isenção que recaia sobre a exportação de um produto que não for industrializado beneficia não só o exportador imediato, como todos aqueles que concorreram para que a exportação se efetivasse.

Assim, se já tiverem recolhido o tributo possuem direito à sua repetição, observados os prazos prescricionais. O mesmo vale para os que tornam possível a prestação para o exterior de serviços de transporte e de comunicação declarados por lei complementar isentos de ICMS.

A União, através de lei complementar, também poderá, com apoio no inciso II do § 3º., do art. 156, da CF, isentar de pagamento de ISS pessoas que, em caráter negocial, vierem a exportar serviços de qualquer natureza.

De acordo com o raciocínio acima desenvolvido, compreende-se, igualmente, que tal lei complementar deverá também abranger os que tiverem, de algum modo, possibilitado a exportação daqueles serviços declarados isentos de ISS.

Relativamente às isenções de empréstimo compulsório, atendendo-se ao prescrito no art. 148 da CF, é a lei complementar — e só ela — que pode conceder tais isenções.

Os tributos, criados ou aumentados através de lei complementar também devem ser isentados através deste ato normativo, obedecendo-se, é claro, a todos os mandamentos principiologicos atinentes à matéria.

Trataria-se as isenções ulteriormente mencionadas, para alguns, das únicas hipóteses admitidas pelo ordenamento jurídico nacional aceitando isenções heterônomas, isto é, isenções concedidas por pessoa diversa daquela que tem

competência constitucional para instituir o tributo. De regra, as isenções são autonômicas.

Assim, relativamente às demais isenções, não concedidas via lei complementar, a revogação das mesmas deverá ocorrer através de lei ordinária. Nunca por atos do Executivo, que a isto obsta o princípio da legalidade.

Trilhando-se tal raciocínio, tem-se que a medida provisória é inidônea para conceder isenções tributárias, uma vez que a isenção somente poderá ser validamente veiculada se o for através de lei.

Tendo por norte, assim, a Lei, José Souto Maior Borges²⁰⁷ discute se poderia ser negado o crédito do IPI relativo a insumo isento, tendo em vista que tal imposto, diferentemente do ICMS, além de ser incumulativo é, também, imposto sobre o valor agregado.

Raciocinando em torno da questão, conclui este doutrinador, que não deve ser negado o direito ao abatimento relativo a insumo isento, porque, caso contrário, estaria-se restringindo o sentido normativo eleito pelo constituinte. Tal asserção implicaria no desvirtuamento da índole constitucional deste tributo²⁰⁸.

Passando-se, agora, ao estudo do decurso de tempo para revogação da isenção, argumenta-se que as isenções com prazo certo têm seu termo final de existência prefixado na lei que as cria; as com prazo indeterminado, não.

Sendo instituída a isenção por prazo indeterminado, a pessoa tributante que a concede pode revogá-la, expressa ou tacitamente, total ou parcialmente, a qualquer tempo, a seu inteiro alvedrio, desde que respeitado o princípio da anterioridade.

E tal revogação, ainda que onerosa, não geraria para o contribuinte o direito de ser indenizado, nem o de continuar fruindo do benefício. O contribuinte teria, apenas, o direito de ver respeitado o princípio da anterioridade em relação aos tributos que a isenção contemplava.

Deve-se ter em mente, todavia, que nem toda lei que extingue isenção tributária deve curvar-se ao princípio da anterioridade. Reporta-se as já discutidas hipóteses veiculadas na alínea “e”, do inciso XII, do art. 155 e no inciso II do § 3º., do art. 156, do Código Magno.

²⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 48, setembro - 1999, p. 159-171.

²⁰⁸ BORGES, José Souto Maior. *Idem*, p. 171.

Pois bem, editadas e em vigor, estas leis complementares não revogam, mas, apenas paralisam a eficácia das leis tributárias estaduais, municipais ou distritais que com elas conflitem. Por isso mesmo, revogadas, fazem com que a eficácia destas leis se restabeleça integralmente.

Quanto à revogação de isenções não onerosas com prazo certo, para Roque Antonio Carrazza²⁰⁹, também ela pode ser revogada ou modificada livremente, antes de expirado o seu tempo de duração. Basta, para tanto, que seja respeitado, também, o princípio da anterioridade.

Isto porque, de acordo com este autor, a lei não poderia vincular o legislador futuro. Senão, diz ele, com o tempo, o exercício da função legislativa poderia ficar seriamente comprometido, quando não inviabilizado. Seria, a propósito, exatamente por este motivo que a lei irrevogável padeceria de inconstitucionalidade²¹⁰.

Discordando de tal raciocínio, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo²¹¹ tratando de isenções regionais, entendem que uma isenção onerosa concedida por prazo certo não pode ser desconstituída via oblíqua, nem parcialmente, sendo, pois seus beneficiários insuscetíveis de cobrança de tributos.

Tratando da matéria, os Tribunais têm discordado tanto do entendimento de Roque Antonio Carrazza — relativamente ao princípio da anterioridade, quanto do raciocínio esposado pelos últimos autores — frente à revogação da isenção, decidindo que:

... a lei tributária tem efeito imediato quando revoga a anterior, podendo revogar a isenção desde logo (TJSP, Ap. cível 199.023-2, São Paulo, 27.10.92, rel. Bueno Magano, e Ap. cível 207.528-2, Santos, 29.6.93, rel. Viana Santos).

Ressalta-se que o entendimento declinado por Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo tem alcançado inúmeros adeptos, tendo todos estes por arrimo o consignado no art. 178 do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo prescreve que se for estipulado prazo certo, não será possível a revogação nem a redução do benefício.

²⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, ..., p. 757.

²¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Idem*, *ibidem*.

²¹¹ MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Isenções regionais do Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 65, fevereiro - 2001, p. 50-67.

Igualmente, para muitos, também, se a isenção criar ônus ou condição, não poderá ser revogada livremente pela Administração, *ex vi* da Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, a qual merece ser transcrita:

Súmula n. 544 - Situação: vigente
Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Nestas situações, entende-se que o contribuinte pode ter sido induzido pelo incentivo a fazer investimentos e, por este motivo, a revogação ou redução da isenção antes do prazo ou após cumprida a condição, poderia trazer prejuízos ao mesmo.

Ademais, se tal ocorresse, argumenta-se que se estaria ferindo o insculpido no inciso XXXVI do art. 5º. da CF, segundo o qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Nesta mesma ordem de idéias, acrescenta Ives Gandra da Silva Martins²¹², que, tendo a autoridade pública concedido um incentivo tendo em vista determinados requisitos, não pode depois de concluído o ato, vir a estipular novas exigências.

É oportuno ressaltar que as leis isentivas sempre prevêm hipóteses em que a tributação ocorreria, acaso elas não existissem. Melhor dizendo, nunca se ocupam com hipóteses que não estão dentro da regra-matriz do tributo.

Exemplificando, a legislação do IR não prevê isenções de indenizações. A razão disto é patente, já que as indenizações não são rendimentos e, nesta medida, refogem à tributação por via de imposto sobre a renda. Não há por que uma lei isentiva federal vir a ocupar-se com o assunto.

O problema todo possui por raiz as premissas constitucionais. Uma vez que o documento supremo não conferiu competência à União para tributar indenizações, calca-se impossível a outorga para que exista lei federal que isente determinadas operações de tal incogitável tributação.

Arrematando a idéia, argumenta-se que as leis isentivas só podem alcançar fatos que, em princípio, estão dentro do campo tributário da pessoa política que as edita. Só se pode isentar o que se pode tributar.

²¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Zona franca de Manaus - inteligência do artigo 40 do ADCT - impossibilidade de criação de restrições aos incentivos constitucionalizados em 1988. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 64, janeiro - 2001, p. 123-130.

Salvo disposição legal em sentido contrário, a revogação da isenção não se aplicaria à permissão de não pagamento de taxas, de contribuições de melhoria e dos diversos tributos instituídos depois de sua concessão.

Por último, a isenção não se confundiria com a remissão, nem com a anistia. Isenção, como viu-se, é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária que impede que o tributo nasça. Já a remissão é o perdão legal do débito tributário. É, na terminologia do inciso IV do art. 156 do CTN, uma autêntica causa extintiva do crédito tributário.

Frisa-se que a lei isentiva é lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo, ao passo que a lei remissiva é lógica e cronologicamente posterior ao nascimento deste mesmo tributo.

A anistia, ao seu turno, diz respeito às penalidades pecuniárias e, como soa lógico, também somente pode ser concedida por meio de lei editada pela pessoa política tributante.

3.2.5. O respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada

Dentre as limitações ao poder de tributar transpostas nos princípios gerais e específicos da tributação, atenta-se para um tripé consolidado no Direito. Refere-se aos postulados que implicam na segurança jurídica em um Estado Democrático de Direito: o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Tal tripé possui raiz constitucional, uma vez que previsto no inciso XXXVI do art. 5º., bem como na alínea a, do inciso III, do art. 150, da Constituição Federal. A localização de tais prescritivos evidencia a uma, que trata-se de direito fundamental e, a duas, que é exteriorização específica na ordem tributária.

Atenta-se que, uma vez que tais prescritivos sejam identificados como direitos fundamentais, exsurge uma implicação da maior importância, que é de serem identificados como cláusulas pétreas.

Mas, o que pode ser concebido como direito adquirido? Segundo Maria Helena Diniz²¹³:

²¹³ DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução do Código Civil interpretado*. 5 ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 162.

O direito adquirido é o que já se incorporou definitivamente ao patrimônio e à personalidade de seu titular, de modo que nem lei nem fato posterior possa alterar tal situação jurídica, pois há direito concreto, ou seja, direito subjetivo e não direito potencial ou abstrato.

Celso Ribeiro Bastos²¹⁴ complementa tal alusão, afirmando que o direito adquirido consistiria na possibilidade de se extraírem efeitos de um ato contrário aos previstos pela lei atualmente vigente. Implicaria o direito subjetivo de fazer valer um direito, cujo conteúdo encontra-se revogado pela lei nova.

Relativamente ao ato jurídico perfeito, afirma Maria Helena Diniz²¹⁵:

O ato jurídico perfeito é o já consumado, segundo a norma vigente, ao tempo em que se efetuou, produzindo seus efeitos jurídicos, uma vez que o direito gerado foi exercido. É o que já se tornou apto para produzir os seus efeitos. A segurança do ato jurídico perfeito é um modo de garantir o direito adquirido pela proteção que se concede ao seu elemento gerador, pois se a nova norma considerasse como inexistente, ou inadequado, ato já consumado sob o amparo da norma precedente, o direito adquirido dele decorrente desapareceria por falta de fundamento. Convém salientar que para gerar direito adquirido, o ato jurídico deverá não só ter acontecido em tempo hábil, ou seja, durante a vigência da lei que contemple aquele direito, mas também ser válido, isto é, conforme aos preceitos legais que o regem. Se a norma constitucional e o art. 60 da Lei de Introdução não resguardassem o ato jurídico perfeito, haveria destruição de direitos subjetivos, formados sob o império da antiga norma, prejudicando interesses legítimos de seus titulares, causando a desordem social²¹⁶.

No que diz respeito à coisa julgada, esta infirma-se como uma qualidade da sentença relativamente à impossibilidade de sua revisão. Tal ocorre quando ultrapassado o prazo para interposição de recurso ou quando este é julgado improcedente. Nestas hipóteses, impor-se-ia a imutabilidade do julgado e de seus efeitos.

A decisão final transposta em coisa julgada somente poderia ser, excepcionalmente, desconstituída, mediante ação rescisória proposta no biênio decadencial, uma vez presentes as hipóteses previstas no art. 485 do Código de Processo Civil.

²¹⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 192.

²¹⁵ DINIZ, Maria Helena. Op. cit., p. 184.

²¹⁶ DINIZ, Maria Helena. Idem, *ibidem*.

Em parecer requerido acerca do tema, José Souto Maior Borges²¹⁷ discute os limites da coisa julgada em se tratando de sentença favorável ao contribuinte relativamente à contribuição social sobre o lucro.

Esclarece, na oportunidade, que nada impede, uma vez sendo a contribuição um dever tributário renovado mês a mês, que a Receita venha exercer qualquer pretensão relativamente às contribuições ulteriores, não abrangidas pela sentença transitada em julgado²¹⁸.

Reconhecendo a importância e as implicações de tais prescritivos no Estado Democrático de Direito que se pretende para o Brasil, os mesmos foram trabalhados no transcorrer de toda esta pesquisa mas, especialmente, neste último capítulo, quando do exame dos princípios, das imunidades e das isenções.

3.6. Últimas considerações

Muito se tem discutido a respeito dos problemas que campeiam na área fiscal. Se diz da carga tributária extorsiva a que é submetida a sociedade brasileira; do obsoleto sistema tributário nacional que, retaliado, não encontra logicidade em suas formulações: é arcaico e confuso. Além disto, não respeita os direitos fundamentais do contribuinte, transposto nas limitações ao poder de tributar. E isto, tanto no plano formal, quanto no plano material.

Este trabalho, por ora, não se ocupou de todas estas questões, limitando-se a investigar e discutir os direitos do contribuinte no modelo de Estado Democrático de Direito que se quer para o Brasil.

Esta razão, no entanto, não impede de tecer-se algumas considerações a respeito das mudanças fiscais que se pretende, relativamente às reformas, bem como à volta à codificação em terreno tributário.

²¹⁷ BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infra-constitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). In: *Revista dos Tribunais*, ..., p. 170-194.

²¹⁸ BORGES, José Souto Maior. Idem, *ibidem*.

Atenta-se, de acordo com Heleno Taveira Tôrres²¹⁹, que o reclamo por reformas, bem como o movimento por uma nova codificação do Direito Tributário mostram-se consentâneos com as novas formulações presentes no contexto econômico atual, especialmente com o anseio sempre crescente de garantia jurídica.

Quanto ao primeiro aspecto, relativamente às propostas de reformas tributárias, parecem estas datarem da década de 1990, quando já bastante mexido o Sistema Tributário Nacional, noticia-se o surgimento de novas gritas de mudanças.

Refere-se aqui à proposta de Emenda Constitucional n. 175-A, de 1995, formulada pelo Poder Executivo Federal e por este enviada ao Congresso Nacional com o intuito de que fosse alterado o Sistema Tributário Nacional.

Segundo Luiz Mélega²²⁰ seriam objetivos da referida proposta:

- ...
- a) reduzir o custo da produção, dos investimentos e das exportações;
 - b) evitar a tributação cumulativa como a que decorre das contribuições sociais (COFINS, PIS/PASEP e outras de igual natureza);
 - c) assegurar a isonomia tributária entre o produto nacional e o importado;
 - d) diminuir as incertezas decorrentes da concorrência desleal;
 - e) aumentar a participação dos tributos não declaratórios;
 - f) reduzir o custo da geração de empregos;
 - g) simplificação do sistema tributário por meio da redução do número de tributos e simplificação e harmonização nacional das normas legais;
 - h) diminuir o espaço da sonegação e da elisão, distribuindo melhor a carga fiscal, de forma a reduzir alíquotas para quem paga regularmente seus tributos;
 - i) diminuir a tributação que onera os produtos da cesta básica;
 - j) harmonizar as práticas brasileiras com as melhores regras internacionais;
- ...

De acordo com este autor — sufragando opinião do deputado Antonio Kandir —, para que esses objetivos assentes na pretendida reforma pudessem ser alcançados seria necessário que se substituísse o IPI, o ICMS, o ISS, o PIS/PASEP, o COFINS, a CSLL, a contribuição destinada ao Salário-Educação, bem como as contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC, SENAC etc. por um sistema simplificado de recolhimento²²¹.

²¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71, agosto - 2001, p. 84-103.

²²⁰ MÉLEGA, Luiz. *Reforma tributária*. São Paulo: LTR, 2001, p. 19.

²²¹ MÉLEGA, L. uiz. *Idem*, p. 20-21.

Luiz Mélega²²² informa que a Reforma teria previsto a substituição desses tributos por um sistema baseado em, apenas, três tipos de exações. Transcrevendo suas palavras:

... Referido sistema estaria baseado em três tributos, especificamente: IVA - Imposto Sobre o Valor Adicionado; Contribuição Social Geral (que, segundo explica o deputado Antonio Kandir, poderia ser um adicional do IVA), contribuição essa que seria não-cumulativa, incidiria nas importações, mas não oneraria as exportações; IVV - Imposto sobre Vendas a Varejo, de competência municipal, que tomaria o lugar do ISS e que seria cobrado a uma alíquota que não excederia a 4% (quatro por cento)".

Apesar dos bons intentos da pretendida reforma, imagina-se difícil sua aprovação no Congresso Nacional. Um dos motivos dificultadores seria a previsão de arrecadação via União, sendo repartido o produto da tributação, somente em momento posterior, aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Também Dejalma de Campos imagina difícil a aprovação de uma Reforma Tributária completa no país. Mais: para ele, esta seria dispensável, bastando que fossem implementadas pequenas e paulatinas reformas²²³.

Em paralelo às questões reformistas, um outro tema que surge é o do retorno à codificação em terreno tributário. Intenta-se a devolução das normas gerais ao Código. Tal intuito tem por norte a construção de uma legislação harmônica, dotada de regras claras e submetida a critérios formais uniformes²²⁴.

Neste sentido Aliomar Baleeiro²²⁵ para quem:

“O interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, a eficiência da Administração clamam por essa codificação”.

Tal idéia suplantaria a tendência descodificadora — implicadora de grandes repercussões para a interpretação e aplicação do direito positivo — a qual busca, no momento, a promulgação de um “Código de Defesa do Contribuinte”. Trata-se de um projeto de Lei de autoria do Senador Jorge Bornhausen proclamando a atenção aos direitos dos sujeitos passivos.

²²² MÉLEGA, Luiz. *Reforma tributária*, ..., p. 21.

²²³ CAMPOS, Dejalma de. Reforma Tributária. In: *Revista Jurídica Consulex*, Brasília: Consulex, n. 145, de 31 de janeiro de 2003, p. 8-11.

²²⁴ Tema discutido por Heleno Taveira Torres, sustentando este autor o papel da codificação como ensejadora da desejável estabilidade jurídica. TORRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71, agosto - 2001, p. 84-103.

Esta iniciativa já fora concretizada em alguns outros países, tais como os Estados Unidos da América, aprovando-se o Código do Contribuinte, em 1986 e na Espanha, onde promulgou-se, em 1988, a Lei de Direitos e Garantias dos Contribuintes.

O Senador Bornhausen na apresentação de seu Projeto, registrado sob o n. 646/99, o considerou um instrumento indispensável à cidadania, afirmando que ele implicava, em outras palavras, numa providência efetiva na salvaguarda dos direitos e garantias encartados no documento constitucional.

O projeto sob comento foi elaborado por uma comissão coordenada pelo Prof. Torquato Jardim, tendo como membros os tributaristas Roque Carrazza, da PUC/SP; Eduardo Botelho, da USP; Paulo Barros de Carvalho, da PUC/SP e USP; José Souto Maior, da UFPE; e Ricardo Lobo Torres, da UERJ.

O referido possui sete capítulos e 53 artigos, destacando-se as normas que são consideradas fundamentais, de acordo com pronunciamento do seu autor²²⁶, as quais transcreve-se:

1. O princípio da legalidade para exigir ou aumentar tributo pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência.

2. Leis que instituidoras de taxas deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do cidadão contribuinte.

3. Respeito à anualidade mediante publicidade que se dê dentro do ano civil anterior, é ressaltada, impedindo-se, dessa forma, a circulação de periódicos ou diários oficiais em segunda edição ou ainda para conhecimento do contribuinte após o encerramento do ano civil.

4. Somente lei complementar poderá estabelecer requisitos para a fruição de imunidades tributárias — o que é da maior importância na defesa do cidadão contribuinte.

5. Fornecimento de certidões sem restrições e pleno acesso a informações.

6. Confere estabilidade e respeito à coisa julgada.

7. Veda a interdição de estabelecimentos, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para cobrança extrajudicial dos tributos.

Desta forma, a partir da aprovação do código, o Cadin se trata de um mero órgão de informação e não de punição.

8. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade e a desconsideração somente atingirá os sócios que se ocultem atrás da pessoa jurídica.

9. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio. Atende principalmente o pequeno contribuinte, o mais indefeso, aquele que não tem recursos para contratar grandes tributaristas.

10. Presume-se, portanto, do princípio da boa-fé do contribuinte até prova em contrário.

Mais importante ainda:

²²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, ..., p. 14.

²²⁶ DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, ..., p. 83.

11. Nenhum depósito, fiança, caução ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte administrativamente, ou em juízo, como condição à defesa ou recurso do contribuinte, à exceção a garantia de execução fiscal;

Termina-se, assim, a imposição dos 30% que leva o contribuinte a retirar do seu capital de giro recursos fundamentais para o exercício de sua defesa, que é um legítimo direito que lhe pertence.

Eliminam-se, portanto, todos os tipos de coação e estabelece-se justiça tributária, repito, especialmente, para o pequeno contribuinte.

Tal iniciativa evidencia a preocupação com a salvaguarda dos direitos e garantias dos cidadãos. Todavia, ele aparece na contramão do intuito de codificação já citado.

Além disto, observa-se que grande parte dos prescritivos trazidos à baila pelo “Código de Defesa do Contribuinte” que se quer ver promulgado, já existe no país, especialmente na Constituição Federal, impondo-se, logo, já por isso, obrigatória sua observância.

Assim, parece que tal idéia, embora denotadora da preocupação com os direitos fundamentais do contribuinte — o que é bastante salutar — já fora contemplada desde há muito inexistindo por isto razão para que promulguemos mais uma Lei.

Talvez — e tal idéia parece encontrar um número cada vez maior de adeptos — fosse interessante, isto sim, implementar-se um novo Código Tributário Nacional que, não somente ratificasse os princípios constitucionais — e, então, os direitos fundamentais —, mas, tratasse das “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Relativamente aos direitos dos contribuintes não é por falta de Lei que não estão sendo respeitados em sua inteireza. O que falta é que tais prescritivos sejam operacionalizados, e isto se faria não pela eridição de mais uma lei, mas pela rigorosa fiscalização da Administração Pública.

Neste sentido, retoma-se Norberto Bobbio²²⁷ para quem hoje o problema fundamental dos direitos humanos — neles inclusos os direitos fundamentais —, não é tanto de justificá-los — seja legalmente, seja doutrinariamente — mas o de protegê-los e de efetivá-los.

²²⁷ BOBBIO, Norberto *A era dos direitos, ...*, p. 24.

Ressalta-se que a apatia e a inércia não contribuem para a efetividade dos ditames principiológicos e normativos contidos na Constituição, que frisa-se são de alto quilate. Isto mesmo porque, conforme Benedito Hespanha²²⁸:

O verdadeiro democrata acredita nas instituições legítimas e nos homens que exercem liderança altruística e representam a vontade do consenso e do dissenso sem quebra da autoridade do poder político. Não há maior inimigo da democracia do que o cidadão apático, indiferente, cético, inescrupuloso e desrespeitador dos valores sociais, dos princípios e das regras jurídicas que estruturam a ordem moral e ética da sociedade política. Cabe a cada cidadão, cômico de sua responsabilidade cívica e patriótica, entender, como seus, os problemas ideológicos que afligem a dogmática e a pragmática da democracia nas sociedades contemporâneas.

Necessita-se, pois, de braços fortes, de ação consequenciadora de respeito aos postulados democráticos postos.

²²⁸ HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, ..., p. 76.

CONCLUSÃO

Ao longo dos tempos históricos, observou-se a mutação do ente estatal que, emoldurado nos contornos do Estado de Poder, converteu-se — passando pelo crivo do Estado de Direito — ao Estado Democrático de Direito, hoje forma estatal que tem guarida em grande parte dos países do mundo, notadamente na Europa ocidental, ensaiando seus passos na periférica América Latina.

Observa-se, neste toar, a passagem de uma visão marcadamente positivista, muita própria das construções anteriores à segunda metade do século XX, para uma abordagem jusfilosófica e, por que não dizer, mais ética e humanizada do fenômeno jurídico. Ganham ascensão os valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais.

No Estado Democrático de Direito tem-se uma maior democratização calcada numa Constituição escrita que prevê direitos e garantias fundamentais aos cidadãos. A operacionalização destes direitos e garantias se dá em face de ocupar o documento constitucional o ápice hierárquico do sistema normativo, conformando todo o aparato jurídico mediante a imperatividade e coerção de suas normas.

É o que ocorre também no Brasil, impondo-se a Carta Magna no sentido de erigir um Estado Democrático de Direito. Tal idéia extravasa, igualmente, para o campo tributário nacional conferindo ao cidadão-contribuinte uma série de direitos que acabam por conformar-lhe uma área privativa, a salvo de investidas tanto por parte dos particulares, quanto por parte do ente estatal.

O Direito Tributário do terceiro milênio no Brasil volta-se a uma perspectiva pós-positivista e principiológica do fenômeno jurídico. Amparado numa moderna hermenêutica constitucional, além dos princípios específicos da tributação, desenvolve uma série de princípios instrumentais da própria interpretação constitucional.

Quer dizer, no novo Direito Tributário, que nasce em estreita sintonia com o documento constitucional, desenvolve-se uma idéia de abertura que não admite conceitos fechados, nem tampouco ações que colidam com a essencialidade do mínimo fundamental. Do mesmo modo, a interpretação das normas volta-se ao

necessário envolvimento dos órgãos judiciais, bem como de todos os cidadãos e grupos.

É neste contexto que o conjunto dos direitos e deveres do cidadão-contribuinte titulariza-se Estatuto do Contribuinte encerrando a fonte definidora da cidadania fiscal. Neste sentido, busca-se harmonizar os deveres contributivos com a proteção da propriedade privada, instituto salvaguardado, igualmente, pelo documento constitucional.

Evidencia-se que a cidadania fiscal possui dimensão bilateral, uma vez que, abrangendo os direitos fundamentais compreende também, os deveres correspondentes. Neste sentido, o que reclama-se é que a contribuição tributária seja efetivada numa base legal, de respeito à principiologia adotada pelo ordenamento jurídico nacional, alcançando, assim, a nota de legitimidade.

A idéia de cidadania fiscal, tendo por referência o Estatuto do Contribuinte, concebido aqui como uma plêiade de direitos e deveres, porta-se, assim, extremamente rica e complexa, permitindo o aperfeiçoamento das instituições democráticas que nela se apoiam, principalmente albergando, em primeira mão, a capacidade contributiva.

Todavia, apesar do reconhecimento legal, ao lado dos deveres, de uma série de direitos fundamentais às pessoas, direitos estes que, como já esclarecido, extravasam para o âmbito tributário, diversos problemas estão a permear a questão fiscal no Brasil dificultando a efetivação do Estado Democrático de Direito e, assim, impedindo o pleno desfrute dos direitos fundamentais por parte dos contribuintes.

Observa-se que os princípios encartados no Código Supremo, conquanto imperativos, nem sempre são operacionalizados, constatando-se a criação de diversos tributos no Brasil apartados dos necessários ditames que lhes ditam a existência. Acrescenta-se que as interpretações relativas aos desdobramentos tributários, muitas vezes, encontram-se distantes de um necessário entendimento sistêmico contrariando as intenções do ordenamento jurídico nacional.

Tal situação mostra-se ainda mais perigosa quando se observa que a distorção de interpretação é efetivamente concretizada pelo julgador, a quem cabe, primacialmente, o dever de velar pela correta e rápida aplicação das normas jurídicas. O magistrado, em sua função, deve ser um estudioso, um árbitro sensível e aberto às nuances da vida comunitária sem abrir mão dos princípios que informam

o aparato jurídico, especialmente àqueles que falam de perto à hierarquia do sistema legal.

Entretanto, apesar de todos os problemas reinantes — que campeiam incisivamente no âmbito da questão fiscal brasileira —, pode-se afirmar que muito já se evoluiu em relação ao que era e o modelo, ainda que seja apenas formal de Estado de Direito e, após, de Estado Democrático de Direito, está aí para corroborar.

Realmente, o próprio fato de impor-se a lei como garantia máxima dos contribuintes — devendo ela ser prévia a qualquer exação — já confere aos sujeitos passivos boa dose de segurança jurídica. Leva o Estado a, ao menos, instrumentalizar-se legalmente antes de exigir o contributo. Acrescente-se a grita pela observância dos princípios.

Neste sentido, todavia, é impensável a limitação do princípio da segurança jurídica, apenas, à prévia imposição legal do tributo. Para atingimento do modelo democrático que se propõe as leis precisam alcançar a nota da legitimidade. Daí a necessidade de interação com todos os postulados eleitos pelo povo através de seus representantes na consecução e efetivação dos ditames que a todos obriga.

E isto começa ser realizado, ainda que, minimamente, na legislação ordinária brasileira. Vê-se que o princípio da moralidade administrativa, incluído na Constituição, passa a servir de fonte cognitiva para diversos instrumentos direcionados da segurança jurídica dos sujeitos passivos. Ao lado da Constituição Federal e da recepção de seus comandos em toda a legislação tributária, surgem algumas leis que ratificam, também, tal preocupação.

Um exemplo é a eridação da Lei n. 9.430, de 27.12.96 que, em seu art. 77, autorizou o Executivo a disciplinar a abstenção de lançamento, a declaração de extinção do crédito e a desistência das ações nos casos de pacificação da jurisprudência dos Tribunais Superiores contrária à Fazenda. A teor dos §§ 5º, 6º e 9º. do art. 48, também deste diploma legal, coibiu-se ao Fisco a desigualdade de respostas nas consultas fiscais.

Contudo, apesar destes avanços, não se chegou ainda à efetivação da cidadania fiscal em sua inteireza, existindo aqui ou alhures uma série de pres-critivos díspares, afrontadores do direito posto no Documento Magno. Mais: a observância da intributabilidade do mínimo existencial a uma considerável faixa populacional em consonância com o princípio da capacidade contributiva não fora de todo efetivada.

Tais constatações ganham ainda maior relevo e urgência de reparação na medida em que observa-se que a interdependência e a integralização dos mercados no mundo atual têm modificado substancialmente a forma de atuação do Poder de Tributar dos países. Nos dias hodiernos, muito mais que impor exações com o fito puro e simples de gerar receitas, o Estado tem sido responsabilizado pela distribuição da riqueza e desenvolvimento dos povos mediante um conjunto de políticas interna e externa.

Como se sabe, a mundialização dos mercados tem ditado novas regras e tendências tributárias, levando à criação de blocos econômicos. Nessa parceria, a harmonização tributária tendo em conta estas novas tendências é imprescindível para a sobrevivência dos países na busca de integrações que permitam o desenvolvimento nacional.

Assim, embora continue erguida a postura impositiva, coercitiva e arrecadadora de tributos do Estado, este tem sido levado a reconhecer e assumir o seu caráter social há muito esquecido. Não pode mais ser visto fora desse contexto, isoladamente, porque do seu desempenho dependem o desenvolvimento do Estado e bem-estar do seu povo.

No caso do Brasil, um modelo de sistema tributário nacional eficaz somente ocorrerá com a definição do modelo de Estado que se quer implantar, o que passa, sem dúvida, por uma reforma ampla do Estado — a reforma administrativa — já iniciada, mas que tem muito a realizar até sua conclusão. Concomitantemente, deve ser definida a estrutura de Governo e dos poderes do Estado, e as responsabilidades dos seus ocupantes por meio de uma ampla reforma tributária para garantir toda essa estruturação.

Para muitos, seria imprescindível a codificação do “Estatuto do Contribuinte” em um único documento abrangente dos direitos e deveres do Fisco, bem como dos contribuintes, escrito em linguagem concisa, precisa e de fácil acesso vernacular. Tal providência, imaginam, pode levar à existência de um melhor relacionamento entre a Fazenda Pública e os sujeitos passivos, conduzindo não só a fortalecer os direitos do cidadão-contribuinte como também a semear nele a conscientização do pagamento de tributo, inibindo-o à evasão.

Por ora, parece que a plêiade de direitos fundamentais aos cidadãos já existe na Constituição Federal, encontrando-se perfeitamente compreensível por parte dos operadores do Direito. O que torna-se necessário é que estes direitos

sejam bem interpretados e efetivamente operacionalizados em prol de todos os componentes do Estado.

Ressalta-se, neste sentido, que o problema central em relação aos direitos do homem, nos tempos atuais, não é tanto de prevê-los em termos jurídicos ou justificá-los, seja filosófica ou sociologicamente, mas, de interpretá-los e protegê-los. Neste sentido, como constatou-se, no Brasil o caminho a percorrer é longo. Muito falta para a concreção de tais direitos a todos os indivíduos indistintamente.

O conjunto das discussões realizadas, bem como os raciocínios expostos em busca de tornar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes preceitos tangíveis, denotam a necessidade de que os direitos fundamentais do homem, especialmente do homem-contribuinte, não tenham sido elencados na Lei das Leis, apenas, para serem formalmente reconhecidos, mas para serem concretamente efetivados.

Neste sentido, almeja-se que os resultados colhidos nesta pesquisa tragam subsídios para um melhor alicerçamento do Estado Democrático de Direito ficando-se um maior respeito ao sujeito passivo na relação fiscal e, assim, represente uma contribuição científica no âmbito das preocupações jurídico-tributárias.

REFERÊNCIAS

ALVES, José Carlos Moreira. Conferência inaugural - XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos*

fundamentais do contribuinte. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 1. ed., São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações ao Poder de Tributar*. 7. ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Controle judicial dos atos administrativos. In: *RDP* 65/27.

_____. *Curso de direito administrativo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BARRAL, Welber e PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 70, julho - 2001.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 1. ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. Existe efetivamente uma Constituição econômica? In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: RT, n. 39, abril - junho de 2002, RT.

BECHO, Renato Lopes. Imunidade tributária das autarquias e fundações públicas. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 49, outubro - 1999.

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

BOBBIO, Norberto *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 10. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 48, setembro - 1999.

_____. Limitações constitucionais a tributação. In: *IV Curso de Especialização em Direito Tributário*, vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. Limites constitucionais e infra-constitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 27, abril - junho de 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN n. 9397. Ac. do Pleno do STF, de 15.12.93, Rel. Min. Sidney Sanches, RTJ 151/755.

_____. Supremo Tribunal Federal. Pleno - MS n. 22.164/SP - Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 17 nov. 1995, p. 39.206.

BRITTO, Carlos Ayres. *Inidoneidade do decreto-lei para instituir ou majorar tributo*. In: *RDP* 66/45.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *El Desarrollo actual del derecho financiero en España*. In: *Crônica Tributaria*, n. 78, 1996.

CAMPOS, Dejalma de. Reforma Tributária. In: *Revista Jurídica Consulex*, Brasília: Consulex, n. 145, de 31 de janeiro de 2003.

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 54, março - 2000.

CAMPOS, José Maria de e CORAZZA, Edison Aurélio. A imunidade das operações com minerais quanto às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento (PIS e COFINS). In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 27, abril - junho de 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed., Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Frederico Seabra. Extensão dos efeitos da imunidade tributária sobre as entidades de assistência social e de educação. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 67, abril - 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.

_____. Estatuto do contribuinte. Direitos e garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. In: *Vox-Legis*, 141/36.

CHIESA, Clélio. Imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos à exigência das contribuições destinadas a financiar a seguridade social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, maio - 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade de ICMS à luz do regime aduaneiro especial para a indústria do petróleo - Repetro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 80, maio de 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COLARES, Juscelino Filgueiras e CRUZ JÚNIOR, Edmilson. Constituição, crise fiscal e tributação: o caso do IPTU. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 27, abril - junho de 1999.

CURTY, Marlene Gonçalves; CRUZ, Ana Maria da Costa; e MENDES, Maria Tereza Reis. *Apresentação de trabalhos acadêmicos, dissertações e teses: (NBR 14724 / 2002)*. Maringá: Dental Press, 2002.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 19 ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução do Código Civil interpretado*. 5 ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

FACIN, Andréa Minussi. Vedação ao "confisco" tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 80, maio - 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 65, fevereiro - 2001.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. São Paulo: RT, 1990.

HESPANHA, Benedito. O político, o jurídico e o justo na Constituição. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: RT, n. 39, abril - junho de 2002.

HUBERMAN, Léo. *História da riqueza do homem*. 13 ed., Rio de Janeiro: Zahar, 1977.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a imunidade do § 7º. do art. 195 da CF/88, referente às entidades beneficentes de assistência social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 53, fevereiro - 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10 ed., Brasília: UNB, 1997.

LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. Tradução de Walter Stöner. 2 ed., Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988.

LEITE, Eduardo de Oliveira. *A monografia jurídica*. 5 ed., São Paulo: RT, 2001.

LOCKE, John. Ensaio sobre o poder civil. In: FREITAS, Gustavo D. *900 textos e documentos de história*. Vol. II, Lisboa: Plátano, 1976.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 68, maio - 2001.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed., rev. e ampl., São Paulo: RT, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Isenções regionais do Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 65, fevereiro - 2001.

MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*, São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000.

MARTÍN-RETORTILLO, Lorenzo e OTTO Y PARDO, Ignacio de. *Derechos fundamentales y Constitución*, Madrid: Civitas, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aplicação de recursos de entidades imunes em planos de previdência complementar em planos de previdência complementar para seus servidores não afeta a desoneração constitucional. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 48, setembro - 1999.

_____. Os direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2000.

_____. Zona franca de Manaus - inteligência do artigo 40 do ADCT - impossibilidade de criação de restrições aos incentivos constitucionalizados em 1988. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 64, janeiro - 2001.

_____. Vampirismo tributário. In: *Revista Panorama da Justiça*, São Paulo: Escala, n. 25, 2000.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A imunidade dos municípios e a cobrança do ICMS nas contas de telecomunicações e energia elétrica. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 74, novembro - 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, 21^a. ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

MÉLEGA, Luiz. *Reforma tributária*. São Paulo: LTR, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira. O poder executivo e o poder legislativo no controle de constitucionalidade. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 20, julho - setembro de 1997.

MICHAELLIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Cia. Melhoramentos, 1998.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. T. II, 2. ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1987.

MONTEIRO NETO, Nelson. A imunidade tributária e o livro passado mediante *cd-rom*. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n. 27, abril - junho de 1999.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

MORAIS, Antonio Glacius. Imunidade tributária. In: *Revista Consulex*, Brasília: Ed. Consulex, n. 152, 15 de maio de 2003.

NOVAIS, J. R.. Contributo para uma teoria do Estado de direito. *Separata de Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Vol. 29, Coimbra, 1987.

PEREZ LUÑO, Antonio E.. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 1993.

PRUDENTE, Antônio Souza. Tutela mandamental-inibitória em matéria tributária à luz do projeto de "Código de Defesa do Contribuinte". In: *Revista Panorama da Justiça*, São Paulo: Ed. Escala, n. 25, 2.000.

REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o conflito das ideologias*. São Paulo: Saraiva, 1999.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. In: *Revista dos Tribunais*: RT, n. 27, abril-junho de 1999.

REIS, Elcio Fonseca. O Imposto de Renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana. Intributabilidade do mínimo existencial. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rcoha, n. 65, fevereiro - 2001.

ROSA, Márcio Fernando Elias. Princípios constitucionais na concepção sistêmica do ordenamento jurídico. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: RT, n. 39, abril - junho de 2002.

SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. Considerações a respeito da lei n. 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 47, agosto -1999.

SAMPAIO, Junia Roberta Gouveia. Emenda Constitucional n. 27 - descaracterização das contribuições sociais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 64, janeiro - 2001.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: *Justiça Tributária*, 1º. Congresso Internacional de direito tributário - IBET: Max Limonad, 1998.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*: diretrizes para o trabalho didático-científico na universidade. 2. ed., São Paulo: Cortez e Moraes, 1976.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: RT, 1982.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed., rev. e ampl. de acordo com a nova Constituição, São Paulo: RT, 1990.

SIQUEIRA, Cláudio Drewes José de. A segurança jurídica na ordem tributária. In: *Revista Jurídica Consulex*, Brasília: Consulex, n. 137, n. 25, 30 de set. de 2002.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. O poder de tributar do Estado no cenário econômico atual. In: *Revista Jurídica Consulex*, Brasília: Consulex, n. 133, 31 de julho de 2002.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71, agosto - 2001.

_____. Isenções no ICMS - Limites formais e materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos chamados "convênios autorizativos". In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 72, setembro - 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. III. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia, Rio de Janeiro: Renovar, 1999. .

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 53, fevereiro - 2000.

_____. O depósito recursal e o Pacto de São José da Costa Rica. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 51, dezembro - 1999.

VIEIRA, Alberto Lima. Treinamento de executivos e imunidade tributária das fundações. In: *Revista Dialética*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 72, setembro - 2001.

XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. In: *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 52, janeiro - 2000.

WARAT, Luís Alberto. Democracia e direitos humanos. In: OLIVEIRA JÚNIOR, José Alcebíades (Org.). *O novo em direito e política*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.