

# DIREITOS FUNDAMENTAIS E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS: UM ESTUDO DE CASO

ANDREA NÁRRIMAN CEZNE\*

*Este trabalho analisa os Princípios Tributários da Constituição Federal Brasileira de 1988, especialmente quanto à sua natureza, sob a ótica da teoria dos direitos fundamentais, utilizando o estudo de um caso paradigmático. A análise foi feita a partir do acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, interposta contra a Emenda Constitucional nº 3 e da Lei Complementar nº 77/93, que criavam o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Inicialmente, enfoca-se a origem histórica dos direitos fundamentais, dos Direitos do Homem da Revolução Francesa à sua institucionalização no constitucionalismo europeu do pós-guerra, e os problemas na sua efetivação. Posteriormente, os princípios tributários constitucionais são referidos como vetores do Sistema Tributário Nacional, bem como elencam-se os mais importantes. Analisando-se o caso paradigmático da ADIn nº 939-7/DF, aponta-se a possibilidade do tratamento dos princípios tributários e das imunidades tributárias como direitos fundamentais em todos os seus aspectos, incluindo-se a proteção contra emendas constitucionais, presente no Art. 60, §4º, IV da Constituição Federal de 1988, demonstrando-se, também, a teleologia da formação dos princípios e das imunidades tributárias na ordem constitucional.*

---

\* Professora do curso de Direito do Centro Universitário Franciscano e doutoranda em Direito Público junto ao PPGD da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

## Introdução

Este trabalho<sup>1</sup> tem como objetivo apresentar uma análise dos Princípios Tributários da Constituição de 1988, especialmente quanto à natureza desses princípios, sob a ótica da teoria dos direitos fundamentais. Nesse sentido, questiona-se a possibilidade de observar-se esses princípios como direitos fundamentais, especialmente a partir da decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n°. 939-7, de 15/12/93, na qual discutiu-se a constitucionalidade da Emenda Constitucional n°. 3, de 17.03.1993, e da Lei Complementar n°. 77/ 93, que criaram o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F.

## Direitos fundamentais

Direitos fundamentais seriam a expressão concreta do que se denomina direitos humanos (HECK, 1999, p. 1). Dessa forma, direitos humanos seriam vinculados essencialmente à questão histórica de sua gênese e configuração teórica, sendo que o seu reconhecimento se dá no processo das Revoluções Burguesas: na França, através da *Declaratiön des droits de l’homme et du citoyen*, de 1789, na qual se proclamava a liberdade e igualdade de todos os homens como os principais dentre vários direitos naturais e imprescritíveis a serem reconhecidos pelo Estado (e não por ele criados), tendo como antecedentes importantes os *Bill of Rights* de várias colônias norte-americanas rebeladas contra a Inglaterra, em 1776, e o *Bill of Rights* inglês, que consagrou a Revolução de 1689 (MATTEUCCI, 1993, p. 353).

Um dos principais problemas colocados pelo surgimento desses direitos é o da relação que estabelecem com a Constituição, “entre a organização de grandes princípios de direito natural, evidentes à razão, e a concreta organização do poder por meio do direito positivo, que impõe aos órgãos do Estado ordens e proibições precisas” (MATTEUCCI, 1993, p. 354). Nesse sentido, colocam-se os direitos humanos ou como meros princípios abstratos, nos quais o legislador deveria inspirar-se, ou como capazes de subverter a ordem constitucional. Esse problema modifica-se, e resolve-se em parte, com a efetiva introdução dos direitos do homem nas cartas constitucionais, da qual é exemplo a Constituição Federal dos Estados Unidos e suas dez emendas.

---

<sup>1</sup> O presente artigo baseia-se em trabalho realizado junto ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGD- UFRGS) em 2000, sob orientação do professor Luis Afonso Heck, na disciplina de Teoria Geral do Direito Público.

Pode-se dizer que a partir da Constituição americana, os direitos humanos, abstratamente previstos, transformam-se em direitos fundamentais, pois passam a ter forma jurídica. Assim, o indivíduo passa a ser portador de direitos que lhe conferem uma “posição de direito e de liberdade dirigida para uma atuação determinada, porque é especial e concreta juridicamente. Com isso, o Estado deixa de ser absoluto, pois é limitado pela própria constituição, criada pelo povo com a qualidade da supremacia” (HECK, 1999, p. 2). A partir da efetividade e oponibilidade dos direitos fundamentais ao próprio Estado, este torna-se realmente Estado Constitucional.

A constitucionalização dos direitos humanos foi uma das respostas ao problema da forma de tutela desses direitos. Ou dito de outro modo, o problema da institucionalização dos direitos fundamentais, é assim colocado por Alexy (1999, p. 57): “Como mera declaração, um catálogo de direitos do homem permanece sem efeito. Os direitos do homem devem ser transformados em direito positivo para que seu cumprimento esteja garantido.” Enquanto na tradição francesa essa tutela se dá pelos princípios formadores do Estado (separação de poderes, autonomia do Poder Judiciário e participação dos cidadãos através de seus representantes na formulação das leis), a tradição norte-americana criou uma Constituição rígida, que não se pode modificar a não ser por um poder constituinte e por um controle de constitucionalidade das leis aprovadas pelo legislativo (3MATTEUCCI, 1993, p. 354). Garante-se, dessa forma, a proteção dos direitos dos cidadãos contra o despotismo da maioria. Essa tradição foi a adotada por diversos países no Pós-Guerra, especialmente por aqueles que viveram experiências totalitárias, como a Itália, a Alemanha e a Espanha.

A vinculação dos direitos fundamentais à possibilidade de serem apresentados perante o Poder Judiciário quando violados, isto é, possibilidade de serem judiciáveis, é um dos aspectos mais importantes para sua efetivação. Nesse sentido, o ideal é a presença de um Tribunal Constitucional para verificar estas violações (HECK, 1999, p. 3). Assim, a concretização dos direitos humanos acontece pela transformação em direitos fundamentais e o Estado tem papel essencial na realização e proteção desses direitos. Segundo Alexy (1999, p. 62):

Os direitos do homem conduzem, portanto, por três fundamentos para a necessidade do Estado e do direito: por causa da necessidade de sua concretização, se for necessário, também com coação, da necessidade de não só discutir sobre questões de interpretação e ponderação mas também decidi-las e por causa da necessidade de organizar o cumprimento de direitos

do homem. A passagem dos direitos do homem, como direitos morais, para o direito positivo não significa, decerto, sua despedida. O contrário é exato, porque a parte essencial dessa passagem é a transformação dos direitos do homem em direitos fundamentais de conteúdo igual. Os direitos do homem não perdem, nessa transformação, em validez moral, ganham, porém, adicionalmente uma jurídica-positiva. A espada torna-se afiada. Primeiro, com isso, está efetuado definitivamente o passo do império das idéias para o império da história.

De acordo com o mesmo autor, as fontes de dificuldade de institucionalização dos direitos fundamentais são “quatro extremos” que caracterizariam como completamente formados: o escalão hierárquico supremo na ordem escalonada do direito intra-estatal; a força de concretização suprema dos direitos fundamentais; os objetos sumamente importantes de que tratam esses direitos e a medida máxima da necessidade de ponderação. Os três primeiros aspectos convertem-se em problema, mediante sua relação com a questão da interpretação. Em relação a essa questão, o maior detalhamento na regulação abafa parte do problema, mas não soluciona a questão, de forma que a solução apresentada é a fixação de limites com auxílio de uma ponderação, como parte de um exame de proporcionalidade. Esse exame de proporcionalidade, que se constitui hoje no núcleo da discussão sobre direitos fundamentais, é instrumento para verificação, caso a caso, do conteúdo do direito fundamental questionado.

A proporcionalidade é também forma de solucionar questões de intervenção em direitos fundamentais, a partir de uma teoria que considera essencialmente direitos fundamentais como normas do tipo princípio (ALEXY, 1999, p. 77). Assim, a questão de que uma intervenção no âmbito dos direitos fundamentais seja justificada pode ser examinada no que é chamado mandamento de ponderação, constituindo-se em um dos princípios parciais do princípio da proporcionalidade (proporcionalidade em sentido estrito), e pode ser formulado da seguinte forma: “quanto mais intensiva é uma intervenção em um direito fundamental tanto mais graves devem ser as razões que a justificam.” (ALEXY, 1999, p. 78). De acordo com Alexy, a ponderação deve se dar em três fases: a primeira, determinando-se a intensidade da intervenção; a segunda, tratando da importância das razões que justificam a intervenção, e a terceira, da ponderação no sentido estrito e próprio. Esses juízos somente são possíveis em um modelo de princípios, pois o chamado modelo de regras oferece somente duas alternativas: validez ou invalidez da norma. *In verbis*:

A teoria dos princípios é capaz não só de estruturar racionalmente a solução de colisões de direitos fundamentais. Ela tem ainda uma outra qualidade que, para os problemas teórico-constitucionais que devem ser aqui considerados, é de grande significado. Ela possibilita um meio-termo entre vinculação e flexibilidade. A teoria das regras conhece somente a alternativa: validez ou não-validez. Em uma constituição como a brasileira, que conhece numerosos direitos fundamentais sociais generosamente formulados, nasce sobre esta base uma forte pressão de declarar todas as normas que não se deixam cumprir completamente simplesmente como não-vinculativas, portanto, como meros princípios programáticos. A teoria dos princípios pode, pelo contrário, levar a sério a constituição sem exigir o impossível. Ela declara as normas que não se deixam cumprir de todo como princípios que, contra outros princípios, devem ser ponderados e, assim, são dependentes de uma ‘reserva do possível no sentido daquilo que o particular pode exigir razoavelmente da sociedade’. Com isso, a teoria dos direitos fundamentais oferece não só uma solução do problema da colisão, senão também do problema da vinculação (1999, p. 78-79).

Ressalte-se que o modelo proposto por Alexy é um modelo misto para os direitos fundamentais, formado da vinculação de um nível de regras e outro de princípios (*Teoria de Los Derechos Fundamentales*, p.129-130). Princípios são mandamentos de otimização, nos quais se ordena que algo se realize na maior medida tanto quanto possibilitem as condições fáticas ou jurídicas. As condições jurídicas são determinadas, essencialmente, por princípios opostos, e as colisões entre direitos fundamentais devem, dessa forma, ser qualificadas como colisões de princípios. Como já foi exposto, o procedimento para a solução de colisões de princípios é a ponderação. Já as regras são mandamentos definitivos, normas que podem ser cumpridas ou não, ser ou não válidas. Se válida, deve ser a regra cumprida exatamente como previsto, nem aquém nem além destes limites (ALEXY, 1999, p. 74-75). Tal modelo tem como principais vantagens abarcar os vários tipos de normas contidos no texto constitucional, permitindo a flexibilização característica de um modelo de princípios aliada ao respeito às regras contidas na constituição.

Outra discussão relevante trava-se no campo do problema substancial dos direitos do homem ou dos direitos fundamentais, de acordo com o ângulo de análise que se coloque: o de que direitos são direitos do homem. As declarações burguesas continham essencialmente direitos de liberdade e igualdade, os quais tinham como titular o indivíduo, e dispunham sobre limitações e abstenções do Estado em relação ao indivíduo (direitos de resistência ou de oposição ao Estado) e participação política do indivíduo no Estado. Dessa forma, são garantidos direitos *civis*, dizendo respeito à personalidade do indivíduo, como as liberdades (pessoal, de opinião, religiosa e econômica), as quais garantem uma esfera de liceidade e arbítrio, desde que não violem direitos alheios; e direitos *políticos* (liberdade de associação nos partidos, direitos eleitorais), ligados à formação do próprio Estado democrático e à participação dos cidadãos na formação da vontade política (MATTEUCCI, 1993).

Já os direitos *sociais* (direito ao trabalho, à assistência social, à educação, à saúde), advindos das novas exigências da sociedade industrial, implicam em ação do Estado a fim de que se efetivem, pois envolvem prestações. Foram introduzidos no constitucionalismo das diversas formas de Estado social, e nasceram na esteira das diversas reflexões antiliberais (como a doutrina marxista e social-democrata), estando presentes na Constituição de Weimar e nas diversas Constituições do Pós-guerra (BONAVIDES, 2000). Alexy (1999) coloca que tais direitos não encontram fundamentação teórica tão pacífica quanto os chamados direitos de primeira geração (limitações ao poder estatal), discutindo-se se têm a mesma força desses últimos. A principal questão dos direitos de segunda geração é em relação à exigibilidade ou não de prestações junto ao Estado. Mais ainda se questiona sobre os chamados direitos de terceira geração, que seriam direitos de coletividades (Estados ou povos), como, por exemplo, o direito ao desenvolvimento. A estes junta-se uma nova geração de direitos que envolveria, também a título de exemplo, o direito a um meio-ambiente equilibrado.

Bonavides (2000), citando Vasak, relaciona os direitos de primeira geração à liberdade, os de segunda geração à igualdade e os de terceira geração à fraternidade. Em relação aos direitos de terceira geração, Bonavides coloca que não se relacionam especificamente à proteção de determinado indivíduo ou grupo, mas teriam por destinação o gênero humano como um todo. Seriam o direito ao desenvolvimento, o direito à paz, o direito ao meio ambiente, o direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e o direito à comunicação. Em relação à quarta geração, Bonavides coloca uma espécie de universalização dos direitos fundamentais, correspondendo à verdadeira institucionalização do Estado Social. Seriam o direito à demo-

cracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo, necessários para a concretização de uma sociedade aberta ao futuro. O autor coloca também que o termo mais adequado seria dimensões de direitos, no sentido de existirem simultaneamente e de formarem uma grande estrutura, no ápice da qual se encontra o direito à democracia, como coroamento de todos esses direitos.

As diversas classificações dos direitos fundamentais levantam uma importante questão: o que define uma norma como direito fundamental? Nesse sentido, questiona-se como se configuram as normas jurídicas que expressam direitos fundamentais nos diversos ordenamentos jurídicos (FREIRE, 1997). Essas normas de direito fundamental ou iusfundamentais, que se referem a direitos fundamentais, denominam-se *disposições iusfundamentais* (ALEXY, *apud* FREIRE, 1997, p.113). Tais normas podem estar dispersas por diversas disposições constitucionais, exigindo um trabalho exegético do jurista para condensá-las em uma disposição que represente o princípio comum, expresso segundo Freire (1997, p.112-113):

A partir de ellas [disposições iusfundamentais] es posible la construcción o enunciación de la *norma iusfundamental*. La norma supone, por lo tanto, una cierta labor interpretativa y exegética, que permite reunir en una única formulación las referencias a un derecho fundamental dispersas en distintas disposiciones constitucionales y que son formuladas en un enunciado único referido a un aspecto concreto del derecho fundamental.

Junto a esta aproximación al concepto de norma iusfundamental, es posible otra que prescinde, parcialmente ao menos, de la calificación formal derivada del dato específico de la ubicación en una sede normativa específica como es el texto constitucional. Localizamos así otro conjunto de disposiciones iusfundamentales que no son constitucionales pero que están referidas a un derecho fundamental: a partir de éstas es posible hablar de *normas fundamentales adscriptas* donde localizaríamos enunciados de carácter distinto al constitucional, pero estrechamente vinculados con los derechos fundamentales.

A partir dessas considerações, poder-se-ia concluir que as chamadas normas iusfundamentais, na linguagem de Alexy, ou simplesmente os direitos fundamentais, não são simplesmente aquelas expressamente portadoras de um sentido claro de direito fundamental, mas são formados por um conjunto de disposições dispersas, no ordenamento constitucional, ou no ordenamento

infra-constitucional (quando expressa normas relacionadas intimamente a essas disposições fundamentais, regulando-as, garantindo-as, que se conectam a elas mediante uma fundamentação iusfundamental correta (ALEXY, apud FREIRE, 1997, p. 113). Portanto, os chamados direitos fundamentais conformam-se a partir de conjuntos de disposições inter-relacionadas.

Dessa forma, cada Constituição deverá definir os critérios a serem utilizados para determinação de seu elenco de direitos fundamentais, ou buscar relacionar esses critérios às exigências dos valores da dignidade, da igualdade e da liberdade. A discussão permanece aberta, pois qualquer escolha que se faça ficará submetida à discussão e impugnação pela generalidade das disposições constitucionais e pelas próprias características dos direitos fundamentais, como a diversidade de conceitos aplicáveis e a falta de um critério único que permita discriminação ou seleção posterior universalmente válida, existindo diversas concepções que justificam teorias e opções diversas (FREIRE, 1997, nota 10, p.113).

### **Princípios tributários**

Princípios, conforme a definição já referida de Alexy, são *mandamentos de otimização*, nos quais se ordena que algo se realize na maior medida que possibilitam as condições fáticas ou jurídicas. Outras definições destacam a generalidade de que é portador o princípio, ou o seu papel como fundamento do sistema. De qualquer sorte, além do *dever-ser* de que é portador, exigindo-se que seja realizado (embora sofrendo o sopesamento das condições fáticas/jurídicas, como já foi exposto), o princípio age como vetor interpretativo do sistema, perante o qual as próprias normas devem ser analisadas. Conforme a definição de Carraza (1996, p. 29):

princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Princípio, sendo vetor interpretativo de um sistema, não se concebe fora dele. Assim, há princípios gerais em todo o Direito e princípios que abarcam somente um campo específico do Direito, não se aplicando da mesma forma em outros campos. Podem pertencer a subsistemas dentro do campo jurídico, traduzindo, juntamente com outras normas (regras e princípios), a inteligência desse sistema, a forma como ele se organiza e que deve ser respeitada pelo jurista na interpretação de novas normas que venham a agregar-se a esse subsistema.



A vinculação de tais princípios dependerá de sua hierarquia dentro do sistema e de sua generalidade. Dessa forma, princípios insertos na Constituição têm poder vinculatório maior do que normas expressas em legislação ordinária. A vinculação dos princípios expressos em normas constitucionais dá-se mesmo pela *força normativa da Constituição*, concebida hoje não como norma programática ou mera diretriz para o legislador, mas como normas que devem ser imediatamente aplicadas, excetuando-se aquelas cuja aplicação se prevê ou se torna impossível sem legislação regulatória. Em relação aos direitos fundamentais, essa aplicabilidade imediata é expressa, conforme o parágrafo 1º do Art. 5º: *As normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.*

A interpretação de princípios expressos na Constituição deve procurar obedecer a *ratio* que rege o sistema constitucional, ou seja, a interpretação deve ser sistemática. Conforme Britto (*apud* CARRAZA, 1996, p. 32): “[as normas constitucionais] se articulam em feixes orgânicos, em blocos unitários de sentido, como peças de uma mesma engrenagem e instrumentos de uma só política legislativa.” Possuindo sentidos múltiplos, mesmo as normas constitucionais devem ser interpretadas *conforme a Constituição* (perdoe-se a tautologia), buscando o sentido que mais a aproxima dos vórtices do sistema, sendo que as cláusulas, tão relevantes e fundamentais para o texto constitucional, são chamadas cláusulas pétreas.

Busca-se aqui apresentar breves considerações sobre princípios tributários na Constituição de 1988, lembrando-se sempre que “todos os artigos da Lei Maior só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios magnos de nosso sistema constitucional” (CARRAZA, 1996, p. 37). Sendo o próprio exercício da atividade arrecadatória uma forma de limitação ao direito de propriedade, deve-se ter cuidado na configuração da tributação, sob pena de, não obedecendo aos ditames constitucionais, transformar-se em arbítrio estatal. Deve-se obedecer ao desenho da competência traçada especificamente na Constituição Federal. Nesse sentido, Paulsen (2000, p. 17):

Ao lado da liberdade, o direito de propriedade aparece como direito de primeira geração. Vê-se da Carta Magna e das declarações de direitos surgidas séculos adiante a relevância da proteção da propriedade enquanto direito individual. É certo que se, de um lado, se garante o direito de propriedade, de outro, também se tem como inconsteste que a manutenção da máquina estatal tem de ser custeada pelos integrantes da sociedade, o que se dá essencialmente através da transferência de uma parte da riqueza privada para os cofres públicos. A compatibilidade do direito de propri-

idade com esse poder do Estado de buscar recursos compulsoriamente dá-se através de outorga constitucional da competência tributária (quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma diz também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito) e do claro enunciamento das limitações ao poder de tributar. Assim, a tributação é legítima, mas na forma e medida admitidas pela Constituição Federal.

Já apresentada a relevância dos princípios constitucionais para elaboração e interpretação do sistema jurídico, especificamente do sistema constitucional tributário, passa-se, agora, a analisar brevemente os mais importantes princípios desse sistema e sua relação com os direitos fundamentais.

Inicialmente, são utilizados os estudos do Professor Victor Uckmar, da Universidade de Gênova, que, fazendo um trabalho de Direito Constitucional Comparado, estabeleceu princípios tributários análogos em vários ordenamentos constitucionais. Os princípios adotados em várias ordens constitucionais são os seguintes: a Legalidade (ou tipicidade tributária), a Igualdade e a Competência Tributária.

A legalidade tributária é o princípio de origem mais remota e dos mais relevantes na proteção do contribuinte contra o arbítrio estatal. Embora sua origem seja em geral atribuída à *Magna Charta*, o prof. Uckmar coloca que se deu em período ainda anterior (1999, p. 21). Entretanto, foram as Revoluções Burguesas que, conduzindo os princípios basilares do Direito Constitucional, consagraram o princípio da legalidade, a fim de que o povo, representado pelo Parlamento, determinasse quais seriam os tributos que deveriam ser criados e a carga deles resultante.

O princípio da legalidade está expresso no Artigo 5<sup>o</sup> da Constituição Federal, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”, e especificamente em matéria tributária, no Art. 150, I, é vedado: “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. A legalidade está de fato na raiz do conceito de tributo e a lei que o cria deve estabelecer todos os seus elementos, inclusive os procedimentos a serem adotados na arrecadação. Assim, o princípio da legalidade manifesta-se na matéria tributária como princípio da reserva absoluta da lei formal (CARRAZZA, 1996, p. 450).

Do princípio da legalidade derivam a anualidade da imposição (naqueles países que a possuem) e a irretroatividade da norma tributária (UCKMAR, 1999). No Brasil, o princípio da anualidade foi substituído pela anterioridade (Art. 150, III, ‘b’), pelo qual o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou. A

irretroatividade apresenta-se no mesmo Art. 150, III, letra ‘a’, dispondo que se proíbe a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Em relação à irretroatividade admite-se exceção naquelas leis que de alguma forma beneficiam o contribuinte e que assim expressamente o disponham.

Tratando-se de atribuição exclusiva do Legislativo para criar legislação em matéria fiscal, a realidade tem mostrado, em muitos ordenamentos, a necessidade de delegação para o Executivo. Conforme Uckmar (1999, p. 39),

A atribuição aos órgãos legislativos da competência para ditar normas em matéria tributária deveria significar – seguindo rigidamente o princípio da separação dos Poderes – a exclusão de todo e qualquer poder normativo por parte do Executivo. Porém, a experiência demonstra que os Parlamentos não têm a possibilidade – seja pela quantidade de trabalho que devem realizar, seja pelo insuficiente conhecimento dos problemas práticos e dos pormenores - de exercer por inteiro a função legislativa, que, portanto, vai sendo confiada, sempre com maior frequência e amplitude, ao Executivo.

O papel do Executivo na regulação de impostos tem sido considerado constitucionalmente legítimo na maioria dos países, desde que obedecidos alguns limites: a exclusividade do Poder Legislativo de competência para criação de impostos; o Poder Executivo não pode arrecadar quaisquer impostos que não tenham sido instituídos por lei, e ao Poder Judiciário cabe negar a aplicação dos regulamentos que não estejam de acordo com as normas primárias, podendo ser feito, também, o controle de constitucionalidade das leis que não estejam de acordo com a Carta Constitucional naqueles países em que haja previsão deste controle (UCKMAR, 1999).

O princípio da igualdade, sobre o qual se baseia o Estado Democrático de Direito, pode ser encontrado em nossa Carta Constitucional em seu Art. 5<sup>o</sup>, na sua formulação geral e, especificamente, em matéria tributária, no inciso II do Art. 150<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Art. 5<sup>o</sup>: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...) II- homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;”  
Art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)”.

Esse princípio clássico, base das revoluções liberais do séc. XVIII, e da democracia republicana, pode ser entendido em vários sentidos, especialmente o formal e o substancial. Segundo Uckmar (1999, p. 67-68):

Um dos princípios categóricos, estatuídos, pode-se dizer, em todas as Constituições, é a igualdade de direitos e deveres dos cidadãos. Tal princípio foi defendido com vigor a partir da Revolução Francesa, com motivação inicialmente política e posteriormente jurídica. Seu objetivo foi abolir os privilégios de classe ou de casta que caracterizavam o ordenamento anterior, afirmando a igualdade de todos perante a lei.

A igualdade perante os gravames fiscais pode ser entendida em dois sentidos:

a) em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idênticas situações sejam submetidos a idêntico regime fiscal;

b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, (...), em relação à capacidade contributiva dos indivíduos.

No que concerne à igualdade jurídica, que, em substância, coincide com o princípio da 'generalidade' da imposição, algumas Constituições vedam expressamente qualquer privilégio em matéria fiscal.

As diferenças de tratamento fiscal, justificadas pelas desigualdades naturais entre os contribuintes (o que se poderia chamar de realização do princípio da igualdade em sentido material), podem ser feitas mediante o respeito a algumas regras: todos os contribuintes da mesma categoria devem merecer igual tratamento; a classificação deve encontrar fundamento em diferenças reais; deve ser excluída qualquer discriminação arbitrária ou injusta contra determinadas categorias de pessoas; a diferença deve respeitar um padrão de equitatividade entre situações diversas, a uniformidade e a generalidade do tributo (UCKMAR, 1999).

Da igualdade derivam-se os princípios da capacidade contributiva, os limites às desonerações e isenções (que na nossa Constituição podem ser encontrados nos regramentos às imunidades tributárias e, também, mais ainda quando prevêm lei que as regulamente). A capacidade contributiva encontra-se prevista em nossa Carta no Art. 145, parágrafo 1º (sempre que

possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...), “e constitui-se em uma diretriz geral do sistema, buscando o ideal da Justiça Tributária. Significa, conforme Uckmar (1999, p. 74), “força econômica dos sujeitos e das situações contempladas, mas também pode significar aptidão destes sujeitos para pagar o tributo (...)”. A igualdade em sentido econômico constitui-se na distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva. Nesse sentido, uma das técnicas utilizadas é a progressividade do imposto, a qual não pode ser tão elevada que possa determinar uma espoliação, mesmo indireta. Encontra-se aqui a proibição ao confisco, como limite e parte do princípio da capacidade contributiva, expresso em nossa Carta em seu Art. 150, IV: “[é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios] utilizar tributo com efeito de confisco”.

A competência como critério consiste em uma adequada distribuição dos poderes tributários nos Estados com ordenamento jurídico descentralizado (geralmente os que adotam a forma federativa de Estado), para se evitar a sobreposição de competências e estabelecer o controle sobre essas mesmas competências (UCKMAR, 1999). Pode-se dizer que se relaciona com o princípio federativo (como respeito mútuo exigido aos entes da Federação) e, em nossa Constituição, é encontrado em praticamente todo o Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), uma vez que as competências são delimitadas tanto positivamente, pela Carta Constitucional, como negativamente, nas garantias constitucionais atribuídas ao contribuinte.

Além dos princípios expressamente estabelecidos como tributários, não se pode olvidar que os vários direitos fundamentais, como o devido processo legal, a segurança jurídica, as diversas liberdades públicas devem também ser respeitadas na tributação.

### **Estudo de caso: a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 03, de 17.03.93, e da Lei Complementar n. 77/93 – o caso do IPMF**

A Emenda Constitucional n. 03, de 17.03.1993, teve como objetivo a autorização para instituição de um Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F (IPMF), criado posteriormente pela Lei Complementar nº. 77/93, utilizando-se, nesse sentido, a técnica já prevista na Constituição Federal de 1988, no exercício da competência residual (Art. 154, I). A autorização para sua criação por emenda constitucional objetivou afastar o referido imposto de exigências previstas na própria Constituição Federal, como a

anterioridade, o respeito às imunidades, enfim, afastar do referido imposto as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Arguída a inconstitucionalidade da referida Emenda Constitucional através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 939/DF, ajuizada pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio – CNTC, foi julgada pelo Tribunal Pleno em 15/12/93, tendo como relator do feito o Ministro Sydney Sanches. Participaram do julgamento os Ministros: Octavio Gallotti (presidente), Néri da Silveira, Sydney Sanches, Paulo Brossard, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio e Ilmar Galvão. O teor da Emenda Constitucional arguída era o seguinte:

Art. 2º- A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre créditos e direitos de natureza financeira.

§1º- A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§2º- Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o Artigo 150, III, “b”, e VI, nem o dispositivo do §5º do Artigo 153 da Constituição.

§3º- O produto da arrecadação do imposto de que trata este Artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

§4º- Do produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo serão destinados vinte por cento para custeio de programas de habitação popular.

Os pontos sobre os quais se arguiu a inconstitucionalidade foram os seguintes, conforme o Relatório da ADIn e a sua respectiva ementa:

Segundo afirma a requerente, logo após transcrever o Art. 150, caput e inciso III, alínea ‘b’, da carta magna em vigor, o referido ‘TRIBUTO, ao ser instituído, feriu o consagrado PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE’, afrontando igualmente os princípios da não cumulatividade, do equilíbrio orçamentário, da capacidade contributiva e aquele que veda a bitributação do contribuinte. De resto, tal como pode ser inferido da transcrição da alínea ‘c’ do inciso VI do supracitado Artigo, vulneraria a garantia da imunidade de impos-

tos instituída em favor do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

(...) De resto, não se mostra impertinente, apesar do completo silêncio da requerente a respeito, também abordar nesta oportunidade a questão atinente à vulneração da cláusula pétrea de que trata o inciso I do § 4º do Art. 60 da Constituição Federal. Teria sido o princípio federativo de algum modo conspurcado com a derrogação transitória da norma constitucional garantidora da imunidade recíproca, que favorece a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público?” (ADIn no. 939-7: Relatório; 1993, p. 163)

EMENTA – Direito Constitucional e Tributário.

Ação direta de Inconstitucionalidade de Ementa Constitucional e de Lei Complementar. IPMF: Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5º, § 2º, 60, § 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, ‘b’, e VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição Originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (Art. 102, I, ‘a’, da C.F.).

2. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no Art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o Art. 150, III, ‘b’ e VI da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1º – **o princípio da anterioridade**, que é garantia individual do contribuinte (Art. 5º, § 2º, Art.60, § 4º, inciso IV, e Art. 150, III. ‘b’ da Constituição);

2º – **o princípio da imunidade recíproca** (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Muni-

cípios a instituição de impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (Art. 60, § 4º, inciso I, e Art. 150, VI, 'a', da C.F.);

3º – **a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (Art. 150, III) sobre:**

'b'): templos de qualquer culto;

'c'): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e

'd'): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

3. Em conseqüência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (Art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no Art. 150, VI, 'a', 'b', 'c' e 'd' da C.F. (Arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. nº. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.”

Em relação a esses princípios, postulou-se a seguinte questão: poderiam ser ou não considerados direitos e garantias fundamentais, portanto ao abrigo de emendas constitucionais, conforme o Artigo 60, §4º, IV da Constituição Federal (§4º- *Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV- os direitos e garantias individuais*)? Poderiam ser considerados como os outros direitos, não expressos no Artigo 5º, mas cuja previsão encontra-se no §2º do mesmo artigo (*Art. 5º, §2º: Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados*)? Conforme expresso no relatório do Ministro Sydney Sanches (ADIn 939-7, 1993, p. 169):

A questão em torno do princípio da anterioridade está relacionada com o preceito do § 4º, inciso IV, do Art. 60 da CF, que veda a deliberação de proposta de emen-



da tendente a abolir os direitos e as garantias individuais. **Mas, afinal de contas, quais seriam especificadamente estes direitos e garantias individuais?** Ora, da Constituição consta todo um título (II) dedicado aos direitos e garantias fundamentais. Ele está subdividido em 5 capítulos, dos quais o primeiro trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, o segundo cuida dos direitos sociais, o terceiro dispõe sobre a nacionalidade, o quarto enumera os direitos políticos e o quinto enuncia os princípios que devem governar os partidos políticos. **Será que tudo que aí está, sendo expressão de um direito ou garantia individual, deve ser considerado insuscetível de modificação ou abolição pelo poder constituinte derivado? Direitos ou garantias previstos em outros títulos estariam nesta mesma situação?** [grifo nosso]

A relevância desta decisão estabelece-se na discussão sobre a natureza dos direitos fundamentais, sua fundamentação, bem como o abrigo contra modificações (ou contra ‘escavação interna’, não restringindo a essência do direito fundamental, conforme expresso, e. g., na Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, Art. 19, 2) por legislação ordinária, ou, no caso examinado, por emenda constitucional. Provocou-se o pronunciamento do Supremo, no tocante a limitações a emendas constitucionais, reconhecimento das garantias tributárias como direitos fundamentais (embora limitado pela própria ementa àqueles enunciados expressamente no acórdão), enfim sobre a relação entre direitos fundamentais e a própria ordem tributária. Passa-se, a seguir, a analisar as teses mais relevantes para o estudo dos princípios tributários e suas relações com os direitos fundamentais.

### **O princípio da anterioridade**

O princípio da anterioridade, afastado explicitamente pela Emenda Constitucional n° 3/93, ao menos em relação àquele imposto, foi reconhecido expressamente pelo Supremo Tribunal Federal como “garantia individual do contribuinte” (cf. a ementa supra transcrita). Utilizando-se da abertura presente no Artigo 5°, parágrafo 2°, que prevê expressamente a possibilidade de outros direitos e garantias não expressos no próprio Artigo 5° da Constituição decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, e da limitação às emendas constitucionais expressas no Artigo 60, parágrafo 4°, inciso IV, reconheceu a anterioridade como direito fundamental (e, como tal, cláu-

sula pétrea da Constituição). A maioria do plenário, assim, reconheceu a imunidade como um limite ao poder revisor, apesar da prudência na análise das restrições possíveis ao poder de emendar a Constituição, de forma a interpretá-las a fim de que não a engessassem demasiadamente, conforme se vê do Parecer do Subprocurador-Geral da República, Paulo de Tarso Braz Lucas, transcrito no Relatório da ADIn 939-7 (1993, p.166-167) :

A sorte, portanto, já está lançada, não havendo como deixar de ir avante, na busca de uma solução adequada para todas as questões acima delineadas. Não é preciso dizer muito a respeito da magnitude de semelhante missão. Como afirma o conhecido jurista português Jorge Miranda, em sua conhecida obra *Manual de Direito Constitucional* (Coimbra, Editora, Limitada, 1988, 2ª ed., revista, tomo II, pág. 165), ‘o sentido a conferir aos limites materiais da revisão constitucional tem sido uma *vexata quaestio* que há cerca de cem anos divide os constitucionalistas’.

E as dificuldades, para quem não se deixa escravizar pelos dogmas e ideologias, embora os possua, e nem cultive de modo absoluto as certezas que só os deuses podem ostentar, estão presentes em cada passo que se dê, assumindo as mais variadas formas. (...)

**Como interpretar a norma do § 4º do Art. 60 da Carta Magna em vigor? Qual o sentido, alcance e extensão de cada um dos limites materiais postos em seus quatro incisos? Como atingir o ponto de equilíbrio no qual a Constituição nem figure tão engessada, ao ponto de servir de argumento para rupturas tão do agrado dos radicais, nem fique à mercê de maiorias ocasionais (*sic*) ou sujeitas a pseudo-razões fundadas na suposta gravidade de problemas meramente circunstanciais, que muitas vezes estimulam e provocam pruridos no sentido de mudanças injustificáveis e irrefletidas, que nem dão oportunidade às normas constitucionais modificadas de serem postas a prova? Eis a questão fundamental.**

Nesse sentido, os votos divergentes quanto ao reconhecimento da imunidade como cláusula pétrea apoiaram-se essencialmente na prudência que deve orientar a restrição de emendas constitucionais, sob pena de um endurecimento que leve a uma única alternativa de modificação: o rompimento

constitucional. Assim, a valoração de cláusulas a tal ponto de se considerarem direitos fundamentais e mais cláusulas pétreas da Constituição, deve ser sopesada. Por isso, foram divergentes os votos do Ministro Sepúlveda Pertence, abaixo transcrito, e do Presidente do Tribunal, Ministro Octavio Gallotti, este último reportando-se aos fundamentos presentes na medida cautelar:

(Voto do Min. Sepúlveda Pertence – ADIn 939-7, 1993, p. 253-255):

No que diz respeito à ressalva da aplicação do art. 150, III, que consagra a regra da anterioridade, na incidência do IPMF, peço vênua ao eminente Relator para julgar improcedente a ação.

**Creio que na demarcação de qual seja a extensão da limitação material ao poder de reforma constitucional, que proíbe a deliberação sobre propostas tendentes a abolir direitos e garantias fundamentais, o intérprete não pode fugir a uma carga axiológica a atribuir, no contexto da Constituição, a eventuais direitos e garantias nela inseridos.** E não consigo, por mais que me esforce, ver, na regra da anterioridade, recortada de exceções no próprio Texto de 1988, a grandeza de cláusula perene, que se lhe quer atribuir, de modo a impedir ao órgão de reforma constitucional a instituição de um imposto provisório que a ela não se submeta. (...)

*Brevitatis causa*, reporto-me, portanto, a dois dos votos proferidos no julgamento cautelar, que retratam exatamente o meu pensamento no ponto: os de V. Ex<sup>a</sup>., Sr. Presidente, e o do eminente Ministro Francisco Rezek. Permito-me relembrar, no voto de V. Ex<sup>a</sup>., uma advertência salutar sobre a extrema contenção em que há de pôr-se este Tribunal, na missão que se lhe atribuiu, a de controle da validade da manifestação mais eminente dos poderes constituídos: a emenda constitucional.

Disse S. Ex<sup>a</sup>., peço vênua para subscrever:

**... a estabilidade da Constituição Federal, onde reside a finalidade inequívoca das limitações postas ao poder constituinte derivado, poderá, a meu ver, ficar comprometida, ao invés de reforçada, com o rigor de uma interpretação que, exacerbando essas restrições, viesse a conduzir justamente aquilo**

**que a Constituição quis evitar, ou seja, estimular a tendência da ruptura como um todo do texto constitucional.**

O reconhecimento da anterioridade como garantia fundamental do contribuinte deu-se pelos seguintes fundamentos: o principal argumento baseia-se na premissa de que o próprio Artigo 5<sup>o</sup>, em seu parágrafo segundo, abriu o elenco dos direitos fundamentais a ‘outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados’; a partir desta, pode-se reconhecer no Art. 150, III, ‘b’, garantia outorgada ao contribuinte, conjugando-a com a regra do parágrafo segundo do referido Art. 5<sup>o</sup>; seguindo-se a este reconhecimento, no capítulo referente ao processo legislativo, o Art. 60, em seu parágrafo 4<sup>o</sup>, inciso IV, determina que os direitos e garantias individuais não serão objeto de proposta de emenda tendente a aboli-los. Concluindo-se, “entre esses direitos e garantias individuais, estão pela extensão contida no § 2<sup>o</sup> do Art. 5<sup>o</sup> e pela especificação feita no Art. 150, III, ‘b’, a garantia ao contribuinte de que a União não criará nem cobrará tributos ‘no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou’.” (Medida Cautelar proferida na ADIn 939-7, *apud* Voto do Min Sydney Sanches, ADIn 939-7, 1993, p. 239; no mesmo sentido, o voto magistralmente didático do Min. Carlos Velloso, p. 274-275, também dos ministros Marco Aurélio, p. 259-261, e Celso de Mello, p. 281-283). Nesse sentido, houve o reconhecimento de direitos implícitos, contidos na Constituição como fundamentais, ainda que não explicitados, conforme se pode observar do voto do Ministro Marco Aurélio (ADIn 939-7, p. 259-261):

Senhor Presidente, em primeiro lugar, registro minha convicção firme e categórica que não temo, como garantias constitucionais, apenas o rol do Artigo 5<sup>o</sup> da Lei Básica de 1988. Em outros artigos da Carta encontramos, também, princípios e garantias do cidadão, nesse embate diário que trava com o Estado, e o objetivo maior da Constituição é justamente proporcionar uma certa igualação das forças envolvidas – as do Estado e as de cada cidadão considerado de per se.

A demonstração inequívoca da procedência desse entendimento está no § 2<sup>o</sup> do Artigo 5<sup>o</sup> : [transcrição do artigo]

Veja V. Ex<sup>a</sup>. que o Diploma Maior admite os direitos implícitos, os direitos que decorrem de preceitos nela contidos e que, portanto, não são expressos.

Da mesma forma foi o voto do Ministro Carlos Velloso:

Direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão inscritos nos incisos do Art. 5º. Não. Esses direitos e essas garantias se espalham pela Constituição. O próprio Art. 5º, no seu § 2º, estabelece que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. É sabido, hoje, que a doutrina dos direitos fundamentais não compreende, apenas, direitos e garantias individuais, mas, também, direitos e garantias sociais, direitos atinentes à nacionalidade e direitos políticos. Este quadro todo compõe a teoria dos direitos fundamentais. (ADIn 939-7, 1993, p. 274-275)

O argumento de que o princípio da anterioridade apresenta exceções já na Carta Magna não se torna suficiente para desconsiderá-lo como direito fundamental, pois a exceção se abriu pelo próprio Constituinte originário (do mesmo modo, no caso de outros direitos fundamentais, como a propriedade e a exclusão da pena de morte, que não sofrem quaisquer questionamentos neste sentido por tais exceções, como bem ressalta o voto do Ministro Marco Aurélio (ADIn 939-7, 1993, p. 259-260)). Seria garantia intangível ao constituinte derivado, não originário, que ao criar o direito pode também delimitá-lo. Nesse aspecto, a própria Constituição teria esgotado as exceções, conforme o voto já referido do Ministro Marco Aurélio (p. 261):

Senhor Presidente, houve a opção pelo legislador constituinte de 1988 e, com ela, tivemos o esgotamento das exceções, porque taxativamente fixadas na Carta. Os dispositivos são *numerus clausus*, não apenas exemplificativos. Fora das hipóteses excepcionadas cabe observar, com rigor, a anterioridade.”

De igual teor foi o voto expresso pelo Ministro Celso de Mello:

Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais **originárias** já contemplam hipóteses que lhe excepcionam a atuação.

Note-se, porém, que as derrogações a esse postulado emanaram de preceitos editados por órgão exercente

de funções constituintes **primárias**: a Assembléia Nacional Constituinte. As exceções a esse princípio foram estabelecidas, portanto, pelo próprio poder constituinte **originário**, que não sofre, em função da própria natureza dessa magna prerrogativa estatal, as limitações materiais e tampouco jurídicas que são impostas ao poder reformador. Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, **em seus aspectos essenciais**, uma das expressões fundamentais em que se apóiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes. (ADIn 939-7, 1993, p. 282-283) [grifos originais]

O reconhecimento do princípio da anterioridade como direito fundamental (qualquer que seja a forma como se externou, enquanto garantia do contribuinte) trouxe elemento novo para o Direito Tributário Constitucional. Implica, conforme se pode observar, na incidência de um novo regime sobre o princípio da anterioridade, como norma fundamental reconhecida, possivelmente estendido futuramente a outras garantias do contribuinte.

### **A imunidade recíproca**

A imunidade recíproca, também afastada pela referida Emenda Constitucional nº 3/93, foi o único ponto de unanimidade na decisão da ADIn 939-7. Todos os ministros reconheceram, fundamentando de forma mais ou menos extensa, que a imunidade recíproca não poderia sofrer limitações que não aquelas já colocadas na Constituição, originariamente. A imunidade recíproca prevista no Art. 150, inciso VI, alínea ‘a’, é garantia da Federação. Como tal, indiretamente feriu-se um dos fundamentos do Estado Brasileiro, presente no Artigo Primeiro de nossa Carta Magna, que coloca o Brasil como “República Federativa”.

Dessa forma, os fundamentos pelos quais se reconheceu a imunidade recíproca como cláusula pétrea foram os seguintes:

A Emenda Constitucional nº 3/93, afastando a imunidade recíproca no caso do I.P.M.F., feriu o disposto no Artigo 60, parágrafo 4º, inciso I da Constituição Federal, que veda proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado. Conforme o voto do Ministro Celso de Mello:

O legislador constituinte, ao reafirmar a sua histórica opção pela forma federativa de Estado, pronunciou uma decisão política fundamental cuja essencialidade, na caracterização da fisionomia institucional do modelo consagrado pela Carta da República, levou-o a eleger o princípio da Federação como um dos núcleos

imutáveis do nosso sistema constitucional (CF, Art. 60, § 4º, I).” No mesmo sentido, os votos dos ministros Sydney Sanches (p. 240-241) e Néri da Silveira (CADIn 939-7, 1993, respectivamente p. 240-241 e p. 304).

Outro argumento relevante é a isonomia dos entes constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), decorrente do sistema federativo adotado pelo Brasil desde o início da República. A imunidade recíproca é decorrência do sistema federativo, pois não se admitiria uma federação em que os entes fossem subordinados entre si, e a possibilidade de tributação recíproca representaria uma forma de subordinação. Desta forma, Ministro Sydney Sanches votou no deferimento da cautelar da ADIn 926/93:

Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uma em relação às outras. (ADIn 939-7, 1993, p.241)

No mesmo voto, citando Francisco Campos:

É o que se dá no regime federativo. Implícita ou expressa, é consubstancial a ele a regra que nenhum dos poderes ou governos, de cuja associação se compõe a sua unidade, deve interferir nas atividades legítimas do outro, nem diretamente, nem por vias indiretas, oblíquas ou furtivas, poderá criar óbices, embaraços, tropeços, ou empecilhos ao exercício das suas funções constitucionais, e, sobretudo, onerar, de qualquer maneira, diminuir ou destruir a eficácia dos meios ou instrumentos necessários ou adequados à ação dos seus órgãos na órbita constitucional de sua competência.

Nenhum campo, porém, como o tributário, mais propício ao conflito de poderes, mais fértil em oportunidades para a concorrência prejudicial entre os governos, seja conscientemente orientada em mau sentido, e, portanto, desleal ou ilícita, seja por motivo de fluidez ou da indeterminação da matéria tributária, que, sendo a mesma e uma só, por mais precisamente que se recortem no mapa constitucional os contornos da sua divisão, comportará sempre a espécie esquivada e fugidia dos casos marginais, cuja

ambigüidade dá lugar a que sobre eles se concentrem os fogos cruzados dos fiscos concorrentes.” (ADIn 939-7, 1993, p. 243-244)

O conceito de imunidade recíproca surgiu nos Estados Unidos, por construção jurisprudencial da Suprema Corte, uma vez que não era expresso pela Constituição Federal. Foi destacado em vários votos esse aspecto histórico e, portanto, o reconhecimento da imunidade recíproca como princípio implícito da própria federação, mesmo que não expressamente incluído na Constituição. O voto do Ministro Carlos Velloso procura rememorar as origens do instituto:

Essa imunidade resultou de construção jurisprudencial, na Suprema Corte americana, em *McCulloch vs. Maryland*, do ano de 1819, que teve a marca de gênio do Juiz Marshall. Numa Constituição que não consagrava expressamente o princípio da imunidade recíproca, Marshall, idealizando a teoria dos poderes implícitos, estabeleceu a proibição de as entidades políticas que compõem o Estado Federal exigirem impostos reciprocamente. Essa imunidade diz respeito, na verdade, ao cerne do pacto federativo, dado que, se inexistente, poderia fazer ruir o Estado Federal. Vale a célebre frase de Marshall no sentido de que no poder de tributar está o poder de destruir. (ADIn 939-7, 1993, p.269-270)

É importante destacar<sup>3</sup>, igualmente, as observações e ressalvas que foram feitas, baseadas no texto constitucional, em relação à imunidade recíproca: a extensão da imunidade às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais, ou às delas decorrentes, nos termos do parágrafo segundo do Artigo 150; as limitações à imunidade recíproca, relativas ao tipo de atividade exercido pelo Estado, presentes no parágrafo terceiro do mesmo artigo<sup>4</sup>.

Pode-se, assim, concluir as observações sobre a imunidade recíproca, nos termos em que foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal: houve o reconhecimento da imunidade como cláusula pétrea, não como direito fun-

<sup>4</sup> Cf. voto do Relator Min. Sydney Sanches, ADIn 939-7, 1993, p. 250

<sup>5</sup> Texto do referido parágrafo: “As vedações expressas no 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 (...)”



damental, mas relacionado à própria forma do Estado Brasileiro, à Federação, uma vez que a imunidade recíproca é característica indissociável do regime federativo. Evita-se, dessa forma, que o poder de tributar seja utilizado como forma de coerção de um ente federativo sobre outro, pois a federação reconhece o equilíbrio entre os entes componentes, o que é incompatível com a tributação recíproca. A extensão da referida imunidade às respectivas autarquias e fundações refere-se mais à função pública exercida por essas entidades, e somente nos limites dessa função pública; da mesma forma o Estado, ao exercer funções atípicas, como a exploração de atividade econômica, não se encontra ao abrigo dessa imunidade.

### **Considerações finais**

O objetivo deste trabalho foi estabelecer uma relação possível entre a Teoria dos Direitos Fundamentais e os princípios atinentes à Tributação, a partir da análise de caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, na qual arguiu-se a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 03, de 17.03.93 e da Lei Complementar nº 77/93, que buscava instituir o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF).

Assim, estudou-se a estrutura dos direitos fundamentais e o seu regime próprio de operacionalidade, de funcionamento nos diversos ordenamentos jurídicos; procurou-se dar uma breve visão sobre os mais importantes princípios tributários e, finalmente, tratando-se do *leading case* em exame, trabalhou-se os termos sobre os quais o Supremo Tribunal Federal reconheceu, no princípio da anterioridade, a relevância de uma cláusula pétrea e direito fundamental.

Observando-se a totalidade da Constituição Federal, pode-se fazer ligações entre os direitos fundamentais expressamente previstos (Art. 5º e outros) e as chamadas garantias do contribuinte (limitações constitucionais ao poder de tributar), os primeiros como princípios gerais e os segundos como princípios e limitações específicas do Direito Tributário Constitucional. Vários casos podem ser apontados para corroborar essa tese: o princípio da legalidade, que está presente Art. 5º, inciso II, reflete-se, em termos tributários, no Art. 150, I; o princípio da igualdade do Art. 5º, caput e inciso II, no Art. 150, inciso II; o princípio da segurança jurídica : a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito do Art. 5º, inciso XXXVI, e os princípios da irretroatividade e da anterioridade presentes no Art. 150, inciso III. Ao princípio da proteção à propriedade do Art. 5º, incisos XXII e LVI, corresponde a vedação ao confisco no Direito Tributário, presente no Art. 150, IV.

A liberdade de tráfego do Art. 5º, inciso XV, também é garantida pelo Art. 150, V. As liberdades públicas têm sua garantia na série de imunidades tributárias presentes no Artigo 150, VI: a liberdade religiosa (Art. 5º, VI e VIII), pela imunidade dos templos de qualquer culto do Art. 150, VI, 'b'; a liberdade de associação (partidos políticos) do Art. 5º, incisos VIII e XVII, e Art. 17, pela imunidade do Art. 150, VI, 'c' (1ª parte); a liberdade de associação sindical do Art. 8, através do mesmo Art. 150, VI, 'c'. A liberdade de opinião e manifestação de pensamento do Art. 5º, incisos IV e IX, expressa-se através da imunidade objetiva do Art. 150, VI, 'd', em relação aos veículos de comunicação escrita (livros, jornais, periódicos) e ao papel destinado à sua impressão. Também, no campo da imunidade, procurou-se proteger o acesso à educação e assistência social (Art. 6º), através da imunidade das entidades de educação e assistenciais do Art. 150, VI, 'c', *in fine*.

O princípio federativo do Art. 1º e 18 é protegido através de vários dispositivos tributários: a imunidade do Art. 150, VI, 'a', e as limitações dos Arts. 151 e 152.

A anterioridade (Art. 150, III, 'b') foi considerada como um direito fundamental em si, baseado na abertura conceitual do Art. 5º, § 2º, da CF/88: "Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte."

Pode-se perceber, portanto, que as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar e os direitos fundamentais expressos como tais são, verdadeiramente, faces de uma mesma moeda. Embora colocados especificamente como proteções ao contribuinte, não se pode olvidar que se constituem verdadeiramente em direitos fundamentais e devem merecer, portanto, o tratamento reservado a esses, com as garantias e reservas já descritas. Não se pode deixar de reconhecê-los como tais, quando a própria Constituição deu abertura e embasamento a tal reconhecimento em seu Artigo 5º, parágrafo segundo, que já prevê a possibilidade de outros direitos decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.

### **Referências Bibliográficas**

ALEXY, Robert. Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático: Para a relação entre direitos do homem, direitos fundamentais e jurisdição constitucional. Trad. Luís Afonso Heck. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, nº 217, p. 55-66, jul./set. 1999.

\_\_\_\_\_. Colisão de Direitos Fundamentais e Realização de Direitos Fundamentais no Estado de Direito Democrático. Trad. Luís Afonso Heck. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, nº 217, p. 67-79, jul./set. 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed., rev. e atual. São Paulo, SP: Malheiros, 2000

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF. Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. In: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Ementário nº 1737-02, DJ 18/03/94.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8. ed., rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 1996.

HECK, Luís Afonso. *O Modelo das Regras e o Modelo dos Princípios na Colisão de Direitos Fundamentais*. Canoas, Curso de Pós-graduação em Direito da ULBRA, 28 out.1999. Palestra proferida no evento: “Os desafios do estado de direito democrático na contemporaneidade”. Coordenação: Prof. Dr. Luís Afonso Heck e Prof. Dr. Plauto Faraco de Azevedo. Registro do próprio autor.

MATTEUCCI, Nicola. Verbete: Direitos Humanos. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco (Orgs.) *Dicionário de Política*. Tradução de Carmen C. Varriale (et al.); coordenação da tradução João Ferreira; revisão geral: João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 5. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1993, v. 1, p. 353-355.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2000.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. e Notas ao Direito Brasileiro: Marco Aurélio Greco. 2. ed., rev. e atual. (conforme a 2. ed. italiana). São Paulo: Malheiros, 1999.