

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO CLÁUSULAS PÉTREAS

TAX IMMUNITIES AS STONE CLAUSES

ROGÉRIO LUÍS MARQUES DE MELLO

Doutor e Mestre em Ciências Policiais de Segurança e Ordem Pública (CAES).
Mestre em Direito (UNIMAR). Especialista em Direito Público (UNISUL) e Direito Militar
(UNICSUL). Bacharel em Direito pela USP. Professor universitário (FUNEP).
rogeriomello@funepe.edu.br

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar as imunidades tributárias como cláusulas pétreas constitucionais investigando, além do seu conceito doutrinário e características, quais as condições necessárias para serem consideradas imutáveis. É fato que as cláusulas pétreas impedem que o poder constituinte derivado reformador aprove emendas acerca de certos temas, dentre eles, os direitos e garantias individuais. Através do emprego de método dedutivo e detida análise bibliográfica, buscou-se responder ao seguinte questionamento: as imunidades tributárias podem ser suprimidas do texto constitucional? Ou, de outra maneira: as imunidades tributárias são cláusulas pétreas? Obviamente, no entorno dessa questão, outra necessariamente exsurge: quais as eventuais condições que desnaturam a essência de uma imunidade tributária como constitucionalmente imutável? Como hipótese, tem-se que algumas imunidades, ainda que travestidas da qualificação constitucional, constituem-se em meras opções do constituinte em alçá-las à estatura de lei maior sem que, contudo, mantenham lastro efetivo na garantia da estrutura do Estado ou na proteção de direitos fundamentais. Assim, apenas essas normas supostamente imunitórias estariam sujeitas a supressão constitucional. Considerar-se-ia, segundo essa tese, uma interpretação mais abrangente da expressão “direitos individuais”, abarcando também os direitos sociais e o chamado mínimo existencial sendo, apenas estes e pelos fundamentos apontados, cláusulas pétreas.

Palavras-chaves: imunidade tributária; direitos fundamentais; cláusulas pétreas.

Abstract: This article aims to analyze tax immunities as constitutional stone clauses investigating, in addition to their doctrinal concept and characteristics, which conditions are necessary to be considered immutable. It is a fact that the stone clauses prevent the reforming constituent power from approving amendments on certain topics, among them, individual rights and guarantees. Through the use of a deductive method and careful bibliographic analysis, we sought to answer the following question: can tax immunities be removed from the constitutional text? Or, in another way: are tax immunities stony clauses? Obviously, around this issue, another necessarily arises: what are the possible conditions that denature the essence of a tax immunity as constitutionally immutable? As a hypothesis, we have that some immunities, although disguised as constitutional qualification, constitute mere options for the constituent to raise them to the statute of a larger law without, however, maintaining an effective guarantee in guaranteeing the structure of the State or in protection of fundamental rights. Thus, only those supposedly immune rules would be subject to constitutional suppression. According to this thesis, a more comprehensive interpretation of the expression “individual rights” would be considered, also encompassing social rights and the so-called existential minimum, being only these and for the reasons indicated, stone clauses.

Keywords: tax immunity; fundamental rights; stone clauses.

Sumário: 1. Introdução - 2. Imunidades tributárias - 3. Direitos fundamentais - 4. Imunidades tributárias e os direitos fundamentais: 4.1. Cláusulas pétreas; 4.2. Imunidades como cláusulas pétreas - 5. Conclusão - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

As imunidades tributárias, previstas na Constituição Federal como limitações ao poder de tributar do Estado, são consideradas direitos fundamentais do contribuinte. Por sua vez, a própria Constituição, ao tratar da possibilidade de emendas ao texto constitucional, estabelece restrições, através das chamadas “cláusulas pétreas”.

Dentre os temas constitucionais que não podem ser abolidos ou sofrerem alterações que conduzam à sua supressão, temos os direitos e garantias individuais. Aqui, surge a primeira dúvida. A definição de direitos e garantias individuais abarcaria todos os direitos fundamentais e, nestes termos, também as imunidades tributárias? Caso o entendimento em vigor seja nesse sentido e, portanto, as imunidades sejam consideradas cláusulas pétreas, a conclusão naturalmente decorrente é no sentido da impossibilidade de sua abolição constitucional.

Esse, em regra, o tratamento rotineiramente dado às imunidades tributárias: são cláusulas pétreas e, portanto, imutáveis, sem quaisquer outras distinções ou considerações conceituais. Contudo, há casos de temas constantes no texto constitucional, com clara feição de imunidade - e, portanto, cláusulas pétreas - que foram revogados. Há, ainda, casos em que o tema da imunidade se refere à outras situações previstas como cláusulas pétreas, como por exemplo, a imunidade recíproca, relacionada à separação dos poderes.

E aí o aprofundamento de nossa investigação. Na tentativa de desvendarmos o adequado conceito de imunidade tributária, buscaremos definir as condições necessárias e suficientes para considerá-la verdadeira imunidade e, como tal, cláusula pétrea insuprimível.

2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

O conceito de imunidade tributária, ainda que variável entre os diversos doutrinadores gravita, basicamente, em torno de dois posicionamentos bem sedimentados: ou tem por fundamento a proteção de interesses e valores diversos, mas qualificados pelo constituinte ou, prioritária e essencialmente, visa tutelar os direitos fundamentais de liberdade de eventual exação tributária, garantindo-os.

Para Leandro Paulsen,¹ imunidades são “regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária”. Esclarece, ainda, que a

¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 107.

Constituição Federal não traz o termo “imunidade” em seu texto, ora tratando-a como “não incidência”² ou mesmo “isenção”,³ ainda que encerrem, na verdade, situações com reconhecida natureza de imunidade.⁴

Lobo Torres⁵ assevera que o conceito de imunidade, no passado, era entendido como forma de limitação do poder de tributar dos reis em relação à igreja adquirindo, na atualidade, o conteúdo de limitação do poder tributário do Estado frente aos direitos individuais. Vinculando, nestes termos, o conceito de imunidade às liberdades constitucionais, estabelece que são vedações absolutas à possibilidade de tributação ditadas por liberdades preexistentes dos cidadãos. Entende, assim, que as pessoas possuem direitos naturais que devem permanecer intocados pelos tributos e, desta forma, o conceito de imunidade não se relaciona com a ideia de justiça ou utilidade econômica. Ressalta que, exceto no Brasil, está superado o entendimento positivista de imunidade como autolimitação do poder tributário e conclui que há entendimento do STF⁶ vinculando a imunidade com os direitos humanos acarretando, desta forma, a impossibilidade de revogação da imunidade. Nesse sentido, votou o Ministro Carlos Velloso:

No que tange ao princípio da anterioridade, expresso o meu pensamento de que as garantias dos contribuintes, inscritas no Art. 150 da Constituição, são intangíveis à mão do constituinte derivado, tendo em vista o disposto no Art. 60, §4º, IV, da Constituição. Coerentemente com tal afirmativa, reconheço que as imunidades transcritas no inciso VI do Art. 150 são, também, garantias que o constituinte derivado não pode suprimir.

Eduardo Sabbag,⁷ conceituando imunidade como uma delimitação negativa da competência tributária (ou seja, áreas estabelecidas pelo legislador constituinte em que são refutadas a incidência das exações tributárias) enfatiza que, nesse sentido, estruturas fundamentais ao regime não serão perturbadas pela tributação visando preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos. Em suma, a imunidade constituir-se-ia em verdadeiro sinalizador de “incompetência tributária”. Ainda, esclarece que a imunidade possui natureza dupla: se de um lado demarca a competência tributária, do outro, revela-se como direito público subjetivo de quem usufrui dos seus benefícios.

Luciano Amaro⁸ entende que as imunidades têm por fundamento a preservação de valores considerados relevantes pela Constituição e, nestes termos, ainda que estejam relacionados a diversas liberdades individuais (religiosa, acesso a informação,

² Art. 155, §2º da CF: - *não incidirá: (grifo nosso)* a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 42, de 19.12.2003)

³ Art. 195, da CF: § 7º *São isentas* de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (*grifo nosso*)

⁴ RE 212.637 e RE 636.941, respectivamente.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 64-65.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 939-7/DF*, Pleno, Relator Min. Sidney Sanches. Brasília, 15 dez 1993.

⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 363-367.

⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2014.

liberdade de expressão etc.) não estão, necessariamente, vinculados apenas a elas: é o texto constitucional, enfim, que definirá o valor a ser protegido pela imunidade. Assim, conceitua imunidade como:

a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.⁹

Importante, neste ponto, diferenciarmos a imunidade de outras figuras que com ela podem, conceitualmente, ser confundidas. A isenção, nesses termos, pode ser definida como:

[...] benefício fiscal que pressupõe a existência da competência tributária e seu exercício. Tendo sido instituído determinado tributo, surge a isenção como um modo de desonerar determinado contribuinte ou operação. A isenção tem como fonte a lei, tal qual a norma instituidora do tributo¹⁰

Sabbag¹¹ entende que a norma que veicula imunidade seria reveladora de uma dispensa constitucional de tributo, enquanto a isenção consiste em uma dispensa legal; em outras palavras, sustenta que “a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.”

Barros de Carvalho¹² é contundente ao diferenciar imunidade de isenção, esclarecendo que são institutos que possuem pouquíssima região de contato e apresentariam, tão somente, três pontos em comum: são normas jurídicas; integram a classe das regras de estrutura e tratam de matéria tributária. No mais, assevera que:

uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...]. São categorias jurídicas distintas, que não se interpenetram.¹³

Imunidade e isenção, por sua vez, não se confundem com não incidência, que seria

⁹ *Ibidem*, p. 156-157.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 108.

¹¹ SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, p. 368.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹³ *Ibidem*, p. 203.

simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência (também chamada regra matriz de incidência tributária). Por vezes, contudo, o legislador torna expressa a não incidência, modelando ou restringindo a própria norma de incidência.¹⁴

Ressalte-se que as imunidades podem aplicar-se, não só a impostos, mas também a outras espécies tributárias. O Art. 150, VI, apresenta imunidades relativas a impostos, as chamadas de imunidades genéricas. Há, porém, dispersos pelo texto constitucional, outras imunidades relacionadas também a taxas e contribuições sociais. Por exemplo, o Art. 149, § 2º, I, da CF estabelece a imunidade das receitas de exportação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico; já o Art. 195, § 7º, da CF traz imunidade que diz respeito às contribuições de seguridade social.

As imunidades, como dito, podem tutelar diversos valores estruturais do Estado, além de liberdades individuais e direitos fundamentais. As imunidades relacionadas a impostos e previstas no Art. 150, VI, da Constituição, por exemplo, visam garantir diversos valores e direitos. A imunidade recíproca, que impede a cobrança de impostos entre os entes componentes da federação, é princípio garantidor da forma do Estado brasileiro. Há, também, a imunidade a impostos relacionada aos “templos de qualquer culto” e, nestes termos, busca tutelar as diversas formas de liberdade religiosa. de expressão da religiosidade. As imunidades tributárias voltadas aos partidos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais tem por finalidade a proteção de valores relacionados às liberdades políticas, associativa, à garantia do ensino e à filantropia. Ainda, as imunidades vinculadas aos livros, jornais, periódicos e ao papel para a sua impressão, que de acordo com o STF, “tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação”.¹⁵

3. DIREITOS FUNDAMENTAIS

A primeira análise necessária sobre o tema diz respeito à terminologia empregada em relação aos direitos fundamentais. A Constituição Federal de 1988, no seu título II, utiliza o termo “direitos e garantias fundamentais”. Em outras fontes, contudo, são também adotadas outras expressões como “direitos humanos”, “direitos do homem”, “direitos subjetivos públicos”, “liberdades públicas”, “direitos individuais”, “liberdades fundamentais” e “direitos humanos fundamentais”, não havendo, inclusive, consenso conceitual acerca do significado e conteúdo dos termos utilizados.¹⁶

Valendo-nos da expressão inscrita na Constituição, pode-se conceituar direitos fundamentais como pretensões definidas em razão de cada momento histórico, sempre a partir da perspectiva do valor da dignidade humana.¹⁷

¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 108.

¹⁵ BRASIL. STF. *RE 221239/SP*. Segunda Turma, Rel. Min. ELLEN GRACIE. Brasília, 25 maio 2004.

¹⁶ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 331.

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 131.

Para José Afonso da Silva,¹⁸ a melhor expressão seria “direitos fundamentais do homem”, isto porque:

[...] além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive: fundamentais do homem no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente conhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. Direitos fundamentais do homem significa direitos fundamentais da pessoa humana ou direitos fundamentais.

Ao longo dos tempos, o homem sempre buscou o reconhecimento de sua dignidade e, com o surgimento do Estado, buscou-se a efetiva proteção dos direitos fundamentais com a sua constitucionalização e a ampla declaração desses direitos. Portanto, de uma perspectiva histórica, é possível afirmar a existência de três gerações de direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais de primeira geração (uma vez que foram os primeiros a serem positivados) teriam fundamento nas revoluções americana e francesa e pretendiam criar uma esfera de limitação do poder governamental, criando obrigações de não fazer ou não intervir na vida pessoal de cada indivíduo. Referem-se a liberdades individuais, sem preocupação com o social, mantendo a preocupação no homem individualmente considerado. Os direitos fundamentais de segunda geração surgiram, por sua vez, em decorrência da constatação das deficiências do Estado Liberal e, conseqüentemente, na necessidade de atuação estatal positiva de modo a orientar ações econômicas, de justiça social e na prática de prestações positivas em áreas como assistência social, saúde e educação. Os direitos de terceira geração, por fim, caracterizam-se por sua titularidade difusa, voltados à proteção da coletividade e de direitos como a paz, o desenvolvimento e a qualidade do meio ambiente, dentre outros.¹⁹

A declaração de direitos da Constituição da República de 1988 é abrangente e traz, além de diversos direitos fundamentais expressos, outros implícitos decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, bem como os resultantes de tratados internacionais que o Brasil seja parte (Art. 5º, §2º da CF). A natureza material dos direitos nela elencados, por sua vez, a fim caracterizá-los como fundamentais, depende da análise do conteúdo de cada direito, “isto é, da circunstância de conterem, ou não, decisões fundamentais sobre a estrutura do Estado e da sociedade, de modo especial, porém, no que diz com a posição nestes ocupada pela pessoa humana”.²⁰

¹⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 182.

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 128-129.

²⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 349.

Com base na consideração dessas características específicas próprias dos direitos fundamentais é que, afinal, eles podem ser definidos como:

[...] todas as posições jurídicas concernentes às pessoas (naturais ou jurídicas, consideradas na perspectiva individual ou transindividual) que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, expressa ou implicitamente, integradas à constituição e retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos, bem como todas as posições jurídicas que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparadas, tendo, ou não, assento na constituição formal.²¹

A par da existência, portanto, de direitos formal e materialmente fundamentais (explícitos ou implícitos) e de direitos apenas materialmente fundamentais, uma vez que não estão sediados no texto constitucional (como os decorrentes de tratados internacionais), parte da doutrina pugna pela existência de uma terceira categoria:

[...] a dos direitos apenas formalmente fundamentais, que, embora previstos no texto constitucional, não teriam relação direta com a dignidade da pessoa humana e outros bens e valores fundamentais compartilhados pela sociedade brasileira e pela comunidade internacional

Lobo Torres, nos termos dessa corrente doutrinária, entende que há um direito às condições mínimas de existência digna que está inserido no conceito de direitos humanos. O mínimo existencial não tem conteúdo específico, podendo abranger quaisquer direitos, devendo ser considerados em sua condição de essencialidade para o exercício das liberdades. Assim, exibe como características: ser pré-constitucional, ou seja, é inerente à pessoa humana; é direito público do cidadão, não sendo deferido pela ordem jurídica; aproxima-se do conceito do estado de necessidade e tem validade *erga omnes*; não se esgota no elenco do Art. 5º da Constituição Federal; ainda, é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. O conceito de mínimo existencial, nestes termos, pode surgir de interesses fundamentais em outros direitos como políticos, econômicos e sociais (por exemplo, direitos à alimentação, saúde e educação) que, não sendo originariamente fundamentais, passam a ser considerados essenciais em razão de ofertarem a parcela mínima sem a qual o homem não sobrevive. Assevera, ainda, que é difícil definir o exato contorno desses direitos sociais tocados pelos interesses fundamentais observando, entretanto, que:

[...] nos Estados Unidos, a Suprema Corte tem recusado natureza constitucional aos direitos econômicos e sociais que transcendem o mínimo tocado pelos interesses fundamentais, como sejam os direitos à educação ou à moradia [...]. Tendo em vista, porém, que a problemática dos direitos humanos está hoje em dia no centro da discussão jurídico-política, vamos encontrar, principalmente nos regimes e nos juristas de índole autoritária e socializante, a tendência para assimilar os direitos sociais aos fundamentais

²¹ *Ibidem*, p. 350.

A definição do conteúdo desse mínimo existencial é, contudo, objeto de divergências, podendo variar de acordo com as condições econômicas, culturais e sociais de um povo sendo certo, apenas, que é constituído basicamente pelos direitos fundamentais sociais, ou seja, por “prestações materiais” que visam garantir uma vida digna (e não mera sobrevivência física). De qualquer forma, o conceito do mínimo existencial está ligado:

[...] à realização dos direitos fundamentais, que representam a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana. A ideia que o norteia refere-se à preservação e garantia das condições e exigências mínimas de uma vida digna. Isso significa dizer que o direito ao mínimo existencial está alicerçado no direito à vida e na dignidade da pessoa humana²²

O mínimo existencial é corolário de um dos fundamentos do Estado Brasileiro, a dignidade da pessoa humana não havendo, contudo, normas constitucionais específicas sobre o tema, abrindo-se para o intérprete, a possibilidade de aproximação entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco: ou seja, só se pode reputar existente a capacidade contributiva quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital.²³

O conceito de mínimo existencial está compreendido nos princípios constitucionais como a igualdade (que assegura proteção contra a pobreza absoluta); ainda, estaria implícito no respeito à dignidade da pessoa humana bem como em diversos outros direitos fundamentais. Assim:

[...] sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo; do qual nem os prisioneiros; os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.²⁴

Leandro Paulsen²⁵ resume a impossibilidade de atuação fiscal do Estado nessa necessária esfera de proteção à dignidade humana:

[...] a tributação do mínimo vital — ou seja, a cobrança de tributo de quem não revela capacidade contributiva, pois só dispõe do indispensável à sua subsistência — revelar-se-ia contrária à efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, do qual decorrem os direitos fundamentais à vida, à liberdade, à educação, à saúde, dentre outros, sendo, pois, inválida.

²² WEBER, Thadeu. A ideia de um "mínimo existencial" de J. Rawls. *Kriterion*, Belo Horizonte, vol. 54, n.127, junho, 2013, p. 198.

²³ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 195.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 69-70.

²⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 185.

No mesmo sentido, Lobo Torres²⁶ afirma que “há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas.”

Nestes termos e considerando as várias concepções apresentadas, ainda que os direitos fundamentais tenham sustentação histórica e sua conceituação e classificação varie no tempo e no espaço, interessa a explicitação de características que lhes sejam associadas com mais frequência. Assim, observa-se inicialmente que os direitos fundamentais não são universais, ou seja, há direitos que se ligam a todos (por exemplo, a vida) e há direitos que se ligam a grupos (por exemplo, trabalhadores); ainda, discute-se se os direitos fundamentais obrigam apenas o Estado ou, também, o particular. Também, os direitos fundamentais não são absolutos, podendo ser objetos de limitações (por exemplo, o próprio direito à vida, considerando a possibilidade de pena de morte no caso de guerra declarada, conforme Art. 5º, XLVII, “a”, da CF). Alguns autores sustentam a tese da inalienabilidade dos direitos fundamentais, o que consistiria na impossibilidade do seu titular consentir na sua preterição, baseado no valor da dignidade humana. Desse modo, apenas os direitos que teriam possibilidade de tutelar a autodeterminação humana seriam considerados indisponíveis, como o direito à vida, à saúde, à integridade física e às liberdades pessoais (liberdade ideológica e religiosa, liberdade de expressão e direito de reunião, dentre outros). Tal análise, entretanto, exige cautelas: a inalienabilidade não impediria que o exercício de certos direitos fundamentais fosse limitado, considerando finalidades constitucionais.²⁷

Diante dessas características, mormente no fato de que os direitos fundamentais não são absolutos, importa ressaltar como são estabelecidos os seus limites e resolvidos eventuais conflitos entre direitos de igual estatura constitucional. Nestes casos, aplica-se o princípio da concordância prática ou da harmonização, de modo a conciliar os direitos fundamentais confrontantes e respectivos bens jurídicos tutelados, cabendo ao intérprete a adequada definição do conteúdo da norma e de qual deve prevalecer no caso concreto, sempre evitando o sacrifício total de uns direitos em relação aos outros.²⁸

4. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais estão previstos na Constituição Federal, não só no Art. 5º mas ao longo de todo o seu texto. A constitucionalização de tais direitos tem por escopo sua maior proteção, que também conta com diversas garantias: mandado de segurança, habeas corpus, habeas data etc. Contudo, alguns dos direitos fundamentais passam a sujeitar-se ao poder estatal fiscal (exercício do trabalho, propriedade etc.) e, nestes termos, “essas liberdades são ambivalentes: ao se autolimitarem, abrindo-se

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, jul/set. 1989, p. 29.

²⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 133-136.

²⁸ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 45.

à tributação, criam também limitações ao exercício do poder financeiro do Estado, que não as poderá sufocar nem aniquilar.”²⁹

Leandro Paulsen³⁰ assevera que as imunidades são garantias fundamentais baseando-se, essencialmente, em dois fatores: inicialmente, o fato de serem consideradas limitações ao Estado relacionadas ao seu poder de tributar em desfavor do contribuinte; ainda, por serem estabelecidas, em regra, com a finalidade de proteger direitos fundamentais (crença, pensamento etc.). Define, nestes termos, que as imunidades são cláusulas pétreas e, desta forma, não serão objeto de emendas constitucionais tendentes a aboli-las nos termos do Art. 60, §4º da CF. Ressalta, contudo, que há enorme diferenciação dos valores relacionados às imunidades: há, por exemplo, aquelas que não tutelam direitos fundamentais e, nestes termos, podem ser revogadas ou alteradas pelo constituinte derivado.

Em lição didática, Regina Helena Costa³¹ ensina sobre o estreito relacionamento entre tributação, imunidades tributárias e direitos fundamentais, esclarecendo o tratamento dado às imunidades como garantidoras dos direitos fundamentais:

[...] se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos. E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade. *O princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios. (grifo nosso)*

Em um segundo momento, a autora reforça o entendimento acerca da importância das normas constitucionais limitadoras dos tributos e sua relação com os direitos fundamentais, arrematando:

Se, de um lado, parece evidente que vários dos direitos assegurados na ordem constitucional dependem, para sua proteção e efetivação, dos recursos advindos da receita tributária, de outro lado a exigência de tributos pode, inadequadamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício daqueles. Assim é que muitos direitos fundamentais podem ter seu exercício afetado pela exigência de tributos, a tal ponto que, em diversas hipóteses, a própria

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 63.

³⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 108.

³¹ COSTA, Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais. In: *BRASIL. STJ. Doutrina: edição comemorativa, 25 anos*. Brasília: STJ, 2014, p. 569.

Constituição afasta a possibilidade de sua instituição, peculiaridade do sistema tributário brasileiro.³²

Constata-se, enfim, a necessidade de um equilíbrio permanente entre a indispensável arrecadação de receitas tributárias para a realização dos direitos fundamentais pelo Estado, de um lado e, de outro, a vedação de tributos que interfiram no exercício desses mesmos direitos fundamentais.

4.1. Cláusulas pétreas

O Art. 60, § 4º da Constituição Federal elenca um rol de temas que não poderão ser objeto de propostas de emendas com tendência a eliminá-los:

Art. 60 [...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais (*grifo nosso*)³³

Essas cláusulas são denominadas pétreas e constituem-se como limites ao poder constituinte derivado de reforma (garantias de imutabilidade), em razão dos valores que tutelam, simbolizando a própria essência do Estado. Eventual supressão desses valores, nestes termos, exigiria “atuação do Poder Constituinte Originário para criar outra ordem constitucional e fundar outro modelo de Estado.”³⁴

Há que se observar que os temas elencados como cláusulas pétreas, considerando os direitos inerentes ao exercício da democracia representativa e os direitos e garantias individuais, não se restringem apenas ao Art. 5º da CF, estando difusos ao longo de todo o texto constitucional. Nesse sentido, o STF decidiu, no bojo da ADIN-939-7/DF (que analisou a constitucionalidade da Emenda Constitucional Nº 3/93), que o Princípio Constitucional da Anterioridade Tributária inscrito no Art. 150, III, b, da CF, é *clausula pétrea* e, portanto, imodificável.³⁵

A existência de cláusulas pétreas constitucionais atribuindo acentuada rigidez a determinados temas, contudo, não fica imune a críticas. A primeira delas diz respeito à dificuldade de atualização da constituição frente à evolução social e seus novos desafios; a segunda, baseia-se no argumento de que o poder constituinte derivado também seria legitimado pelo povo, não havendo invalidade em qualquer modificação de valores inscritos na Constituição. Mesmo assim:

³² COSTA, Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais. In: *BRASIL. STJ. Doutrina: edição comemorativa, 25 anos*. Brasília: STJ, 2014, p. 570.

³³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.

³⁴ RAMOS, André de Carvalho. *Curso de direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 504.

³⁵ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 487.

[...] a existência de cláusulas pétreas é bem aceita no Brasil, pois reforça o caráter de perenidade e estabilidade de determinados valores, o que pode ser útil em determinados momentos históricos, nos quais há a necessidade de se consolidar determinada visão de Estado e de respeito a direitos fundamentais.³⁶

Uma discussão possível sobre a extensão das cláusulas pétreas diz respeito aos direitos sociais afinal, o texto constitucional trata, explicitamente, dos direitos e garantias individuais, não trazendo termo mais abrangente como, por exemplo, direitos fundamentais. Um dos argumentos da restrição aos direitos sociais sustenta que essa teria sido uma opção do constituinte, atento à diferença de estrutura entre os respectivos direitos, uma vez que os direitos sociais (que são prestacionais) dependeriam de recursos variáveis no tempo e, nestes termos, não seriam tidos por imodificáveis. Contudo, há o argumento de que os direitos sociais também são cláusulas pétreas, uma vez que a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República e sua interpretação deve abarcar outras normas e valores, como o valor social do trabalho, a busca de uma sociedade justa e solidária, a erradicação da pobreza, dentre outros indicando, inclusive, a existência de diversas cláusulas pétreas além das enumeradas topicamente nos Arts. 6º a 11 da Constituição. Para essa corrente:

[...] os direitos fundamentais sociais participam da essência da concepção de Estado acolhida pela Lei Maior. Como as cláusulas pétreas servem para preservar os princípios fundamentais que animaram o trabalho do constituinte originário e como este, expressamente, em título específico da Constituição, declinou tais princípios fundamentais, situando os direitos sociais como centrais para a sua ideia de Estado democrático, os direitos sociais não podem deixar de ser considerados cláusulas pétreas.³⁷

Constata-se, enfim, que os direitos fundamentais sociais devem ser considerados cláusulas pétreas em razão da sua própria proeminência no texto constitucional, dispostos como elementos estruturantes do Estado e necessários à realização de diversos outros princípios constitucionais como a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.

4.2. Imunidades como cláusulas pétreas

Alguns doutrinadores tratam as imunidades, sem exceção, como cláusulas pétreas. Nessa esteira, Ives Gandra da Silva Martins assevera:

Nada obstante, as trevas tributárias que cobrem hoje o setor produtor de riquezas e empregos — só não produz mais porque o “Estado Tributário” não deixa — a Constituinte de 1988 atribuiu as limitações constitucionais ao poder de tributar a natureza de cláusulas pétreas visto que o Artigo 150

³⁶ RAMOS, André de Carvalho. *Curso de direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 504.

³⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 122.

começa com a seguinte dicção: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]”. Sem prejuízo de outras garantias, todas aquelas colocadas no Art. 150, por serem garantias individuais, são normas imodificáveis [...]³⁸

Sacha Calmon Navarro Coelho,³⁹ partilhando da caracterização das imunidades tributárias como cláusulas pétreas, assevera que “os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (Art. 60, § 4º, da CF)”.

Já Sabbag,⁴⁰ sem estabelecer diferenciações finalísticas entre as imunidades, assevera que:

[...] para o STF, as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (Art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado.

O STF, por sua vez, em julgado relativamente recente que analisou alegação de inconstitucionalidade na revogação do Art. 153, §2º, II da CF, não considerou a imunidade *in casu* como cláusula pétrea em razão do seu conteúdo que, afinal, não tutelava direito fundamental (ao contrário do que ocorreu com o afastamento do disposto no Art. 150, VI, da Constituição, pela EC Nº 03/93):

IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma Art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC Nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. *Esta norma não consagra direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente.* 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido⁴¹ (*grifo nosso*)

Tem-se no voto condutor desse julgado esclarecimentos que ressaltam o entendimento de que apenas direitos considerados fundamentais, estruturantes e, nestes termos, relacionados às liberdades constitucionais e aos direitos humanos, podem ser reconhecidos como cláusulas pétreas:

³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias, cláusulas pétreas constitucionais. *Revista ABLJ*, nº 27, 2005.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 195.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 366.

⁴¹ BRASIL. STF. *RE: 372.600 SP*, Relator: ELLEN GRACIE, Segunda Turma. Brasília, 16 dez 2003.

Alegam os recorrentes que a norma Art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC Nº 20/98, pois se trata de cláusula pétrea. [...] Com efeito, embora seja inegável que tal imunidade representava um benefício importante para os idosos, *sua finalidade não era proteger direito fundamental*. Sua supressão do texto constitucional, ao contrário do que ocorreu com o afastamento do disposto no Art. 150, VI, da Constituição, pela EC Nº 03/93, *não representou uma ameaça de rompimento da ordem constitucional vigente ou de retirada de uma garantia fundamental*.⁴² (grifos nossos)

Há, ainda, outros exemplos nesse sentido, de modo a evidenciar a desqualificação de toda e qualquer imunidade tributária como, também, cláusula pétrea:

Note-se que há uma enorme diferença axiológica entre a imunidade dos livros a impostos, prevista no Art. 150, VI, d, da Constituição, e a imunidade das receitas de exportação a contribuições sociais e interventivas, prevista no Art. 149, § 2o, I, da Constituição. A primeira assegura a liberdade de manifestação do pensamento, preservando a democracia, o pluralismo, o acesso à informação, de modo que configura cláusula pétrea, não podendo ser revogada nem restringida pelo poder constituinte derivado. A segunda constitui simples elevação, em nível constitucional, da política de desoneração das exportações, podendo ser revogada ou alterada pelo constituinte derivado.⁴³

Um exemplo de imunidade tributária que não ostenta evidente feição de essencialidade foi criada pela Projeto de Emenda Constitucional Nº 98/2007, transformado na Emenda Constitucional Nº 75,⁴⁴ a chamada “PEC da Música”, incluindo a alínea “e” no inciso VI do Art. 150 da Carta Magna. Em sua justifica, o propositor ressaltou a necessidade de medidas que assegurem a produção musical brasileira e a comercialização de seus suportes físicos e digitais, frente à crescente contrafação de artigos musicais e à maior penetração da internet.

5. CONCLUSÃO

O conceito de imunidade tributária é relacionado pela doutrina brasileira, basicamente, como uma limitação ao direito estatal de tributar contida no texto constitucional. Diante de seu posicionamento tópico na Constituição (seção II, “das limitações do poder de tributar”) e, principalmente, pelo disposto no caput do Art. 150 que estabelece haver outras garantias asseguradas aos contribuintes além das vedações que estabelece, as imunidades são reconhecidas como direitos fundamentais.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 108.

⁴⁴ BRASIL. *Projeto de Emenda Constitucional Nº 98*. Brasília, 26 jun 2007.

Consequência imediata do tratamento das imunidades como direito fundamental do contribuinte, é sua análise como cláusula pétrea, nos termos do Art. 60, §4º da CF, uma vez que estabelece que os direitos individuais não serão objeto de deliberação tendente a aboli-los. Superada eventual discussão da extensão do termo direitos individuais, verificou-se o entendimento predominante no sentido que as cláusulas pétreas protegem os direitos fundamentais em termos amplos englobando, além dos direitos individuais, também direitos sociais e aqueles relacionados ao conceito de mínimo existencial.

Neste contexto, constatou-se que parte considerável da doutrina trata, indistintamente, as imunidades tributárias como cláusulas pétreas. É fato que as imunidades tributárias, em regra, envolvem valores estruturantes ao Estado ou aos direitos fundamentais. Como exemplo, temos as imunidades recíprocas entre os entes federativos e, nestes termos, relacionada à própria forma do Estado brasileiro. Outras imunidades tutelam direitos à liberdade religiosa, liberdade de informação, entre outros. Mas, se todas as imunidades tributárias fossem cláusulas pétreas, como explicar a supressão constitucional dessas imunidades?

Conclui-se que a mera posição constitucional de uma delimitação de incompetência tributária com a finalidade de proteção de interesses e valores diversos, pode ser considerada imunidade tributária; porém, uma imunidade tributária só será cláusula pétrea quando tiver por finalidade a proteção efetiva de direitos fundamentais ou outros valores estruturantes do Estado.

A alegação genérica de que a imunidade tributária é cláusula pétrea, deve ser reavaliada uma vez que há, no texto constitucional, imunidades que não se subsumem nos estritos ditames do que dispõe o Art. 60, §4º da Constituição e, nestes termos, não são dotadas de petrificação constitucional.

Assim, as imunidades que tutelam tais direitos ou outras estruturas fundamentais do Estado estariam submetidas à imutabilidade constitucional; contudo, outras disposições, ainda que de estatura constitucional (e catalogadas como “imunidades tributárias”) mas não inseridas nesse rol estruturante, poderiam ser alteradas por emendas constitucionais. Essa diferenciação axiológica do conteúdo das cláusulas pétreas permite-nos compreender por que algumas disposições constitucionais, singelamente tidas por imunidades e imutáveis, efetivamente não o são e, nestes termos, são passíveis de supressão da Carta Magna.

6. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil. de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 11 dez 2020.

_____. STF. *Ação Direta de Inconstitucionalidade N° 939-7/DF*, Pleno, Relator Min. Sidney Sanches. Brasília, 15 dez 1993, p. 278. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 10 jan 2021.

_____. STF. *RE 221239/SP*. Segunda Turma, Rel. Min. ELLEN GRACIE. Brasília, 25 maio 2004. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/768356/recurso-extraordinario-re-221239-sp>. Acesso em: 11 jan 2021.

_____. STF. *RE 372600/SP*. Segunda Turma, Rel. Min ELLEN GRACIE. Brasília, 16 dez 2003. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769681/recurso-extraordinario-re-372600-sp>. Acesso em: 20 dez 2020.

_____. *Projeto de Emenda Constitucional N° 98*. Acrescenta a alínea "e" ao inciso VI do Art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os Fonogramas e Videofonogramas musicais produzidos no Brasil [...]. Brasília, 26 jun 2007. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=357094>. Acesso em: 11 jan 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais. In: *Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Doutrina: edição comemorativa, 25 anos*. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2014, p. 561-573. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/96043/edicao_comemorativa_25_anos.pdf. Acesso em: 12 dez 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias, cláusulas pétreas constitucionais. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, Rio de Janeiro, N° 27, p. 181-185, 2005. Disponível em: <http://www.ablj.org.br/revistas/revista27.asp>. Acesso em: 12 dez 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo:Saraiva, 2017.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: Atlas, 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017.

RAMOS, André de Carvalho. *Curso de direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo:Saraiva, 2017.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, jul/set. 1989.

WEBER, Thadeu. A ideia de um "mínimo existencial" de J. Rawls. *Kriterion*, Belo Horizonte, vol. 54, n.127, junho. 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-512X2013000100011> Acesso em: 30 dez 2020.
