Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Direito

Matheus Soares Leite

Uma proposta acerca da teoria das imunidades tributárias no direito brasileiro

Rio de Janeiro
2016

Matheus Soares Leite

Uma proposta acerca da teoria das imunidades tributárias no direito brasileiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2016

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

L533 Leite, Matheus Soares.
Uma proposta acerca da teoria das imunidades tributárias no direito brasileiro / Matheus Soares Leite. - 2016.
283 f.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz.
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Insenção tributária -Teses. 2. Direitos fundamentais - Teses. 3. Justiça tributária – Teses. I. Queiroz, Luís Cesar Souza de. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.22(81)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

_____ _____

Assinatura Data

Matheus Soares Leite

Uma proposta acerca da teoria das imunidades tributárias no direito brasileiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 04 de fevereiro de 2016.
Banca Examinadora:

_____
Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

_____
Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim
Faculdade de Direito - UERJ

_____
Prof. Dr. Valter de Souza Lobato
Faculdade de Direito Milton Campos

Rio de Janeiro
2016

DEDICATÓRIA

A Deus, pelo instante da vida, por ser meu melhor amigo, companheiro e confidente.

Aos meus pais, Edison e Cláudia, e ao meu irmão Lucas, por todo apoio e compreensão.

Aos demais familiares, por serem fonte de inspiração, meu porto seguro.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, luz na minha vida. Espero retribuir toda alegria cumprindo meus desígnos aqui na Terra, na esperança de ajudar ao próximo, a fim de que todos nós possamos viver em um mundo melhor, sempre na certeza de que nossa verdadeira morada é ao lado do Pai e que tudo isso não passa de um instante, pó na estrada da evolução.

Agradeço ao Professor Luís Cesar Souza de Queiroz, pela orientação, confiança e apoio durante todo o Curso de Mestrado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Responsável pelo meu crescimento pessoal e profissional, fonte de saber e inspiração. Nada disso seria possível sem a sua colaboração.

Agradeço ao meu pai Edison, por me passar a certeza de que é possível acreditar na Justiça, e por me ensinar valores nobres, grande responsável por tudo que hoje sou e um dia quero ser.

Agradeço à minha mãe Cláudia, por ser exemplo de luta, garra e perseverança, minha grande companheira. Obrigado por fazer de tudo pela nossa família.

Ao meu irmão Lucas, pelo apoio de sempre, fonte de alegria em nosso lar.

Aos meus colegas do Mestrado, pelas brilhantes discussões que tivemos ao longo desses anos e pela colaboração mútua, verdadeiros amigos.

À Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), na figura dos professores e demais servidores, instituição que sempre respeitei e aprendi a amar, por ter despertado em mim a paixão pelo mundo acadêmico. Agradecimento especial aos Professores Fábio Zambitte Ibrahim, Adilson Rodrigues Pires, Gustavo da Gama Vital de Oliveira, Sergio André Rocha, Ricardo Lodi e Gustavo Siqueira, pelas valiosas lições que recebi em sala de aula.

Ao Professor Valter Lobato, companheiro de longa data e que acompanha meu crescimento acadêmico desde a graduação pela Faculdade de Direito Milton Campos.

Aos Professores Elcio Reis e Elcio Fonseca Reis, por terem despertado em mim a paixão pelo Direito Tributário.

A todos que de uma maneira ou outra surgem em meu caminho, na certeza de que “cada vida afeta a outra, e a outra afeta a seguinte, e que o mundo está cheio de histórias, mas todas as histórias são uma só”[1].

[1] ALBOM, Mitch. **As cinco pessoas que você encontra no céu**. Tradução Pedro Jorgensen Júnior. 4. ed. Rio de Janeiro: Sextante, 2004. p. 149.

Pedi, e dar-se-vos-á; buscai, e encontrareis; batei, e abri-se-vos-á. Porque, aquele que pede, recebe; e, o que busca, encontra; e, ao que bate, abrir-se-lhe-á.

Mateus 7:7,8.

Eis que chega a hora, e já se aproxima, em que vós sereis dispersos cada um para sua parte, e me deixareis só; mas não estou só, porque o Pai está comigo. Tenho-vos dito isto, para que em mim tenhais paz; no mundo terei aflições, mas tende bom ânimo, eu venci o mundo.

João 16:32,33.

RESUMO

LEITE, Matheus Soares. *Uma proposta acerca da teoria das imunidades tributárias no direito brasileiro.* 2016. 283 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

Apesar das inúmeras complexidades que gravitam ao redor da temática das imunidades tributárias, a doutrina brasileira dormiu no ponto, ou seja, não se verificou nos últimos anos grandes avanços nas discussões que envolveram o tema. O que são as imunidades tributárias? Quais são os limites das imunidades tributárias? Como se interpreta o fenômeno das imunidades tributárias? As imunidades seriam irrevogáveis por estarem inseridas no rol das cláusulas pétreas do art. 60, § 4º da Constituição Federal de 1988? Qualquer proposta de Emenda Constitucional que tangencie os direitos fundamentais deve ser declarada inconstitucional? A ideia central da dissertação é a análise do fenômeno das imunidades tributárias, levando em consideração as controvérsias que persistem na doutrina brasileira, mas cujo debate ficara adormecido. Necessário, faz-se, portanto, um estudo sistemático e aprofundado a respeito das imunidades tributárias, notadamente uma revisão geral dos alicerces teóricos já elaborados, a fim de que seja possível propor a construção de uma teoria em compasso com o Estado Democrático e Social de Direito, tal como fora encampado pela Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: Imunidades tributárias. Isenção. Não incidência. Direitos fundamentais. Justiça tributária. Teoria da vedação ao retrocesso social. Teoria da interpretação.

ABSTRACT

LEITE, Matheus Soares. *A proposal regarding tax immunity theory in the brazilian law.* 2016. 283 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

In spite of the numerous complexities that cover the tax immunity theme, the Brazilian doctrine has missed the train, meaning that it hasn't experienced in recent years any significant progress regarding the debate around the topic. What are tax immunities? Which are its limitations? How should its phenomenon be interpreted? Is it correct to consider that tax immunities are irrevocable by being inserted in the list of immutable clauses of art. 60, § 4 of the Federal Constitution of 1988? Should any constitutional amendment proposal that tangent fundamental rights be declared unconstitutional? The core idea of this work is the analysis of the tax immunity phenomenon, taking into account the controversies that persist in the Brazilian doctrine, but whose debate had been asleep. Therefore, it is necessary a systematic and thorough study of such tax immunities, notably a general review of the theoretical foundations previously made in order to really propose the construction of a theory in accordance with the Democratic State and Social law, as was taken over by the Federal Constitution of 1988.

Keywords: Tax immunity. Exemption. Non incidence. Fundamental rights. Tax justice. Theory of sealing the social regression. Theory of interpretation.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	11
1	**REPENSANDO A TEORIA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**.....	14
1.1	**Introduzindo a questão das imunidades tributárias. Conceito e natureza jurídica segundo a doutrina brasileira**.	14
1.1.1	A imunidade tributária enquanto direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária.....	27
1.1.2	A imunidade tributária como decorrência do sistema constitucional.....	35
1.1.2.1	Divergência quanto à natureza jurídica.....	36
1.1.2.2	Divergência quanto à necessidade de previsão constitucional expressa.....	45
1.1.2.3	Divergência quanto à relação das imunidades tributárias com os direitos e garantias fundamentais e as cláusulas pétreas.....	48
1.1.2.4	Divergência quanto à interpretação das imunidades tributárias.	52
1.2	**Afinal, o que é imunidade tributária?**.....	55
1.3	**Imunidade tributária, isenção e não incidência**.....	64
1.4	**As imunidades tributárias e os direitos fundamentais**.....	75
1.4.1	O que são os direitos fundamentais?.....	75
1.4.2	A imunidade tributária como instrumento para a concretização dos direitos fundamentais.....	80
1.5	**A questão da irrevogabilidade das imunidades tributárias**..	85
1.5.1	A reinvenção do Estado Social no contexto atual de crise. Repensando as formas de financiamento do Estado e a noção de solidariedade.....	85
1.5.2	Crítica à visão libertarista do tributo e a tributação como instrumento de transformação social.....	89
1.5.3	É possível dizer que todo direito tem um custo?.....	96
1.5.4	A possibilidade de se estabelecerem restrições aos direitos fundamentais.....	99
1.5.4.1	A proteção do conteúdo essencial dos direitos fundamentais....	102
1.5.4.2	A necessidade de justificação como requisito para a	

legitimação das restrições impostas à parcela periférica do conteúdo essencial dos direitos fundamentais..... 107
1.5.5 A teoria da vedação ao retrocesso social e a sociedade de risco..... 110
1.5.5.1 A teoria da vedação ao retrocesso social no âmbito do direito interno..... 111
1.5.5.1.1 Em que consiste a teoria da vedação ao retrocesso social ou o princípio da vedação ao retrocesso social?..... 112
1.5.5.1.2 Quais os fundamentos para a existência da vedação ao retrocesso social como princípio implícito do sistema jurídico-constitucional brasileiro?..... 114
1.5.5.1.3 Quais os limites à proibição ao retrocesso social?..... 116
1.5.5.2 A teoria da vedação ao retrocesso social no âmbito do direito internacional..... 119
1.5.5.2.1 Em que consiste a proibição de regressividade no âmbito do direito internacional?..... 120
1.5.5.2.2 Quais os fundamentos para a proibição de regressividade no âmbito do direito internacional?..... 124
1.5.5.2.3 Quais os critérios e limites para a proibição de regressividade no âmbito do direito internacional?..... 125
1.5.6 É possível, afinal, revogar as imunidades tributárias?..... 131
1.6 **Como se devem interpretar os enunciados sobre imunidades tributárias?**..... 137
1.6.1 A linguagem como condição para a evolução do homem..... 137
1.6.2 Isto não é um cachimbo (?)..... 139
1.6.3 Considerações sobre a interpretação legal e o ceticismo na interpretação jurídica sob a ótica de Riccardo Guastini..... 141
1.6.4 A interpretação e aplicação da lei segundo Riccardo Guastini... 145
1.6.5 As técnicas interpretativas de acordo com Riccardo Guastini.... 146
1.6.6 A questão da intenção do autor na hermenêutica de Hans-Georg Gadamer..... 153
1.6.7 Afinal, como se interpreta o fenômeno das imunidades tributárias?..... 159

2 **IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO DIREITO COMPARADO**..... 167
2.1 **Alemanha**..... 168
2.2 **Angola**..... 170
2.3 **Argentina**..... 171
2.4 **Áustria**..... 172
2.5 **Bolívia**..... 172
2.6 **Cabo Verde**..... 173
2.7 **Canadá**..... 175
2.8 **Chile**..... 177
2.9 **Colômbia**..... 178
2.10 **Equador**..... 179
2.11 **Espanha**..... 181
2.12 **Estados Unidos da América**..... 182
2.13 **França**..... 183
2.14 **Guiné-Bissau**..... 185
2.16 **Itália**..... 185
2.16 **México**..... 185
2.17 **Moçambique**..... 189
2.18 **Paraguai**..... 191
2.19 **Peru**..... 193
2.20 **Portugal**..... 194
2.21 **Reino Unido**..... 196
2.22 **São Tomé e Príncipe**..... 197
2.23 **Suécia**..... 200
2.24 **Timor-Leste**..... 201
2.25 **Uruguai**..... 202
2.26 **Venezuela**..... 204
3 **QUESTÕES POLÊMICAS SOBRE ALGUMAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**..... 206
3.1 **A imunidade recíproca às pessoas políticas (art. 150, VI, "a", da CF/88) como decorrência do pacto federativo**..... 206
3.1.1 Aspectos gerais e a influência do direito norte-americano..... 206
3.1.2 O fundamento da imunidade recíproca..... 209

3.1.3 A permanência da situação de intributabilidade em decorrência de eventual revogação da imunidade recíproca..... 210
3.2 **O direito fundamental à liberdade de crença e a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, "b", da CF/88)**.. 212
3.2.1 Imunidade garantia ou imunidade fomento..... 213
3.2.1.1 A liberdade religiosa na Constituição Federal de 1988..... 215
3.2.1.2 A imunidade religiosa como imunidade híbrida: garantia e fomento..... 217
3.2.2 Seria a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, vi, "b", da CF/88) irrevogável?..... 220
3.3 **Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88): o caso dos livros eletrônicos**..... 224
3.3.1 Aspectos gerais..... 224
3.3.2 O fundamento da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88)... 225
3.3.3 A extensão da imunidade aos livros eletrônicos..... 228
3.3.4 Seria a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88) irrevogável?..... 231
CONCLUSÃO..... 236
REFERÊNCIAS..... 250

INTRODUÇÃO

A história do direito é marcada por um conflito incessante de tensões. Grupos políticos de diversos interesses sociais chocam-se na busca de proteger o segmento econômico do qual fazem parte. O Estado na busca pela concretização dos direitos sociais entra em conflito com a escassez de recursos e com a limitação orçamentária, dado que as necessidades humanas são infinitas e os recursos escassos e limitados. O Poder Judiciário muitas vezes é chamado a solucionar essas tensões, reflexo de um sistema em constante movimento o que demarca sua notória inclinação para a evolução do direito, notadamente na revisão de bases teóricas tidas por consolidadas. A exemplo, figura-se a novel decisão do Supremo Tribunal Federal, na ADI 4048/2008[2], que admitiu o controle de constitucionalidade das leis orçamentárias, cuja inclinação teórica até pouco tempo atrás era rígida e considerada como consolidada. Contribui para essa constante alteração e evolução do direito, o mecanismo de sucessão dos Ministros do próprio Supremo Tribunal Federal, com diversas orientações e formações acadêmicas heterogêneas, influenciadas pelas mais diversas escolas de direito do país.

As diversas controvérsias a respeito das imunidades tributárias também não se distanciam desses choques e tensões que marcam a evolução do pensamento jurídico. Há o choque nítido entre o interesse arrecadatório do Estado, e a impossibilidade de tributar certas situações, bens e pessoas, protegidas sob o manto das imunidades. Sobreleva, contudo, forte a doutrina que atrela as imunidades tributárias aos direitos fundamentais, de sorte ser impossível a supressão por Emenda Constitucional, o que conflita de certa forma com o princípio democrático, dado que referido instrumento formal de alteração da Constituição destaca-se pelo quórum qualificado.

O tema das imunidades tributárias não é novo, mas durante bastante tempo ficou adormecido nos berços acadêmicos sem o aprofundamento de diversas questões críticas e polêmicas que o circundam. A doutrina brasileira é carente de um estudo aprofundado a respeito da teoria geral das imunidades tributárias, ocupando-se em sua maior parte, com as imunidades em espécie. Necessário, portanto, sistematizar o estudo das imunidades tributárias, a fim de que todo o arcabouço

[2] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4048. Relator(a) Ministra Ellen Gracie, julgado em 14 fevereiro 2011. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 fev. 2011.

teórico já construído a respeito do tema ganhe novos ares de discussão. Questões que aparentemente encontram-se pacificadas na doutrina e na jurisprudência precisam ser revistas sob um olhar crítico que envolva técnica, bem como a reinterpretação dos dispositivos legais sob a luz do Estado Democrático e Social de Direito, notadamente pela necessidade do Estado em garantir recursos na busca da concretização dos direitos fundamentais.

O que são as imunidades tributárias? Qual a natureza jurídica das imunidades tributárias? Como identificá-las? Quais os limites das imunidades? Como se interpreta o fenômeno das imunidades tributárias? As imunidades seriam irrevogáveis por estarem inseridas no rol das cláusulas pétras do art. 60, § 4º da Constituição Federal de 1988? Qualquer proposta de Emenda Constitucional que tangencie os direitos fundamentais deve ser declarada inconstitucional? Essas são algumas perguntas que precisam ser revistas e que exigem um aprofundamento teórico crítico a respeito, a fim de que os alicerces do estudo científico sejam aperfeiçoados, evitando-se remissões a estudos anteriores desacompanhadas de uma devida reflexão crítica que a questão exige.

Nota-se, ainda, que inúmeros problemas jurídicos, dentre eles as controvérsias existentes a respeito das imunidades tributárias, representam, na verdade, problemas hermenêuticos, notadamente em virtude da imprecisão da linguagem que influencia bastante o conhecimento jurídico. O juiz ao se colocar diante de um caso concreto, procura solucioná-lo identificando a norma aplicável, bem como realizando um procedimento hermenêutico que lhe dará a melhor solução para aquele caso. No entanto, muitas vezes esse procedimento de compreensão e aplicação se depara com algumas falhas, dentre elas a ambiguidade e a indeterminação. Trata-se de um fenômeno essencialmente linguístico e que não ocorre exclusivamente na seara do conhecimento jurídico. Nesse campo, de certa forma, o fenômeno é agravado dado que o direito utiliza essencialmente a linguagem para atingir seus objetivos. Dessa maneira, também é de suma importância compreender esse fenômeno, bem como desconstituir certos mitos, dentre eles o da perfeição da linguagem; a busca da segurança jurídica por meio da linguagem e da completude do direito. Somente assim é que será possível avançar no conhecimento jurídico, a fim de que a preocupação do jurista se volte para os verdadeiros problemas, que merecem o devido enfrentamento.

Em face do exposto, notadamente dos questionamentos ora levantados,

mostra-se extremamente necessário um estudo sistemático e aprofundado a respeito das imunidades tributárias, notadamente uma revisão geral a respeito da temática, a fim de que seja possível construir uma base teórica em compasso com o Estado Democrático e Social de Direito, em que se insere a sociedade de risco, extremamente complexa e dinâmica, como forma de garantir a concretização dos direitos fundamentais. É preciso, pois, revisitar questões adormecidas, que até parecem pacificadas, especialmente pela falta de um debate crítico a respeito.

1 REPENSANDO A TEORIA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

1.1 Introduzindo a questão das imunidades tributárias. Conceito e natureza jurídica segundo a doutrina brasileira

Quando se fala em imunidades tributárias, à primeira vista, detecta-se nos manuais de direito tributário e nos livros que abordam a temática de maneira específica, traços comuns no tratamento do fenômeno entre os diversos autores, que, grosso modo, veem as imunidades tributárias como normas constitucionais que demarcam a competência tributária, impossibilitando a criação de normas tributárias que alcancem certas situações ou pessoas. Outra parte da doutrina ainda acrescenta serem as imunidades tributárias consagradoras de nítidos direitos fundamentais, resultando-se, daí, sua irrevogabilidade, por estarem inseridas no campo das chamadas cláusulas pétreas[3]. Com exceção da doutrina encabeçada por Ricardo Lobo Torres[4] que atrela as imunidades tributárias aos direitos de liberdade e aos direitos fundamentais, não exigindo previsão expressa no texto constitucional, as diferenças no tratamento das questões envolvendo as imunidades tributárias, por mais que possam ser consideradas diversas, encampam uma linha de raciocínio em comum. Percebe-se que a temática, embora esteja inserida num campo extremamente fértil para discussões, ficou adormecida no ponto, ou seja, não houve o avanço e amadurecimento da teoria das imunidades tributárias nos últimos anos. A conhecida fábula da experiência com os cinco macacos[5] ilustra bem o estágio atual em que se encontra o desenvolvimento da teoria acerca das imunidades tributárias. Conta-se que um grupo de cientistas pesquisadores, objetivando analisar a reação dos animais diante de diferentes estímulos, colocou, inicialmente, cinco

---

[3] Esse é o posicionamento, por exemplo, da autora Regina Helena Costa (2006, p. 82), para quem as imunidades tributárias são direitos fundamentais de primeira geração, estando ao abrigo das chamadas cláusulas pétreas, que garantem a proteção quanto à tributação desarrazoada e que amesquinhe o exercício dos direitos contemplados constitucionalmente. Nesse sentido, são, pois, direitos fundamentais e também instrumento de proteção de outros direitos fundamentais, ou seja, direitos e garantias de outros direitos (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 82-83). No mesmo sentido aduz o autor Roque Carrazza, para quem as imunidades tributárias envolvem, sem exceção, cláusulas pétreas, de modo que sua eventual revogação viola direito fundamental. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 746-747).

[4] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3).

[5] . What Monkeys Can Teach Us About Human Behavior: From Facts to Fiction. When creativity crosses the line. **Psychology Today**, 20 mar. 2012. Disponível em: https://www.psychologytoday.com/blog/games-primates-play/201203/what-monkeys-can-teach-us-about-human-behavior-facts-fiction. Acesso em: 27 ago. 2015.

macacos numa jaula e no meio, havia uma escada, direcionada ao topo, em que havia um cacho de bananas pendurado. Toda vez que um macaco subia na escada para pegar o cacho de bananas, os cientistas jogavam um jato de água fria nos macacos que estavam no chão. Depois de um tempo, toda vez que um macaco tentava subir as escadas, os outros o impediam, sendo fortemente atacado e espancado. Após mais um tempo, nenhum macaco tinha coragem de subir a escada, apesar da tentação das bananas, evitando-se com isso, o espancamento. Na outra etapa do experimento, os cientistas deixaram de soltar os jatos de água e resolveram substituir um macaco do grupo por um novo integrante. O macaco novato resolveu subir a escada, objetivando alcançar o cacho de bananas, mas foi surpreendido pelos outros demais que o espancaram. Tentou outras vezes, sendo novamente surrado, até que desistiu. Dando continuidade ao experimento, os cientistas substituíram mais um macaco e a história novamente se repetiu. O segundo macaco tentou alcançar o cacho, mas foi surpreendido pelo ataque dos demais companheiros, inclusive pelo primeiro macaco substituto. A experiência deu um novo passo, e os cientistas substituíram mais um macaco, e a história voltou a se repetir. Posteriormente, o quarto e o quinto macacos remanescentes também foram substituídos por outros macacos, e a situação se repetia. Dessa forma, havia um grupo de macacos que nunca foram atacados com jatos de água gelada, mas que continuavam a bater naqueles que tentavam alcançar as bananas. Como todos os macacos foram substituídos, nenhum deles sabia o motivo pelo qual batiam nos macacos que tentavam pegar as bananas[6].

Nesse contexto, é possível atrelar a teoria das imunidades tributárias com a questão dos preconceitos, ou seja, pré-compreensões acerca de algo, não sendo necessariamente algo ruim, mas inevitável por fazer parte da historicidade do próprio ser, conforme ilustra a teoria hermenêutica de Hans-Georg Gadamer[7]. Isso porque, a teoria das imunidades tributárias está carregada de preconceitos, ou seja, pré-compreensões admitidas como absolutas, inquebráveis ou imodificáveis pela doutrina. Costuma-se, assim, assumir determinado pressuposto sem ao menos questioná-lo, contaminando todo o resultado da pesquisa, pois muitas vezes o

[6] MAESTRIPIERI, Dario. What Monkeys Can Teach Us About Human Behavior: From Facts to Fiction. When creativity crosses the line. **Psychology Today**, 20 mar. 2012. Disponível em: https://www.psychologytoday.com/blog/games-primates-play/201203/what-monkeys-can-teach-us-about-human-behavior-facts-fiction. Acesso em: 27 ago. 2015.
[7] GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999.

pressuposto maior adotado é em si, extremamente questionável. A título de exemplo, tem-se a afirmação da polêmica questão acerca da irrevogabilidade das imunidades tributárias, bem como sua ligação com os direitos fundamentais e às ditas cláusulas pétreas, assumida por grande parte da doutrina que não se preocupa em questionar sua razão de ser, tratando a temática como um verdadeiro dogma, inquestionável[8]. Outra afirmação repetida inúmeras vezes pela doutrina é a de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas de forma ampla, ou generosa, por albergarem verdadeiros direitos fundamentais[9]. Nota-se, dessa forma, a presença de inúmeras pré-compreensões que precisam ser revistas no tocante à matéria, não sendo oportuno excluí-las de antemão, mas assumindo ser necessário seu reconhecimento a fim de que o debate possa ser renovado, objetivando um melhor desenvolvimento da teoria. Faz-se imprescindível, dessa forma, destacar um dos pontos iniciais e extremamente importante na teoria hermenêutica de Gadamer[10] que é a tensão existente entre os preconceitos e o objeto a ser conhecido. O autor[11] rejeita a visão que encara a pré-compreensão como algo necessariamente ruim, limitadora do conhecimento, mas, antes e pelo contrário, é condição de possibilidade do conhecimento, pois conhecer é sempre interpretar, de modo que "a interpretação se funda em intencionalidades moldadas por essas pré-compreensões"[12]. Os pré-julgamentos, preconceitos, pré-concepções, têm uma importância especial na interpretação, pois são consequências inevitáveis da

[8] Esses temas serão desenvolvidos nos itens 1.4 e 1.5.

[9] Esse tema será desenvolvido no item 1.6. Adianta-se, no entanto, que para Hugo de Brito Machado a imunidade deve ser sempre abrangente, de modo que nenhum tributo fique fora do seu alcance. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 300). De forma semelhante aduz Luiz Felipe Silveira Difini, ao sustentar que as "normas de imunidade devem ter interpretação ampla, mas isso não significa estender a norma imunitária até onde o constituinte não o fez, suprimindo competência tributária *validamente* outorgada pela Constituição." (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 108). Roque Carrazza, também segue na mesma linha, ao defender que a interpretação das imunidades tributárias há de ser o quanto possível favorável ao contribuinte, por expressarem valores nobres plasmados pela Constituição. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 757).

[10] GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999.

[11] GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999.

[12] TAXI, Ricardo Araújo Dib. Círculo Hermenêutico e integridade - A interpretação no Direito com base em Hans-Georg Gadamer e Ronald Dworkin. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, Maringá, PR. **Anais**...[Recurso eletrônico]. Florianópolis: Boiteux, 2009. p. 4858. Disponível em:< https://s3.amazonaws.com/conpedi2/anteriores/XVIII+Encontro+Nacional+-+CESUMAR-Maring%C3%A1+(02%2C+03+e+04+de+julho+de+2009).pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

natureza histórica de cada ser que é um ser histórico[13]. Dessa forma, os preconceitos não seriam apenas julgamentos pessoais, mas sim condição para a possibilidade de qualquer compreensão, ou seja, pressuposto do conhecimento. Toda compreensão é definida historicamente, e o ser humano jamais pode renunciar à sua história, por estar inserida nela[14]. Nesse sentido, esconder os preconceitos, caso isso fosse possível, tornaria o conhecimento obscuro, incompleto ou mesmo inatingível. Gadamer[15] repudia a relação existente entre sujeito e objeto que seria passivo, não recebendo influências daquele que o interpreta[16]. Interpretar, portanto, nunca é partir do zero, mas, ao contrário, partir de uma pré-compreensão, na qual o sujeito consciente da historicidade e da temporalidade do ser, projeta seu preconceito de forma legítima para alcançar o conhecimento[17]. A compreensão, portanto, realiza-se dentro de um diálogo hermenêutico que funde o horizonte histórico com o do outro, dando origem a uma nova expressão dos fatos, sendo este, o círculo hermenêutico[18]. A ideia do círculo hermenêutico, no sentido de que é preciso compreender o todo de um texto a partir de suas partes e estas, por sua vez, a partir de um todo, ao contrário do que se pode imaginar, não aprisiona o ser enquanto sujeito de conhecimento, mas sim o liberta, a fim de que possa confrontar seus preconceitos legítimos com o que se pretende conhecer, ou seja, é preciso sempre questionar-se, compreender a temporalidade de todo conhecimento e a finitude da razão humana[19]. O intérprete, "ao invés de buscar se ver livre de intencionalidades prévias ao interpretar algo, deve o mesmo buscar tornar-se

---

[13] LUDWIG, Celso Luiz . Hermeneutics - The Path of the Hemeneutics-Ontological Shift and the Decolonial Shift. **Nevada Law Journal**, v. 10, n. 3, article 4, p. 634, 2010. Disponível em:< http://scholars.law.unlv.edu/nlj/vol10/iss3/4>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[14] LUDWIG, Celso Luiz . Hermeneutics - The Path of the Hemeneutics-Ontological Shift and the Decolonial Shift. **Nevada Law Journal**, v. 10, n. 3, article 4, p. 634, 2010. Disponível em:< http://scholars.law.unlv.edu/nlj/vol10/iss3/4>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[15] GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999.

[16] CHIN, Clive S. Understanding as application in Gadamer's philosophical hermeneutics. **Torch Trinty Journal,** v. 7, n. 1, p. 80, 2004. Disponível em: <http://www.ttgst.ac.kr/upload/ttgst_resources13/20123-181.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

[17] Nesse sentido Hans-Georg Gadamer: “Aquele que não quer conscientizar-se dos preconceitos que o dominam acaba considerando erroneamente o que vem a se mostrar sob eles”. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 532).

[18] LOPES, Ana Maria D'Ávila. A hermenêutica jurídica de Gadamer. **Revista de informação legislativa**, v. 37, n. 145, p. 106, jan./mar. 2000.

[19] TAXI, Ricardo Araújo Dib. Círculo Hermenêutico e integridade - A interpretação no Direito com base em Hans-Georg Gadamer e Ronald Dworkin. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, Maringá, PR. **Anais**...[Recurso eletrônico]. Florianópolis: Boiteux, 2009. p. 4858. Disponível em:< https://s3.amazonaws.com/conpedi2/anteriores/XVIII+Encontro+Nacional+-+CESUMAR-Maring%C3%A1+(02%2C+03+e+04+de+julho+de+2009).pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

consciente de suas pré-concepções, trazendo-as ao debate e, assim, possibilitando sua revisão em prol de outras que venham a parecer mais coerentes"[20]. O intérprete, portanto, precisa estar aberto para as reivindicações de um texto, especialmente porque o conhecimento é experiência e diferentes perspectivas podem surgir com o passar dos tempos[21]. É preciso, portanto, partir de uma autocompreensão em que se reconheçam suas vulnerabilidades, de forma a se abrir às críticas dos resultados alcançados dado sua natureza provisória[22]. A historicidade do ser humano é, portanto, condição e possibilidade de toda a compreensão, ou seja, é por meio dos preconceitos e das pré-concepções que há a compreensão, sendo estes produtos da história do próprio ser[23]. A tradição, portanto, não pode ser manipulada, pois ela não está aí, tal como um objeto em si, mas faz parte do próprio ser. A historicidade da compreensão não reduz e nem elimina a compreensão humana, mas a enriquece[24]. Para Gadamer[25], a interpretação não é a negação do presente, posicionando-se o ser integralmente no passado, devendo o intérprete, ao contrário, preservar essa distância temporal o que é entendido como "fusão de horizontes"[26]. Ou seja, é preciso que o intérprete tenha consciência desse buraco existencial entre o passado e o presente, sem negar os respectivos contextos históricos[27]. A perspectiva do sujeito do presente é

---

[20] TAXI, Ricardo Araújo Dib. Círculo Hermenêutico e integridade - A interpretação no Direito com base em Hans-Georg Gadamer e Ronald Dworkin. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, Maringá, PR. **Anais**...[Recurso eletrônico]. Florianópolis: Boiteux, 2009. p. 4859. Disponível em:< https://s3.amazonaws.com/conpedi2/anteriores/XVIII+Encontro+Nacional+-+CESUMAR-Maring%C3%A1+(02%2C+03+e+04+de+julho+de+2009).pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[21] CHIN, Clive S. Understanding as application in Gadamer's philosophical hermeneutics. **Torch Trinty Journal,** v. 7, n. 1, p. 80, 2004. Disponível em: <http://www.ttgst.ac.kr/upload/ttgst_resources13/20123-181.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

[22] TAXI, Ricardo Araújo Dib. Círculo Hermenêutico e integridade - A interpretação no Direito com base em Hans-Georg Gadamer e Ronald Dworkin. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, Maringá, PR. **Anais**...[Recurso eletrônico]. Florianópolis: Boiteux, 2009. p. 4859. Disponível em:< https://s3.amazonaws.com/conpedi2/anteriores/XVIII+Encontro+Nacional+-+CESUMAR-Maring%C3%A1+(02%2C+03+e+04+de+julho+de+2009).pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[23] LUDWIG, Celso Luiz . Hermeneutics - The Path of the Hemeneutics-Ontological Shift and the Decolonial Shift. **Nevada Law Journal**, v. 10, n. 3, article 4, p. 635, 2010. Disponível em:< http://scholars.law.unlv.edu/nlj/vol10/iss3/4>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[24] LUDWIG, Celso Luiz . Hermeneutics - The Path of the Hemeneutics-Ontological Shift and the Decolonial Shift. **Nevada Law Journal**, v. 10, n. 3, article 4, p. 635, 2010. Disponível em:< http://scholars.law.unlv.edu/nlj/vol10/iss3/4>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[25] GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999.

[26] CHIN, Clive S. Understanding as application in Gadamer's philosophical hermeneutics. **Torch Trinty Journal,** v. 7, n. 1, p. 81, 2004. Disponível em: <http://www.ttgst.ac.kr/upload/ttgst_resources13/20123-181.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

[27] Aduz Hans-Georg Gadamer que: “Antes, pensamos compreender o próprio texto. Mas isso quer dizer que, na ressurreição do sentido do texto já se encontram sempre implicadas as ideias próprias do interprete. O próprio horizonte do interprete e, desse modo, determinante, mas ele também, não

completamente diferente da perspectiva dos autores e intérpretes do passado, devendo ser levado em consideração a historicidade de cada qual, ou seja, a consciência histórica. Assim, ao compreender o passado, o sujeito não deve buscar desvincular-se do presente, pois essa condição é indissociável ao ser que é marcado pelos seus preconceitos, mas deve, sobretudo, ter consciência de sua historicidade[28], a fim de que, com isso, possa compreender o contexto conforme sua real dimensão e perspectiva histórica e não com os olhos para o presente. O que era considerada uma pena razoável em tempos remotos, hoje pode ser considerada cruel e o inverso também pode ser verdadeiro, de modo que o intérprete deve ter consciência de seu horizonte histórico, a fim de que pela fusão dos horizontes, alcance a interpretação do acontecimento. Essa distância temporal é importante, pois permite a correta identificação e distinção dos verdadeiros preconceitos dos falsos preconceitos[29], além de possibilitar novas fontes de compreensão, dado que o processo de conhecimento é sempre contínuo, infinito, sofrendo influências de diversos horizontes interpretativos num processo de constante formação, sendo, por isso, renovado[30]. É preciso, portanto, estar aberto às novas experiências, a fim de que a compreensão permaneça em seu processo de formação que se encontra em constante movimento[31].

A temática das imunidades tributárias pode, outrossim, ser inserida no contexto da filosofia analítica, não sendo um problema exclusivamente jurídico, mas

---

como um ponto de vista próprio que se mantêm ou se impõe, mas antes, como uma opinião e possibilidade que se aciona e coloca em jogo e que ajuda a apropriar-se de verdade do que diz o texto". (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 563).

[28] Complementa Hans-Georg Gadamer: "A consciência histórica que quer compreender a tradição não pode abandonar-se a forma metódico critica de trabalho com que se aproxima das fontes, como se ela fosse suficiente para proteger contra a intromissão dos seus próprios juízos e preconceitos. Verdadeiramente tem que pensar também a própria historicidade. Estar na tradição não restringe a liberdade do conhecer, mas a faz possível, como já o formulamos". (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 532).

[29] CHIN, Clive S. Understanding as application in Gadamer's philosophical hermeneutics. **Torch Trinty Journal,** v. 7, n. 1, p. 82, 2004. Disponível em: <http://www.ttgst.ac.kr/upload/ttgst_resources13/20123-181.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

[30] HERINGER JR., Bruno. A hermenêutica filosófica de Gadamer e o Direito: tradição e linguagem e compreensão. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, v. 8, p. 13, 2013.
Disponível em:<www.**fmp**.com.br/**revistas**/index.php/**FMP**-**Revista**/article/download/3/3>. Acesso em: 26 out. 2015.

[31] Para Hans-Georg Gadamer: "Aquele que experimenta se torna consciente de sua experiência, tornou-se um experimentador: ganhou um novo horizonte dentro do qual algo pode converter-se para ele em experiência". (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 522).

também filosófico. A Constituição não traz a definição do conceito de imunidade tributária, tarefa atribuída à doutrina, que vacila no tocante ao tratamento da questão. Apesar de ser possível detectar pontos em comum entre as teorias dos diversos autores, não há uma teoria sistematicamente bem desenvolvida que enfrente a temática. O que se vê são traços comuns de entendimento, mas que foram aproveitados sem a devida reflexão sobre sua razão de ser, possibilitando o nascimento de inúmeras divergências quanto aos resultados das diversas análises. Há, por exemplo, inúmeras divergências quanto à sua natureza jurídica, amplitude dos seus efeitos ou mesmo no tocante aos métodos interpretativos que devem ser utilizados na interpretação do fenômeno das imunidades tributárias. Muitos desses problemas poderiam ser resolvidos se se percebesse que a questão não é exclusivamente jurídica, mas também afeta aos problemas da linguagem. A imprecisão é algo inerente à linguagem, sendo impossível exigir um processo comunicacional em que esta seja completamente eliminada. Não raras vezes, também nos deparamos com palavras que denotam mais de um sentido, residindo aí o problema da ambiguidade. Mais do que um problema linguístico, a indeterminação gerou e ainda gera inúmeros debates filosóficos. Parte dos filósofos atribuem os problemas da vagueza e ambiguidade ao mundo, especialmente pelo fato dos objetos serem vagos em si. Isso significaria dizer que quando conhecemos a respeito de algo, nunca compreendemos sua verdadeira essência. Esse conhecimento influenciou os membros do Círculo de Viena, que tentaram exorcizar a vagueza da linguagem por meio de ideias de precisão que atribuíam exclusivamente ao mundo[32]. Outra parte compreende que tais problemas possuem uma origem eminentemente linguística, ou seja, a linguagem seria vaga ainda que o mundo fosse preciso. No uso da linguagem jurídica, muitas vezes o intérprete se depara com palavras já habitualmente empregadas cujo significado já fora

[32] Nesse sentido Jesse Prinz: “[3] In a seminal address on vagueness, Russell (1923) famously rejected the view that vagueness resides in the world. Treating vagueness as ontological was, in his eyes, a fallacy of verbalism. It erroneously attributes a property of language to the world. Postulating vague objects in order to explain linguistic vagueness is no more plausible than postulating ambiguous objects to explain linguistic ambiguity. The word "bat", for instance, does not pick out a Janus-headed entity that vacillates between being a flying rodent and being a piece of sporting equipment. Likewise for vague words. Russell's attack echoes Frege's precepts against the vagaries of ordinary language. Vagueness is a flaw of words, on this view, a defect that has unhappily infected ordinary speech. This attitude also influenced the members of the Vienna Circle who sought to exorcise vagueness from language, achieving ideals of precision that they presumably attributed to the world”. (PRINZ, Jesse. Vagueness, Language, and Ontology. **Electronic Journal of Analytic Philosophy,** n. 6, p. 1-2, spring, 1998. Disponível em:<http://ejap.louisiana.edu/EJAP/1998/contents.html>. Acesso em: 12 out. 2014).

estabelecido pela vivência, ou mesmo palavras já conhecidas, mas cujo significado fora alterado pelo direito, ou ainda palavras distintas das que são usualmente conhecidas e que representam uma especificidade desta ciência. O direito, portanto, possui uma linguagem própria, artificial, que pode muitas vezes entrar em choque de compreensão com uma linguagem natural. Isso porque o direito pode mudar significados já atribuídos normalmente pelas pessoas. Seja como for, no uso da linguagem, há sempre uma zona de penumbra, em que há dúvidas a respeito do real significado das palavras. Dessa forma, a imprecisão e a ambiguidade são falhas nesse processo comunicacional e tendo em vista que o direito utiliza a linguagem como instrumento, tem que conviver com esses fenômenos que acabam sendo agravados neste tipo de conhecimento, jamais sendo uma exclusividade sua. Muitas vezes o contexto pode ajudar a superar esses obstáculos, mas nem sempre isso ocorre. Mas, reconhecer que as palavras e expressões, notadamente as jurídicas, possuem falhas, não quer dizer que elas não têm nenhum significado, pois se assim o fosse, a comunicação humana seria impossível[33]. O que ocorre é que há significados mais acessíveis e outros menos. Karl Larenz[34], ao analisar o fenômeno da aplicação da norma, perfilha que o legislador ao regular um setor da vida por meio de normas, é influenciado por determinadas valorações que guiam sua conduta, de modo que compreender uma norma jurídica exige que seja desvendando o alcance e sentido desta valoração[35]. Afasta-se, dessa forma, por completo o culto à subsunção, exigindo, pelo contrário, que o aplicador muitas vezes atue no sentido de completar os elementos da previsão normativa. Isso porque, nem sempre todos os elementos da previsão normativa estão presentes, pois muitas vezes a lei se utiliza de conceitos ou tipos[36]. O primeiro exigiria todas suas notas

---

[33] GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 60.

[34] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 298.

[35] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 298.

[36] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 299. No mesmo sentido Eros Grau: "É que estou a me referir, neste texto, aos conceitos e não aos tipos jurídicos. Estes não são definíveis, em seus termos; apenas se descrevem. Sob a descrição do tipo não se pode subsumir; apenas se pode observar se um determinado fenômeno se integra ou não no tipo. O conceito é abstrato, existe e sobrevive como abstração. Os tipos são noções apreendidas no mundo real; não são inventados, mas descobertos a partir da análise da realidade. Os conceitos jurídicos são signos de significações; os tipos, descrições de coisas, estados ou situações que se manifestam na realidade.
Assim, para que um conceito jurídico possa – e deva – ser atribuído a uma coisa, estado ou situação é necessário que todas as suas notas [dele, signo de significação] sejam subsumíveis na coisa,

distintivas que o caracterizam para que seja atribuído a uma coisa, estado ou situação. Dessa forma, a aplicação de um conceito só ocorreria mediante a existência do conjunto das notas características da definição[37]. O tipo, por sua vez, não exigiria a totalidade das notas características, mas apenas algumas delas, consideradas essenciais o que permite sua gradação. Para enquadrar determinada situação ou objeto ao tipo, seria necessário, na visão do autor[38]:

> [...] saber se as notas características tidas como típicas estão presentes em tamanho grau e intensidade que a situação de facto no seu todo corresponda à imagem fenomênica do tipo. O tipo não se define, descreve-se. Não se pode subsumir à descrição do tipo; mas pode-se, com a sua ajuda, ajuizar se um fenômeno pode ou não integrar-se no tipo.

Dessa forma, a utilização de um conceito demandaria o fenômeno da subsunção, ao passo que o tipo exigiria para sua concretização o fenômeno da valoração. Nesse contexto, o Poder Judiciário é chamado para decidir casos em que não há um consenso a respeito da temática, especialmente em virtude das falhas no processo comunicacional. Sobreleva mencionar a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, prevista no art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição da República. Perceba que com a evolução tecnológica e o surgimento dos chamados "livros eletrônicos", a interpretação de um dispositivo aparentemente simples, ganhou um altíssimo nível de complexidade, sendo objeto de inúmeros debates. Não faltam fundamentos distintos para a imunidade em questão, sendo ora ligada ao regime democrático e a liberdade de expressão[39] ou mesmo ao estímulo à cultura por meio do barateamento dos seus

---

estado ou situação à qual se o vai atribuir. Já isso não ocorre com os tipos: nem todas as suas notas precisam estar reproduzidas na coisa, estado ou situação para que se dê a integração desta no tipo. Daí por que o tipo não substitui o conceito, embora este possa substituir aquele, razão pela qual, frequentemente, o conceito é transformado em tipo. O conceito, ademais, é elemento de raciocínio dedutivo, ao passo que o tipo é elemento do raciocínio indutivo". (GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 67-68).

[37] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 307.

[38] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 307.

[39] Nesse sentido Ricardo Lodi Ribeiro: "Desse modo, embora muitos autores defendam que o fundamento da imunidade se revela pelo estímulo à cultura por meio do barateamento dos seus veículos, entendemos que esse objetivo é acessório, uma vez que, como fica revelado pela interpretação histórica, a intributabilidade visa, precipuamente, à garantia da liberdade de imprensa escrita, que poderia ser obstaculizada, como foi no passado, pela manipulação das regras tributárias do livro, jornal, periódico e o papel destinado à sua impressão." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 204-205).

No mesmo sentido Regina Helena Costa: "Prestigia essa imunidade diversos valores: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como

veículos[40]. O que seria essencial em um livro? O conteúdo? O suporte físico? A forma escrita? A forma é essencial ou prevalece o conteúdo? Diferentes métodos de interpretação tais como a extensiva, literal, restritiva, teleológica, evolutiva, histórica, entre outras, podem conduzir a resultados díspares. Como os fatos se desenvolvem com o passar dos tempos, é preciso compreender também a evolução da norma. Trata-se, na verdade, de reconhecer que o direito não é essencialmente completo, e que a dinâmica dos acontecimentos influencia também sua realidade, ainda que possa ser considerada própria. Há um duplo fenômeno, de modo que o direito cria sua própria realidade, mas a realidade também influencia o conhecimento e o aperfeiçoamento do direito. Aqui, pode-se destacar o papel criador do intérprete e aplicador que não representa nada de extraordinário, sendo, na verdade, um preço razoável que se paga pela funcionalidade e agilidade do sistema. Remeter a tarefa de definir inúmeros termos obscuros, ao Poder Legislativo, a cada nova dúvida, poderia levar ao enfraquecimento das instâncias judiciárias e a morosidade do procedimento levaria ao surgimento de inúmeros conflitos eternos[41]. Entender que é possível livrar o Poder Judiciário de subjetividades e decisões valorativas é retroceder ao pensamento do Círculo de Viena em que havia um culto exacerbado ao poder da linguagem, desconhecendo como se dá realmente o processo comunicacional, sendo algo, verdadeiramente complexo e dinâmico. Um mesmo texto adquire diferentes significados de acordo com o contexto temporal em que é interpretado. A noção de que o texto legal é capaz de garantir segurança jurídica não passa, pois, de um equívoco. Notadamente, em matéria tributária, é preciso reconhecer que o sistema exige uma legalidade suficiente e não absoluta, que se daria por meio da busca de uma previsibilidade razoável do conteúdo obrigacional da relação tributária, justamente pela impossibilidade derivada da linguagem utilizada pelos indivíduos[42]. É preciso, pois, conviver com certo grau de incerteza

---

o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (arts. 5º, IV, IX, XIV e XXVII, 205, 215 e 220).” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 186).

[40] Segundo Ricardo Lobo Torres: “O fundamento precípuo da intributabilidade dos livros, jornais e periódicos é a ideia de justiça fiscal, nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 3. p. 306).

[41] HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. Pós-Escrito. p. 338.

[42] OLIVEIRA, Felipe Faria. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 194-195.

jurídica, mas que não representa, por si só, livre espaço para o cometimento de arbitrariedades. Isso porque, reconhecer que a linguagem jurídica possui falhas como qualquer outro tipo de linguagem, não significa dizer que o juiz diante de um caso concreto poderá decidir da forma que bem entender. Ao se deparar com uma palavra imprecisa, por exemplo, o julgador jamais poderá se afastar do contexto legal, bem como dos mandamentos de otimização presentes no sistema, ou seja, dos princípios jurídicos. A orientação dogmática, da mesma forma, é capaz de reduzir o rol de possibilidades de decisão do juiz, ao traçar aspectos relevantes que devem ser levados em consideração diante de um caso, bem a respeito de como deve ser feita determinada valoração[43]. Por mais que se admita que não existam casos idênticos, mas apenas similares, a observância dos precedentes de situações próximas pode ser, ainda, um norte a seguir e que de certa forma contribui para a formação de um mínimo de segurança jurídica. Isso porque, conforme acentua Karl Larenz[44], "com o número de casos decididos pelos tribunais, crescem as possibilidades de comparação; e, com isso, cresce a segurança com a qual se podem achar decisões e estreita-se o espaço livre residual dentro do qual a decisão continua a ser insegura". O juiz, dessa forma, acaba por escolher entre os diversos sentidos possíveis, aquele que julga ser o mais justo, ou ao menos em tese, deveria assim o agir. O controle da escolha do sentido atribuído à norma pelo juiz é realizado na fundamentação de sua decisão. Ao decidir qual o sentido atribuir à norma, ao juiz incumbe o dever de fundamentar e esclarecer a justiça de sua decisão. Quando não o faz, sua decisão peca pela falta de coerência, por não haver certa correspondência entre sua escolha intelectual e a fundamentação utilizada. É preciso, portanto, que, ao decidir, o juiz traga à colação suas convicções exaradas na sentença, a fim de que possam ser de conhecimento do público, o que permite seu controle e, quando oportuno, sua refutação. O domínio da ciência do direito jamais pode se desprender de uma carga mínima de influência de decisão pessoal, mas é papel do julgador procurar se abster de suas motivações pessoais, a fim de que a fundamentação de

---

[43] Nesse sentido Herbert Hart: "É verdade que, quando certas leis ou precedentes concretos se revelam indeterminados, ou quando o direito explícito é omisso, os juizes não repudiam os seus livros de direito e desatam a legislar, sem a subsequente orientação do direito. Muito frequentemente, ao decidirem tais casos, os juízes citam qualquer princípio geral, ou qualquer objectivo ou propósito geral, que se pode considerar que determinada área relevante do direito exemplifica ou preconiza, e que aponta para determinada resposta ao caso difícil que urge resolver." (HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. Pós-Escrito. p. 337).

[44] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 412.

sua decisão tenha respaldo legal[45]. Karl Engisch[46], ao tratar das possibilidades de solução do caso concreto, que são excludentes, mas ambas conforme o direito, denomina esse fenômeno de discricionariedade ou poder discricionário. Reconhece, dessa forma, a existência da discricionariedade no poder judiciário, não sendo esse um fenômeno adstrito aos poderes legislativo e executivo. Essa incerteza na apreciação do caso concreto, seria, portanto, um mal necessário de se aceitar[47]. No mesmo sentido Karl Larenz[48], aduz que o juiz no ato de aplicação da pena, não possui poder discricionário absoluto, no sentido de ignorar por completo o ordenamento jurídico, devendo levar em consideração seus fins[49]. A utilização arbitrária dos termos linguísticos seria, pois, uma tentativa inválida de desconsiderar as regras do jogo de linguagem[50] que possui limites na razoabilidade e proporcionalidade.

A fim de se elaborar uma proposta acerca da teoria das imunidades tributárias no direito brasileiro, míster se faz necessário a análise das divergências que existem entre as diversas concepções teóricas já desenvolvidas pela doutrina nacional acerca do fenômeno, de modo a possibilitar seu devido questionamento e enfrentamento, permitindo a criação de um substrato teórico que seja compatível com a Constituição de 1988. Não se pretende, dessa forma, eliminar as dúvidas que envolvem a temática, mas esclarecer as teorias que já existem, identificando os problemas adjacentes, procurando reformulá-las nos aspectos que lhe faltam coerência e sistematicidade. Há inúmeras dúvidas no tocante ao tratamento da matéria. Destacam-se as seguintes: a imunidade tributária deve estar expressa no

---

[45] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 416.
[46] ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008. p. 207.
[47] ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008. p. 221.
[48] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 417.
[49] Nesse sentido aduz Karl Larenz: "[...] mas, por outro lado, subsiste um resíduo pessoal que não é eliminável por redução através da razão, ou seja, uma componente individual no acto de decisão. Dentro da margem de livre apreciação, susceptível de ser circunscrita mediante ponderações aturadas, o juiz tem de estabelecer tão somente a exata medida da pena; nestes termos, entra aqui em consideração, como diz HEGEL, tão somente o interesse na realização do Direito, o interesse, que está absolutamente determinado e decidido, seja qual for o modo (dentro de certos limites) como se queira. Também aqui é tarefa da ciência do Direito, mediante o desenvolvimento de critérios esclarecedores e suficientemente praticáveis de estabelecimento da medida da pena, colocar o juiz em posição de tornar tão apurada quanto possível a decisão sobre a medida da pena, quer dizer, manter reduzida a margem de livre apreciação, adentro da qual ele não pode senão estatuir." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 418-419).
[50] OLIVEIRA, Felipe Faria. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 196.

texto constitucional? A imunidade tributária é direito fundamental? A imunidade tributária é irrevogável por estar inserida no rol das cláusulas pétreas? A interpretação das imunidades tributárias deve ser de forma ampla a beneficiar os contribuintes? É preciso destacar, antes de tudo, que há duas vertentes que encaram o fenômeno das imunidades tributárias de forma distinta, o que permite separá-las em dois grupos. A primeira delas é a de Ricardo Lobo Torres[51], que vincula a imunidade tributária aos direitos humanos, como verdadeira "limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes"[52]. O autor atrela o fenômeno das imunidades tributárias aos direitos de liberdade, direitos fundamentais, não importanto seu *status* de positivação, admitindo, inclusive, sua existência fora do texto constitucional ou mesmo nas leis infraconstitucionais, neste último caso, uma imunidade implícita[53]. Já a segunda vertente, é composta pelos demais autores que entendem serem as imunidades tributárias normas de cunho constitucional e que demarcam a competência tributária. Há aqui, entre esses autores, inúmeras divergências, especialmente no tocante à discussão se as imunidades tributárias estariam ou não ligadas aos direitos fundamentais, bem como no que se refere à sua interpretação. No entanto, ainda que em maior ou menor grau haja alguma divergência nos aspectos concernentes ao fenômeno das imunidades tributárias, a linha de entendimento desses autores se aproxima, o que permite classificá-los em um mesmo grupo. Não se pretende, pois, esgotar o estudo feito pela doutrina a respeito das imunidades tributárias, mas sim em traçar as linhas gerais consideradas importantes para o desenvolvimento do presente trabalho. Apenas para fins didáticos, denomina-se o primeiro grupo de "a imunidade tributária enquanto direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária", ao passo que para o segundo grupo, reserva-se o nome de "a imunidade tributária como decorrência do sistema constitucional".

---

[51] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.
[52] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 59.
[53] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

1.1.1 A imunidade tributária enquanto direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária

Para retratar essa concepção de imunidade, adotar-se-á como referência a doutrina defendida por Ricardo Lobo Torres[54]. Ao introduzir o tema das imunidades tributárias, Torres[55] defende a ideia de que seu conteúdo é indefinível, tal como a noção dos direitos fundamentais, e, dessa forma, critica a doutrina positivista[56] que supostamente cria uma definição baseada em aspectos secundários e superficiais. No entanto, para o respectivo autor[57], essa impossibilidade de definição não prejudica a tentativa de tentar conceituar as imunidades tributárias, nem mesmo fixar-lhe a natureza e os fundamentos de sua existência.

O autor[58] faz um apanhado histórico breve a respeito do conceito das imunidades tributárias e ressalta as mudanças de significado que ocorreram ao longo dos anos, notadamente no Estado Patrimonial e Estado Fiscal, já que, na Idade Média e na sociedade feudal não existia propriamente a imunidade, pois a Igreja e os senhores feudais não se encontravam subordinados ao Rei, consistindo em fontes autônomas de fiscalidade[59]. Dessa forma, no Estado Patrimonial, a imunidade assume a feição de limitação do poder real pela Igreja e pelos senhorios, como forma de compensar e resguardar os direitos preexistentes ao próprio Estado que apenas se consolidou posteriormente, com o desaparecimento dos próprios feudos, bem como pela transferência do poder fiscal ao Rei que passou a deter a competência tributária de forma plena[60]. No Estado Fiscal, as imunidades ganham outra configuração, transformando-se em “limitação do poder tributário do Estado

---

[54] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.
[55] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 41.
[56] A expressão “doutrina positivista” é utilizada pelo próprio autor Ricardo Lobo Torres para fazer referência à parcela restante da doutrina que entende serem as imunidades tributárias decorrentes do sistema constitucional e não propriamente dos direitos de liberdade. (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3).
[57] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 42.
[58] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 42.
[59] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 42.
[60] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 42.

pelos direitos preexistentes do indivíduo"[61]. Ou seja, reconhece-se que o Estado Moderno é um expropriador e em contrapartida surgem as imunidades dos cidadãos como nítido instrumento de proteção da liberdade e da igualdade[62]. Do ponto de vista conceitual, Ricardo Lobo Torres[63], define a imunidade tributária como "uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público". O autor[64], ainda complementa, no sentido de que "a imunidade tributária é correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder tributário) e oposta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos".

No que se refere à classificação da imunidade tributária como princípio ou regra, Ricardo Lobo Torres[65], com amparo na doutrina de Humberto Ávila[66] que relativiza a distinção entre princípio e regra, no sentido de que essa diferenciação não deve ser levada ao extremo e nem mesmo é absoluta, dado que os enunciados normativos possuem caráter pluridimensional, podendo ser regra, princípio ou mesmo postulado, afirma que a imunidade tributária "a depender das circunstâncias da sua aplicação ou do grau de sua positivação, pode se expressar por princípio ou regra"[67]. No que tange à face principiológica da imunidade, estaria ela vinculada à ideia de liberdade, e tendo a natureza de autolimitação dos direitos humanos,

> [...] as imunidades estão compreendidas nos princípios que declaram os direitos fundamentais do cidadão brasileiro (art. 5º da CF) e os direitos fundamentais do contribuinte (art. 150, incisos IV, V e VI), positivados com a intermediação dos princípios formais da razoabilidade, ponderação e igualdade. As imunidades recíprocas (art. 150, VI, *a*), dos templos (art. 150,

---

[61] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 43.
[62] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 43.
[63] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 44-45.
[64] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 46.
[65] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 49.
[66] Para Humberto Ávila, verifica-se que "as regras de imunidade tributária são adequadamente compreendidas e interpretadas de acordo com os princípios que lhe são sobrejacentes, como é o caso da interpretação da regra de imunidade recíproca com base no princípio federativo". (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 78).
[67] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 49.

> VI, *b*) e das instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, *c*) consubstanciam princípios vinculados à liberdade individual no federalismo, à liberdade religiosa e às condições da liberdade ínsitas à cidadania fiscal. As imunidades ao tráfego de bens se vinculam ao princípio da liberdade de comércio, da mesma forma que a proibição dos tributos confiscatórios está indissoluvelmente ligada ao direito de propriedade[68].

Já no que tange à dimensão de regra da imunidade tributária, que representa um momento de maior positivação de um princípio jurídico, estaria presente nas condições para a fruição da imunidade, bem como na delimitação da competência dos entes tributantes, sendo ambas as regras de natureza eminentemente declaratória[69].

No que tange à natureza jurídica da imunidade, Ricardo Lobo Torres[70] assevera que esta tem sido vista sob diferentes óticas, quais sejam: como limitação do poder fiscal da realeza, no contexto do patrimonialismo; como limitação do poder fiscal; autolimitação da competência tributária, bem como limitação absoluta do poder tributário do Estado pela reserva dos direitos humanos, as últimas três situadas no contexto do liberalismo[71]. O autor faz essas ponderações tendo como ponto de partida as discussões a respeito das imunidades e privilégios travadas no âmbito do direito norte-americano. A justificativa trazida para essa abordagem metodológica é a constatação de que a própria jurisprudência norte-americana influenciou o formato pelo qual a imunidade foi inserida na Constituição brasileira, notadamente sob a forma explícita pela Constituição de 1891, cuja redação dos dispositivos foi de Rui Barbosa[72]. Assim, num primeiro momento, no liberalismo, a imunidade fundamenta sua origem nos direitos de liberdade dos indivíduos, configurando-se como nítida limitação ao poder fiscal[73]. Num momento posterior, a imunidade perde a ligação com os direitos naturais e fundamentais, sobretudo em virtude da ascensão da doutrina positivista, “aparecendo o poder tributário como ilimitado ou, quando muito, sujeito apenas à autolimitação, enquanto os direitos

---

[68] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 49.
[69] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 50.
[70] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 50.
[71] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 50.
[72] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 50.
[73] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 51.

fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade e se positivavam pelo trabalho do constituinte"[74]. No Brasil, o debate a respeito da natureza jurídica das imunidades, num primeiro momento, gravitou-se ao redor da teoria da imanência da autolimitação, no sentido de que o poder tributário se autolimitava no momento de se constituir, bem como da tese da constituição ilimitada do poder tributário e da ulterior supressão, no próprio texto constitucional, da competência tributária dos diversos entes políticos[75]. Ressalta o autor[76], que a consequência da doutrina da autolimitação do poder de tributar, aliada à perda da conotação das imunidades com os direitos naturais e fundamentais, foi a confusão conceitual e terminológica instaurada entre imunidade e a não incidência constitucional, confusão essa abraçada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que, segundo Ricardo Lobo Torres[77], adotou a doutrina positivista:

> A consequência inevitável da doutrina da autolimitação do poder tributário e do esquecimento da vinculação ditada pelos direitos humanos foi a confusão entre a imunidade e a não incidência teleológica de nível constitucional, comum aos positivistas brasileiros. O Supremo Tribunal Federal aderiu a esse entendimento e considerou também a imunidade como não incidência qualificada constitucionalmente, forma de autolimitação do poder tributário, estendendo-a a qualquer medida conjuntural desvinculada dos direitos humanos.

Outra corrente de pensamento a respeito da natureza jurídica das imunidades é a tese da autolimitação dos direitos humanos que visa a resgatar sua aproximação com os direitos fundamentais, ora afastada pela doutrina positivista que se desinteressou pelo fundamento ou justificativa das imunidades, ocasionando a confusão conceitual[78] entre a própria noção de imunidade com a de não incidência

---

[74] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 52.
[75] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 52-53.
[76] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 58.
[77] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 58.
[78] Nesse sentido destaca Ricardo Lobo Torres: "Os juristas brasileiros ao desenvolverem, nas últimas décadas, a teoria das limitações ao poder de tributar desinteressaram-se da questão do fundamento ou da justificativa das imunidades, atitude tipicamente positivista. Adotaram três posições básicas: a) transformaram os valores em consideração de ordem extrajurídica, no que coincidiram com certas explicações positivistas da doutrina estrangeira; b) ou cuidaram apenas de indicar algumas finalidades, conveniências sociais ou cálculos utilitaristas para a intributabilidade; c) ou recorreram aos princípios éticos e jurídicos – ora a liberdade de crença ou de expressão, ora a capacidade contributiva – como objetivos constitucionais preservados pela autolimitação do poder fiscal ditada pela vontade do constituinte ou pelo condicionamento histórico do ordenamento jurídico, e não como valores fundantes da própria imunidade." (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 75).

constitucional e isenção[79]. Dessa forma, afasta-se a noção destruidora e liberal com que o Estado era visto, no sentido de ser um verdadeiro aniquilador das liberdades individuais, sendo a imunidade um dos instrumentos utilizados para a proteção dos indivíduos. Não se limita, portanto, o poder do Estado, mas são as próprias liberdades preexistentes que abrem espaço para a liberdade de atuação limitada do poder fiscal[80]. Essa teoria acaba por sanar as consequências indesejáveis ocasionadas pela tese positivista da autolimitação do poder tributário que "abriu o caminho, aqui e alhures, para o autoritarismo fiscal e esmaeceu o significado dos direitos fundamentais, emburilhando-os com as medidas conjunturais e de pura utilidade representadas pelas não incidências teleológicas de estatura constitucional"[81]. Evita-se, com isso, que a competência fiscal seja excessivamente reduzida, alargando-se, sem motivo, o rol das imunidades tributárias[82]. Assevera Ricardo Lobo Torres[83] que:

> A imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo o espaço para a atuação limitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. *A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional* (destaques do original).

Nesse sentido, a imunidade deve ser vista como limitação absoluta do poder tributário em decorrência das liberdades preexistentes, de modo que a liberdade individual é que se limita para a atuação do poder fiscal de forma limitada[84]. Trata-se, portanto, de uma não incidência "ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional"[85]. A imunidade, na visão do autor[86]:

---

[79] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 75.
[80] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 59.
[81] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 59.
[82] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 59.
[83] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 59.
[84] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 3. p. 59.
[85] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 3. p. 59.
[86] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 3. p. 59.

> [...] se confunde com o próprio direito subjetivo público pré-estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma de sua *qualidade*, ou a sua *exteriorização*, ou o seu *âmbito de validade*. A imunidade, em outras palavras, *exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal*, não sendo, de modo algum, uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o *caput* do art. 150 da CF. Os *direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis*. (destaques do original).

Ricardo Lobo Torres[87], dessa forma, ao compreender a natureza jurídica das imunidades tributárias como decorrência dos direitos humanos, procura resgatar a visão do fenômeno atrelada aos direitos fundamentais, rejeitada por grande parte pela doutrina positivista. Nesse sentido, os direitos fundamentais resgatam sua importância, bem como sua aproximação com o direito natural e de natureza das coisas[88]. Isso porque, os direitos da liberdade, cujo conteúdo se adapta às novas exigências das relações humanas, preexistem à própria noção do Estado e da Constituição, que apenas os declaram e lhes garantem a proteção e efetividade, pois não são criados abstratamente, mas sim reconhecidos como parte da preexistência dos indivíduos[89]. Nesse contexto, os direitos humanos se convertem em direitos morais e deixam de ser jurídicos, ou seja, não é o Estado que garante sua existência por meio da positivação, sendo provenientes das próprias exigências éticas e morais do ser humano[90]. Dessa forma, a imunidade é vista como "preexistente ao Estado Fiscal como qualidade essencial da pessoa humana e corresponde ao direito público subjetivo que erige a pretensão à incolumidade diante da ordem jurídica tributária objetiva"[91]. Disso decorre que o texto constitucional apenas as declara, sendo preexistentes à Constituição e ao próprio Estado[92], de modo a se admitir imunidades em outros instrumentos legislativos distintos da Magna Carta, isso porque, "as imunidades fiscais não têm uma fonte formal exclusiva, eis que não radicam no direito positivo, encontrando a sua razão de ser

---

87 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 3. p. 62.
88 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 71.
89 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 71.
90 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 72.
91 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 73.
92 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 71.

nos direitos fundamentais pré-constitucionais"[93]. Em contrapartida, seria possível o texto constitucional conter exonerações distintas das imunidades, categorizadas com o *status* de não incidência constitucional, inconfundíveis com a imunidade, posto não serem direitos da liberdade, merecendo o tratamento conferido às isenções e outros mecanismos de desonerações tributárias[94]. Essas exonerações tributárias distintas das imunidades estariam destinadas aos direitos econômicos (arts. 174 a 179, da CF/88) e sociais (arts. 6º e 7º, da CF/88), pois não são direitos de liberdade[95], estando fora do catálogo dos direitos fundamentais, exigindo, dessa forma, a concessão por obra do legislador[96]. Esclarece o autor[97] que:

> Tendo em vista que as imunidades são predicados dos direitos fundamentais e considerando-se que estes não se esgotam na enumeração do art. 5º da CF, nem em qualquer elenco organizado pela doutrina, segue-se que as imunidades, ainda que ausentes do art. 150, serão tantas quantas forem os correspondentes direitos da liberdade, explícitos ou implícitos.
>
> Se a imunidade fiscal sobrevive sem declaração expressa no texto básico, é também verdade que a mera intributabilidade proclamada pela Constituição não se transforma em imunidade, posto que se funda na justiça ou na utilidade, nada tendo que ver com os direitos fundamentais. Os positivistas é que, definindo a imunidade como não incidência constitucionalmente qualificada, concluem que qualquer não incidência constitucional é imunidade, anulando, assim, as diferenças específicas ligadas ao fundamento e à origem.

O mesmo autor[98], por atrelar as imunidades aos direitos humanos, preexistentes à Constituição e ao próprio Estado, conclui pela decorrência lógica de sua irrevogabilidade, pois caso a revogação fosse levada a cabo, implicaria na dissolução do próprio Estado Fiscal. Esclarece, ainda, que:

> Se as imunidades fiscais exornam os direitos fundamentais e se estes, a teor do que se contém no art. 60, § 4º, IV, da CF, não podem ser objeto de

---

[93] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 86.

[94] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 81.

[95] Nesse sentido esclarece Ricardo Lobo Torres: "Ora, se os impropriamente chamados direitos fundamentais sociais e os direitos econômicos e sociais não são direitos de liberdade, é claro que não estão protegidos pelas *imunidades fiscais*. Merecem apenas o tratamento casuístico das isenções e outros mecanismos de desoneração fiscal, objeto da lei ordinária atenta aos ditames da justiça. Se a exoneração, por exagero, aparecer na Constituição ganhará o *status* de não incidência constitucional inconfundível com a imunidade." (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 81).

[96] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 81.

[97] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 87.

[98] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 98.

> emenda constitucional, segue-se, necessariamente, que também as imunidades forram-se às modificações na via de emenda. Constituem as imunidades cláusulas pétreas ou, como preferem os alemães, garantia de eternidade (*Ewigkeitsgarantie*), insuscetíveis de alteração por emenda, posto que nem mesmo o texto original poderia atingi-las, sob pena de perder as características de uma Constituição democrática. O STF acabou por aderir a esse entendimento no importante julgado sobre o IPMF, no qual deu pela inconstitucionalidade da EC nº 3/93, que admitia a incidência do tributo sobre as pessoas imunes (templos e instituições de educação e de assistência), embora tenha recorrido ao argumento positivista de que o constituinte derivado não tem poderes para modificar a vontade do constituinte originário, consubstanciada na assimilação das imunidades aos direitos individuais[99].

Ao identificar as imunidades tributárias com as liberdades preexistentes e as não incidências vinculadas aos direitos humanos, Ricardo Lobo Torres[100] adota uma postura diferente da concepção que liga a noção de imunidade a qualquer não incidência constitucional, e, como resultado, a identificação das próprias imunidades segue uma sistemática diferente. Isso porque, o autor[101] não classifica como imunidades tributárias, por exemplo, as exonerações fiscais dos sindicatos e dos jornais e livros (art. 150, VI, "c" e "d", da CF/88), da energia elétrica, combustíveis e minerais (art. 155, § 3º, da CF/88), da incorporação de bens ao patrimônio das empresas (art. 156, § 2º, I, da CF/88). Em contrapartida, considera como verdadeiras imunidades às destinadas aos diplomatas e legações estrangeiras e das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, §5º, da CF/88)[102]. No mesmo sentido, identifica como imunidades tributárias as que resguardam o mínimo existencial como, por exemplo,

> [...] a não incidência de taxas para a obtenção de certidões para a defesa de direitos, a propositura de ação popular, o ingresso dos pobres em juízo, o registro civil e a certidão de óbito e a impetração de "*habeas corpus"* e *"habeas data"* (art. 5º, itens 34, 73, 74, 76 e 77); as do imposto de renda sobre os rendimentos de aposentadoria (art. 153, §2º, II) e do imposto territorial rural sobre pequenas glebas rurais (art. 153, §4º); a das contribuições para a seguridade social (art. 195, §7º); a da contribuição pela assistência social aos necessitados (art. 203); a da taxa sobre a educação primária (art. 206, IV)[103].

---

[99] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 89.
[100] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 99.
[101] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 99.
[102] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 99.
[103] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 100.

Outros exemplos de imunidades, ainda, considerados pelo autor[104] são: tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V, da CF/88); proibição de tributos confiscatórios (art. 150, IV, da CF/88); profissional (art. 5º, XIII, da CF/88); familiar (art. 226 da CF/88); dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF/88).

Nota-se, portanto, que a doutrina preconizada por Ricardo Lobo Torres[105], liga as imunidades tributárias às liberdades individuais, consistindo em verdadeiros instrumentos de proteção da liberdade e da igualdade, reflexos dos direitos da liberdade, preexistentes ao Estado. São, ainda, insuscetíveis de revogação por Emenda Constitucional, por serem cláusulas pétreas, conforme o disposto no art. 60, § 4º, IV da Constituição Federal de 1988.

1.1.2 A imunidade tributária como decorrência do sistema constitucional

O grupo da imunidade tributária como decorrência do sistema constitucional, engloba os autores que entendem serem as imunidades tributárias normas de cunho constitucional e que demarcam a competência tributária. Apesar de se constatar a existência de divergências entre o pensamento desses autores, ainda que em maior ou menor grau, é possível notar que possuem uma linha de entendimento em comum. A imunidade tributária aqui, não é pré-constitucional como preconiza a doutrina de Ricardo Lobo Torres[106], mas, depende do sistema constitucional para sua existência. Esclarece-se que, ainda que alguns autores entendam que a imunidade tributária pode ser extraída implicitamente da Constituição, há que se exigir essa fonte normativa para demarcar sua existência. A imunidade tributária depende, portanto, da Constituição, ainda que possa ser extraída implicitamente do texto constitucional, conforme defendem alguns autores.

Para Luís Cesar Souza de Queiroz[107], a partir do defendido por boa parte da doutrina e da jurisprudência nacionais, é possível identificar alguns traços comuns no trato da matéria das imunidades[108]. Dentre eles, destacam os seguintes: a

---

[104] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 135-223.
[105] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.
[106] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.
[107] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 109.
[108] Nesse sentido pontua Luís Cesar Souza de Queiroz: “A doutrina e a jurisprudência têm aquiescido sobre algumas notas identificadoras da imunidade, quais sejam:

imunidade possui assento constitucional; é uma limitação constitucional ao poder de tributar; impõe limites ao conteúdo de uma norma tributária; é uma das garantias individuais constitucionalmente asseguradas e, dessa forma, insuscetível de revogação por consistir em cláusula pétrea[109]; a norma que não respeita a imunidade é inconstitucional, por não ter validade jurídica. No mesmo sentido, Misabel Derzi[110] também identifica alguns pontos em comum na doutrina que cuida da temática da imunidade tributária, havendo consonância no entendimento de que é regra jurídica com sede constitucional, delimitativa da competência tributária que obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal em relação a certos fatos especiais e determinados, distinguindo-se da isenção que se dá no plano infraconstitucional.

Para fins didáticos, passa-se a análise das principais divergências apontadas pelos doutrinadores que consideram a imunidade tributária como decorrência do sistema constitucional.

1.1.2.1 Divergência quanto à natureza jurídica

A doutrina que se posiciona no sentido de que a imunidade tributária decorre do sistema constitucional acaba por caracterizá-la como uma proteção de nível constitucional, às investidas do Estado no interesse arrecadatório, com o escopo de financiar suas atividades. Vale dizer, trata-se de vedação constitucional à tributação. No entanto, não tem havido consenso acerca da compreensão de sua específica

---

a) a imunidade resulta de determinação constitucional, isto é, possui assento na Constituição – por exemplo, é comum a assertiva de que as situações previstas no enunciado do inciso VI, alíneas “a” a “d”, do art. 150 da Constituição da República representam casos de imunidade;
b) a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, em outras palavras, a imunidade “restringe o poder” ou, com mais rigor, conforma a competência que o legislador infraconstitucional (inclusive o que produz o veículo emenda constitucional) possui de criar normas jurídicas com o propósito, mediato ou imediato, de exigir tributos;
c) a imunidade impõe limites com relação àquilo que pode ser estabelecido como conteúdo (antecedente e consequente) de uma norma tributária;
d) a imunidade apresenta-se como uma das garantias individuais constitucionalmente asseguradas e, por conseguinte, é insuscetível de revogação (*cláusula pétrea*) por meio de emenda constitucional; e
e) norma que desrespeite a imunidade está eivada do vício da inconstitucionalidade, não tem validade jurídica.” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 109).

[109] Luís Cesar Souza de Queiroz tem alertado, em suas aulas da disciplina Direito Constitucional Financeiro e Tributário no Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ (Mestrado/Doutorado), para o fato de que nem toda situação denominada de imunidade é irrevogável, mas somente aquelas que possam ser enquadradas nos limites do § 4º do art. 60 da Constituição brasileira.

[110] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 372.

natureza jurídica[111], sendo ora tratada como (1) limitação constitucional às competências tributárias; (2) limitação constitucional ao poder de tributar; (3) hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada; (4) exclusão da competência tributária; (5) norma jurídica que molda a competência tributária; (6) complemento limitativo que integra a norma constitucional de competência tributária; (7) simples técnica legislativa. Importante discorrer brevemente a respeito dessas distintas noções, posto que muitas vezes são tratadas como equivalentes por quem navega nesta temática.

A noção de que a imunidade é uma *limitação constitucional às competências tributárias* é, por exemplo, adotada por Hugo de Brito Machado[112], para quem a imunidade tributária é limitação da competência tributária que cria um obstáculo em virtude de regra constitucional, à incidência de regra jurídica de tributação, ou seja, impedindo que a lei insira em sua hipótese de incidência aquilo que é imune. Nos dizeres do próprio autor, tem-se que:

> Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária[113].

De forma semelhante, posiciona-se Leandro Paulsen[114], ao definir as imunidades tributárias como regras constitucionais, *numerus clausus,* que negam a competência tributária, proibindo a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas referentes a certos tributos, tornando-as imunes. Também se posiciona dessa forma Luís Eduardo Schoueri[115] que compreende as imunidades tributárias como limitação da própria competência tributária, por cobrirem situações de elevadíssima carga valorativa ou mesmo por razões técnicas para assegurar o funcionamento do sistema tributário nacional. Dessa forma, a Constituição cria uma barreira ao exercício da competência tributária evitando-se que seja instituído um

---

[111] Para Maria Helena Diniz, considera-se a natureza jurídica como sendo a "afinidade que um instituto tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído o título de classificação." (DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria geral do direito civil. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 30).

[112] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 300.

[113] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 300.

[114] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 112. ePub.

[115] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 299. ePub.

tributo sobre o fenômeno considerado imune, ou seja, elimina-se a possibilidade para o ente tributante de gravar determinadas situações, fatos ou pessoas[116].

Para Paulo de Barros Carvalho[117], contudo, a afirmação de que a imunidade é limitação da competência tributária fere o princípio da logicidade das normas. Isso porque seria ilógico crer em instituição de uma competência tributária que em momento posterior seria limitada, como se houvesse uma cronologia sucessiva entre esses fenômenos[118]. A competência tributária já nasceria demarcada. A regra da imunidade seria, pois, uma das múltiplas formas de se demarcar a competência tributária e que deve ser conjugada com outras a fim de se moldar o próprio quadro das competências tributárias[119]. Para o autor[120]:

> O raciocínio não procede. Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.

É possível, portanto, fragilizar a noção que identifica a imunidade tributária como limitação da competência tributária, seja porque a competência tributária é resultado da conjugação das disposições do sistema que a moldam, seja porque toda atribuição de competência implica numa limitação, e nem por isso é possível falar em imunidades para os casos que ultrapassam os limites conferidos a cada ente federado para a instituição dos tributos, por meio da delimitação da competência tributária traçada pela Constituição Federal[121].

---

[116] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 300. ePub.
[117] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 173-174. ePub.
[118] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 173-174. ePub.
[119] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 173-174. ePub.
[120] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 173-174. ePub.
[121] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 175. ePub.

A noção que considera a *imunidade enquanto limitação constitucional ao poder de tributar* é entendimento adotado por Aliomar Baleeiro[122] que define as imunidades tributárias por seus efeitos. O autor[123] as considera como limitações constitucionais ao poder de tributar, conferindo especial destaque ao efeito da limitação do poder de tributar, além de considerá-las, ainda, como "vedação absoluta ao poder de tributar certas pessoas (subjetiva) ou certos bens (objetiva) e, às vezes, um e outro. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam"[124]. Contudo, conforme assinala Regina Helena Costa[125], não é adequado definir o instituto por meio dos seus efeitos, pois a expressão abrange também o conjunto de princípios e demais regras que traçam a competência tributária. Nesse sentido, nem toda limitação constitucional ao poder de tributar pode ser considerada uma imunidade, o que implica em reconhecer que a referida norma não pode ser conceituada pelo gênero[126]. Os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade, proibição ao confisco, igualdade, também são limitações constitucionais ao poder de tributar que devem orientar a atividade do legislador, intérprete e aplicador do direito, sob pena de se atribuir indevidamente validade à norma que desrespeita os mandamentos constitucionais[127]. Tais princípios não se confundem com a imunidade, como ressalva Regina Helena Costa[128]:

> Essas limitações entrelaçam-se. As imunidades e os princípios constitucionais tributários aproximam-se porquanto compõem o âmbito de exercício da competência tributária atribuída a cada pessoa política, fixada constitucionalmente. Estes, porque orientam o válido exercício da competência tributária; aquelas, porque demarcam a amplitude das normas atributivas de competência.
>
> [...]
>
> Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.
>
> Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. Neste aspecto, pois, reside, a

[122] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 372.
[123] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 372.
[124] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 1996. p. 82.
[125] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 33.
[126] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 33.
[127] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 33.
[128] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 34-35.

> primeira distinção entre os princípios e as imunidades. À generalidade e à abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade da norma imunizante.
>
> Em segundo lugar, verifica-se que, enquanto as imunidades denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses, os princípios orientam o adequado exercício da competência tributária. Os princípios tributários pressupõem, assim, a existência de competência tributária; as imunidades, por seu turno, pressupõem a inexistência dessa competência.

A imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada tem como seus defensores Amílcar de Araújo Falcão[129] e José Souto Maior Borges[130] que atrelam a imunidade ao fenômeno da não incidência tributária. Para esses autores o fenômeno da não incidência se manifesta por duas modalidades distintas, a primeira pela não incidência genérica ou pura e simples, que ocorre quando não estão presentes os pressupostos de fato que permitem a concretização da hipótese de incidência, e a segunda pela não incidência juridicamente qualificada ou especial, seja por determinação constitucional, lei ordinária ou complementar. A imunidade, dessa forma, seria compatível com a última modalidade descrita, responsável por suprimir da competência tributária do ente a aptidão para instituir tributos, por disposição constitucional[131]. Também se posiciona dessa forma Eduardo Sabbag[132],

---

[129] Para o autor: "A não incidência compreende duas modalidades: a da não incidência pura e simples e a da não incidência juridicamente qualificada, não incidência por disposição constitucional ou imunidade tributária. No primeiro caso, a não incidência decorre da circunstância de não se verificarem os pressupostos materiais indispensáveis para a constituição ou integração do fato gerador: o fato gerador não existe, não ocorre ou não chega a integrar-se. A imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquematicamente, poder-se-ia, exprimir a mesma ideia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional." (FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 87).

[130] Segundo o autor: "Regra imunizante configura, desta sorte, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não incidência: I a não incidência genérica ou pura e simples, e II a não incidência juridicamente qualificada ou especial; não incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa. A não incidência pura e simples ocorre quando inexistentes os pressupostos de fato idôneos para desencadear a incidência, automática e infalível, de norma sobre a sua hipótese de incidência realizada concretamente (fato gerador). A não incidência por imunidade constitucional decorre da exclusão de competência impositiva do poder tributário." (BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias.** 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 81).

[131] FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 87.

[132] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 333. ePub.

para quem a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada que revela a dispensa constitucional de tributo, sendo, portanto, instituto de sede eminentemente constitucional. Mesmo que se entenda que a expressão "não incidência", possa ter dois significados distintos, quais sejam, num primeiro momento representando "a inocorrência do impacto da norma jurídica sobre determinado fato, vale dizer, a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica"[133], e em um segundo momento significando a "ineficácia do exercício da competência tributária em relação a determinadas pessoas, bens e situações"[134], a afirmação de que a imunidade é uma forma de não-incidencia constitucionalmente qualificada parece ser inaceitável. Argumenta Paulo de Barros Carvalho[135] que essa concepção faz pressupor a ideia de que seria possível a incidência, e dessa forma a teoria peca, tendo em vista que as regras de imunidade são normas de estrutura, que jamais incidiriam sobre fatos, justamente por não disporem sobre condutas, mas sim sobre a criação de outras normas[136]. Além do mais, a Constituição apenas outorga a competência tributária aos entes federados que a exercitam para instituir tributos *in concreto,* de modo que a instituição das hipóteses de incidência ocorre em nível infraconstitucional[137].

A imunidade como exclusão da competência tributária, por sua vez, comete erro similar à teoria que vê a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar. Isso porque seria ilógico crer em uma competência tributária que em momento posterior fosse excluída, pressupondo a existência de uma cronologia sucessiva entre tais fenômenos, como se não fossem simultâneos[138]. Essa concepção carrega equivocadamente a premissa de existirem dois instantes cronologicamente distintos, quais sejam, "um, em que fossem definidas as faixas de competências tributárias entregues às entidades políticas; outro, posterior, quando se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcelas daqueles canais"[139]. Reforça-se que a imunidade não exclui nem suprime competências

---

[133] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 39.
[134] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 41.
[135] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 177. ePub.
[136] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 41.
[137] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 42.
[138] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 174. ePub.
[139] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 174-175. ePub.

tributárias, pois estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, de modo que a competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram[140]. Acrescenta Regina Helena Costa[141], valendo-se das lições de Paulo de Barros Carvalho[142], que sustentar que a imunidade tributária é uma "exclusão" ou "supressão" da competência tributária seria admitir que a norma que outorga competência atuaria de forma mais rápida do que a que exclui a competência, como se não atuassem de forma simultânea, o que fere o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa.

A concepção da *imunidade como norma jurídica que molda a competência tributária* é obra de Paulo de Barros Carvalho[143], que critica o estudo científico das imunidades tributárias pela doutrina, que ainda não encontrou uma elaboração teórica adequada, havendo desvios lógicos no trato da matéria que, apesar de ser extremamente polêmica, tem demonstrado certo equilíbrio de conceitos, com poucas discrepâncias. O autor[144] é contra a ideia de que a imunidade representa a exclusão ou supressão das competências tributárias, por entender que estas representam o resultado da combinação de diversas normas constitucionais, de modo que a competência para legislar já nasce com as demarcações prefixadas pela Constituição. Concebe, assim, "os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios"[145]. Conceitua a imunidade tributária como

> [...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas[146].

---

[140] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 177. ePub.
[141] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 43.
[142] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ePub.
[143] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 173. ePub.
[144] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 177. ePub.
[145] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 174. ePub.
[146] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 186. ePub.

Reconhece, por fim, que a imunidade colabora no desenho constitucional da demarcação da competência tributária, não se atrelando ao fenômeno da não incidência, posto que atua em momento antecedente[147].

Não destoa muito a doutrina de Misabel Derzi que, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro[148], reconhece a existência de imunidades implícitas, a exemplo da imunidade recíproca e conceitua o fenômeno como:

> [...] regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.

A autora[149], em posicionamento coincidente ao de Regina Helena Costa[150], diferencia, ainda, as imunidades dos princípios, por entender que os princípios são normas e diretrizes gerais que não influenciam na delimitação da competência tributária, ao passo que as imunidades são normas que atingem fatos e situações amplamente determinados na Constituição que delimita negativamente a competência tributária, de eficácia plena e imediata, capaz de criar direitos ou permissões em favor das pessoas imunes. Nesse sentido, “as imunidades não norteiam o bom exercício da competência tributária, mas denegam o poder tributário, limitando-o relativamente a certos fatos”[151]. A imunidade tributária pode representar, ainda, a consequência expressa ou implícita de um princípio, tal como ocorre na imunidade recíproca que é a expressão do princípio federativo[152]. Esclarece Misabel Derzi[153] que:

> As imunidades, como normas sempre parcialmente denegatórias de poder, relativas a certos fatos específicos e determinados, mutilam o âmbito de

---

147 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 186. ePub.
148 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 374.
149 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 379.
150 COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
151 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 379.
152 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 381.
153 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 381-382.

> validade da norma atributiva de poder, delimitando a competência da pessoa estatal. Emanam de relevantes princípios constitucionais, que lhes dão sentido harmônico e coerente. Mas têm, tradicionalmente, sua especificidade definida em que pressupõem a inexistência de competência em relação àqueles específicos fatos imunes.

A autora[154] aponta, ainda, que as imunidades tributárias são endógenas em relação às normas de competência tributária, posto que delimitam negativamente a extensão, reduzindo o âmbito de sua eficácia, além de serem negações parciais, "um *non sense* se analisadas isoladamente, pois não se prestam a ditar as diferenças especificamente de cada espécie de competência tributária (assim como as isenções, por serem também negações parciais, não contêm a diferença especificamente de cada espécie de tributo)"[155].

A concepção que considera as imunidades tributárias como *complemento limitativo que integra a norma constitucional de competência tributária,* posiciona-se no sentido de que as imunidades estão contidas nas normas de competência tributária e, nesse sentido, não seriam normas autônomas, justamente por fazerem parte das normas constitucionais de produção normativa, colaborando para a produção de norma relativa a determinado tributo[156]. Para essa corrente, a imunidade está contida, integra a norma constitucional de competência.

A imunidade tributária como *simples técnica legislativa* tem amparo no entendimento de Luciano Amaro[157] que afasta a visão da imunidade como limitação do poder de tributar, por entender que esta consiste em "simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas".

Conforme já adiantado, apesar de serem diversas as concepções teóricas a respeito do conceito e natureza jurídica das imunidades, é possível ressaltar, de modo geral, dois pontos em comum em relação àquelas concepções inseridas no rol da chamada doutrina que considera a imunidade tributária como decorrência do

---

[154] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 378.
[155] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 378.
[156] Esse é o entendimento defendido por Luís Cesar Souza de Queiroz, em suas aulas da disciplina Direito Constitucional Financeiro e Tributário no Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ (Mestrado/Doutorado).
[157] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 156. ePub.

sistema constitucional: (i) a imunidade tributária está ligada à noção de competência constitucional ou, diga-se, incompetência de instituir certos tributos, às situações constitucionalmente demarcadas; (ii) as situações, fatos ou pessoas albergadas pela imunidade tributária encontram-se fora do alcance da competência dos entes federados para a instituição de tributos, sendo fenômeno que influencia a competência tributária.

1.1.2.2 Divergência quanto à necessidade de previsão constitucional expressa

Há dúvidas se a imunidade tributária precisa estar prevista expressamente na Constituição ou se é possível extraí-la de forma implícita do sistema constitucional. Para Luís Eduardo Schoueri[158], em alguns casos a imunidade tributária decorre implicitamente da Constituição, sendo resultado da conjugação de diversos dispositivos[159]. É o que ocorre, por exemplo, com a imunidade recíproca[160] que existe em virtude do pacto federativo e do princípio da capacidade contributiva, apesar de que o constituinte preferiu por inseri-la expressamente no texto constitucional, especificamente no art. 150, VI, "a" da Constituição Federal de 1988[161]. No mesmo sentido, é "o caso das repartições consulares estrangeiras, que estão afastadas da pretensão tributária brasileira por causa de um costume internacional: embora a Constituição seja silente a tal respeito, a tributação da propriedade detida por uma embaixada, por exemplo, seria inadmissível"[162]. Sem a

---

158 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ePub.

159 Nesse sentido Luís Eduardo Schoueri: "Assim é que não cabe referir à imunidade citando apenas um dispositivo. Poder-se-á, claro, mencionar aquele trecho em que se evidencia a imunidade; a norma, entretanto, será objeto de construção mais complexa, exigindo que se combinem diversos dispositivos do próprio texto constitucional ou de outros enunciados normativos – em especial, no caso da imunidade, a lei complementar –, resultando daí o sentido do mandamento constitucional." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 522. ePub).

160 Nesse sentido esclarece Luís Eduardo Schoueri: "Com efeito, como se verá a seguir, a imunidade recíproca surgiu como base do sistema federal, a partir do exemplo do modelo estadunidense. Não parece desacertado afirmar que o princípio federativo, reconhecido entre as cláusulas pétreas da Constituição (art. 60, § 4º, I), já conduziria a semelhante vedação. A imunidade recíproca apresenta-se como garantia da independência entre as pessoas jurídicas de Direito Público, dentre as quais não há hierarquia ou subordinação. Preserva-se, assim, o princípio federativo. Afinal, como pensar em autonomia dos entes federais se parte daquilo que é arrecadado fosse desviado para outra pessoa jurídica de Direito Público a título de impostos?

Neste sentido, a imunidade recíproca impede que um ente da Federação venha a interferir, por cobrança de impostos, na autonomia de outro ente, haja vista que, pelo Princípio Federativo, todos os entes encontram-se em situação de isonomia. A tributação por impostos de um ente pelo outro implicaria um vínculo de subordinação não tolerado em face da isonomia postulada pela forma federativa de Estado." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 522. ePub).

161 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 523. ePub.

162 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 526. ePub.

previsão expressa, “a imunidade teria feições menos claras, exigindo do exegeta longo trabalho analítico para conhecer a norma; ao tratar expressamente do assunto, o constituinte cuidou desde logo de esclarecer o alcance da imunidade, reduzindo daí o esforço argumentativo do jurista”[163]. No mesmo sentido entende Misabel Derzi[164], ao identificar a imunidade tributária como regra expressa ou implicitamente necessária. Para a autora[165]:

> A consagração de uma imunidade expressa é, às vezes, conseqüência lógica de um princípio fundamental. Do princípio federal resulta a imunidade recíproca, dedutível mesmo na ausência de receptação literal do texto, porque expressão da autonomia relativa dos entes estatais e de sua posição isonômica, logicamente dedutíveis. Basta considerar que extraímos a doutrina, em suas linhas básicas, da jurisprudência da Suprema Corte constitucional dos EEUU, país cuja Constituição é silente sobre a citada imunidade. Igualmente a imunidade das instituições de educação e assistência social que não almejam distribuição de lucro, decorre da inexistência de capacidade contributiva, princípio norteador da igualdade e imprescindível à efetividade da imposição.

Assim, em alguns casos, é possível dizer que a imunidade tributária representa a consequência expressa ou implícita de um princípio, tal como é o caso da imunidade recíproca que é a expressão do princípio federativo[166]. Esclarece Misabel Derzi[167] que:

> As imunidades, como normas sempre parcialmente denegatórias de poder, relativas a certos fatos específicos e determinados, mutilam o âmbito de validade da norma atributiva de poder, delimitando a competência da pessoa estatal. Emanam de relevantes princípios constitucionais, que lhes dão sentido harmônico e coerente. Mas têm, tradicionalmente, sua especificidade definida em que pressupõem a inexistência de competência em relação àqueles específicos fatos imunes.

No mesmo sentido também se posiciona Regina Helena Costa[168]. A imunidade tributária, no entendimento da autora[169], possui natureza dúplice, formal e substancial, respectivamente, pois de um lado demarca a competência tributária,

---

[163] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub.
[164] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 372.
[165] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 31.
[166] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 381.
[167] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 381-382.
[168] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 88. ePub.
[169] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 88. ePub.

sendo exceção ao princípio da generalidade da tributação, impossibilitando a tributação de determinadas pessoas, bens ou situações, e de outro representa direito público subjetivo dos entes destinatários da imunidade tributária[170]. Define, dessa forma, a imunidade como:

> [...] a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação[171].

Esclarece, pois, que "a vedação da possibilidade de imposição tributária em dada hipótese, mediante norma constitucional explícita ou implícita, implica, necessariamente, imunidade"[172].

Em sentido contrário, contudo, defende Paulo de Barros Carvalho[173]. Segundo o autor[174], as imunidades são regras de estrutura que estão expressas na Constituição, também conhecidas como normas de produção, de formação ou transformação de outras normas, ou seja, regra que dispõe sobre a construção de outras regras, em contraposição às regras de conduta que estipulam comportamentos[175]. Sua fonte formal exclusiva é a Constituição Federal por se tratar de matéria atinente à competência tributária[176]. Conceitua, dessa forma, a imunidade tributária como:

> [...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas[177].

---

170 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 88. ePub.
171 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 88. ePub.
172 COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 52.
173 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ePub.
174 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 182. ePub.
175 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 182. ePub.
176 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 184. ePub.
177 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 184. ePub.

Dessa forma, para o autor[178] as imunidades tributárias são normas jurídicas finitas e imediatamente determináveis, ou seja, são somente aquelas explicitadas pela Constituição Federal e que estabelecem a incompetência do ente tributante no trato de determinada matéria que alcance situações específicas e suficientemente caracterizadas, pois não é permitido que a incompetência sufoque por inteiro a atividade legiferante[179].

1.1.2.3 Divergência quanto à relação das imunidades tributárias com os direitos e garantias fundamentais e as cláusulas pétreas

Ainda não há consenso na doutrina acerca da relação das imunidades tributárias com os direitos e garantias fundamentais. Há quem entenda que todas as imunidades são verdadeiros direitos fundamentais e há parcela doutrinária que afirma ser essa ligação relativa, ou seja, de modo que não são todas as imunidades tributárias que podem ser consideradas como garantias fundamentais. Como consequência, há divergência se também estão inseridas no rol de proteção das chamadas cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da CF/88). A doutrina que atrela as imunidades tributárias às cláusulas pétreas considera-as serem insuscetíveis de revogação por Emenda Constitucional, por serem direito subjetivo individual e público, ante a rigidez constitucional brasileira. Para Roque Carrazza[180] as situações de imunidade contempladas na Constituição não podem ser anuladas ou restringidas nem mesmo por Emenda Constitucional por serem autênticos direitos fundamentais. Nesse sentido, “o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular”[181]. Isso porque,

> [...] a maioria das imunidades contempladas na Constituição é uma decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos etc.). Portanto, não podem ter seu alcance diminuído nem

[178] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 184. ePub.
[179] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 184. ePub.
[180] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 753.
[181] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 754.

> mesmo por meio de emendas constitucionais, quanto mais pelo legislador ordinário[182].

Para o autor[183], as imunidades tributárias envolvem, sem exceção, cláusulas pétreas, de modo que sua eventual revogação implica inevitavelmente na violação a direito fundamental. O autor[184] critica parcela da doutrina que

> [...] divide as imunidades em *próprias e impróprias, conforme protejam o núcleo imodificável da Constituição (forma federativa de Estado, separação dos Poderes, direitos e garantias individuais etc.) ou se limitem a afastar da incidência tributária determinadas pessoas ou grupos sociais, que passam ao largo da estrutura do nosso Estado Democrático de Direito*.

No mesmo sentido aduz Regina Helena Costa[185] para quem as imunidades tributárias são direitos fundamentais de primeira geração, estando ao abrigo das chamadas cláusulas pétreas, que garantem a proteção quanto à tributação desarrazoada e que amesquinhe o exercício dos direitos contemplados constitucionalmente. São, pois, direitos fundamentais e também instrumento de proteção de outros direitos fundamentais, ou seja, direitos e garantias de outros direitos[186]. Dessa forma, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo, sendo típicas cláusulas pétreas, de modo que não podem ser objeto de redução ou supressão por Emenda Constitucional, mas tão somente por manifestação do Poder Constituinte Originário[187]. Luciano Amaro[188], também esclarece que "a alteração de uma imunidade demandaria reforma constitucional (o que pode esbarrar no disposto no art. 60, § 4º, IV, da Constituição, pois a imunidade foi inserida entre os direitos e garantias individuais: art. 150, VI)".

No entanto, há parcela doutrinária que defende a tese de que a estreita ligação das imunidades tributárias com os direitos e garantias fundamentais não ocorre em todas as situações, ou seja, não há essa imediata associação entre as imunidades tributárias e os direitos e garantias fundamentais que depende da

---

[182] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 755-756.
[183] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 746-747.
[184] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 747.
[185] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 82.
[186] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 83.
[187] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 68.
[188] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 292. ePub.

análise de cada imunidade em si. Nessa linha, salienta José Souto Maior Borges[189] para quem:

> [...] a imunidade tributária nem sempre corresponde a uma técnica de preservação dos direitos fundamentais ou dos denominados direitos humanos "positivados". Às vezes, sim, (p. ex. art. 150, VI, b, liberdade religiosa); às vezes não (art. 150, VI, a, imunidade intergovernamental)... Não é necessário recurso a direito humano para descrever a imunidade tributária recíproca como norma de demarcação da competência legislativa tributária das pessoas constitucionais (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios).

No mesmo sentido, posiciona-se Ricardo Lodi Ribeiro[190], ao esclarecer que:

> No entanto, a conclusão de que todas as intributabilidades constitucionais externas ao exercício do poder de tributar constituem imunidades não significa que todas elas estejam albergadas pela cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV, CF, que protege os direitos e garantias individuais. É que nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar são cláusulas pétreas, e nem qualquer exceção a elas é violadora da norma constitucional petrificadora que, longe de estabelecer a imutabilidade dos direitos por ela consagrados, protege o seu núcleo essencial.

Leandro Paulsen[191] sustenta que, em muitos casos, as imunidades podem ser percebidas como garantias fundamentais quando são estabelecidas com o escopo de proteger direitos fundamentais, como o da liberdade de crença, no caso da imunidade dos templos, ou da manifestação do pensamento, no caso da imunidade dos livros. Constituem, pois, cláusulas pétreas as limitações que se apresentam como garantias do contribuinte, como concretização de outros direitos e garantias individuais ou como instrumentos para a preservação da forma federativa do Estado[192]. Nesse sentido[193],

> As limitações que se apresentam como garantias do contribuinte (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco), como concretização de outros direitos e garantias individuais (imunidade dos livros e dos templos) ou como instrumentos para a preservação da forma federativa de Estado (imunidade recíproca, vedação da isenção heterônoma e de distinção tributária em razão da procedência ou origem, bem como de distinção da tributação federal em favor de determinado ente

---

189 BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 208-209.

190 RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 183.

191 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 113. ePub.

192 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 128. ePub.

193 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 128. ePub.

> federado), constituem cláusulas pétreas, aplicando-se-lhes o art. 60, § 4º, da CF: "§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...] IV – os direitos e garantias individuais". Assim, são insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização mesmo por Emenda Constitucional.

Luís Eduardo Schoueri[194], também relativiza a estreita ligação das imunidades tributárias com os direitos e garantias fundamentais ao rejeitar a visão de que as imunidades tributárias se fundamentam apenas nas liberdades e garantias fundamentais[195]. Segundo Schoueri[196], se no passado a imunidade era responsável por assegurar o exercício de direitos fundamentais, não há a mesma necessidade no moderno Estado de Direito que conta com os princípios da igualdade e da proibição do efeito de confisco, como óbices para a tributação desarrazoada. Assim, nas imunidades, ao lado dos valores nobres da liberdade e das garantias fundamentais, está presente a concretização do princípio da capacidade contributiva que também justifica sua existência, ocasionando a impossibilidade de tributação[197]. Portanto, a capacidade contributiva, bem como a liberdade fundamental, colaboram para a construção da imunidade tributária, sendo esta formada pela junção de diversos dispositivos, já que não se confunde texto legal com a própria norma[198]. Todavia, há situações em que a imunidade não possui justificação no princípio da capacidade contributiva, nem mesmo pela mera proteção a uma liberdade fundamental, podendo surgir meramente em virtude de uma ordem sistemática, ou seja, por escolha do constituinte em observância à repartição de competências tributárias, a fim de

---

194 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 522. ePub.

195 Nesse sentido esclarece Luís Eduardo Schoueri: "Mais acertado parece o raciocínio que vê nas imunidades também a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva: sua falta, manifesta em algumas situações, contribui na justificação da imunidade. Se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição.
Cabe insistir, aqui, que a ausência de capacidade contributiva não se confunde com a ausência de riqueza: é possível que alguém possua alguma riqueza, sem por isso possuir capacidade contributiva. Exemplo de tal situação é o daquela pessoa que aufira alguma renda (e, portanto, possua alguma riqueza-), mas cujo estado de saúde precário obrigue--a a gastar com medicamentos, ou enfermeiros, tudo o que ganha. Nada lhe restará para contribuir com os gastos da coletividade.
A favor desse raciocínio conta a coerência sistêmica: as imunidades já não se apresentam como privilégios odiosos, antissistemáticos, mas antes constituem uma confirmação do Princípio da Capacidade Contributiva. Não se trata mais de excluir do dever de contribuir entidade de quem se esperaria participasse do esforço coletivo, mas antes de se tornar explícito que daquelas entidades que não disponham de capacidade contributiva não se há de exigir o referido tributo." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 522. ePub).

196 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 522. ePub.

197 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 522. ePub.

198 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 523. ePub.

garantir coerência ao sistema[199]. É o que ocorre, por exemplo, com as imunidades das exportações que é reflexo da opção constitucional em desonerar as exportações e tributar as importações[200]. No mesmo sentido, o autor[201] reconhece que podem haver imunidades tributárias oriundas simplesmente de decisões políticas, ou seja, fruto de negociações políticas[202] e que não encontram fundamento nas liberdades ou no exercício dos direitos fundamentais, nem mesmo em virtude de uma provável coerência exigida pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o autor[203] sustenta que nem todo direito fundamental dá origem a uma imunidade tributária[204], simplesmente pelo fato de que a tributação pode ser compatível com o exercício dos direitos fundamentais, desde que seja módica. Isso porque, o princípio da proibição do efeito de confisco ou mesmo a própria proporcionalidade, são capazes de frear os avanços e exageros cometidos pelo ente tributante[205].

1.1.2.4 Divergência quanto à interpretação das imunidades tributárias

Não há consenso doutrinário a respeito de como se devem interpretar as imunidades tributárias, ou seja, se a interpretação deve ser ampla, de modo a ser sempre favorável aos contribuintes ou ainda literal ou mesmo restrita[206]. Para Hugo

---

[199] Pontua Luís Eduardo Schoueri que: "Haverá situações, entretanto, em que o Princípio da Capacidade Contributiva não servirá de justificativa para determinada imunidade. Encontrar-se-ão no texto constitucional imunidades cuja função é meramente de ordem sistemática: tendo em vista a repartição de competências tributárias, houve por bem o constituinte valer-se do instituto da imunidade com a finalidade de oferecer coerência ao próprio sistema. Nesse caso, a norma da imunidade decorrerá da confluência do dispositivo específico e da coerência buscada". (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub).

[200] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 525. ePub.

[201] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524-525. ePub.

[202] Destaca Luís Eduardo Schoueri que: "Por último – diga-se desde já –, o esforço do jurista pela coerência não pode ofuscar-lhe a realidade de que seu objeto – o Direito Posto – é fruto de decisões políticas. Assim, haverá situações em que o privilégio da imunidade já não terá caráter sistemático, sendo antes produto de negociação entre os constituintes, positivada pelo texto constitucional. Muitas vezes, grupos de pressão acabam por ver seus interesses prestigiados até mesmo no texto constitucional. Não há como negar tal possibilidade, mas seu reconhecimento implica uma atitude mais crítica diante de dispositivos de tal jaez." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524-525. ePub).

[203] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 527. ePub.

[204] Esclarece Luís Eduardo Schoueri que: "Este pensamento, entretanto, não deve levar à ideia de que haverá um número infinito de imunidades, correspondente a todos os direitos fundamentais. Mais uma vez, cabe insistir que o exercício de direitos fundamentais é compatível com a tributação, desde que módica. A tributação exagerada – esta sim – deve ser afastada. Para tanto, não há necessidade de invocar a imunidade, já que o Princípio da Proibição do Efeito de Confisco (quando não a própria proporcionalidade) será fundamento suficiente para limitar os exageros do Poder Tributante." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 527. ePub).

[205] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 527. ePub.

[206] A questão será explorada no tópico 1.6 que discute como se devem interpretar os enunciados sobre imunidades tributárias.

de Brito Machado[207] a imunidade deve ser sempre abrangente, de modo que nenhum tributo fique fora do seu alcance, embora o art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 tenha optado por mencionar apenas a figura dos "impostos"[208]. De forma semelhante aduz Luiz Felipe Silveira Difini[209], ao sustentar que as "normas de imunidade devem ter interpretação ampla, mas isso não significa estender a norma imunitária até onde o constituinte não o fez, suprimindo competência tributária *validamente* outorgada pela Constituição". Roque Carrazza[210], também segue na mesma linha, ao defender que a interpretação das imunidades tributárias há de ser o quanto possível favorável ao contribuinte, por expressarem valores nobres plasmados pela Constituição.

No entanto, há parcela doutrinária que se posiciona de forma contrária à interpretação ampla das imunidades tributárias. A começar pelo autor Leandro Paulsen[211], que esclarece que o texto constitucional foi muitas vezes atécnico ao tratar das imunidades, ora se referindo à isenção, ora à não incidência etc., além disso, admite que as imunidades podem ser destinadas aos impostos e a outras espécies tributárias[212]. O autor[213] advoga a tese de que não é possível adotar uma postura interpretativa única que condicione a estender ou a reduzir o campo das imunidades tributárias[214], devendo-se utilizar de todos os meios interpretativos ao

---

[207] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 300.

[208] Esse posicionamento, no entanto, não foi acatado pelo Supremo Tribunal Federal, que já assentou o entendimento no sentido de que as imunidades do art. 150, VI, não se estendem às taxas e às contribuições. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 332963 AgR. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 23 maio 2006. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 jun. 2006. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 364202. Relator Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 05 out. 2004. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 out. 2004.

[209] DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 108.

[210] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 757.

[211] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 112. ePub.

[212] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 113. ePub.

[213] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 114. ePub.

[214] Nesse sentido esclarece Leandro Paulsen: "Ainda em matéria de interpretação, é recorrente o dissenso entre dar às imunidades caráter ampliativo ou restritivo. O STF tem diversos precedentes do seu Plenário apontando para uma interpretação restritiva, como quando decidiu o alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I). Mas também tem precedentes que ampliam o alcance de regras de imunidade, como no caso da imunidade recíproca, que a CF diz abranger os entes políticos (art. 150, VI, a), suas autarquias e fundações públicas (art. 150, § 2º), mas que o STF estende a empresas públicas e até mesmo a sociedades de economia mista quando exerçam serviço público típico, em regime de monopólio ou em caráter gratuito, sem concorrência com a iniciativa

alcance, bem como imiscuir no objeto e finalidade da pretensa imunidade. Luís Eduardo Schoueri[215], por sua vez, defende o posicionamento de que a interpretação das imunidades tributárias deve estar atrelada aos fundamentos que lhe deram origem. Reconhece o autor[216] que "a constatação de que nem todas as imunidades têm igual fundamentação – e igual peso – é relevante para o trabalho do jurista, já que o auxiliará na tarefa da compreensão da extensão da imunidade e construção da norma". É por esse motivo que o mesmo autor é contra a qualquer tipo de método apriorístico na interpretação das imunidades tributárias, uma vez que seus fundamentos é que devem orientar a atividade do intérprete[217]. Dessa forma, quando a imunidade estiver amparada em valores nobres como as liberdades fundamentais e a capacidade contributiva, a imunidade tributária deve ser interpretada de forma ampla; quando a imunidade tiver apenas função técnica e sistematizadora, a interpretação e aplicação devem procurar a se restringirem a essas finalidades; quando a imunidade é fruto de decisão política, é essa orientação que deve servir para a interpretação e aplicação da imunidade tributária[218]. De forma semelhante trata a questão Regina Helena Costa[219], ao citar o mestre Geraldo Ataliba, no sentido de que:

> [...] a interpretação da norma imunizante deve estar adaptada à amplitude de situação de intributabilidade sob análise, para que não se restrinja o alcance de exoneração de largo espectro, nem se amplie a extensão de norma exonerativa circunscrita a hipótese específica.

Para Regina Helena Costa[220], a interpretação da imunidade tributária deve levar em consideração a bipolaridade das relações jurídicas de Direito Público, em que há o confronto entre o valor protegido e a liberdade do indivíduo frente à autoridade do Poder Público. Dessa forma, é preciso atingir o equilíbrio interpretativo, de modo a alcançar os objetivos das imunidades tributárias que

---

privada. Aliás, para a mesma norma de imunidade, por vezes o STF adota critérios distintos, ora ampliativo, ora restritivo. Entendemos que não é dado ao aplicador assumir qualquer premissa que o condicione a estender ou a restringir a norma que imuniza; deve, sim, perscrutar seu efetivo alcance considerando a regra de imunidade, seu objeto, sua finalidade, enfim, todos os meios interpretativos ao seu alcance (literal, sistemático, teleológico)." (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 113-114. ePub).

[215] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 525. ePub.
[216] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 525. ePub.
[217] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 526. ePub.
[218] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 526. ePub.
[219] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 116-117.
[220] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 114.

seriam facilmente identificáveis, em razão das imunidades tributárias estarem, pelo menos em regra, insculpidas na Constituição[221]. A interpretação da imunidade tributária deve efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado[222]. Assim, “a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere”[223]. Afirma, ainda, que “a interpretação da norma imuntória deve ser efetuada na exata medida; naquela necessária a fazer dela exsurgir o princípio ou valor nela albergado”[224]. No entanto, curiosamente, a autora[225] aduz que “como garantia constitucional que é, a norma imunizante merece ser interpretada generosamente” o que, pelo menos de forma aparente, contradiz a considerações anteriores realizadas pela própria autora, dado que a generosidade na interpretação pode ser entendida como a procura pela ampliação do alcance da imunidade tributária.

1.2 **Afinal, o que é imunidade tributária?**

Para a consecução dos objetivos traçados pela Constituição da República de 1988, há a necessidade do financiamento coletivo, a fim de que o Estado possa angariar recursos para implementar políticas públicas que contribuam para o alcance desses objetivos e finalidades. Em regra, o financiamento dos gastos coletivos, que beneficiam a todos, deve ser realizado pela coletividade, ou seja, por todos os cidadãos. Ocorre que se essa premissa fosse levada totalmente a sério, de maneira absoluta, consequências gravíssimas poderiam surgir. Isso porque, há, por exemplo, pessoas extremamente desprovidas de recursos, outras vezes, pessoas sem a menor capacidade contributiva, de modo que impor a tributação a esses indivíduos, seria um afronto constitucional do próprio mínimo existencial e também do princípio da capacidade contributiva. Assim, nem todos devem contribuir para o financiamento do Estado, apesar de que, essa é a regra geral, por estar em compasso com o princípio da igualdade tributária, mas que por vezes, pode ser flexibilizada, pois referido princípio também exige que se trate de maneira desigual aqueles que se encontram em situações desiguais. A Constituição, dessa forma, além de prestigiar diversos princípios atinentes à tributação, tal como o princípio da

[221] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 115.
[222] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 115.
[223] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 115.
[224] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 115.
[225] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 116.

capacidade contributiva (art. 145, §1º), princípio da legalidade (art. 150, I), princípio da igualdade (art. 150, II), princípio da vedação ao efeito de confisco (art. 150, IV), entre outros, decidiu por inserir na Seção II que trata das “Limitações do Poder de Tributar”, pertencente ao Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, algumas disposições que impedem a instituição de impostos sobre determinada situações, fatos ou pessoas, conhecidas amplamente pela doutrina como “imunidades tributárias”. Além das imunidades tributárias previstas no art. 150 da Constituição de 1988, consideradas como genéricas, a doutrina também reconhece a existência de outras imunidades previstas de forma esparsa ao longo do texto Constitucional, consideradas como específicas, tal como a imunidade do IPI sobre exportações de produtos industrializados (art. 153, §3º, III), bem como a imunidade do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e sobre serviços prestados a destinatário no exterior (art. 155, §2º, X, “a”)[226]. Destaca-se, pois, que o texto

[226] Nesse sentido é possível destacar a existência das seguintes imunidades tributárias extraídas do texto constitucional de 1988: Imunidades Genéricas: 1) Imunidade recíproca às pessoas políticas (art. 150, VI, “a”, da CF); 2) Imunidade do patrimônio, renda e serviços das Autarquias e Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (art. 150, § 2º, da CF); 3) Imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF); 4) Imunidade dos Partidos Políticos, Sindicatos dos empregados, Instituições assistências e educacionais sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”, da CF); 5) Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF); 6) Imunidade dos fonogramas e videofonogramas (art. 150, VI, "e" da CF); Imunidades Específicas: 1) O IPI não incide sobre exportações de produtos industrializados (art. 153, § 3º, III, da CF); 2) O ITR não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando o proprietário que as explore não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II, da CF); 3.1) O ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto, cobrado nas operações e prestações anteriores. (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF); 3.2) O ICMS não incidirá sobre operações interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, “b”, da CF); 3.3) ICMS não incide nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, “c”, da CF); 3.4) O ICMS não incidirá sobre o ouro quando utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial, mas nesta operação incidirá IOF (art. 153, § 5º, da CF); 3.5) Com exceção do ICMS, II e IE, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (art. 155, § 3º, da CF); 4.1) Não incide sobre os direitos reais de garantia incidentes sobre imóveis. (art. 156, II, in fine, da CF); 4.2) Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (art. 156, § 2º, I da CF); 4.3) Sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, cisão, ou extinção de pessoa jurídica (art. 156, § 2º, I, da CF). Exceção: Se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil, haverá incidência do ITBI (art. 156, § 2º, I, da CF); 4.4) São isentas de ITBI as transmissões imobiliárias decorrentes de desapropriações realizadas para fim de reforma agrária. Houve um erro de técnica legislativa, pois na verdade são imunes (art. 184, § 5º, da CF).; 5.1) A contribuição para a seguridade social não incidirá sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência de que trata o art. 201 (art. 195, II da CF); 5.2) São isentas de contribuições sociais para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º, da CF); 6) direito de petição, certidão de nascimento; certidão de óbito (art. 5º, XXXIV, “a” e “b”, da CF). (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Disponível em:<

constitucional muitas vezes não foi técnico, pois em diversas situações utilizou expressões distintas para fazer referência ao fenômeno das imunidades tributárias, tal como se verifica com o emprego da expressão “são isentas” (art. 184, §5º e art. 195, §7º), ou mesmo com a expressão “não incide” (art. 156, §2º, I).

Mas o que são as imunidades tributárias? Talvez seja mais fácil esclarecer a temática pontuando, de início, o que as imunidades tributárias não são, apesar de que, logicamente, ao reconhecer, em alguns casos, o que as imunidades tributárias não são, facilita-se a identificação, em contraponto, do que as imunidades tributárias são. Primeiramente é preciso destacar que as imunidades tributárias não representam a outorga de um benefício tributário[227], embora seja possível reconhecer certa vantagem econômica daqueles entes destinatários dessas disposições. Isso porque, as imunidades tributárias estão contidas nas normas de competência tributária, ou seja, colaboram no desenho constitucional de demarcação das competências tributárias. Nesse sentido, não são normas autônomas, justamente por fazerem parte das normas constitucionais de produção normativa, colaborando para a produção de norma relativa a determinado tributo[228]. Dessa forma, a expressão “norma imunizante”, utilizada em algumas situações pela doutrina, deve ser entendida como referência ao conjunto de disposições constitucionais demarcatórias de competência tributária. Isso porque, “a hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos”[229], ou seja, “é a conjunção final de todas as declarações do legislador sobre o *fato jurígeno* que *delineia, compõe, estrutura a hipótese de*

---

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2015).

[227] Nesse sentido concorda Luciano Amaro: “Esse dispositivo (§ 1º do art. 14) é aberrante, sob vários aspectos, o menos importante dos quais é ter chamado a imunidade de “benefício”, noção inadequada para expressar uma norma de definição (negativa) da competência tributária. O outro dislate, este gravíssimo, está em supor que imunidade seja algo que possa ser “suspenso” pela autoridade fiscal, como se esta pudesse dispor sobre matéria constitucional.” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 160. ePub).

[228] Em sentido contrário manifesta-se Ricardo Lodi Ribeiro: “[...] Assim, a distinção entre a não incidência em sentido estrito, a isenção e a imunidade é que na primeira a não aplicação da lei tributária ao caso concreto é derivada da própria descrição da hipótese de incidência que não o prevê; enquanto na isenção e na imunidade, outra norma jurídica afasta a aplicação da hipótese de incidência. A diferença é que na isenção, essa norma é uma lei da mesma hierarquia da norma de incidência, enquanto na imunidade é a Constituição Federal.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 185).

[229] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 148.

incidência da norma de tributação"[230]. Nesse sentido também esclarece Luís Queiroz[231]:

> [...] em relação ao *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza,* a imunidade representa uma limitação material, de índole constitucional, à atuação (declaração prescritiva a ser feita no plano dos fatos, durante o processo legislativo) tanto do sujeito competente para produzir a *norma complementar de produção normativa relativa ao IR* (do legislador complementar) quanto do sujeito competente para produzir a própria *norma do IR* (do legislador ordinário).

Assim, a imunidade tributária colabora no desenho constitucional da competência tributária, não sendo norma autônoma, pois a competência tributária é estabelecida pela conjugação de diversas outras disposições constitucionais[232].

Adicionalmente, embora seja possível extrair algumas imunidades tributárias na Seção II que trata das "Limitações do Poder de Tributar", pertencente ao Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, conhecidas como imunidades genéricas, não é possível afirmar que todas as situações que implicam na limitação constitucional do poder de tributar são imunidades tributárias. Conforme assinala Regina Helena Costa[233], não é adequado definir o instituto por meio dos seus efeitos, pois a expressão abrange também o conjunto de princípios e demais regras que traçam a competência tributária. Nesse sentido, nem toda limitação constitucional ao poder de tributar pode ser considerada uma imunidade, o que implica em reconhecer que a referida norma não pode ser conceituada pelo gênero[234]. No mesmo sentido, não é possível considerar a imunidade tributária como limitação constitucional à competência tributária. Isso porque, a competência tributária já nasce demarcada, estando a imunidade tributária inserida no conjunto de normas que moldam o quadro das competências tributárias, não fazendo sentido algum imaginar que há

---

[230] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 154.

[231] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 111.

[232] Nesse sentido pontua Sacha Calmon Navarro Coêlho: "As normas não derivam de *textos legais* isoladamente tomadas, por isso que se projetam do *contexto jurídico*. A norma é a resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses "fatos jurígenos" *são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não-tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção."* (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 147).

[233] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 33.

[234] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 33.

uma sucessividade de normas no tempo. A imunidade tributária, dessa forma, não exclui ou limita a competência tributária, mas está inserida no conjunto de normas que demarcam a competência tributária. Não é possível admitir que competência tributária nasça e seja posteriormente suprimida pelas imunidades tributárias, limitadoras de competência[235], pois a competência é demarcada em observância às próprias imunidades tributárias. No mesmo sentido, não é toda limitação de competência tributária que pode receber o nome de imunidade tributária, pois toda atribuição de competência, por via oblíqua, importa em uma limitação, e nem por isso é possível chamá-la de imunidade, conforme pontua Paulo de Barros Carvalho[236]:

> Mas é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade, para os casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição. Nesse mesmo rumo, todos os administrados estariam imunes a exigências tributárias não determinadas por lei, em virtude de existir princípio lapidar que consagra o cânone da estrita legalidade. E, assim por diante, cada investida do fisco, violadora dos primados da igualdade, da anterioridade, da universalidade da jurisdição e de todo o amplo catálogo de direitos e garantias que o Estatuto Maior prevê, suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade. Forçando mais o raciocínio, não seria desatino reduzir o Capítulo I do Título VI da Constituição a uma tábua de limitações, que passaríamos a denominar “Imunidades Tributárias”.

Da mesma forma, a imunidade tributária não pode ser considerada como uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, pois os enunciados que cuidam das hipóteses de imunidades tributárias, tratam da criação de outras normas[237], além de que a Constituição apenas outorga a competência tributária aos entes federados que a exercitam *in concreto*, pois a tarefa de criar os tributos ocorre em nível infraconstitucional, responsável por atrair o fenômeno da incidência tributária[238].

---

[235] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 173-174. ePub.
[236] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 174. ePub.
[237] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 41.
[238] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 42.

As imunidades tributárias também não se confundem com os princípios[239], apesar de se reconhecer a relatividade da diferenciação entre princípios, regras e postulados, dado que os enunciados normativos possuem caráter pluridimensional, podendo ser regra, princípio ou mesmo postulado, a depender do enfoque que seja privilegiado[240]. Conforme destaca Misabel Derzi[241], os princípios são normas e diretrizes gerais que não influenciam na delimitação da competência tributária, ao passo que as imunidades são disposições constitucionais que delimitam negativamente a competência tributária, capazes de criar direitos ou permissões em favor das pessoas imunes. Nesse sentido, para Misabel Derzi[242] "as imunidades não norteiam o bom exercício da competência tributária, mas denegam o poder tributário, limitando-o relativamente a certos fatos". A imunidade tributária pode representar, ainda, a consequência expressa ou implícita de um princípio, tal como ocorre na imunidade recíproca que é a expressão do princípio federativo[243], mas que com ele não se confunde.

A imunidade tributária também não é, em si, direito fundamental, nem mesmo cláusula pétrea, pois se trata de fenômeno que colabora na demarcação da competência tributária. A ligação com certos direitos fundamentais, pode ocorrer ou não quando se está diante de uma imunidade tributária, mas tal fato não é essencial

---

[239] Nesse sentido dispõe Regina Helena Costa: "O que torna as imunidades, então, limitações ao poder de tributar distintas dos princípios? Embora as imunidades possuam, dentre seus fundamentos, valores e princípios constitucionalmente prestigiados, estes com elas não se confundem.
Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.
Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. Neste aspecto, pois, reside a primeira distinção entre os princípios e as imunidades. À generalidade e abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade da norma imunizante.
Em segundo lugar, verifica-se que, enquanto as imunidades denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses, os princípios orientam o adequado exercício da competência tributária. Os princípios tributários pressupõem, assim, a existência de competência tributária; as imunidades, por seu turno, pressupõem a inexistência dessa competência." (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 34-35).

[240] Nesse sentido pontua Humberto Ávila: "Ora, o que não pode ser olvidado é o fato de que os dispositivos que servem de ponto de partida para a construção normativa podem germinar tanto uma regra, se o caráter comportamental for privilegiado pelo aplicador em detrimento da finalidade que lhe dá suporte, como também podem proporcionar uma fundamentação de princípio, se o aspecto valorativo for autonomizado [...]."(ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 61).

[241] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 379.

[242] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 379.

[243] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 381.

para caracterizar o fenômeno das imunidades tributárias, sendo essa uma característica acidental. A título de exemplo, não se vislumbra a proteção a qualquer direito fundamental na imunidade do IPI no tocante às exportações de produtos industrializados (art. 153, § 3º, III, da CF/88), nem mesmo nas diversas situações imunes atinentes ao ICMS (art. 155, §2º, X, alíneas “a”, “b” e “c”, da CF/88; art. 153, §5º, da CF/88; art. 155, §3º, da CF/88). São situações de imunidades inseridas no texto constitucional para garantir coerência ao sistema que busca incentivar as exportações e desestimular as importações, motivo pelo qual a imunidade não é estendida para as importações[244]. Não vislumbram, portanto, a proteção de qualquer direito fundamental. Em outras situações, podem detectar-se, ainda, imunidades inseridas em virtude de negociações políticas e que sequer tangenciam os direitos ditos fundamentais[245]. Isso porque, a imunidade tributária não é uma norma em si, autônoma, mas está contida no desenho constitucional que demarca negativamente a competência tributária, de modo que a compreensão da extensão e construção da norma que enseja a tributação exige que essa realidade seja observada. Há, situações, no entanto, em que se vislumbram a existência de verdadeiros direitos fundamentais a serem protegidos pela imunidade tributária. Isso não torna a imunidade tributária direito fundamental, pois permanece sendo disposição constitucional que, ao dispor sobre a criação de outras normas, molda negativamente a competência tributária, capaz de criar direitos ou permissões em favor das pessoas imunes. A título de exemplo, tem-se a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF/88) que protege o direito fundamental à liberdade de crença. No entanto, conforme será demonstrado mais adiante, o fato de a referida imunidade garantir a proteção de um direito fundamental, não a transforma em direito fundamental e nem mesmo atrai automaticamente sua irrevogabilidade sob o prestigiado manto das cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da CF/88). Isso porque, é preciso verificar se a eventual revogação da dita imunidade infringirá o núcleo mínimo de proteção do direito fundamental albergado, bem como se referida alteração implica em retrocesso social arbitrário, ou seja, injustificado, fora dos parâmetros da razoabilidade. Não se pode confundir os direitos e garantias individuais existentes com a imunidade tributária. No caso da já mencionada imunidade dos templos de qualquer culto, o direito fundamental em questão é a

[244] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub.
[245] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub.

liberdade de crença. Cláusula pétrea, em si, é a liberdade de crença e não a respectiva imunidade tributária. A imunidade tributária pode, em alguns casos, proteger direito fundamental, mas com ele não se confunde. A análise de eventual possibilidade de revogação, portanto, da referida imunidade, deve analisar o direito fundamental à liberdade de crença e não propriamente o direito fundamental à imunidade tributária que sequer existe.

A imunidade tributária não é um fenômeno exclusivamente nacional, ou seja, atinente apenas ao direito pátrio, como acredita parcela da doutrina[246], embora seja possível reconhecer que a Constituição de 1988 outorgou um número maior de imunidades quando comparada com as constituições de outros países. Sem querer adiantar capítulo específico dedicado a essa temática, é possível destacar, por exemplo, a existência de imunidades tributárias nos seguintes países: Bolívia, Canadá, Chile, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela.

Novamente coloca-se a pergunta: o que são as imunidades tributárias? Após tecer considerações sobre o que as imunidades tributárias não são, chegou a hora de discorrer sobre os aspectos que lhes dão as características essenciais.

A imunidade é resultado de disposição expressa da Constituição, ou seja, não há imunidade fora do texto constitucional, nem mesmo existe imunidade implícita. Ainda que se defenda que a imunidade recíproca, tal como demonstra a experiência do direito norte-americano, é uma imunidade implícita, decorrente do pacto federativo, reserva-se o termo imunidade apenas para as exonerações constitucionais expressas. Exonerações que decorrem implicitamente da Constituição, não representam em si imunidades tributárias, mas apenas forma diversa de não incidência. É preciso, pois, que a imunidade esteja expressa na Constituição, com seus contornos básicos bem definidos. Assim, são exemplos de verdadeiras imunidades: a imunidade recíproca às pessoas políticas (art. 150, VI,

---

[246] Nesse sentido dispõe Regina Helena Costa: “Para bem situar a importância do tema abordado, é preciso lembrar, inicialmente, que a imunidade tributária, outorgada em função de determinadas pessoas, situações e bens, como a conhecemos, é instituto típico do Direito Pátrio. Desconhece-se a existência de instituto semelhante no Direito Comparado.
Com efeito, examinando-se as Constituições estrangeiras verifica-se que as mesmas dedicam poucos ou mesmo nenhum dispositivo à matéria tributária, o que faz concluir que o entendimento adotato é o de que a exoneração tributária, quando cabível, é assunto a ser tratado pelo legislador infraconstitucional, sob a forma de isenção.
No Brasil, onde as normas fundantes do sistema tributário, tradicionalmente, têm sede constitucional e se expressam em um nível de detalhamento incomum, constitui decorrência lógica que certas situações de exoneração tributária, que se pretendam permanentes, estejam contempladas na Lei Maior.” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 22).

“a”, da CF/88); a imunidade do patrimônio, renda e serviços das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público (art. 150, §2º, da CF/88); a imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF/88) etc.

A imunidade colabora no desenho constitucional da competência tributária, atuando de forma negativa, moldando o campo de incidência. Havendo o desrespeito da competência tributária que é resultado da conjugação de diversas disposições constitucionais, incluídas as que versam sobre as imunidades tributárias, a consequência será a não produção de norma jurídica válida, ou seja, eivada pelo vício da inconstitucionalidade. Pontua Luís Queiroz[247] que:

> Desse modo, está claro que a imunidade representa um fundamento constitucional de validade para as normas infraconstitucionais relativas à matéria tributária. Assim, se, no plano dos fatos, quando da ocorrência do processo legislativo, não for atendida a limitação decorrente da imunidade, a conseqüência será o não surgimento de norma jurídica (válida), tributária ou não, pois não terá sido realizado o fato complexo (mais especificamente, o ponto pertinente à *imunidade*) descrito pelo antecedente de norma constitucional de produção normativa.

A imunidade tributária impede a própria criação do tributo que deve ser feito por meio de lei ordinária ou, em alguns casos, por lei complementar. Isso porque “o constituinte não cria tributo. Ele apenas autoriza sua criação, a qual se dá por meio de uma lei. É o legislador que, atuando dentro de sua competência, decide se o tributo será, ou não, instituído”[248]. É que, “a imunidade impõe limites com relação àquilo que pode ser estabelecido como conteúdo (antecedente e consequente) de uma norma tributária”[249].

Pode-se dizer que a imunidade tributária é, pois: disposição constitucional que colabora no desenho de demarcação das competências tributárias, de forma negativa, impedindo que certos critérios pessoais ou materiais integrem a norma tributária, resultante de comando normativo expresso da Constituição, cuja inobservância acarreta a não produção de norma jurídica válida, contaminada pelo vício da inconstitucionalidade. A imunidade tributária não é, ainda, norma autônoma e muito menos benefício fiscal, nem mesmo direito fundamental, dado que, em

---

[247] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 111.
[248] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 500. ePub.
[249] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 109.

alguns casos, pode proteger verdadeiros direitos fundamentais, não se confundindo com eles. Trata-se, ainda, de um fenômeno que não ocorre exclusivamente no direito pátrio, sendo possível constatar sua existência em diversas constituições alienígenas[250].

1.3 **Imunidade tributária, isenção e não incidência**

Muito se discute, ainda, na doutrina, a respeito da diferenciação entre os institutos da "imunidade", "isenção" e "não incidência", apesar de ser possível reconhecer que em todas elas a consequência é a desoneração tributária, ou seja, não há tributo devido. Dúvida há, pois, se é possível afirmar que tanto na imunidade quanto na isenção ocorre o fenômeno da não incidência, ou mesmo, se no instituto da isenção o que verdadeiramente se dá é a dispensa do pagamento do tributo devido[251], o que pressupõe, de certa forma, a incidência da norma jurídica de tributação[252]. Mas, em que consiste a incidência? Trata-se de mais uma abstração criada pelo direito. Geraldo Ataliba[253], esclarece que o termo "incidência" tem sido utilizado para fazer referência ao "fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma". O autor[254] compara o fenômeno da

---

[250] É possível destacar, por exemplo, a existência de imunidades tributárias nos seguintes países: Bolívia, Canadá, Chile, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela.

[251] Esse é o entendimento que tem sido adotado pelo Supremo Tribunal Federal. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 97455/RS. Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 10 dez. 1982. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 06 maio 1983; Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 113711/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 26 jun. 1987 **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 out. 1987; Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286/RO. Relator: Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 22 maio 2002. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 ago. 2002.

[252] Nesse sentido afirma Leandro Paulsen: "A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal. Note-se que o efeito da isenção é determinado pelo art. 175 do CTN ao elencá-la como hipótese de exclusão do crédito tributário, de modo que soam irrelevantes as especulações doutrinárias quanto à natureza do instituto, pois não podem prevalecer sobre dispositivo válido constante das normas gerais de direito tributário. O efeito de exclusão do crédito tributário, na sistemática do CTN, faz com que tenhamos o surgimento da obrigação, mas que reste, o sujeito passivo, dispensado da sua apuração e cumprimento." (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 205. ePub).

[253] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 45.

[254] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 45.

"incidência" com o fenômeno da descarga elétrica sobre uma barra de ferro que, ao receber a descarga, passa a ter força para atrair os metais, embora a barra continue sendo de ferro, de modo que com a descarga elétrica (incidência) a barra ganha propriedades adicionais que lhe tornam apta para produzir o efeito de ímã. Nesse sentido, "a incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe consequências jurídicas"[255].

No entanto, ao lado dos fatos ou situações que ensejam a incidência da norma jurídica, há aqueles fatos ou situações que, de forma contrária, ocasionam a não incidência, ou seja, não há a incidência da norma jurídica que gera a obrigação de recolher tributos[256]. A não incidência pode, dessa forma, configurar-se por diversas razões. Pode ser que o fato não esteja descrito na hipótese de incidência ou mesmo não denote capacidade contributiva, estando a salvo da tributação. A não descrição do fato na hipótese de incidência pode ocorrer por obra do legislador competente para a criação do tributo por norma infraconstitucional que decide por estabelecer uma definição menos ampla do que a permitida pela Constituição da República. Em algumas situações, ainda, a não descrição do fato na hipótese de incidência pode ocorrer por livre opção do próprio legislador competente para a criação do tributo por norma infraconstitucional, sem que haja exigência constitucional para tanto. É possível dizer que em todas essas situações, não há tributo devido, por não haver a incidência da norma tributária[257]. Existem,

---

[255] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 45. De forma semelhante destaca Lourival Vilanova: "As normas têm incidência na multiplicidade de fatos que o sistema reputou juridicamente relevantes e que ocorrem ligados a pessoas, a tempo, e espaço. Daí sua incidência factual, pessoal, temporal e espacial. A incidência é uma técnica do direito, é seu modo de referir-se aos objetos e situações objetivas, através do pressuposto ou hipótese fáctica da norma. Se o fato que corresponde à hipótese normativa não se verificou, nenhuma relação jurídica propriamente (mesmo em sentido amplo) se deu. A norma permanece com seu 'status' de proposição, numa relação de pertinência ao sistema, que também tem seu status, o de um conjunto de enunciados preceptivos da conduta humana. Mas nem norma nem sistema de norma se positivaram na ordem dos fatos. As relações sociais, todas discorrem causalmente, dentro de sequências de ordem, simultâneas ou sucessivas. Todavia, relativamente ao sistema normativo do direito, são relações de fato. Mas tão logo a relação factual corresponda ao esquema delineado pela hipótese fáctica (hipótese que aponta para os fatos de possível ocorrência), sobre essa relação a norma incide, tecendo efeitos que não adviriam das meras relações de causalidade natural. [...] O pressuposto e a conseqüência, ligado um ao outro por nexo lógico de implicação, projetando-se no mundo social dos fatos, estabelecem a relação de causalidade jurídica: o fato torna-se fato jurídico, e dele provêm os efeitos. Nascer é fato biológico. Como corresponde ao esquema delineado pela hipótese fáctica, em nível da norma, faz-se fato jurídico. Conseqüência: o ser pessoa em sentido jurídico." (VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 82).

[256] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 288. ePub.

[257] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 114.

paralelamente, as situações, ainda, contempladas no rol das imunidades tributárias ou mesmo no campo das isenções, sendo que a desoneração tributária pode ocorrer diante de disposição constitucional (caso de imunidade tributária) ou por norma infraconstitucional (caso de isenção), não havendo a incidência em ambas as situações. Há quem denomine os casos anteriores, listados primeiramente, de não incidência pura e simples, ou seja, "a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante"[258], sendo os últimos dois casos denominados de não incidência qualificada, que pode ser por determinação constitucional ou, ainda, decorrente de lei ordinária[259].

Cumpre esclarecer a relação existente entre a isenção e a não incidência. Há doutrina que reserva o termo isenção para os casos em que ocorre a retirada, por lei, da hipótese de incidência, ou seja, por expressa determinação legal, e, por sua vez, utiliza o termo não incidência para todas as demais situações que não estão contempladas na hipótese legal de incidência[260]. Nesse sentido, para Hugo de Brito Machado[261]:

> Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A *não incidência*, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da *hipótese de incidência*.

De forma resumida, ter-se-ia que a "isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação"[262], e a "não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em

---

[258] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 155.

[259] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 155. Paulo de Barros Carvalho critica a concepção de que a isenção seria uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nas palavras do autor, essa concepção "Padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa ideia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo." Para o autor, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, de forma a mutilá-los parcialmente. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 426, 428. ePub).

[260] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 242.

[261] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 242.

[262] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 243.

outras palavras, não se configura o seu suporte fático"[263]. Dentro da categoria da não incidência tributária haveria a não incidência legal ou de direito que, por sua vez, seria reservada às situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas a respeito da configuração ou não da hipótese de incidência, sendo que nessas situações o legislador decide expressamente que o tributo não incide[264]. O autor[265] critica o entendimento de que a isenção representa a dispensa legal de tributo devido, tal como preconizado pela doutrina clássica[266], sendo, pois, na verdade, uma exceção à regra jurídica de tributação[267]. A não incidência, por sua vez, poderia, ainda, ser pura

---

[263] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 243.

[264] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 243.

[265] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 242.

[266] Cumpre transcrever as lições de Ives Gandra da Silva Martins que com amparo na doutrina de Edgard Neves da Silva dispõe acerca da isenção como forma de dispensa do pagamento do tributo devido: "O artigo 175 do CTN tem a seguinte dicção:
Art. 175: Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia.
§ único: A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes tendo Edgard Neves da Silva assim explicado a teoria que terminou prevalecendo na mais Alta Corte sobre as isenções:
'Nascida a obrigação tributária, em razão da norma de tributação, por determinação de uma outra norma, a da isenção, fica o sujeito passivo dispensado do pagamento do tributo e, consequentemente, excluído o crédito tributário referente exação, pelo que não ser a mesma aperfeiçoada com o lançamento.
Entre outros juristas, seguem essa teoria Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Souza, Bernardo Ribeiro de Moraes, Amilcar de Araújo Falcão, Gilberto de Ulhôa Canto.
'A isenção, sendo uma dispensa do pagamento do tributo devido, ou como declara o CTN no art. 175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo de incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência' (Ruy Barbosa Nogueira, "Curso", cit., p. 172).
'Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. É importante fixar bem as diferenças entre não incidência e isenção: tratando-se de não incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento' (Rubens Gomes de Souza, "Compêndio de legislação tributária", ad. póstuma, Resenha Tributária, 1975, p. 97).
'A isenção tributária consiste num favor concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto... Implica a isenção, sempre na incidência do tributo, pois somente pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido' (Bernardo Ribeiro de Moraes, 'O Estado e o poder fiscal', Revista do Instituto de Direito Público da Faculdade de Direito da USP, S.Paulo, 1:673)" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Os limites da lei complementar para regular princípio constitucional que autoriza concessão de isenção do ICM – inconstitucionalidade do convênio ICM 10/88, por cuidar de matéria não permitida pela constituição – Parecer**. p. 29-30. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjk5JqNp7_PAhUFD5AKHRXEAvkQFggeMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.gandramartins.adv.br%2Fproject%2Fives-gandra%2Fpublic%2Fuploads%2F2014%2F10%2F24%2F0228dcc005188p.doc&usg=AFQjCNGy-U-jqC1b3xH3rwT1PBBOKkVd2A&sig2=9O5GaVoodz9gKOBHbB6qFw>. Acesso em: 20 dez. 2015).

[267] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 242.

e simples, quando se está diante de uma situação em que claramente faz-se ausente os pressupostos para a ocorrência do suporte fático da tributação ou, juridicamente qualificada, quando existe regra jurídica expressa afastando a incidência tributária, mas que não se confunde com a isenção, por se tratar apenas de uma explicitação feita pelo legislador, no sentido de que não se verifica a hipótese de incidência naqueles casos[268].

De forma semelhante aborda a questão Luciano Amaro[269], ao incluir no campo da não incidência, todos os fatos que não têm aptidão de gerar tributos, o que pode ocorrer por diversos motivos, seja porque alguns fatos sequer revelam capacidade contributiva, seja porque não foram incluídos no rol das situações tributáveis em decorrência de opção do legislador ou em virtude de ausência de competência para tanto, além de incluir, ainda, nesse rol, as situações tratadas como imunes ou isentas, nas quais também não está presente o fenômeno da incidência tributária[270]. O autor[271] reserva o termo não incidência pura e simples para as situações em que a competência tributária é autorizada, mas não é exercida ou mesmo quando exercida parcialmente. A isenção, por sua vez, seria uma técnica utilizada pelo legislador infraconstitucional no processo de definição do campo de incidência, ou seja, técnica pela qual o legislador infraconstitucional, podendo tributar determinadas espécies, cria expressamente determinadas exceções que ficarão de fora da incidência, ou seja, espécies que não serão tributáveis[272]. Nesse sentido, destaca Luciano Amaro[273]:

> Outras situações existem em que a competência é autorizada, mas não é exercida, ou só o é parcialmente. Dá-se, aí, o que a doutrina costuma designar como não incidência (tout court) ou não incidência pura e simples, por oposição à imunidade e à isenção.
>
> Finalmente, a isenção. O que há aqui é uma técnica peculiar utilizada no processo de definição do campo de incidência. Suponhamos que o legislador possa, num universo de cem espécies, tributar noventa (porque

[268] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. Hugo de Brito Machado sustenta que: "A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de *isenção*, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido." (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 243-244).
[269] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. ePub.
[270] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 289. ePub.
[271] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 289. ePub.
[272] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 289. ePub.
[273] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 289. ePub.

> as outras dez são imunes e, portanto, ficaram fora do campo onde a competência tributária pode ser exercitada). Se o legislador ordinário não tributar essas noventa espécies, total ou parcialmente, teremos a situação que referimos no parágrafo anterior (não incidência pura e simples). Mas pode ocorrer que o legislador, pretendendo tributar parte das noventa espécies, decida, em vez de relacionar as espécies que efetivamente queira gravar, optar pela técnica da isenção, que consiste em estabelecer, em regra, a tributação do universo, e, por exceção, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão não tributáveis. Essas espécies excepcionadas dizem-se isentas.
>
> Como se percebe, a diferença entre a chamada não incidência pura e simples e a isenção é apenas formal, dizendo respeito à técnica utilizada pelo legislador. A técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras; por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com o tributo. Várias razões podem fundamentar esse tratamento diferente, em atenção às características da situação, às condições da pessoa, a razões de política fiscal (por exemplo, estímulo a determinados comportamentos etc.). Há de haver um critério válido de discrímen para justificar a isenção, a fim de harmonizá-la com o preceito constitucional da isonomia.

O autor[274] também faz críticas à doutrina clássica que considera a isenção como dispensa legal de tributo devido, por ser esse raciocínio ilógico já que afrontaria o princípio da não contrariedade das normas jurídicas, pois "um fato não pode ser, ao mesmo tempo, tributado e não tributado"[275].

Luís Cesar Souza de Queiroz[276], por sua vez, aborda a temática de um modo diferente, trazendo ao lado dos fenômenos da incidência, não incidência, imunidade e isenção, as hipóteses denominadas de isenção heterônoma, definição reduzida de critério normativo e criação normativa reduzida, apesar de reconhecer que as hipóteses de não incidência são diversas, sendo impossível atribuir nome a todas. Para o autor[277], o termo não incidência é pouco esclarecedor, pois a ausência do fenômeno da incidência pode ocorrer por vários motivos. Nesse sentido:

---

[274] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 292. ePub.

[275] Nesse sentido Luciano Amaro: "[...] Todavia, trata-se de conceituação equivocada. Dispensa legal de tributo devido é conceito que calharia bem para a remissão (ou perdão) de tributo, nunca para a isenção. Aplicado à isenção, ele suporia que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, ao mesmo tempo, tributado e não tributado. Flávio Bauer Novelli registrou que a citação da obra de A. D. Giannini, único autor que Rubens invocara para sustentar o conceito da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido, seria equivocada, já que, na lição de Giannini, o que se dá na isenção é que não surge o débito do imposto." (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 291-293. ePub).

[276] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

[277] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

> Não faz muito sentido, é pouco esclarecedor, dizer que há *não-incidência* de norma tributária. Falar isso significa simplesmente firmar que não há o fenômeno da incidência, ou que há um "não-fenômeno", um "não-acontecimento". A incidência pode não ocorrer por diversos motivos, por exemplo: a) não há norma tributária; b) não há norma tributária (válida), porém ela ainda não está vigendo; c) não ocorreu o fato descrito no antecedente da norma tributária; d) uma pessoa tem imunidade; e) uma pessoa é isenta etc. Em todas essas hipóteses, um ponto é comum: não há incidência, ou há *não incidência*, de norma tributária[278].

Dessa forma, o autor[279] passa a conceituar as hipóteses chamadas de isenção, isenção heterônoma, definição reduzida de critério normativo e criação normativa reduzida, reconhecendo serem fenômenos diversos, embora o resultado seja comum, qual seja, a desoneração tributária ou mesmo a não incidência tributária. A isenção[280], para Luís Cesar Souza de Queiroz[281], pode ser conceituada como o fenômeno jurídico representativo da situação na qual o sujeito competente para a produção da norma tributária, no processo legislativo, determina que certos conteúdos semânticos não integrarão ou deixarão de integrar, total ou parcialmente, os critérios do antecedente ou do consequente de certa norma tributária[282]. Exige-se, dessa forma, que o legislador competente para a produção da norma tributária, manifeste-se expressamente acerca da exclusão de determinadas situações ou pessoas do campo da incidência tributária. A isenção heterônoma, por sua vez, seria o fenômeno jurídico representativo da situação na qual o legislador federal, competente para a produção da norma complementar de produção normativa, no processo legislativo estadual ou municipal, determina que certos conteúdos

---

[278] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 114.

[279] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 114.

[280] O autor também ressalta que há bastante tempo a doutrina vem apontando a imprecisão da teoria que defende ser a isenção uma mera dispensa do pagamento devido. Nesse sentido, aponta Luís Cesar Souza de Queiroz: "Quanto à isenção, convém ressaltar que, de longa data, a doutrina vem apontando a imprecisão da teoria que preconiza ser a isenção uma mera dispensa do pagamento devido, pois, se há isenção, sequer nasce a obrigação de pagar o tributo." (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 115).

[281] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 114-116.

[282] Nesse sentido Luís Cesar Souza de Queiroz: "***Isenção*** é o fenômeno jurídico, que se surpreende ainda no *plano das significações dos suportes materiais da linguagem jurídica* (plano do sentido do texto legal, antes de se organizar com a estrutura de norma), representativo da situação de o sujeito competente para a produção da norma tributária, no processo legislativo (plano dos fatos), determinar textualmente (no respectivo veículo normativo) que certos conteúdos semânticos (pessoas, coisas etc.) não integrarão ou deixarão de integrar ("estão isentos" ou "não incidem"), total ou parcialmente, os critérios do antecedente ou do consequente de certa norma tributária." (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 115-116).

semânticos não integrarão ou deixarão de integrar, total ou parcialmente, os critérios do antecedente ou do consequente de certa norma tributária estadual ou municipal[283]. Assim, diferentemente da isenção, que decorre de opção do próprio legislador que tem competência para criar a norma tributária, na isenção heterônoma, a situação decorreria por opção do "legislador complementar federal que tem competência para criar a norma complementar de produção normativa que estabelece requisitos de validade para a criação da norma tributária estadual ou municipal"[284]. A expressão definição reduzida de critério normativo, que não se confundiria com a isenção e nem mesmo com a isenção heterônoma, por sua vez, seria destinada às situações nas quais o sujeito competente para a criação do tributo por norma infraconstitucional decide criar uma definição menos ampla do que a permitida pela Constituição da República[285]. Por fim, a expressão criação normativa reduzida, seria destinada às situações nas quais o conteúdo de um critério normativo é estabelecido de modo menos amplo do que possibilita a norma de produção normativa, ocorrendo tal fato por livre opção do próprio legislador competente para a produção da respectiva norma tributária[286].

---

[283] Nesse sentido Luís Cesar Souza de Queiroz: "***Isenção heterônoma*** é o fenômeno jurídico, que se surpreende no plano das significações dos suportes materiais da linguagem jurídica (plano do sentido do texto legal, antes de se organizar com a estrutura de norma), representativo da situação de o legislador federal competente para a produção da norma complementar de produção normativa (a que estabelece requisitos de validade para a criação da norma tributária estadual ou municipal) determinar textualmente (no respectivo veículo normativo – lei complementar) que, no processo legislativo (plano dos fatos) estadual ou municipal, certos conteúdos semânticos (pessoas, coisas etc.) não poderão integrar ou deixarão de integrar ("estão isentos" ou "não incidem"), total ou parcialmente, os critérios do antecedente ou do consequente de certa norma tributária estadual ou municipal." (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 117).

[284] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 116.

[285] Nesse sentido Luís Cesar Souza de Queiroz : "***Definição reduzida de critério normativo*** é o fenômeno representativo da situação de o legislador competente para a criação da norma de produção normativa infraconstitucional (a que estabelece requisitos materiais de validade para a norma tributária) estabelecer, no processo legislativo (plano dos fatos), uma definição menos ampla que a permitida pela Constituição da República (norma constitucional de produção normativa) para os critérios (em especial, o pessoal e o material) do antecedente e do consequente da norma tributária." (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 117-118).

[286] Nesse sentido Luís Cesar Souza de Queiroz: "***Criação normativa reduzida*** é o fenômeno representativo do fato de o próprio sujeito competente para produzir a norma tributária, por livre opção, estabelecer o conteúdo de critério do antecedente ou do consequente da norma tributária de modo menos amplo que lhe possibilita a respectiva norma de produção normativa." (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 118).

Luís Cesar Souza de Queiroz[287], dessa forma, ao introduzir as expressões definição reduzida de critério normativo e criação normativa reduzida, diferencia-se dos autores Hugo de Brito Machado[288] e Luciano Amaro[289], que entendem que essas situações estão no rol da não incidência pura e simples, apesar de que em todas essas hipóteses o que ocorre é a não incidência tributária, não havendo tributo devido. Parte da doutrina, conforme visto, insere a isenção dentro do campo da não incidência tributária, ao lado das imunidades tributárias e das diversas situações que também podem ensejar a não incidência. Ou seja, tanto na isenção quanto na imunidade tributária, não há a incidência da norma tributária, a norma tributária não possui aptidão para incidir[290]. Isso ocorre em virtude do fato de que a imunidade tributária, ao colaborar no desenho constitucional de demarcação das competências tributárias, de forma negativa, ocasiona a não incidência de determinadas situações ou pessoas, que ficam excluídas da competência tributária, não se sujeitando, dessa forma, à tributação. A não incidência tributária faz-se presente, pois a imunidade tributária impede que o legislador (em regra ordinário) venha a introduzir no ordenamento jurídico norma que tribute as situações, fatos ou pessoas, ora protegidos. Por se tratar de fenômeno atinente à demarcação da competência tributária, matéria de assento constitucional, a imunidade impede a própria incidência[291], ou seja, há verdadeira não incidência tributária, ocasionada por uma norma de demarcação de competência constitucional[292]. Mas, como diferenciar a

---

[287] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 116).

[288] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

[289] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. ePub.

[290] Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho: "A isenção, como também a imunidade, não excluem o crédito, obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 144).

[291] Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho: "O dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a *virtude jurígena*." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 143).

[292] Esclarece Luiz Felipe Silveira Difini: "Quanto à imunidade e isenção, para a doutrina clássica haveria incidência (o fato é definido como hipótese de incidência pela lei tributária), mas a obrigação de pagar tributo seria afastada pela norma constitucional (no curso da imunidade) ou pela norma legal (no caso de isenção).

Hoje, predomina em doutrina o entendimento de que, tanto na imunidade como na isenção, há obstáculo à própria incidência da norma de tributação. Na imunidade, porque a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas jurídicas de direito público, exclui de tal competência aquelas situações ou pessoas objeto da regra de imunidade. Ali não há competência para o legislador ordinário criar hipótese de tributação. A Constituição é que outorga competência tributária e excepcionou (excluiu) a situação objeto da regra constitucional de imunidade. Imunidade – frise-se – decorre *sempre* de regra constitucional.

imunidade tributária da isenção, se em ambas as situações o que ocorre é a não incidência tributária? O critério distintivo é eminentemente formal, pois a imunidade decorre da própria Constituição Federal, ao atuar no campo da atribuição de competência, sendo que a isenção é matéria atinente à lei infraconstitucional, em regra, lei ordinária, apta à criação de tributos, mas que por opção do legislador competente para a criação da norma tributária, houve por bem expressamente excluir da norma tributária determinadas situações ou pessoas[293]. Assim, a imunidade possui assento em norma constitucional de competência, sendo que a isenção opera-se no plano da legislação infraconstitucional, voltada à construção da norma tributária[294]. No mesmo sentido destaca Luciano Amaro[295], para quem:

> A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: "Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência". Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que pode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada,

---

Já, na isenção, a regra isentiva inviabiliza a incidência da regra de tributação. A norma isentiva, posta em lei ordinária, exclui determinada hipótese da incidência da regra de tributação." (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 104).

[293] Nesse sentido, também se posiciona Hugo de Brito Machado: "O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem consequências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade." (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 243).

No mesmo sentido Leandro Paulsen: "Em suma, a imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional, enquanto a não incidência decorre da simples ausência de subsunção, a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigi-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica." (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 206. ePub).

[294] Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho: "A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional." E, mais adiante, complementa: "A diferença é que a imunidade radica na Constituição, enquanto a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária. Teleologicamente a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si sós mutáveis. Mais imunidade e isenção são categorias legislativas. Do ponto de vista da norma só cabe dizer se ela incide ou não incide. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 138 e 143). Também manifesta Geraldo Ataliba: "a imunidade decorre sempre da Constituição. Só a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições ao exercício do poder tributário. É a imunidade ontologicamente constitucional". (ATALIBA, Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 231).

[295] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 291-292. ePub.

> atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exercite a competência tributária. Suponha-se que o legislador possa tributar todas as situações "y", mas não queira tributar as espécies "y1" e "y2". Dirá, então, o legislador: "Fica instituído o tributo 'x' sobre o grupo de situações 'y', exceto 'y1' e 'y2'". As hipóteses excepcionadas não compõem, portanto, o rol de situações sobre o qual incide o tributo. Trata-se, como se vê, de técnica empregada no plano da definição da incidência, para, via exceção, deixar fora dela as situações que o legislador não quer tributar.

A isenção, portanto, decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária. A imunidade, por sua vez, está contida, integra a norma constitucional de competência. É por esse motivo, portanto, que a isenção encontra-se no plano infraconstitucional, ao passo que a imunidade, por sua vez, radica no plano constitucional.

Dessa forma, ante as considerações tecidas, é possível fazer as seguintes observações: (i) há inúmeros fenômenos que ocasionam a não incidência tributária, estando a imunidade tributária e a isenção, incluídas nesse rol; (ii) nesse sentido, o resultado da isenção, isenção heterônoma, imunidade, definição limitada de critério normativo e criação normativa reduzida é a própria não incidência tributária; (iii) isenção não é dispensa legal de pagamento de tributo devido, pois admitir isso implica em ferir o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas, dado que não é possível admitir certo descompasso de normas no tempo, ou seja, uma norma que tribute e uma outra que logo em seguida realiza a dispensa do pagamento do tributo[296]; (ii) dessa forma, tanto na isenção, quanto na imunidade tributária, ocorre a não incidência; (iii) a diferença da imunidade tributária para a isenção, enquanto técnicas utilizadas pelo legislador, é eminentemente formal, pois a imunidade tributária possui assento em norma constitucional de competência, sendo que a

[296] Nesse sentido também concorda Paulo de Barros Carvalho: "E, de fato, é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.
Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao evento, de tal sorte que, quando chegasse à norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado. Sobre ferir concepções elementares do modo como se processa a normatização dos fatos sociais pelo direito, a tese confere predicados à dinâmica de atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 426. ePub).

isenção opera no plano da legislação infraconstitucional, voltada à construção da norma tributária. A isenção, portanto, decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária. A imunidade, por sua vez, está contida, integra a norma constitucional de competência.

1.4 **As imunidades tributárias e os direitos fundamentais**

1.4.1 O que são os direitos fundamentais?

O término da Segunda Guerra Mundial influenciou sobremaneira as teorias acerca do direito em todo o mundo. O surgimento do pós-positivismo inseriu no estudo da ciência jurídica, novos igredientes, quais sejam, os princípios jurídicos e valores protetivos da dignidade humana[297]. A ordem jurídico-constitucional de vários países passou a ter como preocupação central a proteção da dignidade humana, o que permitiu a construção de todo um arcabouço teórico a respeito e ocasionou o surgimento da teoria dos direitos fundamentais[298]. Mas o que são os direitos fundamentais? Em um primeiro momento, vislumbra-se que os direitos fundamentais possuem um conteúdo ético e um conteúdo normativo. Isso significa dizer que, os direitos fundamentais são valores básicos para o desenvolvimento de uma vida digna em sociedade, estando intimamente ligados à dignidade da pessoa humana, o que impõe o respeito às condições mínimas para uma existência digna[299]. Adicionalmente, os direitos fundamentais possuem um conteúdo normativo, pois apenas podem ser enquadrados nessa categoria os valores escolhidos formalmente pelo povo como merecedores de uma proteção normativa especial, notadamente de nível constitucional[300]. Isso implica em reconhecer que não há direitos fundamentais decorrentes de lei, de modo que sua fonte formal exclusiva é a própria Constituição, ainda que se reconheça que a constatação da sua existência muitas vezes ocorre de forma implícita (não escrita) no texto constitucional[301]. Para George Marmelstein[302]:

> [...] os direitos fundamentais são normas jurídicas, intimamente ligadas à ideia de dignidade da pessoa humana e de limitação do poder, positivadas

[297] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 11.
[298] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 14.
[299] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 18.
[300] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 19.
[301] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 20.
[302] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 20.

> no plano constitucional de determinado Estado Democrático de Direito, que, por sua importância axiológica, fundamentam e legitimam todo o ordenamento jurídico.

No mesmo sentido manifesta José Afonso da Silva[303] para quem:

> [...] direitos fundamentais do homem constitui a expressão mais adequada a este estudo, 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.

A doutrina pontua que os direitos fundamentais não se confundem com os direitos do homem, nem mesmo com os direitos humanos[304]. Isso porque, os direitos do homem dizem respeito aos valores ético-políticos, ligados à dignidade da pessoa humana, mas que se encontram em um estágio anterior de positivação, ou seja, ainda não fazem parte do direito positivo, embora esse aspecto não seja capaz de reduzir-lhes a importância, por estarem até mesmo acima do direito positivo, pois surgem antes dele e o fundamentam[305]. Já os direitos humanos seriam os direitos naturais positivados nas declarações e convenções internacionais[306]. Para Antonio

---

[303] SILVA, José Afonso da . **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 174-177.

[304] Nesse sentido Ingo Wolfgang Sarlet: “Em que pese sejam ambos os termos (“direitos humanos” e “direitos fundamentais”) comumente utilizados como sinônimos, a explicação corriqueira e, diga-se de passagem, procedente para a distinção é de que o termo “direitos fundamentais” se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados n a esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que a expressão “direitos humanos” guardaria relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram à validade universal, para todos os povos e tempos, de tal sorte que revelam um inequívoco caráter supranacional (internacional).” Mais adiante, complementa o autor: “Assim, com base no exposto, cumpre traçar uma distinção, ainda que de cunho predominantemente didático, entre as expressões “direitos do homem” (no sentido de direitos naturais não, ou ainda não positivados), “direitos humanos” (positivados na esfera do direito internacional) e “direitos fundamentais” (direitos reconhecidos ou outorgados e protegidos pelo direito constitucional interno de cada Estado). Neste particular, como o presente estudo se restringe – em que pesem algumas breves notícias de cunho histórico – aos direitos positivados, centrar-nos-emos em traçar, de forma mais clara, a distinção entre os termos e conceitos “direitos humanos” e “direitos fundamentais”. A utilização da expressão “direitos do homem”, de conotação marcadamente jusnaturalista, prende-se ao fato de que se torna necessária a demarcação precisa entre a fase que, nada obstante sua relevância para a concepção contemporânea dos direitos fundamentais e humanos, precedeu o reconhecimento destes pelo direito positivo interno e internacional e que, por isso, também pode ser denominada de uma “pré-história” dos direitos fundamentais.” (SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 18-19. ePub.)

[305] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 25-26.

[306] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 26.

E. Perez Luño[307], também estão incluídos nesse rol, as exigências básicas relacionadas com a dignidade, liberdade e igualdade da pessoa e que embora devam ser objetos de positivação, ainda não alcançaram um estatuto jurídico positivo. Para esse autor[308],

> Los *derechos humanos* suelen venir entendidos como un *conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional.* En tanto que con la noción de los *derechos fundamentales se tiende a audir a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, y que suelen gozar de una tutela reforzada.*
>
> Los derechos humanos aúnan, a su significación descripiva de aquellos derechos y libertades reconocidos en las declaraciones y convenios internacionales, una connotación prescriptiva o deontológica, al abarcar también aquellas exigencias más radicalmente vinculadas al sistema de necesidades humanas, y que *debiendo* ser objeto de positivación no lo han sido. Los derechos fundamentales poseen un sentido más preciso y estricto, ya que tan sólo describen el conjunto de derechos y libertades jurídica e institucionalmente reconocidos y garantizados por el Derecho positivo. Se trata siempre, por tanto, de derechos delimitados espacial y temporalmente, cuya denominación responde a su caráter *básico o fundamentador* del sistema jurídico político del Estado de Derecho.

Dessa forma, resta consagrado na doutrina que as expressões direitos do homem e direitos humanos não se confudem com os direitos fundamentais, embora é preciso ter em mente que os referidos direitos não se excluem, mas, ao contrário, somam-se[309].

---

[307] PEREZ LUÑO, Antonio. Enrique. **Los derechos fundamentales**. 7. edic., Madrid: Tecnos, 1998. p. 46-47.

[308] PEREZ LUÑO, Antonio. Enrique. **Los derechos fundamentales**. 7. edic., Madrid: Tecnos, 1998. p. 46-47.

[309] Nesse sentido também pontua Dilmanoel Soares: “Contudo, deve-se ter em mente de que as expressões “direitos fundamentais” e “direitos humanos” não são excludentes ou incompatíveis, muito ao contrário, guardam uma íntima relação, uma vez que os direitos fundamentais são também direitos humanos, pois o seu titular é um ser humano, além do que, após a Segunda Grande Guerra, as Constituições que positivaram os direitos fundamentais, se inspiraram tanto na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, quanto na Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, se bem que a locução “direitos fundamentais”, segundo Jorge Miranda, “remonta principalmente à Constituição de Weimar”, de 1919, generalizando-se entre as demais Constituições.” (SOARES, Dilmanoel de Araújo. **Direitos sociais e o princípio da proibição de retrocesso social.** 2010. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília (UNICEUB), Brasília, 2010. p. 17).

Também pontua no mesmo sentido Ingo Wolfgang Sarlet “Em face dessas constatações, verifica-se, desde já, que as expressões “direitos fundamentais” e “direitos humanos” (ou similares), em que pese sua habitual utilização como sinônimas, se reportam, por várias possíveis razões, a significados distintos. No mínimo, para os que preferem o termo “direitos humanos”, há que referir – sob pena de correr-se o risco de gerar uma série de equívocos – se eles estão sendo analisados pelo prisma do direito internacional ou na sua dimensão constitucional positiva. Reconhecer a diferença, contudo, não significa desconsiderar a íntima relação entre os direitos humanos e os direitos fundamentais,

Ademais, a doutrina[310] costuma apontar diversas características aos direitos fundamentais, dentre as quais, destacam-se as seguintes: imprescritibilidade; inalienabilidade/indisponibilidade; irrenunciabilidade; inviolabilidade; universalidade; efetividade; aplicabilidade imediata; interdependência; complementariedade; historicidade; constitucionalização; vinculação dos Poderes Públicos. Os direitos fundamentais possuem hierarquia constitucional, ou seja, representam a positivação dos valores mais caros de determinado Estado, possuindo, por esse motivo, assento constitucional, bem como são dotados de aplicabilidade imediata, conforme o disposto no art. 5º, § 1º, da Constituição de 1988, não exigindo regulamentação para serem efetivados, além de estarem inseridos no rol das chamadas cláusulas pétreas, por força do art. 60, § 4º, inc. IV, da Magna Carta[311].

Os direitos fundamentais, segundo a concepção atual, possuem uma dupla dimensão, "na medida em que podem, em princípio, ser considerados tanto como direitos subjetivos individuais, quanto elementos objetivos fundamentais da comunidade"[312]. Na perspectiva subjetiva, os direitos fundamentais representam um marco de proteção das situações jurídicas subjetivas, na medida em que tutelam a liberdade, a autonomia e a segurança dos indivíduos[313]. Nas palavras de Paulo Gustavo Gonet[314]:

---

uma vez que a maior parte das Constituições do segundo pós-guerra se inspirou tanto na Declaração Universal de 1948, quanto nos diversos documentos internacionais e regionais que as sucederam, de tal sorte que – no que diz com o conteúdo das declarações internacionais e dos textos constitucionais – está ocorrendo um processo de aproximação e harmonização, rumo ao que já está sendo denominado (e não exclusivamente – embora principalmente –, no campo dos direitos humanos e fundamentais) de um direito constitucional internacional." (SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 12. ePub).

[310] Não há unanimidade na doutrina no tocante às características dos direitos fundamentais. Para Alexandre de Moraes as características dos direitos fundamentais são as seguintes: imprescritibilidade; inalienabilidade; irrenunciabilidade; inviolabilidade; universalidade; efetividade; interdependência e complementariedade. (MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 23 (Coleção temas jurídicos, 3). Para Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, as características dos direitos fundamentais são as seguintes: direitos universais e absolutos; historicidade; inalienabilidade/indisponibilidade; constitucionalização; vinculação dos Poderes Públicos; aplicabilidade imediata. (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 177-189. ePub).

[311] MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 17.

[312] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 124. ePub.

[313] BIAGI, Cláudia Perotto. **A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005. p. 35-36.

[314] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 200. ePub.

> [...] os direitos fundamentais correspondem à exigência de uma ação negativa (em especial, de respeito ao espaço de liberdade do indivíduo) ou positiva de outrem, e, ainda, correspondem a competências — em que não se cogita de exigir comportamento ativo ou omissivo de outrem, mas do poder de modificar-lhe as posições jurídicas.

Na perspectiva objetiva, por sua vez, os direitos fundamentais representam os elementos fundamentais de uma comunidade, pressupostos para a edificação de qualquer sociedade, princípios básicos da ordem constitucional, operando como limite do poder e como norte para a ação dos poderes do Estado[315]. Assim, os direitos fundamentais não representam apenas limites ao poder do Estado, mas também podem ser vistos como um conjunto de valores estruturantes e que traçam diretrizes para a atuação dos poderes públicos[316].

No tocante à Constituição de 1988, os direitos fundamentais encontram-se positivados especialmente no Título II, “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, notadamente nos artigos 5º ao 17, que contempla o rol dos direitos e deveres individuais e coletivos, bem como dos direitos sociais, que na ordem constitucional anterior, estavam inseridos no Título III, “Da Ordem Econômica e Social”, o que reforça o argumento de que são autênticos direitos fundamentais[317]. Ressalta-se, ainda, que a Constituição reforça, no artigo 5º, § 1º, que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, além de contemplar uma cláusula de abertura material dos direitos fundamentais, em seu artigo 5º, § 2º, que dispõe no sentido de 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”. A importância destacada pela Constituição de 1988 aos direitos fundamentais, inclusive com uma posição topográfica especial no texto constitucioal, logo após o preâmbulo e dos princípios fundamentais, bem como a inclusão desses direitos no rol das cláusulas pétreas do artigo 60, § 4º, revela a preocupaçao do constituinte com a estabilidade e concretização desses direitos[318]. É que a Constituição de 1988 foi precedida de um período marcado fortemente pelo autoritarismo e que perdurou

---

[315] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 202. ePub.

[316] BIAGI, Cláudia Perotto. **A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005. p. 38.

[317] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 53. ePub.

[318] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 52. ePub.

durante 21 anos, de modo que a importância conferida aos direitos fundamentais representa uma nítida preocupação com o retrocesso político e social, a fim de se evitar o completo desrespeito às liberdades dos indivíduos e a dignidade humana[319], período no qual se espera que fique registrado apenas na história e jamais seja vivenciado novamente pelos cidadãos brasileiros.

1.4.2 A imunidade tributária como instrumento para a concretização dos direitos fundamentais

As imunidades tributárias, conforme assinalado, colaboram no desenho constitucional de demarcação das competências tributárias, de forma negativa, impedindo que certos critérios pessoais ou materiais integrem a norma tributária, resultante de comando normativo expresso da Constituição, cuja inobservância acarreta a não produção de norma jurídica válida, contaminada pelo vício da inconstitucionalidade. Representam, pois, a proteção outorgada pelo Constituinte Originário (em regra) dos valores sociais básicos possibilitadores da vida em comunidade, essenciais ao atingimento dos objetivos contemplados pela Magna Carta[320]. As imunidades, em regra, protegem situações de elevada carga valorativa, impedindo que sejam alcançadas pela tributação[321]. No entanto, é inegável reconhecer que há, também, imunidades que foram introduzidas no ordenamento jurídico em virtude de outras razões, dentre as quais para se assegurar o bom funcionamento do sistema[322] ou mesmo como fruto de negociações políticas[323].

---

[319] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 52. ePub.

[320] Em sentido contrário manifesta-se Fernando Lemme Weiss: “O critério de justiça subjacente à lista de imunidades não corresponde às prioridades do cidadão descritas na própria Constituição. Atende aos interesses dos que dominam a opinião pública(da), que buscaram legitimação social e divina para o privilégio através de simultânea previsão de imunidade para entidades assistenciais e templos. A inclusão dos partidos políticos, por exemplo, que resolveriam quaisquer eventuais problemas através de legislação ordinária, pois a produzem, além da aplicação do princípio da capacidade contributiva, amplia a lista e desvia a atenção sobre outros beneficiários.” (WEISS, Fernando Lemme. **Justiça tributária. As renúncias, o código de defesa dos contribuintes e a reforma tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 70-74).

[321] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 299. ePub.

[322] Nesse sentido Luís Eduardo Schoueri: “Tal é o caso das imunidades às exportações, a partir da decisão do constituinte, no sentido de desonerar as exportações e tributar as importações, adotando o que internacionalmente se consagrou como “princípio do destino”. Importava assegurar que todas as pessoas jurídicas de Direito Público, no exercício de suas competências, se mantivessem firmes no mesmo critério.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 525. ePub).

[323] Nesse sentido Luís Eduardo Schoueri: “Por último – diga-se desde já –, o esforço do jurista pela coerência não pode ofuscar--lhe a realidade de que seu objeto – o Direito Posto – é fruto de decisões

Fernando Facury Scaff[324], em contraponto, nega veemente que a imunidade nos dias atuais possa estar atrelada à noção de privilégio, pois "a fase do privilégio já passou, devendo ser apenas historicamente considerada", de modo que hoje, o fenômeno ganhou novos contornos, sendo que a imunidade tributária "deve ser considerada não apenas em sua perspectiva individual, mas como uma garantia de cidadania para todos, considerados coletiva e difusamente, de forma a permitir também o regular desenvolvimento das futuras gerações"[325]. Para o autor[326] a função da imunidade tributária

> [...] é a de permitir que a sociedade exercite a cidadania, segundo as normas que ela própria estabeleceu, sem eventuais empecilhos impostos pelo Estado (ou melhor, por eventuais grupos que se utilizem do aparato do Estado para implementar uma política diversa daquela estabelecida pela sociedade).

Não se desconhece, pois, a importante função de certas imunidades na proteção e concretização de alguns direitos fundamentais, mas isso não ocorre em todas elas, não sendo possível desvincular a noção de privilégio que supostamente teria ficado estocada no passado, pois também se faz presente nos dias atuais. Apesar de ser possível afirmar que em algumas imunidades o constituinte houve por bem proteger liberdades fundamentais, valores supremos para a consecução dos objetivos contemplados pela Constituição de 1988, é possível reconhecer que paralelamente a essas imunidades, há outras que foram introduzidas no ordenamento jurídico por questões diversas, tal como sinalizado por Luís Eduardo Schoueri[327], o que não invalida a existência dessas imunidades, mas implica num reconhecimento distinto no tocante a seus efeitos e nível de proteção. Não são todas as imunidades tributárias, portanto, que visam a maximar o princípio da

---

políticas. Assim, haverá situações em que o privilégio da imunidade já não terá caráter sistemático, sendo antes produto de negociação entre os constituintes, positivada pelo texto constitucional. Muitas vezes, grupos de pressão acabam por ver seus interesses prestigiados até mesmo no texto constitucional. Não há como negar tal possibilidade, mas seu reconhecimento implica uma atitude mais crítica diante de dispositivos de tal jaez." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 525. ePub).

[324] SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e Imunidade Tributária**. p. 3. Disponível em: http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf. Acesso em: 4 jul. 2014.

[325] SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e imunidade tributária**. p. 3. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2015.

[326] SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e imunidade tributária**. p. 3. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2015.

[327] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ePub.

dignidade da pessoa humana ante a concretização e proteção de certos direitos fundamentais, embora seja possível reconhecer que isso pode ocorrer, mas não é a regra e esse não deve ser o pressuposto para a caracterização do fenômeno[328].

Os direitos fundamentais constituem, em maior ou menor grau, explicitações da dignidade da pessoa humana, e, apesar de se reconhecer que a identidade não é absoluta, por ser possível admitir a existência de direitos fundamentais que não estão indissociavelmente ligados à dignidade da pessoa humana, é possível dizer que em cada direito fundamental se faz presente um conteúdo ou projeção da dignidade da pessoa humana[329]. Dessa forma, maximizando-se os direitos fundamentais, maximiza-se a dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil, presente no artigo 1º, inciso III da Constituição de 1988, verdadeiro alicerce de todo o ordenamento jurídico pátrio. Para tanto, faz-se necessário a gradativa implementação dos direitos fundamentais incorporados pela Magna Carta, a fim de se atingir as promessas de modernidade traçadas pelo próprio constituinte, no autêntico Estado Democrático e Social de Direito, que se preocupa com o desenvolvimento dos indivíduos na conquista da cidadania plena[330]. Assim, reconhecer que a imunidade tributária, a depender da situação, colabora no desenho constitucional da competência tributária para afastar da tributação valores considerados supremos pelo constituinte, na busca da concretização dos direitos fundamentais, significa dizer que a imunidade tributária além de proteger (frisa-se, apenas em algumas situações e não em todas elas) verdadeiros direitos fundamentais, impulsiona sua concretização por possibilitar seu pleno desenvolvimento que poderia ficar prejudicado caso houvesse a incidência de norma tributária afetando determinadas situações, fatos, bens ou pessoas. Nesse desiderato, desponta a imunidade tributária (nas situações em que protege determinados direitos fundamentais) como um verdadeiro instrumento para a concretização desses direitos, possibilitando seu desenvolvimento que poderia ser

---

[328] De forma contrária pensa Regina Helena Costa por entender que todas as normas que dispõem sobre as imunidades tributárias estão ligadas aos direitos fundamentais. (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 84-85).

[329] SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. p. 114. ePub.

[330] GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 71.

obstaculizado pela tributação. A imunidade tributária é, dessa forma, em algumas situações, instrumento para a concretização dos direitos fundamentais. Isso porque não é sempre que essa identidade axiológica ocorre, pois, conforme visto, há imunidades consagradas no texto constitucional que foram introduzidas simplesmente por fruto de negociação política, não albergando em si, qualquer direito fundamental. A título de exemplo, não se vislumbra a proteção a qualquer direito fundamental na imunidade do IPI no tocante às exportações de produtos industrializados (art. 153, § 3º, III, da CF/88), nem mesmo nas diversas situações imunes atinentes ao ICMS (art. 155, §2º, X, alíneas "a", "b" e "c", da CF/88; art. 153, §5º, da CF/88; art. 155, §3º, da CF/88). Tais imunidades foram inseridas no texto constitucional para garantir coerência ao sistema que busca incentivar as exportações e desestimular as importações, motivo pelo qual a imunidade não é estendida para as importações[331]. Não vislumbram, dessa forma, a proteção de qualquer direito fundamental. Em outras situações, podem detectar-se, ainda, imunidades inseridas em virtude de negociações políticas e que sequer tangenciam os direitos ditos fundamentais[332]. A imunidade tributária ao mesmo tempo em que possibilita a existência, também garante, em alguns casos, a concretização dos direitos fundamentais. Ressalta-se, no entanto, que não há de se confundir a imunidade tributária com o próprio direito fundamental que ela porventura está a resguardar[333]. Nessas situações em que se vislumbra a existência de verdadeiros direitos fundamentais a serem protegidos pela imunidade tributária, tal fato não torna a imunidade tributária um direito fundamental, pois continua sendo uma disposição constitucional que ao lado de outras, demarca a competência de forma negativa[334].

---

[331] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub.

[332] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub.

[333] De forma contrária manifesta-se Marco Antônio Guimarães por entender que as imunidades tributárias são autênticos direitos fundamentais: "Neste diapasão, considerando que as imunidades limitam a competência tributária do Estado, excluindo da tributação pessoas, objetos e situações, frente aos valores constitucionalizados que buscam resguardar, são direitos fundamentais, porquanto direitos previstos no texto constitucional correlativos a prestações negativas (dever de abstenção) por parte do Estado, como são os direitos de liberdade." (GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 87).

[334] De forma contrária manifesta-se Marco Antônio Guimarães: "Assim, em sendo direitos de defesa do cidadão, os direitos fundamentais impõem limites ao Poder Público, incluindo aí as limitações ao poder de tributar, já que a competência tributária só pode ser validamente exercitada se e enquanto respeitar tais direitos. Trata-se de verdadeiros direitos subjetivos públicos, oponíveis a qualquer instituição de tributos que não os leve em consideração, pois, se a imposição fiscal ocorrer em contrariedade ao catálogo dos direitos fundamentais, por certo se submeterá a uma eventual invalidação com base no vício da inconstitucionalidade." O mesmo autor conclui que: "Logo, as

Em outras palavras, a imunidade está contida, integra a norma constitucional de competência. No caso da imunidade dos templos de qualquer culto, por exemplo, o direito fundamental em questão é a liberdade de crença, de modo que a imunidade garante a proteção a um direito fundamental, mas com ele não se confunde[335]. Da mesma forma, a imunidade assegurada aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88) é um importante instrumento para a realização dos direitos fundamentais, notadamente os insculpidos no artigo 5º da Constituição Federal, tal como a liberdade de manifestação de pensamento, imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito[336] embora, em si, essa imunidade tributária não possa ser considerada verdadeiro direito fundamental. Ou seja, apesar de se reconhecer que a imunidade em questão é essencial para a

---

limitações ao poder de tributar são direitos fundamentais de defesa do contribuinte frente ao poder fiscal do Estado, que lhe exigem uma atuação negativa; portanto, direitos fundamentais ditos de primeira geração, que garantem que a tributação seja exercida dentro dos moldes delineados pela Constituição, com base numa atividade negativa." (GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 85-86).

[335] De forma contrária manifesta-se Marco Antônio Guimarães, por entender que em todas as situações de imunidade tributária há direito fundamental a ser garantido: "De forma propositada, deixa-se de demonstrar a correlação entre cada uma das imunidades inseridas na Constituição Federal de 1988 e os direitos fundamentais que estas buscam realizar, não sem antes afirmar que esta relação ocasiona-se em todas elas." O autor afirma que todas as hipóteses de imunidade tributária são meios à realização dos direitos fundamentais . No entanto, o autor ressalva que: "Todavia, deve-se ressaltar que a assertiva supra parte do pressuposto de que não se considera a desoneração do ouro, definido em lei enquanto ativo financeiro ou instrumento cambial (arts. 153, § 5º, e 155, X "c" da CF), como imunidade tributária." E complementa: "Destarte, em não sendo os arts. 153, § 5º, e 155, X "c" da Constituição Federal, normas imunizantes, não se obrigam a relacionar-se com os valores escolhidos pelo Poder Constituinte originário para serem protegidos pela ordem constitucional estabelecida, tão pouco a realizar os direitos fundamentais, situação que neste caso, de fato, não ocorre." (GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 77-79).

[336] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 343. Nesse sentido, são valiosas as lições de Misabel Abreu Machado Derzi, para quem: "A imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão, nada mais é que forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença (incisos IV e IX), art. 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), art. 220, §§ 1º e 6º (a proibição de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação do veículo impresso de comunicação), dentre outros. Mais do que isso, deve ser enfocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito." (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 343).

concretização dos direitos fundamentais, atuando como um instrumento para atingir esse desiderato, não é possível afirmar que dita imunidade tributária é um direito fundamental, pois não se confunde com os próprios direitos que a imunidade proventura procura resguardar.

1.5 **A questão da irrevogabilidade das imunidades tributárias**

1.5.1 A reinvenção do estado social no contexto atual de crise. Repensando as formas de financiamento do estado e a noção de solidariedade

O ano de 2015 despontou-se como um ano de crise, extremamente conturbado na economia e na política brasileira. A alta do dólar, a desvalorização da moeda nacional, os desvios da Petrobrás, a perda de credibilidade do país para atrair investimentos, a falta de infraestrutura, a volta da inflação e do desemprego, além de outros fatores, resumem em grande medida o difícil contexto atual em que se vive o país que, encontra, por sinal, dificuldades para se reerguer. A crise ainda é muito maior se verificar que o Estado atual, da maneira como foi insculpido pela Constituição brasileira, é responsável pela concretização do bem comum, ou seja, pela maximização do importante princípio da dignidade da pessoa humana, consagrado no art. 1º, inciso III da Magna Carta. Além do mais, o Estado brasileiro é nitidamente Social, justamente por atrair para si inúmeras responsabilidades sociais como, por exemplo, a erradicação da pobreza, marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da Constituição Federal de 1988), sendo essa característica bastante comum nas constituições modernas, que foram além dos papéis ordinários do Estado, no sentido de garantir a simples existência dos indivíduos e do funcionamento da máquina estatal. Foi no século XX, mais precisamente na Europa, que o Estado Social começou a ser erguido, especialmente em virtude do fim da Primeira Guerra Mundial, de modo que os Estados passaram a intervir fortemente na economia[337]. Com o fim da Primeira Guerra, em 1918, a Europa vivenciou o dilema a respeito da volta do Estado Liberal, insustentável tendo em vista que o Estado passou a assumir funções que agora já não poderia abandonar, ou a manutenção do intervencionismo de guerra, facilmente associado aos regimes autoritários ou ditadoriais, também insustentável em

[337] NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 266-267.

decorrência do fim da guerra que passou a exigir uma economia de paz voltada para o crescimento e desenvolvimento do bem comum[338]. Apenas após o fim da Segunda Guerra Mundial, é que a maioria dos países europeus decidiu por optar pela implantação de um modelo de equilíbrio, capaz de compatibilizar o intervencionismo econômico e social do Estado com o surgimento das ideias do Estado e direito e Estado democrático, tendo como resultado o Estado Social de Direito[339], e que continua a ser o grande paradigma das constituições modernas, inclusive, como já sinalizado, esse é o modelo de Estado adotado pela Constituição Federal de 1988.

Com efeito, a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, influenciou sobremaneira a atividade financeira e tributária do Estado, ao exigir dos entes políticos, maior atuação na concretização dos direitos, sendo insuficiente a posição negativa predominante até então, no sentido de se limitar a garantir a simples existência dos indivíduos, bem como o funcionamento da máquina estatal. O Estado adquire uma postura positiva, no sentido de intervir nas estruturas da sociedade, garantindo aos indivíduos seu desenvolvimento de forma livre[340]. Ganha força a ideia de solidariedade por ser capaz de amenizar os riscos da vida em sociedade. No Brasil, destaca-se a Constituição de 1988, nitidamente social, e que passou a patrocinar inúmeros direitos e garantias individuais, inclusive de natureza tributária, além do extenso rol não exaustivo dos direitos fundamentais contemplados pelo artigo 5º, da CF/88. Dessa forma, a maior exigência de atuação do Estado ocasiona o consequente efeito tributário e financeiro de demandar uma maior fonte de arrecadação de recursos para a realização das políticas públicas, sempre levando em consideração a dita solidariedade, de modo que, em regra, todos são chamados a contribuir para as despesas públicas. Assim, as estruturas estatais, “ao mesmo tempo que assumem tarefas novas, reclamam um acréscimo do poder tributário para poder fazer face ao aumento dos encargos comunitários com tais tarefas”[341]. Fato é que apesar da introdução de uma sistemática rigorosa no tocante à questão

---

[338] NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 267.

[339] NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 267.

[340] IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Previdência Social no Estado Contemporâneo**: Fundamentos, Financiamento e Regulação. Niterói: Impetus, 2011. p. 247.

[341] NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 274.

orçamentária trazida pela atual Magna Carta e por outros instrumentos infraconstitucionais, isso não foi o suficiente para impedir a instauração da atual crise vivenciada pelo país. Se antes, o grande problema da tributação estava ligado ao excessivo peso dos tributos, bem como seu afronto aos direitos dos contribuintes, especialmente ao afronto do mínimo existencial, capaz de garantir uma vida digna aos cidadãos, exigindo a imposição de um limite para a tributação, hoje, acrescenta-se o desafiador problema da insuficiência de recursos para fazer face às necessidades estatais e as de seus próprios cidadãos[342]. Frisa-se que a questão da excessiva carga tributária não foi eliminada, mas a ela se acresce outro importante problema que é o financiamento do Estado Social[343].

Acompanhado da questão referente à necessidade de recursos para a concretização do bem comum, outro problema que surge é o da solidariedade, ou seja, o contexto atual exige o repensamento da ideia de solidariedade, notadamente no tocante às funções que o Estado deve desempenhar e qual o grau de sua atuação para a promoção do bem estar do povo e da redução das desigualdades sociais[344]. Nesse sentido, imperioso se faz conciliar a insuficiência de recursos orçamentários com as prioridades traçadas pelo Estado na concretização dos objetivos consagrados pela Constituição de 1988, sempre levando em consideração a racionalização e a eficiência na realização das despesas públicas, algo primordial em tempos de estabilidade econômica e ainda mais em tempos de crise. Contudo, a noção de solidariedade não possui um sentido pré-definido, sendo um termo bastante abrangente, de cunho filosófico, político e sociológico. Trata-se de uma categoria moderna que surgiu no início do século XIX no contexto da sociedade

---

[342] NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 274.

[343] No mesmo sentido José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva fazem cosiderações semelhantes no tocante ao enfrentado pelos países da Europa, tendo em vista a concorrência fiscal entre os Estados: “Assim, ao contrário do que sucedeu até o fim do século XX, em que o problema fiscal se encontrava concentrado na questão do excessivo peso dos impostos, da excessiva carga fiscal, ou seja, na definição do *limite superior* da tributação, actualmente este problema não é fundamental, pois a ele acresce um outro mais preocupante: o da eventual insuficiência das receitas fiscais para o Estado poder desempenhar as suas funções, sejam as funções do Estado *tout court*, sejam sobretudo as funções mais exigentes do Estado social.” (NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 275).

[344] NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 276.

industrial[345]. Destaca-se, nesse período, a solidariedade como conceito de luta para a classe trabalhadora, capaz de unir indivíduos que comungavam as mesmas condições de vida em prol da luta por melhorias[346]. Em sua acepção pré-moderna, a solidariedade era entendida como amor altruísta ao próximo. Com o passar dos anos, influenciada pelo desenvolvimento das relações humanas, a solidariedade adquire cunho político, passando-se de uma solidariedade natural, tal como as decorrentes das relações familiares, para uma solidariedade geral, desejada ou necessária, ante a constatação de que a solidariedade natural é falha, devendo ser corrigida a fim de se garantir o desenvolvimento social[347]. Essa mesma solidariedade desejada, exige a atuação do Estado para tornar-se real e efetiva[348]. Nesse contexto, a solidariedade como princípio de Estado constitui a base da política social, capaz de assegurar direitos aos particulares, bem como distribuir os riscos da vida em sociedade[349]. Dessa forma, "com as inseguranças crescentes e os riscos sociais e econômicos a que os trabalhadores estavam expostos, a solidariedade veio a ser um princípio de redistribuição dos mesmos, sendo afiançados pelos sistemas de seguridade social"[350]. Enfim, a solidariedade, antes de cunho familiar, factual, adquire cada vez mais contornos artificiais em decorrência de sua institucionalização pelo Estado moderno que impessoalizou as relações humanas, tal como nos sistemas de seguridade social em que indivíduos colaboram com os demais, sem qualquer tipo de relação de afeto, mas por pura e simplesmente necessidade da vida em comunidade que, de certa forma, exige o compartilhamento dos riscos sociais[351]. É, pois, nesse contexto de solidariedade cada vez mais artificial que se propõe o resgate de sua importância para a concretização das políticas públicas, dado que todo direito possui um custo social. Nesse sentido, é preciso repensar, pois, na existência de algumas imunidades que

---

345 WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, SC, v. 11, n. 1, p. 44, jun. 2008.
346 WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, SC, v. 11, n. 1, p. 47, jun. 2008.
347 WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, SC, v. 11, n. 1, p. 45, jun. 2008.
348 WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, SC, v. 11, n. 1, p. 45, jun. 2008.
349 WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, SC, v. 11, n. 1, p. 48, jun. 2008.
350 WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, SC, v. 11, n. 1, p. 48, jun. 2008.
351 WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, SC, v. 11, n. 1, p. 49, jun. 2008.

hoje já não mais se sustentam e se transformaram em verdadeiros privilégios odiosos por escaparem da regra geral de que todos devem contribuir para as despesas estatais. Também nesse contexto, é imperioso que se molde qual o verdadeiro âmbito de atuação do Estado no concernente às políticas públicas de caráter eminentemente social, especialmente em virtude do momento de crise em que se vive o Estado brasileiro, em que não há recursos para a concretização de todos os direitos sociais em idêntico grau de verticalização.

Assim, no contexto atual de crise, ao lado das questões atinentes ao estatuto de defesa do contribuinte que limitam o poder do Estado contra suas investidas agressivas e ilegais, devem ser acrescentados outros problemas desafiadores, quais sejam, o da insuficiência de recursos para a concretização dos objetivos consagrados pela Constituição de 1988, bem como a noção de solidariedade, cada vez mais abstrata e artificial, devendo ser ressaltada a importância fundamental de todos contribuírem com o dever social, no financiamento do Estado, para que seja possível a implementação efetiva das políticas públicas que beneficiem a todos os indivíduos direta ou indiretamente[352].

1.5.2 Crítica à visão libertarista do tributo e a tributação como instrumento de transformação social

É algo corrente no ideário do brasileiro que a imposição tributária é injusta, servindo apenas para alimentar a sanha arrecadatória do Estado. Ou seja, pagam-se inúmeros tributos de forma desnecessária, apenas para fomentar os interesses do Estado. Ignora-se, dessa forma, a noção de que Estado e sociedade estão umbilicalmente ligados, de que não se pode falar de um sem levar também em consideração o outro. O tributo acaba, portanto, aproximando-se da ideia de penalidade, ou seja, a contribuição para com as despesas públicas é uma penalidade aplicada ao contribuinte que é livre, mas deve arcar com o dever

[352] José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva fazem considerações semelhantes no tocante ao enfrentado pelos países da Europa: “Podemos dizer que a actual <<via realista da socialidade>> radica em três pilares fundamentais: a redução da despesa (princípio da eficiência e princípio da sustentabilidade); a reformulação das áreas de intervenção (a separação entre os serviços económicos essenciais e os serviços sócio-assistenciais) e o refinanciamento (a instituição de novos tributos destinados a garantir o financiamento da intervenção pública de cariz social).” (NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 278-280).

tributário, desmedido e injusto. É nesse sentido que Ives Gandra da Silva Martins[353] sustenta ser o tributo uma norma de rejeição social. Mas o que significa isso? O autor tece suas considerações sob influência dos estudos de Hans Kelsen[354] quanto à norma jurídica, dividida em primária e secundária, sendo que a norma primária prescreve uma sanção hipotética e a secundária determina o próprio "dever-ser"[355]. Dessa forma, não haveria norma jurídica sem sanção, ou seja, toda norma jurídica pressupõe a sanção para o seu efetivo cumprimento, de modo que a sanção é a razão de ser da própria norma[356]. Nesse sentido, o autor, aplicando a teoria kelseniana na teoria estrutural do direito tributário, distingue duas ordens de normas, sendo a primeira delas as normas de aceitação social e a outra, por sua vez, as normas de rejeição social[357]. As normas de aceitação social seriam aquelas que, mesmo sem a existência de uma sanção respectiva, dificilmente seriam descumpridas, por serem normas de cumprimento natural, quase sempre ligadas ao direito natural, o que denota que o comando natural seria de seu cumprimento corrente, sendo a sanção um mero ingrediente jurídico inserido no consequente da formulação jurídica[358]. A título de exemplo, o autor invoca as sanções aplicáveis aos crimes de morte, tendo em vista que existe um valor intrínseco aos seres humanos que os proíbem de modo natural ao aniquilamento da vida de outrem, não sendo a sanção o instrumento responsável pela redução do número de homicídios, de modo que se a sanção fosse eliminada, não haveria como consequência o aumento do número de assassinatos[359]. Em contraposição às normas de aceitação social, estariam presentes as normas de rejeição social, as quais se aproximam da noção kelseniana de que a sanção é um elemento indissociável da norma, o que significa dizer que sem a ameaça de sanção concernente às normas de rejeição social,

---

353 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 129.
354 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
355 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 126.
356 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 127.
357 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 127-128.
358 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 128.
359 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 128.

essas dificilmente seriam cumpridas[360]. Nesse sentido, “nas normas de rejeição social, a sanção é a própria essência do comando indicativo da obrigação. Ela é causa da norma obrigacional, alicerce fundamental de sua existência”[361]. Nesse contexto, as normas que impõe o dever de pagar tributos são, por excelência, normas de rejeição social, pois sem a sanção, a obrigação de recolher o tributo aos cofres públicos fatalmente seria descumprida[362]. Esse diagnóstico é feito pelo autor[363] por entender que na realidade prática, a arrecadação atende unicamente aos interesses privados dos detentores do poder, algo característico da complexidade da vida em sociedade, em que é impossível distinguir nitidamente o interesse público da destinação conferida ao tributo. O mesmo autor[364] sustenta que, no passado, no entanto, era fácil assimilar o resultado da arrecadação com sua destinação, tal como ocorria com os membros de uma tribo que contribuíam para a construção de uma cerca defensiva contra o inimigo. Ives Gandra da Silva Martins[365] ainda elucida diversos motivos que levaram a essa situação de identificação da norma de imposição tributária como norma de rejeição social: objetivos e necessidades mal colocados, de modo que os contribuintes nunca estão satisfeitos com os fins escolhidos para atendimento das necessidades públicas[366]; gastos supérfluos, de modo que os gastos realizados pelo Poder Público são na maioria das vezes desnecessários e desarrazoados[367]; contribuintes apenados, no sentido de que a eleição da política tributária pode colaborar para o desenvolvimento de certos setores de contribuintes, mas nada acrescentar para outros setores que se sentem desprivilegiados ou mesmo prejudicados[368]; a sonegação e o tratamento prático diferencial, de modo que muitos contribuintes pagam porque não conseguem

---

[360] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.p. 129.
[361] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.p. 129.
[362] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 129.
[363] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 129.
[364] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 129.
[365] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 130-132.
[366] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 130.
[367] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 130-131.
[368] MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 131.

deixar de fazê-lo, por exemplo, pela existência de uma norma que exija a indicação da fonte pagadora em contraposição àqueles que sonegam livremente[369]; a fiscalização, no sentido de que o contribuinte se sente apenado no tocante ao aparelho humano da tributação que muitas vezes pressiona-o para fazer acordos ou mesmo vender favores[370]; bem como a sonegação e a falta de receita, o que implica dizer que a tributação é exacerbada para cobrir a parte dos sonegadores, de modo que os contribuintes acabam arcando mais do que deveriam para cobrir a parte dos outros[371]. Desse modo, defende o autor[372] uma menor intervenção do Estado e a redução da pressão fiscal, pois a redução da carga tributária ocasionaria a melhor disponibilidade de recursos pela iniciativa privada o que provocaria um desenvolvimento maior, maior produção e, consequentemente, também maior arrecadação tributária, de modo que a quantidade de recursos arrecadados nessa sistemática equivaleria à da carga exacerbada, que, por ser extremamente pesada, contribui para uma maior sonegação aos cofres públicos e consequentemente menor receita tributária.

A concepção defendida por Ives Gandra da Silva Martins[373] faz parte de uma visão conhecida como “libertarista” acerca da imposição tributária, no sentido de que o tributo é uma agressão à propriedade privada, sendo nada mais e nada menos do que um instrumento de domínio por parte dos governantes, confundindo-o até mesmo como uma pena ou castigo[374]. Essa concepção é criticada, com razão, por Marciano Seabra de Godoi[375], no sentido de que este não é o único papel que pode ser atribuído ao tributo, especialmente em virtude da ordem jurídica insculpida pela Constituição de 1988, de modo que essa concepção é incompleta e pouco esclarece

---

369 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 131.
370 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 131.
371 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 131.
372 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 181.
373 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.
374 GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012 p. 196.
375 GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

acerca da importância da arrecadação tributária[376]. Assim, “a falha vem de não perceber que a eficácia dos sagrados direitos negativos e liberdades públicas supõe a construção e a manutenção de uma estrutura institucional que depende diretamente da arrecadação dos tributos”[377]. O recolhimento dos tributos aos cofres públicos é, ainda, extremamente importante para a concretização da eficácia dos direitos fundamentais, de modo que o tributo também representa um instrumento de transformação social. Nunca é demais ressaltar os objetivos e direitos plasmados pela Constituição de 1988, tais como a educação, saúde, trabalho, erradicação da pobreza e marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais etc, que exigem o financiamento da coletividade por meio dos tributos. É possível, portanto, sustentar que a atividade tributante está vinculada aos direitos humanos na medida em que, por ser instrumento, é capaz de permitir a concretização dos direitos fundamentais e dos objetivos e valores consagrados pela Magna Carta. Dessa forma, é preciso estar atento à concepção de que o tributo pode ser um instrumento eficaz na promoção e no desenvolvimento das transformações sociais, ao permitir, por exemplo, a redução das desigualdades, notadamente por proteger e garantir um mínimo a que todos devem ter direito, bem como ao adotar determinadas políticas públicas que colaboram na consecução dos desideratos constitucionais. Os tributos são, portanto, fundamentais para a própria existência do Estado, mas mais do que isso, para a consecução dos próprios objetivos constitucionais[378]. Dessa forma, a visão que vincula o tributo apenas a uma relação de poder entre o Estado frente aos indivíduos é míope, pois esquece que o tributo deve ser considerado um dever fundamental para a prosperidade da vida em comum, sendo, pois, contribuição indispensável para que o Estado desempenhe suas tarefas no resguardo dos direitos e interesses da própria sociedade, e não apenas dos fins meramente estatais, consubstanciados na manutenção da máquina pública[379]. Essa constatação se faz ainda mais notória se

---

[376] GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 198.

[377] GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 200.

[378] RABELO NETO, Luiz Octavio. Direito Tributário como instrumento de inclusão Social: ação afirmativa fiscal. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 261, jan./jun. 2011.

[379] RABELO NETO, Luiz Octavio. Direito Tributário como instrumento de inclusão Social: ação afirmativa fiscal. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 262, jan./jun. 2011.

forem levadas em consideração as atribuições encampadas pelo Estado Democrático e Social de Direito, notadamente da República Federativa do Brasil, em que se busca promover a igualdade, solidariedade, educação, além da erradicação da pobreza. Nesse sentido, os tributos como instrumento de transformação social, passam a exercer, também, "a função de ordenação econômica e social, ocupando um lugar central dentro do catálogo de instrumentos de política econômica e social"[380]. Não se pode abrir mão, pois, da realidade fática de que os tributos, além de serem um instrumento para a obtenção de receita do Estado, com a predominância do Estado Social nas constituições modernas, atuam como "eficazes instrumentos de política e de atuação estatais, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica"[381]. Nesse sentido, demonstram Maria de Fátima Ribeiro e Thiago Degelo Vinha[382], com amparo na doutrina de Hugo de Brito Machado[383]:

> A tributação tem demonstrado que é excelente instrumento para o direcionamento da economia, vez que permite que sejam alcançados os fins sociais. O tributo é instrumento da economia de mercado, da livre iniciativa econômica. Por isso dizer que deve ser estimulada a iniciativa de industrialização, de exportação, de atração de novos investimentos de capital. Tudo isto, ressalvando que através da efetiva aplicação dos princípios constitucionais, pode-se obter um maior resultado entre o desenvolvimento econômico e social, com maior tributação que alcance àqueles que suportam maior capacidade contributiva.

Marciano Buffon[384], também realça outra importante função atribuída à tributação, qual seja, a de servir como instrumento para a obtenção da máxima eficácia do princípio da dignidade humana, verdadeiro guia do ordenamento jurídico. Isso porque, segundo o autor[385], o referido princípio é elemento comum presente em todos os direitos fundamentais, em maior ou menor grau, e à medida que esses direitos são concretizados, automaticamente o princípio da dignidade da pessoa

---

380 RABELO NETO, Luiz Octavio. Direito Tributário como instrumento de inclusão Social: ação afirmativa fiscal. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 264, jan./jun. 2011.
381 RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison C. (Coord.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 659.
382 RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison C. (Coord.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 660.
383 RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison C. (Coord.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 660.
384 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 109.
385 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 109.

humana alcança sua máxima eficácia. Esse importante princípio acaba por desempenhar uma função dúplice na atividade tributária, pois é responsável por justificar a tributação e servir como próprio limite ao ente tributante[386]. A dignidade da pessoa humana revela-se para "justificar as exações tributárias visando a captação de recursos para cobrir os gastos do Estado na proteção da dignidade humana; e para exigir que na imposição dos tributos seja resguardado o mínimo necessário à manutenção dessa dignidade humana"[387]. O mesmo autor[388] acrescenta que "a tributação se constitui num dos principais instrumentos à redução das desigualdades sociais e, via de consequência, à efetivação do próprio (novo) Estado Democrático de Direito". Dessa forma, ao tornar possível a concretização dos direitos fundamentais, o instrumento da tributação maximiza ou densifica o princípio da dignidade da pessoa humana[389]. A essa afirmação, liga-se, com maior espeque, os direitos fundamentais de segunda geração e terceira geração, pois demandam para sua concretização uma postura mais ativa do Estado, no sentido de concretizá-los[390]. Isso porque os direitos de segunda geração "correspondem aos direitos sociais que visam assegurar ao cidadão as condições mínimas para uma existência digna. São ainda denominados direitos de cunho prestacional, pois estão a exigir do Estado uma ação específica no sentido de realizá-los"[391]. Já os direitos de terceira geração, por sua vez, "estão relacionados com a existência em comunidade e, sobretudo, com a preservação do ambiente em que o homem vive. Possuem uma dupla face, pois se caracterizam como direito e dever do cidadão"[392]. Já os direitos de primeira geração, ou seja, "os denominados direitos de defesa, os quais visam proteger, basicamente, a vida, a liberdade e o patrimônio"[393], não demandam necessariamente uma postura mais ativa do Estado no sentido de sua

---

386 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 125.
387 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 125.
388 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 126.
389 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 130.
390 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 141.
391 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 134.
392 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 134.
393 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 134.

concretização, de modo que a importância da atividade tributária faz-se mais presente, conforme ilustrado, nos direitos de segunda e terceira geração. Os direitos fundamentais de primeira geração constituem, pois, em verdadeiro "instrumento imprescindível de defesa da cidadania, na medida em que bloqueiam ação Estatal arbitrária que implique, direta ou indiretamente, desrespeito ao direito à vida, à liberdade e à propriedade"[394]. Por serem de cunho negativo, não realçam o significado da tributação, mas não negam a sua importância, pois a própria existência do Estado e, consequentemente dos meios colocados à disposição para a garantia das liberdades individuais, não dispensam a tributação, tal como será visto adiante no sentido de que todo direito tem um custo, mesmo os direitos negativos.

1.5.3 É possível dizer que todo direito tem um custo?

No mês de agosto de 2014, um incêndio atingiu o Parque Estadual da Serra do Rola-Moça, na Região do Barreiro, em Belo Horizonte, queimando cerca de 193,14 hectares, o que equivale a aproximadamente 193 campos de futebol na medida oficial. Foram necessários 116 homens, entre brigadistas e militares do corpo de bombeiros para controlar o incêndio, cujo combate contou com a ajuda de dois aviões Air Tractor além de dois helicópteros (conforme reportagem publicada no sítio Estado de Minas)[395]. Para a proteção das propriedades privadas situadas nas proximidades, foram necessários gastos públicos exorbitantes. A todo o momento ocorrem catástrofes que ocasionam gastos públicos necessários para a proteção dos direitos fundamentais. Mais recentemente, no dia 05 de novembro de 2015, houve o rompimento da barragem de rejeitos da mineradora Samarco, causando uma enxurrada de lama e prejuízos ambientais incalculáveis no distrito de Bento Rodrigues, em Mariana, na Região Central de Minas Gerais (conforme reportagem publicada no sítio Globo.com)[396]. A proteção das liberdades individuais também ocasiona esvaziamento do orçamento, dado que há um custo efetivo para sua

---

[394] BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 137.

[395] INCÊNDIO na serra do rola moça é controlado: chamas queimaram 193 hectares. **EM. com.br**, [Belo Horizonte]. 5 ago.2014. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/gerais/2014/08/05/interna_gerais,555527/incendio-na-serra-do-do-rola-moca-e-controlado-chamas-queimaram-193-hectares.shtml>. Acesso em: 23 ago. 2014.

[396] BARRAGEM se rompe, e enxurrada de lama destrói distrito de Mariana. **Globo.com,** 21 nov. 2015. G1. Disponível em: <http://g1.globo.com/minas-gerais/noticia/2015/11/barragem-de-rejeitos-se-rompe-em-distrito-de-mariana.html>. Acesso em: 5 jan. 2016.

manutenção como, por exemplo, os gastos efetuados com as Polícias Militar e Civil, responsáveis pela prevenção e repressão ao crime. São feitos treinamentos, armas e veículos são adquiridos, tudo isso com o objetivo de manter a instituição em funcionamento, para cumprimento dos desígnios constitucionais. Facilmente é esquecido que os direitos individuais e as liberdades dependem fundamentalmente de um Estado ativo, de modo que mesmos os direitos negativos pressupõem a existência de recursos a serem empregados pelo Estado[397]. A tônica não é diferente quando se trata de direito à saúde, à educação, ao bem estar social etc. Os direitos custam dinheiro e os recursos Estatais são escassos. Fugir dessa realidade é acreditar em uma utopia. Direitos não podem ser assegurados sem o apoio público. Do mesmo modo, a sentença como ato de criação e aplicação do direito, possui implicações financeiras que muitas vezes passam despercebidas. Quando um juiz, por exemplo, decide pela procedência de uma ação de obrigação de fazer, a fim de determinar que seja retirado o nome do autor do cadastro de inadimplentes, ao réu incumbe cumprir a sentença, empregando esforços para cumprimento da decisão judicial e que muitas vezes podem implicar em gastos financeiros. Também quando o juiz determina a prisão preventiva do acusado, empregando fundamentação suficiente, incumbe ao poder público, por meio das autoridades policiais, o cumprimento do mandado expedido. O Estado, dessa forma, assume o ônus financeiro de custear a prisão do acusado, empregando meios adequados para isso, seja dotando seu aparato policial de equipamentos, veículos necessários ou então de um contingente maior e bem treinado, nas hipóteses de indivíduos extremamente perigosos. Nessa toada, quando o juiz decide que o Estado custeie um tratamento de combate ao câncer para determinado indivíduo, há gastos financeiros que refletem no orçamento público. Ou seja, as decisões judiciais também têm custos e podem ser mensuradas economicamente.

Os direitos somente se tornam reais quando deixam de ser declarações genéricas e há a efetiva implantação e consequentemente o incremento dos gastos públicos. Não há direito que possa ser assegurado sem que implique em decréscimo orçamentário. Como destacam Stephen Holmes e Cass Sunstein[398], é preciso distinguir entre liberdade e o valor liberdade. A liberdade teria pouco valor se aquele

[397] HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights:** Why Liberty Depends on Taxes**.** New York: London, W. W. Norton & Company, 1999. p. 14.
[398] HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights:** Why Liberty Depends on Taxes**.** New York: London, W. W. Norton & Company, 1999. p. 20.

que a possuísse se deparasse com a falta de recursos para tornar seus direitos efetivos. A liberdade de contratar um advogado, por exemplo, significaria pouco se todos os advogados cobrassem honorários elevados, e o Estado não fornecesse defensor gratuito aos indivíduos que não possuíssem recursos financeiros[399]. Da mesma forma, o direito de propriedade significaria pouco se não houvesse recursos para proteger aquilo que o indivíduo adquiriu, e o aparato policial não existisse. Para a garantia das liberdades fundamentais são necessários recursos, sem os quais, o Estado nada pode fazer para garantí-los e a principal fonte de receita dos Estados são os tributos. Tem-se o choque e a tensão entre os direitos e garantias individuais e o custo desses mesmos direitos e garantias. Visível, pois, que os direitos fundamentais implicam em custos para os indivíduos, bem como para o próprio Estado.

Nesse sentido, quando se criam novas hipóteses de imunidades tributárias, abre-se mão de parcela da receita tributária, pelo que os direitos passam a ser financiados por todos aqueles não alcançados pela nova hipótese de imunidade e não apenas por aquele que vê seu direito exercido. Em outras palavras, a parcela que deixou de ser arrecadada é compensada com uma maior tributação que recai sobre os contribuintes que não foram contemplados pela imunidade tributária. O mais recente exemplo é a Emenda Constitucional nº 75/2013, que acrescentou a alínea “e” ao inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, e impossibilitou a criação de impostos sobre *fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.* Situações como essa acabam por criar privilégios odiosos no plano constitucional, por mais absurdo que se possa parecer, infringindo o princípio da igualdade na tributação. Cria-se, portanto, dessa forma, uma situação de fuga à tributação, que é resultado de interesses ocultos, sendo, na verdade, verdadeiro privilégio odioso, que acentua a discriminação fiscal, ao constatar que o peso da carga tributária passa a ser suportado pelos demais indivíduos, em desrespeito ao art. 150, inciso II, da Constituição Federal. A referida imunidade não se justifica pois, tal como outras que permanecem no texto constitucional, perdeu a

[399] HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights:** Why Liberty Depends on Taxes**.** New York: London, W. W. Norton & Company, 1999. p. 20.

característica essencial que lhe sustentava a existência, não sendo hoje mais do que uma desarrazoada fuga ao princípio de que todos devem colaborar com as despesas públicas, o que possibilitaria uma adequada distribuição do ônus tributário. Nesse sentido, “somente será atingida a justiça fiscal quando os encargos tributários forem divididos entre os indivíduos que compõem uma sociedade, respeitando suas diferenças”[400]. A Constituição de 1988 exige a real implementação do princípio da igualdade e não a meramente formal, simbólica, não sendo suficiente que todos que estejam em situação de igualdade sejam tratados de forma igual, mas, além disso, impõe que o tratamento jurídico desigual seja aplicável aos desiguais, com o objetivo de ocasionar a redução das desigualdades fáticas[401]. Somente com a concretização do princípio da igualdade é que se permitirá a efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana. Trata-se de “verdadeiro requisito para o reconhecimento de uma democracia substancial e de um modelo de Estado de direito de conteúdo não meramente formal”[402].

É possível destacar, portanto, que todo direito tem um custo e a proteção dos direitos fundamentais depende da participação dos indivíduos no financiamento do Estado, por meio dos tributos. O Estado Social e Democrático de Direito em que vivemos, clama pela participação de todos para a manutenção do Estado e para o resguardo dos direitos fundamentais.

1.5.4 A possibilidade de se estabelecerem restrições aos direitos fundamentais

A assertiva de que não existem diretos absolutos também é válida para os direitos fundamentais, embora se reconheça a importância desses direitos em qualquer ordenamento jurídico, premissas estruturantes que balizam a Constituição, além de serem verdadeiros mandamentos que servem como guia para a interpretação do texto constitucional. Dessa forma, os direitos fundamentais, que por sinal apresentam uma abertura e flexibilidade, não possuindo um campo de incidência delimitado de forma rígida, não são direitos absolutos ou ilimitados, exigindo-se a intervenção legislativa não só para garantir a concretização desses

---

[400] RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison C. (Coord.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 660.
[401] BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 109-110.
[402] BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 140.

direitos, mas também para definir o âmbito de proteção e, consequentemente, seus contornos[403]. Isso porque é inegável, na prática, a possibilidade da existência de diversos conflitos envolvendo os direitos fundamentais frente a outros direitos, também de textura constitucional, o que exige, de certa forma, a compatibilização dos direitos protegidos pelo ordenamento jurídico[404].

Os direitos fundamentais, portanto, não podem ser exercidos de forma arbitrária, em desrespeito à existência de outros direitos e valores também consagrados pelo ordenamento jurídico, inclusive os de estatura constitucional. É preciso que haja compatibilidade e harmonia entre esses direitos e o restante do ordenamento jurídico, a fim de que seja garantida certa coerência lógica no sistema de direitos. Nesse desiderato, faz-se necessária a imposição de limites aos direitos fundamentais, mas esses limites também não podem ser arbitrários, sob pena de se colocar em risco a própria existência dos ditos direitos fundamentais. A Constituição, que reconhece e garante os direitos fundamentais, também é fonte de limitação desses direitos, porque é na própria Constituição que os direitos fundamentais se consagram e são, ainda, garantidos[405]. Os direitos não se esgotam com sua inserção no texto constitucional, mas tiram daí seu ponto de partida para o devido reconhecimento, garantia e configuração[406]. A pluralidade e o dinamismo da ordem social tornam inevitáveis o surgimento de conflitos, especialmente conflitos que envolvem ditos direitos fundamentais, cujo exercício e gozo deve ser compatibilizado com outros direitos e liberdades que também fazem parte do ordenamento jurídico[407]. Nunca é demais lembrar que a Constituição é uma unidade normativa e não deve ter seus dispositivos interpretados isoladamente[408]. A própria Constituição, em determinadas situações, prevê a restrição ao exercício do direito fundamental, e em alguns casos, as restrições são impostas pela lei ordinária, com

---

[403] BIAGI, Cláudia Perotto. **A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005. p. 55-56.
[404] BIAGI, Cláudia Perotto. **A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005. p. 69.
[405] ABA-CATOIRA, Ana. El concepto jurisprudencial de limite de los derechos fundamentales. **Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña**, España, n. 2, p. 15, 1998.
[406] ABA-CATOIRA, Ana. El concepto jurisprudencial de limite de los derechos fundamentales. **Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña**, España, n. 2, p. 16, 1998.
[407] ABA-CATOIRA, Ana. El concepto jurisprudencial de limite de los derechos fundamentales. **Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña**, España, n. 2, p. 16, 1998.
[408] ABA-CATOIRA, Ana. El concepto jurisprudencial de limite de los derechos fundamentales. **Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña**, España, n. 2, p. 16, 1998.

respaldo na Constituição[409]. A título de exemplo, no primeiro caso, é possível destacar a proteção da casa que é asilo inviolável do indivíduo, mas que cede espaço para os casos de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial (artigo 5º, inciso XI, da CF/88). No segundo caso, pode-se citar como exemplo a proteção aos locais de culto e a suas liturgias, na forma da lei (artigo 5º, inciso VI, da CF/88). Em algumas situações, no entanto, a Constituição não prevê expressamente a possibilidade de restrição, nem mesmo por via da legislação ordinária, o que não significa que os direitos são ilimitados ou absolutos, pois mesmo os direitos fundamentais podem gerar conflitos de abuso em seu exercício em determinadas situações, o que sugere a necessidade de se imporem restrições[410]. Essas restrições, de certa forma, surgem na tentativa de limitar o conflito entre determinados direitos, inclusive os fundamentais, a fim de se resguardar a unidade da Constituição. No entanto, destaca-se a necessidade de que eventuais restrições tenham assento constitucional[411], notadamente por se tratarem de direitos fundamentais, direitos de estatura constitucional privilegiada. Nesse caso, é de se admitir, portanto, a criação de outras restrições além das estipuladas pela própria Constituição, desde que seja por obra do Constituinte Derivado ou por meio de legislação ordinária que encontre respaldo constitucional. A noção de que o legislador não pode criar limites adicionais aos estipulados pela própria Constituição, ainda que sejam derivados desta, faz supor certo otimismo acerca da possibilidade de se definir com precisão o conteúdo de cada direito, ignorando a dinâmica da vida social e dos problemas que podem ocasionar a colisão de diferentes direitos, a exigir, em cada caso, seus contornos[412]. Afinal, as constituições modernas são pluralistas e dotadas de um conteúdo denso de princípios, o que exige a compatibilização dos diferentes direitos em debate, a fim de que o sistema de valores protegidos pela Constituição seja garantido[413].

---

[409] BIAGI, Cláudia Perotto. **A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005. p. 62.
[410] BIAGI, Cláudia Perotto. **A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005. p. 69.
[411] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 261. ePub.
[412] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 64-65, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.
[413] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 80-81, 2002. Disponível em:

1.5.4.1 A proteção do conteúdo essencial dos direitos fundamentais

A possibilidade de restrição dos direitos fundamentais está intimamente ligada à questão do conteúdo essencial, núcleo intocável e irrestringível dos direitos fundamentais que constitui um limite para a atuação dos poderes do Estado[414]. O conteúdo essencial ou núcleo essencial faz parte do chamado "limite dos limites" dos direitos fundamentais, por excelência, já que a atividade limitadora do Estado também deve ser uma atividade limitada[415]. A garantia do conteúdo essencial é um dos mais debatidos "limites dos limites", tendo sido acolhida pela doutrina e jurisprudência, além de ter-se consagrado explicitamente em alguns textos constitucionais[416]. É o caso das cartas constitucionais da Alemanha (artigo 19º, 2º da Lei Fundamental da República da Alemanha[417]), Espanha (artigo 53, 1º da Constituição Espanhola de 1978[418]) e Portugal (artigo 18, 3º da Constituição da República Portuguesa de 1976[419]). Trata-se de importante instrumento que visa a evitar a erosão dos direitos fundamentais por restrições arbitrárias e desproporcionais por parte do Poder Legislativo[420]. No ordenamento jurídico pátrio, a proteção ao núcleo essencial está inserida no contexto das cláusulas pétreas (artigo 60, § 4º, da CF/88), embora não apareça de forma explícita, mas sim como decorrência da Constituição, por encontrar respaldo no princípio da dignidade da pessoa humana, que preserva as conquistas sociais já alcançadas e assegura a satisfação das necessidades básicas dos indivíduos, a fim de que possam viver com dignidade, bem como no princípio da proporcionalidade, que protege essas mesmas

---

< http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

414 TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 85.

415 PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Aspectos gerais sobre as restrições aos Direitos Fundamentais. In: _____. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. cap. 3, p. 297. Disponível em: http://works.bepress.com/janereis/4. Acesso em: 20 nov. 2015.

416 PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Aspectos gerais sobre as restrições aos Direitos Fundamentais. In: _____. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. cap. 3, p. 366. Disponível em: http://works.bepress.com/janereis/4. Acesso em: 20 nov. 2015.

417 Artigo 19, 2º: Em nenhum caso, um direito fundamental poderá ser violado em sua essência.

418 Artículo 53, 1º: Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo III del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a).

419 Artigo 18, 3º: As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.

420 MENDES, Gilmar Ferreira. Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 243.

conquistas contra quaisquer modificações arbitrárias, tornando intangível o núcleo essencial dos direitos fundamentais, intocável na parcela necessária para uma vida digna[421]. Nesse sentido, a doutrina diverge quanto ao alcance da proteção conferida ao núcleo essencial, havendo divergência entre os autores que defendem a teoria relativa e os que defendem a teoria absoluta. Para os que defendem a teoria relativa, "a garantia do conteúdo essencial corresponde à exigência de justificação das limitações aos direitos fundamentais, a qual resta atendida mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade"[422]. Ou seja, o conteúdo essencial de um direito fundamental é resultado de um juízo de ponderação a justificar sua limitação, não estando determinado previamente[423]. O conteúdo essencial, para essa teoria, integra o princípio da proporcionalidade no âmbito da restrição aos direitos fundamentais, não sendo "uma barreira autônoma à atividade legislativa, mas sim como um reforço da exigência de proporcionalidade das restrições"[424]. Em contrapartida, a teoria absoluta advoga a tese de que o conteúdo essencial é uma parte do conteúdo do direito fundamental que se encontra constitucionalmente protegida, ainda que a medida de intervenção seja justificável, pois essa parte do direito é intocável[425]. Ou seja, "o conteúdo essencial do direito constitui uma esfera

---

[421] SOARES, Dilmanoel de Araújo. **Direitos sociais e o princípio da proibição de retrocesso social.** 2010. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília (UNICEUB), Brasília, 2010. p. 65.

[422] PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Aspectos gerais sobre as restrições aos Direitos Fundamentais. In: _____. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. Cap. 3, p. 371. Disponível em: http://works.bepress.com/janereis/4. Acesso em: 20 nov. 2015.

[423] ABA-CATOIRA, Ana. El concepto jurisprudencial de limite de los derechos fundamentales. **Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña**, España, n. 2, p. 27, 1998.

[424] PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Aspectos gerais sobre as restrições aos Direitos Fundamentais. In: _____. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. cap. 3, p. 372. Disponível em: http://works.bepress.com/janereis/4. Acesso em: 20 nov. 2015.

[425] ABA-CATOIRA, Ana. El concepto jurisprudencial de limite de los derechos fundamentales. **Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña**, España, n. 2, p. 26, 1998. Nesse sentido, Luís Prieto Sanchís é partidário da teoria absoluta: "Pese a todo, parece que en principio solo la versión absoluta ofrece las bases para una interpretación satisfactoria del contenido esencial como garantía autónoma de los derechos. Lo que ocurre es que, para no resultar perturbadora, ha de entenderse como la *última* y no como la *única* garantía. Como suele decirse, se trata de un «límite de los límites» de una barrera insuperable que se eleva una vez que la disposición restrictiva se acredita en sí misma como razonable o suficientemente justificada. En suma, toda limitación de un derecho fundamental debe estar justificada y además respetar su contenido esencial o, dicho de otro modo, aun cuando una disposición limitadora cuente a su favor con buenas razones, resultará ilegítima si llega a dañar el contenido mínimo o esencial de un derecho." (PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 71, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015).

de proteção intangível e abstratamente identificável" [426]. A par das diversas concepções teóricas que circundam o tema, reconhecendo que nenhuma teoria está livre de críticas, parte-se do pressuposto de que a teoria mais acertada é a teoria mista, capaz de conjugar as teorias relativa e absoluta, por entender que há um núcleo absoluto e possível de identificação do direito fundamental e que não pode ser afetado, ainda que haja uma justificação razoável para tanto. A parcela periférica que circunda o núcleo absoluto dos direitos fundamentais, por sua vez, poderia ser objeto de restrições legislativas, desde que devidamente justificadas, com amparo no princípio da proporcionalidade[427]. Isso porque, reconhece-se que a teoria relativa é capaz de esvaziar a garantia do núcleo essencial, reduzindo-a ao critério de justificação com base no princípio da proporcionalidade[428]. Também se admite que a teoria relativa seja incapaz de conferir adequada proteção à parcela que toca o conteúdo não essencial do direito fundamental, ou seja, aquele conteúdo periférico, pois não se exigiria a justificação para sua restrição, que poderia ocorrer de forma arbitrária e sem qualquer justificação. Dessa forma, a teoria mista, embora não esteja livre de críticas, preserva o conteúdo essencial e garante proteção ao conteúdo essencial periférico, a exigir a justificação como critério de legitimação da

---

[426] PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Aspectos gerais sobre as restrições aos Direitos Fundamentais. In: _____. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. cap. 3, p. 372. Disponível em: http://works.bepress.com/janereis/4. Acesso em: 20 nov. 2015.

[427] MENDES, Gilmar Ferreira. Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 245. A autora Jane Reis Gonçalves Pereira defende, no entanto, a concepção de que a teoria relativa é a mais adequada: "Tais considerações levam a concluir que, desde o ponto de vista metodológico, a teoria relativa afigura-se mais adequada para explicar os problemas concretos envolvendo direitos fundamentais do que a absoluta. De fato, embora não seja completamente infudada de crítica no sentido de que a tese relativa estabelece uma acentuada flexibilidade interpretativa em matéria de direitos, é certo que essa dificuldade pode ser minimizada pela adoção do modelo que concebe os direitos fundamentais como regras e princípios, bem como através da progressiva racionalização da estrutura argumentativa do princípio da proporcionalidade. Além disso, por não haver critérios objetivos que permitam separar o essencial do acidental em matéria de direitos, a teoria absoluta não confere maior grau de racionalidade na atividade interpretativa." (PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Aspectos gerais sobre as restrições aos Direitos Fundamentais. In: _____. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. cap. 3, p. 375. Disponível em: http://works.bepress.com/janereis/4. Acesso em: 20 nov. 2015).

[428] A autora Jane Reis Gonçalves Pereira rebate essa crítica: "Como já se enfatizou, a leitura de que a proteção ao conteúdo essencial é uma garantia que se confunde com a necessidade de justificar as restrições a direitos, apesar de retirar-lhe a autonomia normativa, não equivale a afirmar que se trate de uma ideia totalmente supérflua. Desde a ótica da teoria relativa, é possível reconhecer que tal noção pode operar no *plano discursivo*, desempenhando uma *função argumentativa subsidiária* no controle das restrições aos direitos fundamentais." (PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Aspectos gerais sobre as restrições aos Direitos Fundamentais. In: _____. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. cap. 3, p. 377. Disponível em: http://works.bepress.com/janereis/4. Acesso em: 20 nov. 2015).

restrição em causa. Apesar de se reconhecer a importância das referidas teorias, o verdadeiro problema, contudo, consiste em identificar o que seria o conteúdo essencial de um direito[429]. A adoção de qualquer uma das três teorias não é capaz de evitar o problema da imprecisão da linguagem que acomete a todo o direito, de modo que é preciso reconhecer que há um espaço de apreciação judicial a ser aceito, mas que não se identifica com um livre espaço para o cometimento de arbitrariedades. É preciso reconhecer que os critérios orientadores para delimitar a essencialidade de um direito fundamental apenas se darão no caso concreto, com a manifestação do Poder Judiciário, que construirá gradativamente o alcance do núcleo essencial para cada direito fundamental. No entanto, é possível identificar que, qualquer que seja a decisão a ser tomada, a dignidade da pessoa humana deverá ser o guia, valor norteador para a identificação e mensuração do alcance do núcleo essencial de qualquer direito fundamental, pois é a dignidade da pessoa humana que dá identidade e essência à própria Constituição[430]. Luís Roberto Barroso[431], na tentativa de unificar a utilização do princípio da dignidade da pessoa humana no âmbito interno e internacional, introduz alguns conteúdos mínimos que podem dar maior transparência ao processo decisório, possibilitando um controle social mais eficiente das decisões do Poder Judiciário. Para o autor[432], "são

---

[429] Ricardo Lobo Torres aduz que o mínimo existencial constitui o conteúdo essencial dos direitos fundamentais: "O mínimo existencial também não é *princípio jurídico*, por não exibir as principais características dos princípios, que são as de ser objeto de *ponderação* e de valer *prima facie*. De feito, o mínimo existencial não pode ser ponderado e vale definitivamente porque constitui o *conteúdo essencial dos direitos fundamentais*, que é *irredutível* por definição e *insuscetível de sopesamento.*" (TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 84).

[430] Embora reconheça que a dignidade da pessoa humana integra e dá essência à Constituição, Ingo Sarlet, sustenta que o núcleo essencial do direito fundamental não se confunde com a própria dignidade da pessoa humana: "Para além de outras considerações, insistimos aqui na tese de que o núcleo essencial dos direitos fundamentais não se confunde com o maior ou menor conteúdo em dignidade da pessoa humana dos direitos fundamentais, assim como também a assim designada garantia do mínimo existencial, mesmo no caso dos direitos sociais, não pode ser pura e simplesmente identificada com o núcleo essencial de tais direitos, pelo menos não no sentido de que se trata de categorias absolutamente idênticas, o que, todavia, não significa que não haja uma relação entre tais figuras jurídicas". (SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. p. 114 e 375. ePub).

[431] BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. p. 39. Disponível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

[432] BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. p. 38. Disponível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

conteúdos mínimos da dignidade o valor intrínseco da pessoa humana, a autonomia da vontade e o valor comunitário". Na visão de Luís Roberto Barroso[433], "o valor intrínseco é o elemento ontológico da dignidade, traço distintivo da condição humana, do qual decorre que todas as pessoas são um fim em si mesmas, e não meios para a realização de metas coletivas ou propósitos de terceiros". A autonomia da vontade, por sua vez, "é o elemento ético da dignidade humana, associado à capacidade de autodeterminação do indivíduo, ao seu direito de fazer escolhas existenciais básicas"[434]. Reforça o autor[435] que o mínimo existencial, ou seja, a satisfação das necessidades vitais básicas é a condição do exercício adequado da autonomia pública e privada. Por fim, "o valor comunitário é o elemento social da dignidade humana, identificando a relação entre o indivíduo e o grupo"[436]. Dessa forma, a dignidade da pessoa humana, em seus conteúdos mínimos, da maneira como apresentada pelo autor[437], pode ser um importante guia para que seja possível a identificação do alcance do conteúdo essencial e, por sua vez, do alcance do conteúdo periférico dos direitos fundamentais em causa, permitindo um maior controle das decisões do Poder Judiciário.

---

[433] BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. p. 38. Disponível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

[434] BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. p. 38. Disponível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

[435] BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. p. 38. Disponível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

[436] BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. p. 38. Disponível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

[437] BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. p. 38. Disponível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

1.5.4.2 A necessidade de justificação como requisito para a legitimação das restrições impostas à parcela periférica do conteúdo essencial dos direitos fundamentais

Partindo-se do pressuposto de que a teoria mista é a que mais se ajusta às exigências do constitucionalismo pátrio, notadamente por reforçar o âmbito de proteção que os direitos fundamentais invocam, por serem direitos que albergam valores preciosos para a vida em comunidade, admitindo a existência de um núcleo absoluto que não pode ser afetado ainda que haja justificação, e, de outra parcela, por sua vez, denominada de periférica, a circundar o núcleo absoluto, a que se admite a possibilidade de restrições legislativas, desde que devidamente justificadas, necessário discorrer, pois, acerca dessas justificativas que devem estar presentes. A justificação deve estar pautada pelo princípio da proporcionalidade o que atrai uma exigência de maior justificação à medida que a restrição ao direito fundamental se aproxima cada vez mais do seu núcleo essencial[438]. Assim, "las razones a favor de la limitación han de ser tanto más poderosas cuanto más lesivas resulten para el contenido del derecho"[439]. Isso porque a restrição a um direito fundamental atrai certa presunção de inconstitucionalidade que deve ser afastada mediante a introdução de justificativas que embasam a devida restrição ao direito em questão, o que é conhecido doutrinariamente como posição preferencial dos direitos fundamentais[440]. Ou seja, "es la ley que interfiere la libertad fundamental la que se hace sospechosa de inconstitucionalidad y la que necesita justificarse"[441]. Luís Prieto Sanchís[442] aduz que uma lei estará justificada quando for razoável, ou

[438] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 73-74, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[439] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 73-74, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[440] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 75, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[441] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 75, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[442] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 75, 2002. Disponível em: <

seja, quando a lesão que supõe afetar a um direito for razoável para a proteção de outro bem ou direito ou mesmo para o alcance de um fim legítimo. Nas palavras do próprio autor[443]:

> El juicio de razonabilidad, que ha resultado especialmente fecundo en la aplicación de jurisprudencia de la igualdad, se traduce aquí en una exigencia de ponderación entre dos principios en conflicto, aquel que resulta afectado por la ley y aquel otro que sirve de cobertura o justificación a la misma, y puede formularse así: «cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro».

Assim, conforme assevera Luís Sanchís[444], o maior grau de não satisfação ou de afetação de um princípio exige que, proporcionalmente, seja maior a importância para a satisfação de outro. Acrescenta, ainda, que a proporcionalidade é composta por quatro elementos que devem estar presentes para legitimar a restrição ao conteúdo periférico do direito fundamental[445]. O primeiro elemento consiste no fim constitucionalmente legítimo, pois a ausência de um fim ou mesmo a existência de um fim ilegítimo não pode fundamentar a interferência na esfera dos direitos[446]. O segundo elemento consiste na adequação ou idoneidade da medida adotada com o objetivo de proteger ou alcançar o fim constitucionalmente legítimo, ou seja, a medida restritiva deve ser consistente com o bem ou com a finalidade em cuja virtude se estabelece[447]. O terceiro elemento, por sua vez, consiste na necessidade da intervenção na esfera dos direitos, ou seja, deve ser demonstrado que não há outro procedimento menos gravoso ou restritivo para se atingir o fim

---

http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[443] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 75, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[444] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 75, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[445] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 77-78, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[446] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 77-78, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[447] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 77-78, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

constitucionalmente legítimo[448]. O último elemento, por fim, é a proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, deve haver uma ponderação entre os danos e os benefícios, de modo que haja certo equilíbrio entre os danos ocasionados pela restrição aos direitos com os benefícios a serem perseguidos por meio da finalidade pretendida, ou seja, reside aí a lei da ponderação que acaba por realçar a razoabilidade, no sentido de que quanto maior for a afetação de um direito, maior deve ser a importância de satisfação do bem em conflito[449]. O autor[450] defende que o procedimento das ponderações atinentes à legitimação das restrições aos direitos fundamentais não estimula um subjetivismo, nem mesmo consiste num método vazio que permite qualquer consequência[451]. Em matéria de direitos fundamentais, a legitimidade da lei não pode residir apenas em critérios formais, mas também exige a presença de critérios materiais, ou seja, a argumentação passa a ser um ingrediente necessário que funciona como autêntico limitador frente às restrições arbitrárias e irrazoáveis que podem ser ocasionalmente perpetradas pelo legislador[452]. É preciso, portanto, que a decisão legislativa esteja fundamentada de modo racional[453]. Em matéria de direitos fundamentais há, dessa forma, uma dupla barreira protetora, sendo a primeira concernente ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais que em hipótese alguma pode ser infringido e a segunda referente à exigência de uma justificação pautada por meio de uma argumentação racional, destinada à proteção da parcela periférica do núcleo essencial dos direitos

---

[448] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 77-78, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[449] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 77-78, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[450] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 82, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[451] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 82, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[452] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 83, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[453] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 84, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

fundamentais, a admitir eventuais restrições desde que, conforme dito, devidamente justificadas[454].

1.5.5 A teoria da vedação ao retrocesso social e a sociedade de risco

A teoria da vedação ao retrocesso social é tema relativamente recente e que vem, aos poucos, ganhando destaque na doutrina nacional, especialmente em virtude do contexto de crise econômica e social vivenciado no ano de 2015, em contraponto à necessidade de se garantir o desenvolvimento e a concretização dos direitos fundamentais paulatinamente, de modo a não se admitir o regresso ao *status* anterior. A teoria da vedação ao retrocesso social surge então, como forma de garantir que os direitos sociais, integrantes do rol dos direitos fundamentais, sejam concretizados de maneira gradativa, não se admitindo seu retrocesso, externando certa obrigação de avanço social. Essa preocupação ganha ainda mais relevo no contexto de países de modernidade tardia tal como no Brasil, que ainda enfrenta grandes dificuldades na realização dos compromissos sociais assumidos pela Constituição de 1988, muitas vezes insculpidos em conteúdos programáticos. Desponta, dessa forma, a noção de retrocesso social como um ingrediente a mais que pode ser introduzido na análise da teoria a respeito da restrição aos direitos fundamentais, motivo pelo qual seu estudo é de extrema relevância, especialmente se considerarmos o âmbito das imunidades tributárias que, a depender da situação posta, colabora na proteção e concretização de verdadeiro direito fundamental, embora se reconheça que a imunidade, conforme ressaltado, não se confunde com o direito fundamental que porventura possa albergar, ou seja, a imunidade tributária não é em si, direito fundamental.

É possível dividir metodologicamente a análise da teoria da vedação ao retrocesso social em duas partes, sendo a primeira delas no plano do direito interno e a segunda, por sua vez, no plano do direito internacional. No plano do direito interno, a doutrina brasileira tem conjugado esforços para defender a existência do princípio da vedação ao retrocesso social de forma implícita pela nossa Constituição, havendo uma tentativa de sistematizar os fundamentos que autorizam a conclusão pela sua existência, bem como a análise material dos limites da figura

---

[454] PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 83, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

do retrocesso, sendo influenciada, sobremaneira, pelas doutrinas e jurisprudências alienígenas, notadamente as de Portugal, Alemanha e Itália. No plano do direito internacional, por sua vez, o estudo da temática já está mais avançado, havendo já certa sistematização quanto ao conteúdo, alcance e limites atinentes ao princípio da vedação ao retrocesso social, influenciado pela análise e interpretação de diversos acordos firmados no âmbito do direito internacional. Dentre eles, é possível citar os seguintes: Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais; Protocolo de San Salvador (Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais); Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC); Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Com exceção da doutrina brasileira, a doutrina dos demais países da América do Sul tem voltado atenção especial para a temática do retrocesso social na esfera internacional, motivo pelo qual também se faz necessário o seu estudo, especialmente pelo fato da República Federativa do Brasil ter assinado, ratificado e incorporado os referidos tratados na ordem jurídica interna, assumindo, dessa forma, o compromisso quanto ao seu cumprimento não só no âmbito internacional, mas também no âmbito interno.

1.5.5.1 A teoria da vedação ao retrocesso social no âmbito do direito interno

Os direitos fundamentais assumem uma importância categórica nas constituições dos diversos países, representando os direitos das liberdades, bem como os alicerces que dão suporte à própria Constituição, assegurando ao homem a existência em comunidade de forma digna, exigindo do Estado a sua observância e amparo irrestrito[455]. De nada adiantaria reconhecer a exigência de se concretizarem os direitos fundamentais de forma progressiva, se fosse admitido, posteriormente, o retorno ao nível de proteção e concretização anterior. Seria um contrassenso capaz de transformar a Constituição em um documento insignificante e sem valor jurídico algum, esvaziando por completo o conteúdo desses direitos, de modo que as normas estariam voltadas para uma expectativa de futuro que nunca chegaria. É preciso, portanto, concretizar os direitos fundamentais progressivamente e, apenas em casos extraordinários, admitir eventual retrocesso, dentro de certos

[455] PINTO, Alexandre Guimarães Gavião. Direitos fundamentais: legítimas prerrogativas de liberdade, igualdade e dignidade. **Revista de Direito**, n. 79, p. 1-12, 2009. Disponível em: <http://portaltj.tjrj.jus.br/web/guest/institucional/dir-gerais/dgcon/artigos-juridicos>. Acesso em: 04 set. 2015.

limites, tudo isso em decorrência do Estado Social e Democrático de Direito, aliado ao princípio da dignidade da pessoa humana que orienta toda a sistemática da Constituição de 1988. Exige-se, portanto, que o Estado, por meio de políticas públicas, concretize os direitos fundamentais, garantido-lhes eficácia de modo gradual, não se admitindo condutas que impliquem no chamado retrocesso social[456].

1.5.5.1.1 Em que consiste a teoria da vedação ao retrocesso social ou o princípio da vedação ao retrocesso social?

Mas, em que consiste a teoria vedação ao retrocesso social? Qual o seu conteúdo? Para o jurista português Joaquim José Gomes Canotilho[457], que utiliza a sugestiva expressão “efeito cliquet” dos direitos humanos, vedar o retrocesso significa assumir de plano que os direitos não podem retroagir, de modo que é inconstitucional qualquer medida tendente a revogar os direitos sociais já regulamentados, sem que haja outros meios alternativos compensatórios. O autor[458] considera que “os direitos sociais e econômicos (ex.: direito dos trabalhadores, direito à assistência, direito à educação), uma vez obtido um determinado grau de realização, passam a constituir, simultaneamente, uma *garantia institucional* e um *direito subjetivo*”. O princípio da vedação ao retrocesso social limita, dessa forma, a reversibilidade dos direitos adquiridos, constituindo um obstáculo a ser observado pelo legislador, ao mesmo tempo em que impõe um dever de alcançar, por meio de uma política pública adequada, os direitos e as expectativas alicerçadas, sendo inconstitucional qualquer medida que viole o núcleo essencial já efetivado[459]. Luís Roberto Barroso[460], de forma semelhante, liga a noção da vedação ao retrocesso à efetividade da norma que foi alcançada por meio de uma regulamentação. Trata-se, pois, de um princípio implícito decorrente do sistema jurídico-constitucional, de modo que se a regulamentação de um mandamento constitucional concretizar determinado direito, este se incorpora ao patrimônio jurídico da cidadania, não

[456] TAVEIRA, Christiano de Oliveira; MARÇAL, Thaís Boia. Proibição do retrocesso social e orçamento: em busca de uma relação harmônica. **Revista de Direito Administrativo** (RDA), Rio de Janeiro, v. 264, p. 163, set./dez. 2013.
[457] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 336.
[458] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra, Almedina, 2003. p. 339.
[459] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra, Almedina, 2003. p. 338.
[460] BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

podendo ser suprimido de forma arbitrária, sob pena de promover um retrocesso[461]. Dessa forma[462],

> [...] se o legislador infraconstitucional deu concretude a uma norma programática ou tornou viável o exercício de um direito que dependia de sua intermediação, não poderá simplesmente revogar o ato legislativo, fazendo a situação voltar ao estado de omissão legislativa anterior.

Mário de Conto[463], por sua vez, atrela a noção da vedação ao retrocesso à noção de proteção dos direitos fundamentais, que englobaria as categorias de proibição do excesso (*übermassverbot*) e de proibição da proteção deficiente (*untermassverbot*), sendo que esta última exigiria, por parte do Estado, um "fazer" e um "não fazer", na busca da realização máxima dos direitos fundamentais sociais, bem como na abstenção em não atentar contra aqueles direitos fundamentais já implementados. Ingo Wolfgang Sarlet[464] ressalta a existência da vedação ao retrocesso, em sentido amplo, consagrada pela ordem jurídica interna, especialmente em virtude da opção do constituinte em proteger os direitos adquiridos, atos jurídicos perfeitos, coisa julgada, bem como na garantia contra a retroatividade, corolária do princípio da segurança jurídica, além das demais garantias contra as restrições legislativas dos direitos fundamentais. No mesmo sentido, insere-se a proteção contra o poder constituinte reformador imposta pelas limitações materiais ao poder de reforma[465]. Em sentido restrito, por sua vez, a vedação ao regresso, encontra-se na mesma esteira dos demais autores já citados, no sentido de proibir que determinado direito, já implementado, possa ser esvaziado em seu conteúdo, eliminado de forma arbitrária, ocasionando situação de regresso

---

461 BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
462 BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 158-159.
463 CONTO, Mário de. **O princípio da proibição de retrocesso social**: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editores, 2008. p. 83.
464 SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 332. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.
465 SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 333. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

concernente aos direitos fundamentais sociais[466]. Nesse sentido, para o autor[467], a proibição de retrocesso está vinculada ao princípio da maximização da eficácia das normas de direitos fundamentais, de modo que o art. 5º, § 1º, da Constituição brasileira, impõe a proteção efetiva dos direitos fundamentais não apenas contra atuação do poder de reforma constitucional, mas também contra ato do legislador ordinário, bem como dos demais órgãos estatais, de modo a ser vedada a supressão pura e o restringir que invada o núcleo essencial do direito fundamental ou mesmo que seja atentatório às exigências da proporcionalidade[468].

Assim, a vedação ao retrocesso social manifesta-se como uma garantia à progressividade dos direitos sociais, que devem ser implantados de forma gradativa pelo Estado, garantindo aos cidadãos uma vida digna. Isso significa dizer que caso determinado direito seja regulamentado, tornando-se acessível aos cidadãos, este mesmo direito não pode ser arbitrariamente suprimido, sem a devida compensação, retornando ao *status* anterior, ignorando por completo as conquistas sociais que foram feitas ao longo dos anos e incorporadas ao patrimônio coletivo[469], sob pena de desrespeito ao princípio da dignidade da pessoa humana e à segurança jurídica, que, caso não sejam observados, pode implicar na transformação da Constituição em um mero texto de intenções, sem compromisso algum com a concretização dos direitos fundamentais[470].

1.5.5.1.2 Quais os fundamentos para a existência da vedação ao retrocesso social como princípio implícito do sistema jurídico-constitucional brasileiro?

---

[466] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 348. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[467] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 348. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[468] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 348. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[469] SOARES, Dilmanoel de Araújo. **Direitos sociais e o princípio da proibição de retrocesso social.** 2010. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília (UNICEUB), Brasília, 2010. p. 126.

[470] CONTO, Mário de. **O princípio da proibição de retrocesso social**: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 94.

Se é possível afirmar que a vedação ao retrocesso social é um princípio implícito extraído das normas constitucionais, quais seriam essas normas? Ou seja, o que dá fundamento para a existência da vedação ao retrocesso social como princípio implícito do sistema constitucional pátrio? Ingo Wolfgang Sarlet[471] sintetizou de forma bastante elucidativa os respectivos fundamentos, de modo que o princípio da vedação ao retrocesso social pode ser extraído dos seguintes princípios e argumentos de caráter jurídico-constitucional: a) do princípio do Estado Democrático e Social de Direito que protege um conteúdo mínimo de segurança e zela pela manutenção de um nível mínimo de progresso da ordem jurídica[472]; b) do princípio da dignidade da pessoa humana que possui um viés positivo, no sentido da concretização dos direitos fundamentais e um viés negativo, inviabilizando medidas que não alcancem esse desiderato[473]; c) do princípio da máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais, contido no art. 5º, § 1º da Constituição brasileira, e que impõe a otimização da proteção e eficácia e efetividade dos direitos fundamentais[474]; d) do princípio da proteção da confiança em respeito à boa-fé nas relações com os particulares, e na confiança depositada em relação à certa estabilidade e continuidade da ordem jurídica[475]; e) negar reconhecimento ao princípio da vedação ao retrocesso é admitir que os órgãos legislativos, bem como o poder público de um modo geral, dispõem do poder de

---

[471] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 346. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[472] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 346. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[473] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 346. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[474] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 346. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[475] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 346. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

decidir livremente suas decisões em completo desrespeito à vontade expressa do constituinte[476].

1.5.5.1.3 Quais os limites à proibição ao retrocesso social?

Toda e qualquer medida que implique em algum grau de retrocesso social deve ser rechaçada do ordenamento jurídico? Toda e qualquer medida que ocasione retrocesso social é inconstitucional? É possível aceitar certo grau de retrocesso ou a proibição é absoluta? Quais os limites para a constitucionalidade da medida regressiva no tocante aos direitos sociais? A vedação ao retrocesso deve ser encarada numa perspectiva relativa e não absoluta. Isso porque, admitir que toda e qualquer medida restritiva seja inconstitucional, significa colocar em risco a função legiferante, tornando o legislador um mero órgão executivo, sem poder mensurar ou mesmo escolher dentre as distintas possibilidades de escolha aquela que melhor convier em determinado contexto. Tal fato ocasionaria também a chamada "transmutação" das normas infraconstitucionais em normas constitucionais[477]. É preciso, pois, estar atento ao fato de que o Estado, muitas vezes, não possui recursos para a concretização dos direitos fundamentais, devendo os poderes executivo e legislativo adotarem escolhas orçamentárias que prevalecerão em detrimento de outras, dado que as necessidades humanas são infinitas e os recursos econômicos, por sua vez, finitos e muitas vezes escassos. Não é estranho e irrazoável, portanto, admitir-se que em certas situações o princípio do retrocesso social possa ser relativizado levando em consideração as circunstâncias fáticas adjacentes. Assim, não é qualquer medida restritiva, ainda que se trate de eventual restrição à parcela periférica do direito fundamental, que se configura como retrocesso social a merecer ser repelida do ordenamento jurídico, mas apenas as situações consideradas constitucionalmente ilegítimas que afrontem determinados pressupostos, limites expressos ou implícitos estabelecidos pela

[476] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 346. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[477] SOARES, Dilmanoel de Araújo. **Direitos sociais e o princípio da proibição de retrocesso social.** 2010. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília (UNICEUB), Brasília, 2010. p. 94.

Constituição pátria[478]. Quais seriam, portanto, esses limites? Como admitir o retrocesso no tocante aos direitos sociais?

A dinâmica das relações sociais e econômicas demonstra que vedar o retrocesso de modo absoluto é inviável ou mesmo indesejável[479]. Somando-se a tal fato, tem-se a instabilidade prestacional do Estado de prover recursos para a consecução dos objetivos fundamentais plasmados pela Constituição, especialmente em um contexto de crise econômica que, apesar de por si só não justificar a restrição dos direitos já conquistados, serve como alerta na abordagem da questão dos estreitos limites do princípio da não regressividade[480]. Em um primeiro momento Ingo Wolfgand Sarlet[481] sustenta a presunção, pelo menos *prima facie*, de que qualquer redução do alcance de um direito social deve ser considerada uma violação ao dever de concretização progressiva dos direitos sociais, sendo, portanto, um retrocesso. Tal medida, apenas será considerada constitucional se revelar como razoável e proporcional, além de ser necessária para alcançar os desideratos constitucionais mais nobres ou em caráter de urgência, ou seja, exigindo-se uma adequada justificação para tanto[482]. O autor, colacionando as lições de Gomes Canotilho, agrega à noção de vedação ao retrocesso à proteção do núcleo essencial dos direitos sociais, o que significa dizer que o legislador não pode afetar o núcleo essencial concretizado de determinado direito social assegurado

---

[478] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 781, 2013. Disponivel em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[479] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 351. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[480] SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 352. Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[481] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 801, 2013. Disponivel em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[482] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 802, 2013. Disponivel em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

pela Constituição[483]. Outrossim, deve-se observar as noções de mínimo existencial, compreendido como o conjunto de prestações materiais que asseguram a cada indivíduo uma existência digna e que pode assumir feições distintas a depender das circunstâncias históricas, geográficas, sociais, econômicas em que estiver inserida, além de variar conforme a natureza do direito social protegido[484]. Acrescenta-se, ainda, o conteúdo da dignidade da pessoa humana do direito social objeto de restrição[485], além das noções de segurança jurídica e proteção da confiança[486]. Mas como compreender o alcance do núcleo essencial ou mesmo da garantia do mínimo existencial? Na visão do autor[487], a dignidade da pessoa humana é o critério balizador, capaz de atuar como diretriz jurídico-normativa para a definição do alcance do núcleo material, bem como para a definição do conteúdo do próprio mínimo existencial que deve ser compreendido além da noção de mínimo vital e além da noção de um mínimo suficiente para assegurar o exercício das liberdades fundamentais[488]. Já a autora Luísa Cristina Pinto e Neto, citada por Christiano de

---

[483] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 804, 2013. Disponivel em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[484] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 809, 2013. Disponivel em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[485] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 807, 2013. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[486] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 813, 2013. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[487] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 804-805, 2013. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[488] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 805, 2013. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

Oliveira Taveira e Thaís Boia Marçal[489], considera que para a constitucionalidade da medida regressiva deve ser demonstrado que:

> (i) não esvazia o núcleo essencial do direito social, preservando sua eficácia prestacional essencial; (ii) é um meio apto a atingir o fim – constitucionalmente legítimo – visado; (iii) determinou-se em comparação com outras alternativas mais gravosas para o direito social, para o sistema de direitos fundamentais e para o sistema constitucional; (iv) foi determinada considerando a intensidade da restrição ao direito social relativamente ao favorecimento do bem a que se visa proteger; (v) é conforme com o mandado de igualdade; (vi) coaduna-se com a segurança jurídica e com a proteção da confiança; (vii) foi determinada no bojo de medidas voltadas ao aproveitamento pleno e otimizado dos recursos disponíveis, inserida em políticas públicas adequadas às tarefas constitucionalmente previstas; (vii) conforma-se segundo as normas aplicáveis, à participação social na definição de políticas públicas.

Percebe-se, pois, diversos traços em comum nos posicionamentos dos autores Ingo Wolfgang Sarlet[490] e Luísa Cristina Pinto e Neto[491], de modo que ambos preconizam especial proteção ao núcleo essencial do direito social, além de exigirem a adequação da medida, bem como a observância de outros importantes princípios como os da segurança jurídica e da proteção à confiança.

1.5.5.2 A teoria da vedação ao retrocesso social no âmbito do direito internacional

A noção da proibição de regressividade encontra um desenvolvimento mais avançado na temática do direito internacional, sendo preocupação de diversos autores latino-americanos. Diferentemente do que ocorre no restante dos países da América do Sul, no Brasil, a doutrina não tem dado maior atenção à temática da regressividade com enfoque no direito internacional, sendo que os estudos feitos até então, enfocam no desenvolvimento jurisprudencial, na perspectiva do direito interno, que a matéria alcançou e vem alcançando na Alemanha, Portugal e Itália. Dessa forma, é imperioso destacar que existe certa dose conceitual no tocante à

---

[489] TAVEIRA, Christiano de Oliveira; MARÇAL, Thaís Boia. Proibição do retrocesso social e orçamento: em busca de uma relação harmônica. **Revista de Direito Administrativo** (RDA), Rio de Janeiro, v. 264, p. 170, set./dez. 2013.

[490] SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 769-820, 2013. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

[491] TAVEIRA, Christiano de Oliveira; MARÇAL, Thaís Boia. Proibição do retrocesso social e orçamento: em busca de uma relação harmônica. **Revista de Direito Administrativo** (RDA), Rio de Janeiro, v. 264, p. 163, set./dez. 2013.

noção de regressividade em alguns tratados acerca de Direitos Humanos que o Brasil já assinou, ratificou e incorporou ao direito interno, de modo que a doutrina não pode fazer vista grossa a esse fato, exigindo, portanto, um estudo mais acurado a respeito dessa temática no contexto internacional. A matéria é objeto de consideração no Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, bem como na Convenção Americana sobre Direitos Humanos e no Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, mais conhecida como Protocolo de San Salvador. Christian Courtis, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Buenos Aires, é quem melhor elucida de forma didática a temática da proibição de regresso no cenário internacional, motivo pelo qual as considerações serão feitas, prioritariamente, com base em seu estudo.

1.5.5.2.1 Em que consiste a proibição de regressividade no âmbito do direito internacional?

Christian Courtis[492] esclarece que a noção de regressividade pode ser aplicada a dois campos distintos, sendo a primeira delas referente aos resultados de uma política pública, considerada como regressividade de resultados, e, a segunda, por sua vez, aplicada às normas jurídicas, também chamada de regressividade normativa. Nesse sentido, a regressividade dos resultados tem a ver com a política pública adotada pelo Estado, ao passo que a regressividade normativa faz referência à extensão dos direitos concedidos por uma norma, ou seja, se comparado a uma norma anterior, a norma posterior suprime, limita ou restringe determinado direito, afetando sua extensão[493]. Dessa forma, a análise da regressividade no âmbito da norma jurídica, consiste em avaliar se o nível de proteção conferido pelo ordenamento jurídico a uma mesma situação de fato se manteve ou foi piorado[494]. Esse tipo de análise, embora carregue certo grau de subjetivismo, não é algo fora do comum no âmbito do direito, o que já ocorre, por

[492] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 3-4.
[493] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 3-4.
[494] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 6.

exemplo, na avaliação da norma penal mais benigna, norma trabalhista mais favorável ou mesmo a *reformatio in pejus* no campo do direito processual civil e penal[495]. A dificuldade, por sua vez, reside na análise da regressividade de resultados, a levantar questionamentos acerca da possível ingerência do Poder Judiciário na análise das contas públicas, bem como o problema da causalidade, que importa em imputar resultados regressivos à política adotada pelo governo o que, de certa forma, dificulta a questão probatória, especialmente o ônus da prova que fica a cargo do litigante, o que afasta consequentemente, esse tipo de análise do âmbito do Poder Judiciário[496].

O Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, inserido na ordem jurídica interna brasileira por meio do Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992, contém em seu artigo 2.1, a exigência dos Estados se comprometerem a adotar, progressivamente, medidas que impliquem a plena efetividade dos direitos reconhecidos no Pacto. Nesse sentido,

> Artigo 2º
>
> 1. Cada Estado Parte do presente Pacto compromete-se a adotar medidas, tanto por esforço próprio como pela assistência e cooperação internacionais, principalmente nos planos econômico e técnico, até o máximo de seus recursos disponíveis, que visem a assegurar, progressivamente, por todos os meios apropriados, o pleno exercício dos direitos reconhecidos no presente Pacto, incluindo, em particular, a adoção de medidas legislativas.

A noção de progressividade, dessa forma, parte do pressuposto de que os direitos reconhecidos no Pacto devem ser garantidos gradativamente, ou seja, as condições de gozo e exercício desses direitos devem ser efetivadas aos poucos e continuamente pelos Estados, a fim de alcançar o desiderato assumido pelos signatários, sempre respeitando a razão de ser do acordo. Trata-se, ainda, de cláusula flexível, que atenta para as diferentes realidades dos Estados signatários, especialmente em virtude das diferenças econômicas, sociais e culturais existentes, sem que isso represente uma cláusula aberta ao descumprimento do acordo, pois o

---

[495] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 6.

[496] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 7.

objetivo traçado deve ser seguido[497]. No mesmo sentido, dispõe o artigo 11.1, que reconhece o direito de toda pessoa a um nível adequado de vida, bem como uma melhoria contínua dessas mesmas condições de vida, a ser assegurado pelos Estados, a saber:

> Artigo 11
>
> 1. Os Estados Partes do presente Pacto reconhecem o direito de toda pessoa a um nível de vida adequando para si próprio e sua família, inclusive à alimentação, vestimenta e moradia adequadas, assim como a uma melhoria continua de suas condições de vida. Os Estados Partes tomarão medidas apropriadas para assegurar a consecução desse direito, reconhecendo, nesse sentido, a importância essencial da cooperação internacional fundada no livre consentimento.

Dessa forma, ao assumir a exigência de progressividade dos direitos econômicos, sociais e culturais, que consiste na obrigação dos Estados de assegurarem e melhorarem as condições de gozo e exercício, ampliando-os paulatinamente, é possível extrair a obrigação mínima de não regressividade, que consiste na proibição de se adotarem políticas públicas, bem como medidas ou a introdução de normas jurídicas que piorem a situação desses mesmos direitos reconhecidos no Pacto[498]. Os Estados, pois, ao assumirem a obrigação de progressividade, ou seja, a ampliação gradativa dos direitos econômicos, sociais e culturais, também assumem, por via oblíqua, a obrigação de não regressividade, a impor a observância do conteúdo mínimo que permita a condição de vida adequada, mantendo-se o nível de proteção já conferido pelos Estados no momento da adoção do respectivo acordo internacional[499].

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também conhecida como Pacto de São José da Costa Rica, introduzida no direito interno brasileiro pelo Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992, também contém dispositivo similar no que diz respeito à obrigação de progressividade e, consequentemente, à proibição de regressividade, estando insculpida precisamente no artigo 26, denominado “Desenvolvimento Progressivo” e que dispõe:

---

[497] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 8.

[498] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 9.

[499] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 9.

> Artigo 26
>
> Desenvolvimento Progressivo
>
> Os Estados-Partes comprometem-se a adotar as providências, tanto no âmbito interno como mediante cooperação internacional, especialmente econômica e técnica, a fim de conseguir progressivamente a plena efetividade dos direitos que decorrem das normas econômicas, sociais e sobre educação, ciência e cultura, constantes da Carta da Organização dos Estados Americanos, reformada pelo Protocolo de Buenos Aires, na medida dos recursos disponíveis, por via legislativa ou por outros meios apropriados.

A proximidade dos dispositivos é tamanha que a mesma linha de interpretação pode ser seguida[500]. Dessa forma, não deve ser admitida a piora das condições de uso e gozo estabelecidas pelo Pacto ou pelo ordenamento jurídico interno, sob pena de se admitir a regressividade e consequentemente, colocando em xeque a noção de progressividade assumida pelos Estados[501]. Adicionalmente, faz-se presente, ainda, o Protocolo Adicional à Convenção Americana Sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, também conhecido como "Protocolo de São Salvador", e que fora introduzido no ordenamento jurídico interno pelo Decreto nº 3.321, de 30 de dezembro de 1999, cujo artigo 1º assim dispõe:

> Artigo I Obrigação de adotar medidas
>
> Os Estados Partes neste Protocolo Adicional à Convenção Americana Sobre Direitos Humanos comprometem-se a adotar as medidas necessárias, tanto de ordem interna como por meio da cooperação entre os Estados, especialmente econômica e técnica, até o máximo dos recursos disponíveis e levando em conta seu grau de desenvolvimento, a fim de conseguir, progressivamente e de acordo com a legislação interna, a plena efetividade dos direitos reconhecidos neste Protocolo.

Reforça-se, pois, que o Estado brasileiro assumiu no âmbito do direito internacional, bem como no âmbito do direito interno, a obrigação de progressividade e, consequentemente, a de não regressividade dos direitos humanos, devendo os respectivos direitos serem paulatinamente garantidos e concretizados e, da mesma forma, repelidas as tentativas de minimizarem esses

---

[500] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 12.

[501] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 15.

direitos arbitrariamente, representativas de verdadeiro retrocesso social. Sob a perspectiva dos titulares dos direitos, a obrigação de não regressividade representa uma garantia de manutenção desses direitos e de seus níveis de gozo, estendendo-se a toda melhora que ocorrer nesse processo contínuo de progressividade[502].

Interessante notar que Christian Courtis[503], após analisar as normas de direito internacional, discorrendo sobre a proibição de regresso nessa esfera, a conceitua como:

> [...] una veda a las normas y medidas estatales que, por debilitar o retraer el nivel de protección otorgado, reinstauran obstáculos para la satisfacción de sus necesidades básicas, o, en términos más amplios, hacen renacer obstáculos de carácter económico y social que limitan de hecho la libertad y la igualdad de las personas, e impiden el pleno desarollo de la persona humana y la efectiva participación de todos en la organización política, econômica y social de un país. En este sentido, la prohibición de regresividad opera como cláusula de control jurídico del cumplimento, por parte de los poderes políticos, del mandato del Estado social – o bien de las cláusulas de pactos internacionales de derechos humanos que imponen al Estado obligaciones en materia social -. Dado que el contenido de las necesidades y las áreas de participación se amplían con el tiempo y con el progreso material y científico de nuestras sociedades, el umbral de protección – y por ende, las posiciones consolidadas insusceptibles de derogación o supresión – también tienden a ampliarse progresivamente.

Percebe-se, pois, que a noção de regressividade não encontra grandes diferenças entre o direito interno e internacional, sendo mantida a ideia de que os direitos sociais, econômicos e culturais, devem ser assegurados progressivamente, restando desautorizadas as medidas que de forma arbitrária ocasionem a restrição desses mesmos direitos, por constituírem direito público subjetivo incorporado ao patrimônio do indivíduo.

1.5.5.2.2 Quais os fundamentos para a proibição de regressividade no âmbito do direito internacional?

Segundo Christian Courtis[504], a proibição de regressividade possui dois fundamentos, ou ainda, duas fontes de justificação que servem como princípio para

---

[502] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 18.

[503] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 20-21.

[504] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 18.

projetar o alcance e os possíveis limites da figura, quais sejam: (i) a segurança jurídica e a proteção da confiança, bem como (ii) o conteúdo material do princípio do Estado Social. A segurança jurídica e a proteção da confiança convergem no valor da previsibilidade do ordenamento jurídico, sendo consequência da noção de um Estado de direito de caráter social, de modo a estender esses valores para além dos interesses patrimoniais em questão, alcançando as conquistas sociais e permitindo a estabilidade dos direitos[505]. O conteúdo material do princípio do Estado Social, por sua vez, está ligado à satisfação das necessidades básicas do ser humano, à luz da dignidade humana, bem como o desenvolvimento da sociedade, materialmente e cientificamente[506]. Os direitos sociais representam, pois, verdadeiros direitos e não simples concessões graciosas, devendo o Estado zelar pela igualdade material; condições mínimas para o desenvolvimento de um plano de vida autônomo; necessidade de remoção de obstáculos econômicos ou sociais que impeçam o pleno desenvolvimento das pessoas; bem como a participação de todos nos benefícios de geração coletiva de desenvolvimento da riqueza[507]. Mais adiante, o autor[508], relativiza a noção de estabilidade das posições jurídicas, admitindo-se a piora, desde que devidamente justificada, daqueles que estão em melhor situação para assegurar a satisfação das necessidades básicas daqueles que estão em pior situação.

1.5.5.2.3 Quais os critérios e limites para a proibição de regressividade no âmbito do direito internacional?

Christian Courtis[509] aduz que o princípio da proibição de regressividade, aproxima-se do princípio da razoabilidade, de modo que ambos têm como objeto assegurar o devido processo substantivo, ou seja, dirigem-se ao controle do

[505] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 18.
[506] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 18.
[507] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 19.
[508] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 21.
[509] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 22.

conteúdo da regulamentação dos direitos. Dessa forma, a proibição de regressividade agrega um novo critério ao controle de razoabilidade das leis e regulamentos, em se tratando de direitos econômicos, sociais e culturais[510]. A noção de regressividade agrega ao princípio da razoabilidade da lei, bem como aos critérios da racionalidade da regulamentação, uma limitação temporal ou histórica, no sentido de proibir o legislador ou mesmo o Poder Executivo, de ocasionarem a piora da situação de regulamentação existente, implicando no retrocesso da situação de uso e gozo dos referidos direitos sociais[511]. Há, dessa forma, outra moldura a ser observada para que os direitos consagrados possam ser validamente restringidos, ou seja, com a proibição da regressividade ocorre a demarcação do espaço de discricionariedade dentro do qual pode o legislador ou o órgão do Poder Executivo atuar. Nesse sentido,

> Las restricciones de los derechos fundamentales – incluso de los derechos sociales y otros derechos consagrados por instrumentos internacionales de derechos humanos – establecidas por el órgano legislativo en ejercício de su poder reglamentario o poder de policía, no han de ser infundadas o arbitrarias sino razoables es decir, justificadas por los hechos y las circunstancias que les han dado origen, y por las necesidades de salvaguardar el interés público comprometido, y proporcionales a los fines que se procura alcanzar con ellas[512].

Sustenta o mesmo autor que “la restricción de los derechos se encuentre justificada por los hechos o circunstancias sociales que le han dado origen y por los fines lícitos perseguidos por la norma” [513]. Isso significa reconhecer que a noção de retrocesso social deve levar em consideração o contexto econômico, social e político a que estiver inserida, a fim de que tais fatos e circunstâncias possam guiar a interpretação da norma restritiva. A título de exemplo, em determinado contexto, não será considerada atentatória uma medida que reduza o poder de atuação da polícia militar, considerando que já não se justifica determinada quantidade de

---

[510] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 22.

[511] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 22.

[512] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 24-25.

[513] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 27.

poderes outorgados em épocas passadas, notadamente ditatoriais, de modo que tal medida não representa um retrocesso na esfera da proteção e garantia da segurança pública, mas sim vai ao encontro da noção de cidadania e liberdade. O juízo de controle judicial da razoabilidade das normas também deve levar em conta as circunstâncias adjacentes[514]. Nessa toada, em situações emergenciais, deve ser admitida uma maior margem de regulamentação e de discricionariedade em matéria de direitos sociais, desde que acompanhada da devida razoabilidade[515]. Acrescenta-se, ainda, a inversão do ônus da prova em matéria de regressividade dos direitos sociais. Isso significa dizer que, não é toda e qualquer medida regressiva que padece de inconstitucionalidade, mas a prova da existência de uma norma regressiva transfere ao Estado o ônus de argumentar a favor da racionalidade da lei, criando certa presunção de inconstitucionalidade que demanda seu afastamento[516]. Ou seja, exige-se que o Estado argumente no sentido de justificar a medida adotada[517] e havendo dúvida a respeito, a regressividade deve ser considerada inválida[518]. E quando é que determinada norma pode ser considerada, em princípio, regressiva? Para Christian Courtis[519], a norma será regressiva quando o grau de efetividade de um direito social regulamentado pela norma impugnada for menor do que o que havia sido alcançado no direito interno antes da sanção desta norma. O autor, ainda, propõe a aplicação da teoria do conglobamento por instituições,

---

514 COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 27.

515 COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 28.

516 COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 29.

517 Nesse sentido Christian Courtis: “Esta presunción de ilegitimidad de la medida há sido sostenida em sede internacional a partir de una reiterada y tradicional jurisprudencia de numerosos tribunales europeos”. Também esclarece Christian Courtis: “Si se traslada el esquema al análisis de regresividad, el demandante corre entonces con la carga de demonstrar inicialmente el carácter regresivo de la norma, acreditando que el grado de protección ofrecido por la nueva norma constituye un retroceso con respecto al existente con la norma anterior. Probado esto, la norma se presume inválida, y corresponde al Estado la carga de acreditar que, pese a ser regresiva, la norma es justificable”. (COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 30,32-33).

518 COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 41.

519 COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 42.

extraída do direito trabalhista, transpondo-a para o campo da regressividade[520], a fim de permitir a identificação se referida norma é regressiva ou não. Dessa forma, havendo conflito entre dois instrumentos, deve prevalecer aquele cujas normas como um todo sobre cada instituição, sejam mais benéficas para os obreiros, ou seja, faz-se uma comparação entre o conjunto de normas relacionadas a determinadas instituições do direito trabalhista, de forma a aplicar aquela que regula de modo mais favorável cada instituição em especial[521].

Após a etapa de identificação se determinada norma é regressiva, insere-se, pois, a temática dos limites à proibição de regressividade. O autor[522], após fazer uma análise da jurisprudência Argentina, Europeia e Norte-Americana, acerca do uso de medidas restritivas por parte dos Estados, notadamente das leis que restringem direitos conferidos aos cidadãos, aduz que em matéria de regressividade, é preciso que o Estado demonstre a estrita necessidade da medida, não sendo suficiente a demonstração de um propósito útil e oportuno. Isso significa que o Estado deve comprovar a existência de um interesse estatal qualificado, que a medida é de caráter imperioso, bem como a inexistência de ações alternativas menos restritivas ao direito em questão ou que há razões de peso para preferir a medida que fora adotada[523]. E, ainda, após analisar as observações gerais 3, 13, 14, 15, 17 e 18, emanadas pelo Comitê dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, órgão das Nações Unidas, responsável por controlar o cumprimento das disposições do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, Christian Courtis[524] acrescenta que o Estado somente pode justificar a necessidade de uma medida regressiva caso demonstre:

> a) que la legislación que propone, pese a implicar retrocesos em algún derecho, implica um avance teniendo en cuenta la totalidad de los derechos

[520] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 43.
[521] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 43.
[522] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 37.
[523] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 37-38.
[524] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 38.

> previstos en el Pacto, y b) que ha empleado todos los recursos de que dispone, incluyendo los que provengan de la cooperación internacional, y que, aun así, necesita acudir a ella para proteger los demás derechos del Pacto.

Estão excluídas, por sua vez, de qualquer tipo de justificação, as medidas regressivas que afetem o conteúdo mínimo essencial do direito em questão, de modo que as medidas normativas que piorem a situação de gozo dos direitos, a ponto de excluir o acesso ao conteúdo mínimo essencial, importarão sempre na violação ao Pacto, não podendo ser justificada pelo Estado[525]. De forma resumida, tem-se que[526]:

> El Estado sólo puede justificar su adopción cuando se conjuguen tres factores: cuando haya efectuado una cuidadosa evaluación de las alternativas, cuando el objetivo perseguido por la medida sea el de proteger la totalidad de los derechos del Pacto – en especial, cuando la restricción del derecho de quienes pertencen a grupos que se encuentran em mejor situación esté destinada a satisfacer las necesidades de quienes no logran cubrir por sí mismos el contenido mínimo esencial de los derechos em juego -, y cuando la adopción de la medida haya tenido em consideración el máximo de los recursos disponibles, aun los provenientes de la cooperación internacional.

Outra autora que elucida de forma bastante didática a temática dos limites à proibição de regresso é Julieta Rossi, que propõe a análise dos critérios dividida em duas etapas, sendo que sua sistemática também leva em consideração a jurisprudência firmada até então pelo Comitê dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. Apesar de seus fundamentos não se distanciarem significativamente dos enumerados por Christian Courtis, vale a pena ressaltá-los. A primeira etapa inicia-se com a demonstração de que existe uma medida regressiva, atraindo certa presunção contra sua validade, de modo a trazer para o Estado o ônus de justificá-la[527]. Nesse sentido, poderá o Estado justificar utilizando os seguintes argumentos[528]:

---

[525] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 39.

[526] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 40.

[527] ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 91.

[528] ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 91-92.

> a) Que el propósito estatal detrás de la medida regresiva es la preservación de la totalidad de los derechos previstos em el Pacto. Ello significa que el Estado debe demonstrar que la medida adoptada – regresiva respecto de alguno de los derechos previstos en el Pacto – implica, sin embargo, un avance respecto del nivel de vigencia del resto de los derechos previstos en el Pacto.
>
> b) Que ha considerado de manera exhaustiva todas las alternativas posibles previas a decidir adoptar la medida en cuestión. Si bien el Comité no lo reflere textualmente, resulta lógico inferir que la medida adoptada debe ser la menos lesiva para los derechos em juego. De lo contrario y a luz del requisito del Comité no sería posible justificarla cuando se encuentran disponibles otras medidas que, cumpliendo con el propósito del Estado, no infringen, o lo hacen en menor medida, el derecho afectado. En otros términos, el Estado debe demonstrar que la medida es "necesaria" para alcanzar el fin propuesto.
>
> c) Que ha debido adoptar la medida regresiva aun cuando hizo uso del máximo de los recursos de que disponía.(...)

Acrescenta-se, ainda, que o Estado deve fazer uso eficiente dos recursos, o que implica dizer que deverá observar prioritariamente o Pacto firmado e fazer frente em primeiro lugar às suas obrigações mínimas, bem como as de proteção aos grupos menos favorecidos[529]. A segunda etapa na análise dos limites materiais à regressividade, por sua vez, contempla a observância do conteúdo mínimo dos direitos sociais, econômicos e culturais, que os Estados devem garantir de forma imediata, independentemente da quantidade de recursos disponíveis[530]. Segundo a autora[531], o conteúdo mínimo de um direito faz referência às características básicas sem as quais o direito se torna irreconhecível ou desnaturalizado. Dessa forma, qualquer medida que viole o mínimo deve ser considerada ilegítima frente às obrigações assumidas no Pacto[532]. Por último, a autora sustenta que deve ser observado o artigo 4º do Pacto que introduz uma cláusula geral a respeito das restrições ao conteúdo dos direitos, levando em consideração que a regressividade

---

[529] ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 93.

[530] ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 96.

[531] ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 95.

[532] ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 97.

implica sempre na restrição a algum direito[533]. É ver o mencionado artigo:

> Artigo 5 Alcance das restrições e limitações
>
> Os Estados Partes só poderão estabelecer restrições e limitações ao gozo e exercício dos direitos estabelecidos neste Protocolo mediante leis promulgadas com o objetivo de preservar o bem-estar geral dentro de uma sociedade democrática, na medida em que não contrariem o propósito e razão dos mesmos.

Dessa forma, os Estados que busquem a adoção de medidas regressivas, considerando as restritivas como tais, devem demonstrar, além dos requisitos anteriores, que: a) as medidas restritivas foram adotadas por lei; b) as medidas devem ser adotadas visando ao bem-estar geral em uma sociedade democrática; c) as medidas devem ser compatíveis com a natureza dos direitos, ou seja, não devem afetar o conteúdo mínimo desses direitos[534].

1.5.6 É possível, afinal, revogar as imunidades tributárias?

Reconhecendo-se o fenômeno das imunidades tributárias como disposições constitucionais que colaboram com a demarcação da competência tributária, de forma negativa, impedindo que certos critérios pessoais ou materiais integrem a norma tributária, resultante de comando normativo expresso da Constituição, de modo que em alguns casos a imunidade pode proteger verdadeiro direito fundamental, não sendo essa característica essencial, é possível defender a possibilidade de sua revogação ante o exame da teoria dos direitos fundamentais. Isso porque, a imunidade, em si, não se confunde com o direito fundamental que porventura busca garantir, não havendo que se falar, nesses casos, em desrespeito às cláusulas pétreas (artigo 60, §4º da CF/88), nem mesmo ao conteúdo essencial do direito fundamental. O raciocínio é simples, só cabe falar em conteúdo essencial atrelado a um direito fundamental respectivo e não sendo a imunidade tributária direito fundamental, mas disposição constitucional que colabora na demarcação da competência tributária, não há que se falar em desrespeito à garantia das cláusulas pétreas e do conteúdo essencial do direito fundamental. Nesses casos, a revogação

---

[533] ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 99.

[534] ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 101-102.

da imunidade tributária, em princípio, deve ser admitida, como forma de privilegiar o princípio democrático, e inclusive estimulada no caso das imunidades que já não possuem mais justificativa constitucional, consistindo em verdadeiros privilégios insustentáveis pela Magna Carta. Mesmo nos casos em que a imunidade tributária venha a proteger verdadeiro direito fundamental, tal fato não transforma a imunidade tributária no respectivo direito fundamental que porventura esteja protegendo. Ou seja, a imunidade tributária não se confunde com o direito fundamental que porventura possa garantir. Não se pode, pois, confundir os direitos e garantias existentes com a imunidade tributária. A imunidade, em algumas situações, pode proteger direito fundamental, mas com ele não se confunde. É por esse motivo que o núcleo essencial ou mesmo sua parcela periférica não são atingidos com a revogação da imunidade tributária. Em determinadas situações, o inverso é que poderá ocorrer, pois a revogação de uma imunidade tributária pode ser motivada pelo restabelecimento do princípio da igualdade, garantindo, dessa forma, uma justa tributação, no sentido de que todos são chamados para colaborar com os gastos públicos, não havendo espaço para privilégios odiosos. Nessa toada, a revogação de uma imunidade tributária pode ocasionar, em contrapartida, uma maior arrecadação que é de extrema importância para a consecução dos objetivos constitucionais. Ou seja, com a revogação da imunidade tributária poderá ocorrer o aumento da arrecadação, possibilitando um volume maior de recursos públicos para fazer frente às necessidades públicas e para a consecução dos objetivos traçados pela Constituição. Possibilita-se, em contrapartida, a própria concretização dos direitos fundamentais. Posicionamento semelhante já fora adotado, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 372.600, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 23.4.2003, que tratou da revogação, pela Emenda Constitucional nº 20/98, da imunidade anteriormente prevista no artigo 153, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, que previa a não incidência do imposto de renda sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão de pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, nos termos e limites fixados em lei. Entendeu a Suprema Corte que embora a imunidade representasse um benefício importante para os idosos, sua finalidade não era proteger direito fundamental, de modo que sua supressão do texto constitucional não representou uma ameaça de rompimento

da ordem constitucional vigente ou de retirada de uma garantia fundamental[535]. O mesmo raciocínio foi adotado no julgamento da ADI 3128-7, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJ 18.02.2005, em que se discutiu a inconstitucionalidade do art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. Foi decidido que não haveria direito adquirido à não incidência tributária com relação aos vencimentos e proventos de aposentadoria e pensões, estando, portanto, sujeitos à incidência de contribuição previdenciária[536]. Assim, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, a imunidade, em si, pode não consagrar verdadeiro direito fundamental, motivo pelo qual, há de se admitir, em princípio, a possibilidade de sua revogação:

> 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 consagrava 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 improvido. (RE 372600, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 23-04-2004 PP-00040 EMENT VOL-02148-12 PP-02337 RTJ VOL-00192-03 PP-01062).

> EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de

---

[535] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 372.600. Relator(a) Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 abr. 2003.

[536] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3128-7. Relator(a) Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 18 ago. 2004. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 fev. 2005.

> modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, 150, I e III, 194, 195, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. 3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § únic, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinqüenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda. (ADI 3128, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-03 PP-00450 RDDT n. 135, 2006, p. 216-218).

Faz-se apenas um devido reparo, pois mesmo nas situações em que a imunidade tributária venha a proteger direito fundamental, não é possível confundir a imunidade em si com o direito fundamental que porventura possa proteger, não havendo que se falar propriamente em restrição a direito fundamental, mas apenas na retirada de uma capa protetora, a merecer outro tipo de análise teórica, qual seja, a respeito da teoria da vedação ao retrocesso social.

Ressalta-se que o raciocínio aplicado no tocante à restrição aos direitos fundamentais, contudo, não pode ser estendido para a teoria da vedação ao retrocesso social, no sentido de que se as imunidades tributárias não se confundem com os direitos fundamentais que porventura possam albergar, dessa maneira, também não haveria que se falar em retrocesso social, pois não haveria restrição a

direito fundamental. Isso porque, a revogação da imunidade tributária, nos casos em que se reconhece a existência de verdadeiro direito fundamental a ser protegido, não implica propriamente na restrição ao respectivo direito fundamental, mas, em contrapartida, ocasiona a retirada de uma capa de proteção que já era outorgada pela imunidade tributária, ou seja, retira-se certo grau de proteção e, nesse ponto, cabe discutir se há retrocesso social ou não. Há, portanto, certo grau de proteção conferido a um direito fundamental, cuja retirada suscita a questão de saber se referida medida implica ou não em retrocesso social e, em caso afirmativo, faz-se necessário discutir sua legitimidade. É o que se pode denominar de vedação ao retrocesso social sob a perspectiva da proteção deficiente, na busca pela concretização dos direitos fundamentais[537]. Ou seja, a teoria da vedação ao retrocesso social busca proteger não somente o direito fundamental em si, mas a garantia de proteção já outorgada ao direito, sob pena de se admitir seu aniquilamento de forma gradativa. O alcance da vedação ao retrocesso social engloba a própria restrição ao direito fundamental, bem como a garantia de eventual proteção já conferida a determinado direito fundamental e que deve, pelo menos, em princípio, ser preservada. Dessa forma, havendo uma medida que possa ocasionar hipoteticamente algum grau de retrocesso social, há a inversão do ônus argumentativo, no sentido de que o legislador deve justificar a legitimidade da medida adotada, por não implicar em retrocesso social, ou, se implicar, que seja numa medida razoável e tolerada pelo ordenamento jurídico. Em se tratando, pois, da hipótese de revogação de imunidade tributária, a medida adotada deve obedecer alguns critérios, a fim de que se afaste a configuração do retrocesso social ou pelo menos a legitime, dado que sua proibição não deve ser absoluta, podendo ser aceita em maior ou menor grau. Nesse ponto, é possível conjugar os critérios adotados pela doutrina estrangeira e pela doutrina nacional, no que se refere à legitimação da vedação ao retrocesso social. Conjugando a doutrina de Christian Courtis[538], adaptando-a para o caso proposto, é possível defender a tese de que para resguardar a legitimidade da medida no âmbito internacional, é preciso demonstrar que a revogação da imunidade tributária, nos casos em que proteja

[537] CONTO, Mário de. **O princípio da proibição de retrocesso social**: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 83.
[538] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 24.

direito fundamental, não é arbitrária, mas sim razoável, ou seja, deve ser justificada pelos fatos e circunstâncias que lhe deram origem, bem como pela necessidade de resguardar o interesse público, além de ser proporcional ao fim de que se deseja alcançar. É preciso, ainda, que seja demonstrada a estrita necessidade da medida, não sendo suficiente a demonstração de um propósito útil e oportuno. Deve haver, portanto, a comprovação da existência de um interesse estatal qualificado e que a medida é de caráter imperioso, bem como a inexistência de ações alternativas menos restritivas ao direito em questão ou que há razões de peso para preferir a medida que fora adotada[539]. A Emenda Constitucional que propuser a revogação da imunidade tributária que contemple a proteção a direito fundamental deve demonstrar que essa medida implica no avanço da concretização da totalidade dos demais direitos previstos pela Constituição e pelos tratados internacionais relativos a direitos humanos dos quais a República Federativa do Brasil faz parte[540]. Além do mais, a adoção da medida que revogue eventual imunidade tributária só pode ser levada a cabo caso seja demonstrado que o Estado empregou todos os recursos que dispõe, inclusive os oriundos de cooperação internacional, e ainda assim, a medida seja necessária para resguardar os demais direitos[541]. Em todo caso, o conteúdo mínimo essencial, ou seja, um grau mínimo de proteção conferido ao direito fundamental deve ser mantido pelo Estado, de modo que, se a medida implicar no desfazimento desse nível mínimo de proteção, deve ser considerada ilegítima[542]. Já no âmbito do direito interno, a legitimidade do retrocesso social deverá ser verificada levando em consideração outros critérios, apontados pela doutrina brasileira no enfrentamento da questão, embora também estejam relacionados com os critérios defendidos pela doutrina alienígena. Em suma, conjugando os critérios defendidos pela doutrina pátria, tem-se que a medida adotada deve ser razoável, proporcional e necessária para se atingir um fim

---

[539] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 37-38.

[540] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 38.

[541] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 38.

[542] COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 39.

constitucionalmente legítimo; a medida deve ser a última *ratio,* ou seja, ser adotada em caráter excepecional, levando em consideração demais alternativas possíveis que forem identificadas como mais gravosas; deve haver proporcionalidade quanto ao grau de intensidade da restrição do direito afetado e do direito ou direitos favorecidos; deve obedecer aos ditames da igualdade, segurança jurídica e proteção da confiança; além de levar em consideração as políticas públicas adequadas ao cumprimento do projeto de realização dos objetivos constitucionais, bem como se a medida se ajusta segundo à participação popular nas políticas públicas[543]. Em todo caso, novamente reforça-se que o conteúdo essencial mínimo de proteção ao direito fundamental deve ser sempre garantido, a fim de preservar, ainda, o mínimo existencial.

Dessa forma, a revogação da imunidade tributária é perfeitamente possível, exigindo, no entanto, a observância de critérios materiais adicionais concernentes às justificativas para a adoção da medida e que devem estar sempre em consonância com os objetivos constitucionais. Nesse sentido, a revogação de uma imunidade tributária, além de observar obrigatoriamente os requisitos formais para tanto, como é o caso da exigência de que a medida seja introduzida por meio de Emenda Constitucional, deve observar também critérios materiais adicionais que procurem demonstrar não haver retrocesso social com a excepcionalidade da medida, ou, caso seja configurado verdadeiro retrocesso, que pelo menos seja legitimado mediante uma criteriosa justificativa, balizada nos critérios anteriormente mencionados.

1.6 **Como se devem interpretar os enunciados sobre imunidades tributárias?**

1.6.1 A linguagem como condição para a evolução do homem

A evolução da espécie humana é algo que desperta curiosidade, especialmente tendo em vista os poucos registros a que se tem acesso, o que nos permite conviver com inúmeras indagações a respeito de como os povos antigos viviam e se relacionavam. A descoberta do fogo abriu o caminho do homem para novas descobertas. Daí em diante, outros inúmeros feitos foram conquistados pelo

[543] TAVEIRA, Christiano de Oliveira; MARÇAL, Thaís Boia. Proibição do retrocesso social e orçamento: em busca de uma relação harmônica. **Revista de Direito Administrativo** (RDA), Rio de Janeiro, v. 264, p. 1670, set./dez. 2013.

homem: a teoria dos germes, descoberta da eletricidade, seleção natural, teoria da relatividade, estrutura do DNA, bem como a chegada do homem à Lua. Todos esses avanços nos permitiram viver como vivemos hoje, em uma era marcada pela tecnologia e pela informação dinâmica e em tempo real.

Todas essas conquistas dificilmente ocorreriam ou se perpetuariam sem a ajuda da linguagem. Não se sabe ao certo quando a linguagem surgiu, mas fato é que ela foi se desenvolvendo até chegarmos à noção curiosa que temos hoje, em que cada povo possui sua própria linguagem, escrita e falada, cada qual com suas regras específicas, agrupadas num conjunto que se denomina gramática. No entanto, no passado, os registros demonstram que a forma de se comunicar era muitas vezes feita por símbolos, consubstanciados em gestos ou desenhos. Jean-Jacques Rousseau[544] acredita que a necessidade de o homem comunicar seus sentimentos e pensamentos é que o fez buscar meios para isso, sendo a invenção da linguagem, a consequência trazida por esse instinto. Abandonamos, dessa forma, a arte de nos comunicarmos por meio de gestos e incorporamos gramáticas sofisticadas e hoje já não somos capazes de entender os símbolos egípcios, exemplo de como a linguagem era dependente, no passado, dos sinais e não das palavras, fenômeno diametralmente oposto da realidade em que vivemos[545]. Todavia, os gestos não foram abandonados por completo, sendo utilizados, por exemplo, quando dois indivíduos que falam línguas opostas tentam se comunicar, ou mesmo, quando queremos economizar palavras e as traduzimos em gestos simples, tais como a inclinação da cabeça para baixo e para cima, indicativo da palavra “sim” ou eventual concordância, bem como para os lados, indicativo da palavra “não”, ou, ainda, eventual discordância. Em alguns casos é possível dizer que a linguagem dos sinais pode ser ainda mais expressiva, sendo capaz de atingir um efeito muito maior do que se utilizada por meio de palavras. Como exemplo, temos a entrega de uma espada suja de sangue por um mensageiro a um rei, sinal indicativo de ameaça e bastante intimidador[546]. Algo muito mais expressivo do que uma carta utilizando-se

---

[544] ROUSSEAU, Jean-Jacques. Ensaio sobre a Origem das Línguas. In: OS PENSADORES. [Tradução Lourdes Santos Machado e Introdução e notas de Paul Arbousse-Bastide e Lourival Gomes Machado.] 4. ed. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1987. p. 259.

[545] ROUSSEAU, Jean-Jacques. Ensaio sobre a Origem das Línguas. In: OS PENSADORES. [Tradução Lourdes Santos Machado e Introdução e notas de Paul Arbousse-Bastide e Lourival Gomes Machado.] 4. ed. São Paulo: Editora Nova Cultura, p. 260.

[546] ROUSSEAU, Jean-Jacques. Ensaio sobre a Origem das Línguas. In: OS PENSADORES. [Tradução Lourdes Santos Machado e Introdução e notas de Paul Arbousse-Bastide e Lourival Gomes Machado.] 4. ed. São Paulo: Editora Nova Cultura, p. 261.

de tons agressivos[547]. Por fim, mas sem a pretensão de ser exaustivo, também não se pode deixar de ressaltar a linguagem dos surdos e mudos, essencialmente feita por meio de sinais. A linguagem, portanto, possibilita a evolução do homem, característica ímpar que distingue a espécie humana de outras.

1.6.2 Isto não é um cachimbo (?)

Seja a linguagem escrita, falada ou por gestos, fato é que a existência de erros no processo de comunicação é algo comum e isso não deve ser ignorado pelo intérprete. Talvez isso seja até mais comum do que se pensa. Michael Foucault[548], em sua obra "Ceci n'est pas une pipe", ou "Isto não é um cachimbo", analisa a obra do artista belga René Magritte, do ano de 1929, que traz à discussão a existência do objeto em si e sua representação. O problema colocado sob análise traz a imagem de um cachimbo e o escrito "isto não é um cachimbo", logo abaixo da imagem. Uma análise abreviada da imagem levaria ao leitor desavisado supor que o escrito fosse uma contradição, a não ser que a representação gráfica do cachimbo não estivesse adequada, o que não foi o caso do desenho proposto pelo artista René Magritte[549]. A relação aparentemente simples entre o desenho e o escrito é problematizada por Michael Foucault[550] que afasta a eventual contradição existente na relação texto e imagem. Isso porque, o desenho de um cachimbo não é em si um cachimbo, mas sim sua representação gráfica, ou seja, o desenho não é um cachimbo, pois não possui a mesma matéria, não é constituído pelo mesmo material do que o de um verdadeiro cachimbo[551]. Fazendo referência aos dizeres de Magritte, Michael

---

[547] ROUSSEAU, Jean-Jacques. Ensaio sobre a Origem das Línguas. In: OS PENSADORES. [Tradução Lourdes Santos Machado e Introdução e notas de Paul Arbousse-Bastide e Lourival Gomes Machado.] 4. ed. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1987. p. 261.

[548] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[549] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 06. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[550] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[551] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 10. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

Foucault[552] esclarece que é possível “criar entre as palavras e os objetos novas relações e precisar algumas características da língua e dos objetos, geralmente ignoradas na vida cotidiana". Outras vezes, uma palavra pode substituir a representação de um objeto na realidade[553]. Um desenho de um senhor andando em um lugar chuvoso e segurando um ponto preto em que está escrito a palavra “guarda-chuva”, faz a palavra substituir o desenho. Da mesma forma, um escrito em mandarim e um desenho de um “guarda-chuva” faz a ilustração substituir a palavra que, de forma isolada, dificilmente seria entendida por aquele que não conhece a língua.

Michael Foucault[554] prossegue dissociando a “semelhança” da “similitude”. A semelhança seguiria certo padrão, como um “elemento original que ordena e hierarquiza a partir de si todas as cópias, cada vez mais fracas, que podem ser tiradas. Assemelhar significa uma referência primeira que prescreve e classifica”[555]. A similitude, por sua vez, “se desenvolve em séries que não têm nem começo nem fim, que é possível percorrer num sentido ou em outro, que não obedecem a nenhuma hierarquia, mas se propagam de pequenas diferenças em pequenas diferenças”[556]. No mesmo sentido, complementa que[557]:

> [...] a semelhança serve à representação, que reina sobre ela; a similitude serve à repetição, que corre através dela. A semelhança se ordena segundo o modelo que está encarregada de acompanhar e de fazer reconhecer; a

---

[552] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 18. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[553] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 18. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[554] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 21. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[555] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 21. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[556] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 21. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[557] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 21. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

> similitude faz circular o simulacro como relação indefinida e reversível do similar ao similar.

Exemplificando para melhor entender a dissociação, o autor[558] recorre ao exemplo de um jogo de futebol visto a partir de cima de um terraço em que a visão é limitada por um muro baixo, dominado por uma balaustrada. A semelhança seria aquilo que se pode ver, ao passo que a similitude seria a construção da imagem a ocorrer por trás do balaustre[559].

Os estudos de Michael Foucault[560] contribuem, portanto, com uma reflexão crítica a respeito da relação entre a imagem e a linguagem, bem como a ideia de representação, sendo de extrema importância para o campo da ciência do direito, especialmente por ter como instrumental a própria linguagem. A partir disso, fica mais fácil identificar que o texto não se confunde com a norma, e muito menos com a situação hipotética trazida em seu conteúdo.

1.6.3 Considerações sobre a interpretação legal e o ceticismo na interpretação jurídica sob a ótica de Riccardo Guastini

Riccardo Guastini[561], importante jurista italiano, debruça-se sobre algo que ele chama de “visão cética da interpretação legal”. O autor[562] sustenta que as declarações interpretativas não podem ser consideradas verdadeiras e nem falsas, mas sim responsáveis por atribuírem significados às disposições legais. Essa conclusão faz parte das seguintes constatações feitas pelo autor[563]: (i) juristas e

---

[558] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 21. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[559] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. p. 21. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[560] FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

[561] GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139-144.

[562] GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139.

[563] GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139-140.

juízes divergem sobre os significados das disposições legais ou constitucionais, ou seja, há certa divergência na interpretação, apontando-se resultados distintos[564]; (ii) as disposições legais podem ser interpretadas de formas diferentes e concorrentes[565]; (iii) no entanto, não há nenhum critério de verdade disponível para a interpretação dos dispositivos legais, mas o que se tem são teorias sobre a interpretação legal[566]; (iv) como consequência, qualquer decisão interpretativa supõe uma escolha entre possibilidades concorrentes, de modo que a interpretação não é em si um ato de conhecimento, mas sim um ato de vontade[567]; (v) dessa forma, a linguagem dos intérpretes não é de caráter descritivo, ou seja, não está sujeita à verdade ou falsidade, mas, vai além, por atribuir significado às disposições interpretadas[568].

Se as divergências resultantes da interpretação de um texto legal existem e é impossível negá-las, quais seriam, portanto, suas fontes? As controvérsias interpretativas têm origens na imprecisão da linguagem utilizada pelos legisladores, em suas diversas formas, tais como a ambiguidade, vagueza, indeterminação etc. No entanto, dois outros fatores agravam a possibilidade de um consenso no processo de comunicação, são eles: a variedade de técnicas interpretativas e a variedade de doutrinas jurídicas[569]. Isso porque, métodos interpretativos tais como a interpretação extensiva, analogia, argumento *"a contrario sensu"*, levam a resultados interpretativos diversos[570]. No mesmo sentido, diversas doutrinas, tais como a doutrina da responsabilidade civil e a doutrina dos contratos, que apesar de serem

---

564 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139.

565 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139.

566 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139.

567 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139.

568 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139.

569 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 140-141.

570 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 141.

independentes da interpretação do texto legal, influenciam o processo interpretativo, ora ampliando ou mesmo restringindo o campo de interpretação[571].

É preciso diferenciar o texto da lei, da norma. Ou seja, a lei em si nada diz, nada permite e nada proíbe. Exige-se para tanto o processo interpretativo que é capaz de extrair do texto legal a norma. Dessa forma, a interpretação é fonte de normas legais. Isso porque os textos não se interpretam a si mesmos. Os diplomas legais não trazem, como regra, significados legais, ou seja, não são autointerpretativos, mas se compõem de sentenças, cujo conteúdo dos significados normativos é extraído pelo intérprete. Conforme já tratado anteriormente, isso não quer dizer que não há qualquer significado antes da interpretação, mas sim de que antes da interpretação legal, o significado das sentenças não se encontra definido, estando aberto a diferentes interpretações[572]. Isso não quer dizer, ainda, que qualquer tipo de interpretação deva ser admitido, pois há uma moldura de interpretações possíveis, de modo que o intérprete não pode ignorar as regras de linguagem, nem mesmo os métodos de interpretação comumente adotados, bem como a jurisprudência, enquanto ciência do direito, e os precedentes judiciais[573]. Caso isso ocorra, admitindo-se a hipótese em que um juiz, ao decidir, saia da moldura aceitável, estar-se-ia diante de uma nova regra contrária ao direito.

Riccardo Guastini[574] defende aquilo que ele denomina de “forma suave de ceticismo” que não deve ser confundida com o que ele chama de “ceticismo duro”. Esta última, segundo o autor[575], defende que no jogo da interpretação legal tudo vale, de modo que os intérpretes, notadamente os juízes da Suprema Corte, podem atribuir a um texto legal o sentido que lhe convierem, tornando impossível distinguir a interpretação genuína, ou seja, a que segue padrões admissíveis de sentidos, da

---

[571] GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 141.

[572] GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 141.

[573] GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 141.

[574] GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 142.

[575] GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 142.

criação de novas normas[576]. Essa tese sustenta-se na ideia de que toda decisão interpretativa diante de um caso concreto possui as mesmas consequências, ou seja, a criação de normas individuais[577]. O autor[578], no entanto, rebate a referida noção, sustentando que todas as interpretações podem ser do ponto de vista do direito positivo, idênticas, mas não seriam equivalentes sob a ótica da teoria da interpretação jurídica que investiga a interpretação como tal. O autor[579] critica a doutrina de Kelsen que, de modo algum nega a distinção entre as decisões interpretativas que estão dentro ou fora da moldura, o que na sua visão é de extrema relevância para a análise das verdadeiras práticas interpretativas.

As teorias acerca da interpretação legal consideram que a maioria dos problemas advém da textura aberta da linguagem. Dessa forma, poder-se-ia estar diante dos chamados casos fáceis ou dos chamados "hard cases", conforme o grau de dificuldade empregado no processo interpretativo. As interpretações dos casos fáceis, portanto, poderiam ser verdadeiras ou falsas, não ocorrendo o mesmo com os chamados "hard cases", não sendo possível, nesses casos, identificar-se uma única resposta correta[580]. Riccardo Guastini[581], defende que essa visão é correta se se considerar o fato orientando a interpretação, ou seja, caso se esteja diante de uma interpretação do caso concreto em que se subsume o caso individual a uma regra. Trata-se, em suma, do ato de aplicação da lei e não propriamente de interpretação em sentido estrito[582]. O texto orientando a interpretação, por sua vez, seria a interpretação em sentido estrito, ou seja, de forma abstrata, em que o

---

576 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 142.

577 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 142.

578 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 142.

579 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 142.

580 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 143.

581 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 143.

582 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 143.

intérprete confere ao texto uma nova formulação, um novo sentido[583]. O autor[584], no entanto, identifica que a interpretação orientada pelo fato pressupõe a interpretação orientada pelo texto, pois se exige primeiro a identificação das normas a serem aplicadas para que seja possível a subsunção do fato à própria norma. Dessa forma, Riccardo Guastini[585] sustenta que o principal problema da interpretação não diz respeito à aplicação das normas previamente identificadas, mas sim ao próprio processo de identificação de quais normas seriam essas, ou seja, no processo de extração de normas dos textos legais. Assim, o autor critica a teoria da textura aberta da linguagem por ignorar o problema da interpretação a partir de sua orientação para o texto[586].

1.6.4 A interpretação e aplicação da lei segundo Riccardo Guastini

É preciso, pois, compreender o que se tem em mente quando se fala algo a respeito da interpretação. De um lado, a interpretação pode se referir à atividade que consiste em determinar o significado de enunciados ou mesmo ao resultado desta atividade interpretativa, ou seja, o produto[587]. O resultado da atividade interpretativa pode ser um enunciado ou uma pluralidade de enunciados[588]. Riccardo Guastini[589] apresenta dois tipos de interpretações que podem ser levadas a efeito, sendo a primeira delas a interpretação conhecimento e, a segunda, a interpretação decisão. A interpretação conhecimento é aquela que se preocupa em extrair o significado de determinada expressão[590]. Ocorre, portanto, quando se pretende descobrir qual o sentido de determinada expressão utilizada pelo legislador ou mesmo de que forma

---

583 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 143.

584 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 143.

585 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 143.

586 GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 143.

587 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 202-203.

588 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203.

589 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203-204.

590 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203.

os juízes e juristas têm interpretado a mesma expressão[591]. A interpretação decisão, por sua vez, consiste em escolher, dentre os possíveis significados, um que seja preferente em relação aos demais, a fim de se alcançar a solução de determinada controvérsia[592]. É, genuinamente, a interpretação dos juízes, pois estes não podem simplesmente limitarem a se debruçar sobre determinados significados para as expressões, mas devem decidir a respeito das controvérsias postas, ou seja, não podem apenas descrever o significado, mas devem ir além, qualificando o pressuposto de fato colocado em questão[593]. Quando os intérpretes decidem atribuir a uma disposição em questão outro significado além daqueles que são reconhecíveis, estar-se-á diante da criação de um novo significado[594]. Nesse sentido, o vocábulo interpretação pode ser utilizado para se referir a três tipos de atividades distintas, já mencionadas, quais sejam: reconhecimento de um significado; decisão de um significado que deve ser considerado preponderante em relação aos demais; criação de um significado[595]. A primeira trata-se de uma operação científica, a segunda, por sua vez, uma operação decisória, ou seja, ato de vontade e não de conhecimento, sendo a última, por fim, um ato que se assemelha ao de criação de normas[596].

1.6.5 As técnicas interpretativas de acordo com Riccardo Guastini

Quanto aos tipos fundamentais de interpretação, o autor Riccardo Guastini[597], num primeiro momento, introduz duas categorias, a da interpretação literal e a da interpretação “corretora” que são mutuamente excludentes, interdependentes e o conjunto exaustivo. Isso porque, não pode haver uma interpretação que seja literal e “corretora” ao mesmo tempo e essa última categoria de interpretação, por sua vez,

---

591 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203.
592 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203.
593 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 204.
594 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 206.
595 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 206.
596 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 206.
597 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 211.

define-se em contraposição à interpretação literal[598]. O autor[599], apesar de proceder à referida classificação, ressalva que não é possível estabelecer uma definição clara a respeito da interpretação literal, nem mesmo da interpretação "corretora" que pressupõe àquela. No entanto, entende-se comumente que a interpretação literal ou declaratória é aquela que extrai da disposição normativa nada mais do que seu próprio significado[600]. O autor[601] rejeita esse ponto de vista, pois entende que não é possível falar em significado "próprio" das palavras que independa dos usos. Dessa forma, seria preciso entender a expressão significado "próprio" das palavras, como sendo o sentido mais imediato, ou seja, sugerido pelo uso comum das palavras e expressões empregadas[602]. No entanto, mesmo assim o autor[603] questiona a falta de rigor ao se utilizar essa expressão, pois não sendo possível traçar um significado literal das palavras, torna-se impossível estabelecer uma linha de demarcação entre a interpretação literal e os outros tipos de interpretação. Assim, o significado literal seria altamente subjetivo, justamente por depender da competência e intuição linguística de cada indivíduo[604]. Dessa forma, também fica possível questionar a existência da interpretação "corretora", justamente porque depende da interpretação literal, na qual é impossível traçar o sentido imediato que cada indivíduo possui a respeito de determinadas palavras ou expressões. O autor[605], por sua vez, destaca dois argumentos que são normalmente apontados como favoráveis à existência da interpretação declaratória, quais sejam: argumento da linguagem comum e argumento a contrário. O primeiro deles, o argumento da linguagem comum, recorre ao significado ordinário das palavras ou expressões, levando-se em conta as regras gramaticais da língua comumente adotadas[606]. O segundo deles, o argumento ao

---

598 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 211.
599 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 211.
600 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 211.
601 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 212.
602 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 212.
603 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 212.
604 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 212.
605 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 212.
606 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 213.

contrário, parte do pressuposto de que o legislador disse exatamente o que pretendia dizer e no que se refere aquilo que não foi dito, é que não pretendia dizê-lo, pois se o quisesse, tê-lo-ia feito[607]. Não obstante Riccardo Guastini[608] rebate os dois argumentos, a uma porque raramente o significado ordinário de uma palavra ou expressão é unívoco e preciso, de modo que toda expressão tem um significado vago, estando sujeita a significados distintos a depender do uso[609]; a duas porque não existe uma perfeita correspondência entre a intenção do legislador e o texto normativo, o que de certa forma negaria a possibilidade de se interpretar determinada expressão em um sentido mais amplo ou mais restrito do que aquele sugerido pela interpretação literal[610]. No que se refere ao argumento a contrário, o autor[611] rebate a ideia comum no sentido de que se trata apenas de um argumento puramente interpretativo, sendo, na verdade, a depender do caso, uma técnica de integração do direito, havendo, consequentemente, a criação de uma nova norma, ainda que implícita. Levando em consideração o enunciado "somente os cidadãos têm direito de se associarem livremente", é possível extrair duas interpretações distintas[612]. Num primeiro sentido, a Constituição somente confere o direito de associação aos cidadãos, de modo a silenciar-se a respeito dos estrangeiros e apátridas, faltando uma norma constitucional que permita esse direito a esses indivíduos e também uma norma constitucional proibitiva[613]. Num segundo sentido, o silêncio constitucional exclui o direito de associação propositalmente aos estrangeiros e apátridas[614]. A criação dessa nova norma proibitiva, considerada implícita, denota o caráter integrativo do argumento a contrário. Dessa forma, no primeiro sentido, o argumento a contrário cria uma lacuna e no segundo sentido, é

---

607 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 214.
608 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 213.
609 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 213.
610 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 214.
611 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 214.
612 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 214.
613 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 214.
614 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 214.

capaz de preenchê-la com a criação de uma norma considerada implícita[615]. O efeito prático é o seguinte: argumentar a contrário diante de uma norma permissiva conduz à criação de uma norma proibitiva, e argumentar a contrário diante de uma norma proibitiva, conduz à criação de uma norma permissiva[616].

Riccardo Guastini[617] discorre, ainda, a respeito da interpretação "corretora", considerada aquela que atribui ao texto normativo um significado distinto daquele preconizado pela interpretação literal, podendo ser mais restrito ou mais amplo do que este. Baseia-se em três diferentes argumentos que rechaçam a interpretação literal, quais sejam: (i) o argumento lógico que apela para a vontade, a intenção e os objetivos do legislador, considerando que não se deve atribuir a um documento normativo seu significado literal, já que eram distintas a vontade, a intenção e os objetivos do legislador[618]. Cabe ressaltar, nesse ponto, que se diferenciam a intenção do legislador, cujo foco fica por conta dos atos preparatórios e respectivos documentos, da intenção da lei, cujo foco é basicamente a lei e seu contexto social, sem levar em consideração os respectivos documentos preparatórios[619]; (ii) o argumento que apela a uma suposta razoabilidade do legislador, no sentido de que deve ser rechaçada a interpretação literal que ocasione um absurdo interpretativo, sendo, ora, questionado aqui o alto grau de subjetividade com que se pode compreender o referido absurdo[620]; (iii) o argumento chamado de naturalista que leva em consideração as circunstâncias sociais, algo que não deve ser ignorado, em algumas situações, pela interpretação literal[621].

Nesse sentido, o autor[622] complementa que existem duas espécies de interpretação "corretora", quais sejam: interpretação restritiva e interpretação extensiva. A interpretação extensiva seria aquela que estende o significado de uma

---

615 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 215.
616 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 216.
617 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 217.
618 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 217.
619 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 219.
620 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 218.
621 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 218.
622 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 217.

disposição normativa, alcançando pressupostos de fato que não seriam incluídos mediante uma interpretação literal, o que tende a ocasionar a criação de uma nova norma[623]. A interpretação restritiva, por sua vez, seria aquela que restringe o significado de uma disposição, excluindo do seu campo de aplicação alguns pressupostos de fato que seriam incluídos mediante o emprego de uma interpretação literal[624]. No que tange à interpretação extensiva, dois argumentos são responsáveis pela sua defesa: o argumento *a fortiori* e o argumento *a simili*[625]. Tais argumentos, por sua vez, podem ser justificados pelo dogma da completude do direito, no sentido de que o direito é essencialmente completo, ou, em todo caso, deve ser completado[626]. O argumento *a simili* procura estender a mesma consequência jurídica de um pressuposto de fato a outro semelhante. Para tanto, deve ser demonstrado que há uma característica comum essencial entre os dois pressupostos de fato, a fim de que a mesma consequência jurídica possa ser extraída da norma[627]. Ou seja, é preciso extrair da norma sua *ratio*, ou seja, procurar identificar a mesma razão, motivo e a finalidade pela qual foi criada[628]. Como por exemplo, um direito atribuído às mulheres, somente deve ser estendido aos homens se entender que tal direito foi criado em virtude de se considerar as mulheres enquanto seres humanos e não enquanto trabalhadoras ou mulheres[629]. Trata-se, ainda, de um argumento não meramente interpretativo, mas também criativo, no sentido de possibilitar a criação de uma norma implícita[630]. O argumento *a fortiori*, por sua vez, procura vincular uma consequência jurídica atribuída a um pressuposto de fato, a outro pressuposto de fato, com maior razão[631], havendo, também, nessa hipótese, a criação de uma nova norma. Não se verifica, portanto, nesse caso, a

---

623 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 219.
624 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 223-224.
625 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 220.
626 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 220.
627 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 221.
628 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 221.
629 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 221.
630 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 222.
631 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 222.

similitude entre os pressupostos de fato, mas sim a identificação da razão pela qual se vincula uma determinada consequência a um pressuposto de fato, que também deve segui-la com maior razão[632]. A título de exemplo, se se proíbe a entrada de animais domésticos em determinado ambiente, com maior razão proíbe-se a entrada de tigres, girafas e hipopótamos[633]. A interpretação restritiva, conforme já dito, é aquela que restringe o significado *prima facie* de determinada disposição, excluindo do seu campo de aplicação pressupostos de fato que seriam incluídos pela interpretação literal, e apela para sua justificação, ao argumento da dissociação[634]. Esse argumento, por sua vez, é justificado pela premissa segundo a qual direito é essencialmente coerente ou, em todo caso, deve ser convertido em coerente[635]. O argumento da dissociação, portanto, acaba por introduzir no discurso do legislador uma distinção, de forma a reduzir o campo de aplicação de uma disposição a apenas alguns pressupostos de fato previstos mediante o emprego da interpretação literal[636]. Ou seja, se o legislador, em matéria de Direito do Consumidor, trata do vício do produto ou serviço, e distingue entre esses, por exemplo, suas categorias em relativa ou absoluta, acaba por realizar uma dissociação, como forma de reduzir o âmbito de aplicação da lei.

No campo da interpretação "corretora", Riccardo Guastini[637] ressalta a existência de outras estratégias argumentativas que podem ser empregadas, cujos resultados podem conduzir a uma interpretação extensiva ou mesmo restritiva: a interpretação sistemática e a interpretação conforme[638]. De modo geral, compreende-se a interpretação sistemática como sendo aquela realizada para decidir o significado de uma disposição observando-a não de forma isolada, mas num contexto sistemático de normas[639]. Parte do pressuposto de que o sistema

---

632 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 223.
633 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 223.
634 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 223-224.
635 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 224.
636 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 227.
637 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 227.
638 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 227.
639 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 228.

jurídico e seus subsistemas representam um conjunto de normas coerentes e completas[640]. Há diversos tipos de interpretação sistemática, sendo que as mais comuns são as seguintes: aquela que combina entre si diversos fragmentos de normas de forma a obter uma norma completa; aquela que identifica uma constância terminológica no discurso jurídico; aquelas regras utilizadas para evitar antinomias como, por exemplo, a lei especial derroga a lei geral; bem como a chamada interpretação conforme[641] que pode ser entendida como aquela que procura conservar a validade dos textos normativos mediante a adaptação do significado de uma disposição, ao significado de outra, de nível superior[642]. Dá-se, ainda, a interpretação conforme, toda vez que ocorre a adequação ou adaptação do significado de uma disposição a um princípio geral ou fundamental do direito[643].

Por fim, o autor[644] aponta duas formas de se interpretar que não se encaixam nas categorias da interpretação declaratória ou interpretação "corretora": a interpretação histórica e a interpretação evolutiva. A interpretação histórica seria aquela que confere a um enunciado um dos significados que lhe foram atribuídos no momento do seu surgimento, e a interpretação evolutiva, por sua vez, seria aquela que atribui a um enunciado um significado novo, distinto do histórico, ou seja, rechaça as interpretações precedentes e atribui ao texto normativo um significado diferente do considerado historicamente[645]. A interpretação evolutiva, dessa forma, é "corretora", mas o que corrige não é o significado literal das palavras, mas sim seu significado histórico, adaptando-o às novas circunstâncias sociais e culturais[646]. Seu resultado pode ser tanto uma ampliação do sentido da lei quanto a sua própria restrição.

---

640 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 228.
641 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 228-230.
642 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 231.
643 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 232.
644 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 233.
645 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 233-234.
646 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 234.

1.6.6 A questão da intenção do autor na hermenêutica de Hans-Georg Gadamer

Para Hans-Georg Gadamer[647], autor que influenciou e continua a influenciar sobremaneira a ciência jurídica, especialmente com sua obra "Verdade e Método", a distância temporal existente entre o intérprete e o texto, não é um obstáculo em si para a compreensão, mas algo positivo. O olhar em perspectiva permite que o intérprete conheça a obra melhor do que o seu próprio autor que pode ter inserido diversos elementos inconscientes em sua escrita como, por exemplo, certos preconceitos, no sentido pejorativo da palavra, sem se dar conta desse aspecto[648]. Quando o intérprete toma a tarefa de compreender um texto, não há, nesse aspecto, nenhuma relação com o autor, que permanece distante[649]. O intérprete, na verdade, reconstrói o sentido do texto, por meio da fusão dos horizontes do presente e passado, trazendo elementos novos que fazem com que determinado sentido muitas vezes se altere, dado a historicidade e a temporalidade de cada compreensão. A compreensão do texto, dessa forma, é resultado da fusão de horizontes, sendo um ato não meramente descritivo, mas produtivo, ou seja, o intérprete a cada momento interpretativo confere novo significado ao texto, reconstruindo dessa forma seu sentido[650]. Nesse contexto, a questão da intenção do autor, para Gadamer[651], é um falso problema hermenêutico, isso porque o significado do texto depende também do horizonte histórico presente, sendo impossível recriar por completo a originalidade da intenção do autor. O significado histórico determinado pela fusão de horizontes é extremamente importante para a

---

647 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999.

648 TAXI, Ricardo Araújo Dib. Círculo Hermenêutico e integridade - A interpretação no Direito com base em Hans-Georg Gadamer e Ronald Dworkin. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, Maringá, PR. **Anais**...[Recurso eletrônico]. Florianópolis: Boiteux, 2009. p. 4860. Disponível em:< https://s3.amazonaws.com/conpedi2/anteriores/XVIII+Encontro+Nacional+-+CESUMAR-Maring%C3%A1+(02%2C+03+e+04+de+julho+de+2009).pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

649 CHIN, Clive S. Understanding as application in Gadamer's philosophical hermeneutics. **Torch Trinty Journal,** v. 7, n. 1, p. 83, 2004. Disponível em: <http://www.ttgst.ac.kr/upload/ttgst_resources13/20123-181.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

650 HERINGER JR., Bruno. A hermenêutica filosófica de Gadamer e o Direito: tradição e linguagem e compreensão. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, v. 8, p. 12, 2013.
Disponível em:<www.**fmp**.com.br/**revistas**/index.php/**FMP**-**Revista**/article/download/3/3>. Acesso em: 26 out. 2015.

651 Hans-Georg Gadamer aduz que: “Tal como o suceder da história não mostra em geral a menor coincidência com as imagens subjetivas daquele que está e atua na história, também as tendências do sentido de um texto vão em geral muito mais além do que o autor podia ter em mente. Não obstante, a tarefa de compreender se orienta em primeiro lugar ao sentido do próprio texto”. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 547-548).

compreensão, de modo que a tarefa da hermenêutica não consiste em se preocupar com a reprodução do passado, mas sim com sua integração com o presente[652]. Assim, não é possível falar em vontade do legislador ou do autor, pois o conhecimento deve ser historicizado, ou seja, a função normativa da lei se altera e isso deve ser problematizado[653]. Tendo em vista que os momentos históricos de compreensão são distintos, é impossível que o sujeito alcance por completo a interpretação do autor. O conhecimento não está imerso no mundo, mas é construído gradativamente pelo sujeito. Da mesma forma, a história não se encontra pronta e acabada, mas é fruto das considerações do sujeito que além de intérprete é seu próprio criador de sentido. O sujeito, portanto, constrói a história, colaborando para o conhecimento histórico ante suas pré-concepções. O passado não é um objeto apropriável pela razão, pois é construído pelo próprio sujeito detentor de preconceitos. A questão hermenêutica central, portanto, não consiste na busca da intenção do autor, mas sim em interpretar a obra em seu momento presente (integração e aplicação). Todo esse processo de trazer a compreensão para o presente não pode, contudo, negligenciar o passado. O passado e o presente devem ser historicizados, compreendidos em sua particular dimensão histórica. Ou seja, "a tensão entre um comando de sentido já realizado no passado e a necessidade de aplicá-lo no presente exige do intérprete sempre uma reinterpretação do conteúdo do comando a fim de solucionar a questão que naquele momento move a interpretação"[654]. Dessa forma, é infactível e uma profunda ilusão a pretensão de encontrar a intenção do autor que está situado em um horizonte histórico completamente distinto do horizonte do intérprete[655].

---

[652] CHIN, Clive S. Understanding as application in Gadamer's philosophical hermeneutics. **Torch Trinty Journal,** v. 7, n. 1, p. 84, 2004. Disponível em: <http://www.ttgst.ac.kr/upload/ttgst_resources13/20123-181.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

[653] Completa Hans-Georg Gadamer que: “O que se fixa por escrito desvencilhou-se da contingência de sua origem e de seu autor e liberou-se positivamente para novas referências. Conceitos normativos como a opinião do autor ou a compreensão do leitor originário não representam, na realidade, mais que um lugar vazio que se preenche de compreensão, de ocasião em ocasião”. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 576).

[654] TAXI, Ricardo Araújo Dib. Círculo Hermenêutico e integridade - A interpretação no Direito com base em Hans-Georg Gadamer e Ronald Dworkin. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, Maringá, PR. **Anais**...[Recurso eletrônico]. Florianópolis: Boiteux, 2009. p. 4862. Disponível em:< https://s3.amazonaws.com/conpedi2/anteriores/XVIII+Encontro+Nacional+-+CESUMAR-Maring%C3%A1+(02%2C+03+e+04+de+julho+de+2009).pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[655] Nesse sentido Hans-Georg Gadamer: “A redução hermenêutica à opinião do autor é tão inadequada como nos acontecimentos históricos, a redução à intenção dos que atuam neles”. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 549).

Ao contrário da hermenêutica clássica que dividia o problema hermenêutico em três partes que seriam *subtilitas intelligendi* (compreensão), *subtilitas explicandi* (interpretação) e *subtilitas applicandi* (aplicação), Gadamer[656] entende pela unidade do processo de compreensão que seria ao mesmo tempo interpretação e aplicação. Gadamer[657] dá um passo além da hermenêutica romântica que considerava apenas a compreensão e a interpretação como um processo unitário, excluindo o ato de aplicação. Assim, para Gadamer[658], a interpretação não seria um ato posterior e complementar à compreensão, mas, o próprio compreender seria sempre o interpretar, de modo que a interpretação seria a forma explícita da compreensão. Interpretar e aplicar o direito seriam, pois, fenômenos simultâneos, pois o ato de aplicação demandaria também o de interpretação[659]. Em cada situação concreta, o texto da lei deve ser interpretado, compreendido, de maneira nova e distinta, de modo que o compreender implica sempre também aplicar[660]. A aplicação é, portanto, um momento do processo hermenêutico tão essencial e integrante como a compreensão e a interpretação[661]. Vale ressaltar que a aplicação que Gadamer[662] faz referência é a aplicação hipotética[663], ou seja, imaginada, e não uma aplicação atual, de fato[664]. Dessa forma, o conhecimento do sentido de um texto jurídico e sua aplicação a um caso jurídico concreto não são atos separados, mas um processo

---

656 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 459.

657 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 460.

658 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 459.

659 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 459.

660 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 460.

661 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 460.

662 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999.

663 Nesse sentido Hans-Georg Gadamer: “Agora se torna claro o sentido da aplicação que já está de antemão em toda forma de compreensão. A aplicação não quer dizer aplicação ulterior de algo comum dado, compreendida primeiro em si mesma, a um caso concreto, mas é, antes, a verdadeira compreensão do próprio comum que cada texto dado representa para nós. A compreensão é uma forma de efeito, e se sabe a si mesma como tal efeito”. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 460-505).

664 VIDU, Adonis. Interpretation and Law: Some Thoughts on Understanding and Application. **Perichoresis -** The Journal of Emanuel University of Oradea, Oradea, Romênia, v . 2, n. 2, p. 44, 2004. Disponível em:< http://www.emanuel.ro/wp-content/uploads/2014/06/Perichoresis-2_2-web.pdf>. Acesso em: 12 out. 2014.

unitário[665]. Isso porque, o conhecimento não seria um método, mas um acontecer[666]. Nesse sentido, a compreensão do texto envolveria sempre sua aplicação e sua interpretação ao contexto da situação posta, sendo tarefa da hermenêutica adaptar o texto a uma situação específica[667]. Revela-se, portanto, uma tensão entre o texto que se quer entender e o texto entendido por meio de sua aplicação. Isso ocorre porque a aplicação também envolve a reconstrução do sentido do texto, ou seja, a cada nova aplicação, não há apenas a descrição do texto, mas sua reconstrução de sentido como parte da compreensão[668]. Daí a importância de a compreensão dar-se conta em cada momento e em cada situação concreta, por meio da fusão de horizontes e também pelos preconceitos[669] que possibilitam o entendimento[670]. Compreender um texto, portanto, envolve a noção de aplicá-lo a uma situação presente, ou seja, a compreensão envolve a concretização do sentido do texto pelo leitor, ao seu próprio horizonte histórico, o que é feito utilizando-se da aplicação que denota, por fim, a apropriação do sentido alcançado pelo intérprete[671]. Dessa maneira, faz-se prudente reconhecer o horizonte histórico que permite ao intérprete, posicionar-se diante de um acontecimento, sem eliminar por completo sua tradição,

---

665 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 463.

666 HERINGER JR., Bruno. A hermenêutica filosófica de Gadamer e o Direito: tradição e linguagem e compreensão. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, v. 8, p. 14, 2013. Disponível em:<www.**fmp**.com.br/**revistas**/index.php/**FMP**-**Revista**/article/download/3/3>. Acesso em: 26 out. 2015.

667 LUDWIG, Celso Luiz . Hermeneutics - The Path of the Hemeneutics-Ontological Shift and the Decolonial Shift. **Nevada Law Journal** , v. 10, n. 3, article 4, p. 639, 2010. Disponível em:< http://scholars.law.unlv.edu/nlj/vol10/iss3/4>. Acesso em: 20 dez. 2015.

668 Aduz Hans-Georg Gadamer que: "O sentido da lei, que se apresenta em sua aplicação normativa, não é, em principio, diferente do sentido de um tema, que ganha validez na compreensão de um texto. É completamente errôneo fundamentar a possibilidade de compreender textos na pressuposição da "congenialidade" que uniria o criador e o intérprete de uma obra. Se isso fosse assim, as ciências do espírito estariam em maus lençóis. O milagre da compreensão consiste, antes, no fato de que não é necessária a congenialidade para reconhecer o que é verdadeiramente significativo e o sentido originário de uma tradição. Somos, antes, capazes de nos abrir a pretensão excelsa de um texto e corresponder compreensivamente ao significado com o qual nos fala". (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 464).

669 Para Hans-Gerog Gadamer, os preconceitos seriam as pré-compreensões que temos a respeito de algo, não sendo necessariamente algo ruim, mas inerente ao processo de aquisição do conhecimento. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999).

670 LUDWIG, Celso Luiz . Hermeneutics - The Path of the Hemeneutics-Ontological Shift and the Decolonial Shift. **Nevada Law Journal** , v. 10, n. 3, article 4, p. 640, 2010. Disponível em:< http://scholars.law.unlv.edu/nlj/vol10/iss3/4>. Acesso em: 20 dez. 2015.

671 VIDU, Adonis. Interpretation and Law: Some Thoughts on Understanding and Application. **Perichoresis -** The Journal of Emanuel University of Oradea, Oradea, Romênia, v . 2, n. 2, p. 42, 2004. Disponível em:< http://www.emanuel.ro/wp-content/uploads/2014/06/Perichoresis-2_2-web.pdf>. Acesso em: 12 out. 2014.

mas sendo necessário reconhecê-la a fim de que participe do processo de aquisição do conhecimento. Destaca Hans-Georg Gadamer[672] que:

> [...] Na realidade acredito que é exatamente o contrário. A hermenêutica jurídica recorda em si mesma o autêntico procedimento das ciências do espírito. Nela temos o modelo de relação entre passado e presente que estávamos procurando. Quando o juiz adéqua a lei transmitida às necessidades do presente, quer certamente resolver uma tarefa prática. O que de modo algum quer dizer que sua interpretação da lei seja uma tradução arbitrária. Também em seu caso, compreender e interpretar significam conhecer e reconhecer um sentido vigente. O juiz procura corresponder a "ideia jurídica" da lei, intermediando-a com o presente. É evidente, ali, uma mediação jurídica. O que tenta reconhecer é o significado jurídico da lei, não o significado histórico de sua promulgação ou certos casos quaisquer de sua aplicação. Assim, não se comporta como historiador, mas se ocupa de sua própria historia, que é seu próprio presente. Por consequência, pode, a cada momento, assumir a posição do historiador, face as questões que implicitamente já o ocuparam como juiz. Inversamente, o historiador, que não tem diante de si nenhuma tarefa jurídica, mas que pretende simplesmente averiguar o significado histórico da lei - como o faria o conteúdo de qualquer outra tradição histórica - não pode ignorar que seu objeto é uma criação do direito, que tem que ser entendida juridicamente. Ele tem de poder pensar também juridicamente e não apenas historicamente. É verdade que a consideração de um texto jurídico ainda vigente é para o historiador um caso especial. Porém esse caso especial serve para deixar claro o que é que determina nossa relação com qualquer tradição. O historiador que pretende compreender a lei a partir de sua situação histórica original não pode ignorar sua sobrevivência jurídica: ela lhe fornece as questões que ele coloca a tradição histórica. E isso não vale, na realidade, para qualquer texto, que tenha de ser compreendido precisamente no que diz? Não implica isso que sempre é necessária uma tradução? E não se dá esta tradução, sempre e em qualquer caso, nos moldes de uma mediação com o presente? Na medida em que o verdadeiro objeto da compreensão histórica não são eventos, mas sim seu "significado", esta compreensão não estará descrita corretamente, se se fala de um objeto em si e de uma aproximação do sujeito a ele. Em toda compreensão histórica sempre já está implícito que a tradição que nos chega fala sempre ao presente e tem de ser compreendida nessa mediação - mais ainda: como essa mediação. O caso da hermenêutica jurídica não é portanto um caso especial, mas está capacitado para devolver a hermenêutica histórica todo o alcance de seus problemas e reproduzir assim a velha unidade do problema hermenêutico, na qual o jurista e o teólogo se encontram com o filólogo.

No mesmo sentido, a experiência e a dialética, envolvendo perguntas e respostas, seriam úteis para a compreensão, pois é tarefa da hermenêutica entrar em diálogo com o texto[673], de modo que o saber é fundamentalmente dialético[674].

---

672 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 487-489.

673 HERINGER JR., Bruno. A hermenêutica filosófica de Gadamer e o Direito: tradição e linguagem e compreensão. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, v. 8, p. 15, 2013. Disponível em:<www.**fmp**.com.br/**revistas**/index.php/**FMP**-**Revista**/article/download/3/3>. Acesso em: 26 out. 2015.

Também é preciso estar aberto às novas experiências, a fim de se alagar o horizonte histórico possibilitando o funcionamento da própria experiência[675].

A linguagem é mais do que um meio que possibilita a compreensão, sendo também um meio de concretização do mútuo entendimento e de revelação do mundo[676]. Dessa forma, é pelo entendimento linguístico que se torna manifesto o mundo[677]. Pontua Hans-Georg Gadamer[678] que:

> Face a isso, naturalmente importa acentuar que a linguagem somente tem seu verdadeiro ser na conversação, no exercício do mútuo entendimento. Isso não deve ser entendido como se com isso ficasse formulado o objetivo da linguagem. Esse entendimento não é um mero fazer, não é uma atuação com objetivos, como seria a produção de signos, através dos quais comunicaríamos a outros nossa vontade. O entendimento como tal não necessita de instrumentos no sentido autêntico da palavra. É um processo vital, onde se representa uma comunidade de vida. Nesse sentido o entendimento humano na conversação não se distingue do que cultivam os animais uns com os outros. Não obstante, a linguagem humana deve ser pensada como um processo vital particular e único, pelo fato de que no entendimento linguístico se torna manifesto o "mundo". O entendimento linguístico coloca aquilo sobre o que ele ocorre diante dos olhos dos que participam nele, como se faz um objeto de controvérsia que se coloca no meio das partes. O mundo e o solo comum, não palmilhado por ninguém é reconhecido por todos, que une a todos os que falam entre si. Todas as formas da comunidade de vida humana são formas de comunidade linguística, e mais ainda, formam linguagem. Pois a linguagem é por sua essência a linguagem da conversação. Somente adquire sua realidade na realização do mútuo entendimento. É por isso que ela não é um simples meio de entendimento.

No que tange ao conhecimento jurídico, vale destacar a linguagem escrita que muitas vezes não é bem compreendida, sendo que muitos problemas que se apresentam são, na verdade, problemas linguísticos. A cada aplicação, reconstrói-se o sentido da norma, ou seja, o conteúdo da lei é alterado a cada novo processo

---

674 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 538.

675 Nesse sentido Hans-Georg Gadamer: “A consumação de sua experiência, o ser pleno daquele a quem chamamos experimentado, não consiste em ser alguém que já conhece tudo, e que de tudo sabe mais que ninguém. Pelo contrário, o homem experimentado é sempre o mais radicalmente não dogmático, que, precisamente por ter feito tantas experiências e aprendido graças a tanta experiência, está particularmente capacitado para voltar a fazer experiências e delas aprender. A dialética da experiência tem sua própria consumação não num saber concludente, mas nessa abertura à experiência que é posta em funcionamento pela própria experiência”. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 525).

676 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 647.

677 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 647.

678 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 647-648.

de compreensão que envolve o ato de aplicação, sendo o significado do texto legal sedimentado por esse processo que é constante. Gadamer[679] afasta, portanto, a pretensa objetividade do texto legal, tendo em vista o complexo sistema de ações do qual o intérprete faz parte para atingir a compreensão[680]. O juiz, por essa razão, não deve buscar a intenção do autor, tendo em vista que a função normativa da lei pode mudar com a alteração das circunstâncias e a lei deve ser interpretada, historicizada, em cada momento, pois, na verdade, temos legisladores e nem todos comungam uma intenção única[681]. A linguagem, assim, representa a finitude da nossa experiência histórica por estar em constante formação[682].

1.6.7 Afinal, como se interpreta o fenômeno das imunidades tributárias?

Seriam os problemas jurídicos essencialmente problemas de linguagem? É impossível pensar na existência de um sistema jurídico em que as interpretações são unívocas, ou seja, todas no mesmo sentido. A começar pela diferente formação dos juristas e intérpretes, bem como pela existência de inúmeras outras técnicas interpretativas. A certeza absoluta do direito não existe, não sendo possível ignorar esse fato. A previsibilidade que se exige em um sistema jurídico é a previsibilidade mínima, aquela capaz de nortear a conduta dos cidadãos sempre em observância ao princípio da segurança jurídica e aos demais princípios consagrados pela Constituição. Trata-se, todavia, de uma tarefa não muito simples, a de tentar identificar todas as normas existentes na Constituição, pois o texto legal, em si, não

---

679 GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 709.

680 Nesse sentido Hans-Georg Gadamer: “Assim, é certo que não existe compreensão que seja livre de todo preconceito, por mais que a vontade do nosso conhecimento tenha de estar sempre dirigida, no sentido de escapar ao conjunto dos nossos preconceitos. No conjunto da nossa investigação evidencia-se que, para garantir a verdade, não basta o gênero de certeza, que o use dos métodos científicos proporciona. Isso vale especialmente para as ciências do espírito, mas não significa, de modo algum, uma diminuição de sua cientificidade, mas, antes, a legitimação da pretensão de um significado humano especial, que elas vem reivindicando desde antigamente. O fato de que, em seu conhecimento, opere também o ser próprio daquele que conhece, designa certamente o limite do "método", mas não o da ciência. O que a ferramenta do "método" não alcança tem de ser conseguido e pode realmente sê-lo através de uma disciplina do perguntar e do investigar, que garante a verdade”. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 709).

681 VIDU, Adonis. Interpretation and Law: Some Thoughts on Understanding and Application. **Perichoresis -** The Journal of Emanuel University of Oradea, Oradea, Romênia, v . 2, n. 2, p. 43, 2004. Disponível em:< http://www.emanuel.ro/wp-content/uploads/2014/06/Perichoresis-2_2-web.pdf>. Acesso em: 12 out. 2014.

682 HERINGER JR., Bruno. A hermenêutica filosófica de Gadamer e o Direito: tradição e linguagem e compreensão. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, v. 8, p. 18, 2013.
Disponível em:<www.**fmp**.com.br/**revistas**/index.php/**FMP**-**Revista**/article/download/3/3>. Acesso em: 26 out. 2015.

é suficiente, tendo em vista que para se construir a norma é necessário interpretar. O direito, a todo o momento, choca-se com enunciados abertos que demandam um esforço interpretativo maior por parte do intérprete, inclusive no direito penal, quando, por exemplo, é preciso compreender o alcance das expressões “repouso noturno”, “chave falsa”, “falta de decoro” etc. Nesse contexto, não é de se estranhar a “criação” de normas pelo Poder Judiciário que, ao interpretar determinado dispositivo legal, lança mão do seu poder decisório e além de decidir a respeito de uma orientação interpretativa, acaba por “criar” a norma, ainda que se entenda que esta seja implícita. A linguagem jurídica exige a interpretação que pode muitas vezes reconstruir o significado de determinado enunciado, tudo isso num movimento cíclico e contínuo, sinalizando que o direito está sempre em transformação, fruto da dinâmica da vida em uma sociedade complexa. A compreensão que havia no passado a respeito do caráter cruel de uma pena pode não corresponder ao que hoje se entende por “pena cruel”, ainda que a própria penalidade seja a mesma, sendo esse apenas um dos exemplos de como o direito se constrói e reconstrói com o passar dos tempos. Eliminar a diversidade de decisões e interpretações a respeito de um enunciado é uma esperança ingênua. No entanto, é possível descrever como determinados intérpretes têm se utilizado das técnicas interpretativas e a partir daí torna-se mais fácil pensar em uma suposta previsibilidade, ou, em uma interpretação provável. A própria noção das técnicas interpretativas é algo a ser colocado em cheque. Isso porque, uma interpretação considerada literal para um intérprete pode ser considerada extensiva para outro. A própria noção da literalidade, dado que diversas compreensões podem haver a respeito de um mesmo enunciado, é capaz de questionar sua existência. Para tanto, aquele intérprete que busca demonstrar que sua interpretação é restritiva ou extensiva, deve primeiro antecipar qual seria a interpretação literal que a julga coerente, de modo a se tornar possível a comparação e a criação de um âmbito mínimo de previsibilidade interpretativa. Nesse desiderato, é possível afirmar que a maior parte dos problemas jurídicos, são também problemas essencialmente hermenêuticos em que se discute a interpretação, compreensão e aplicação da norma. A hermenêutica, dessa forma, possibilita a identificação da norma por meio do texto legal, favorecendo sua aplicação, ainda que em algum caso hipotético.

Em matéria de imunidades tributárias, muito se discute a respeito do papel da hermenêutica contemporânea, notadamente no que se refere aos diferentes

métodos interpretativos que devem ser utilizados para se determinar o alcance da imunidade tributária insculpida no texto constitucional. Não há consenso doutrinário no que tange ao método de interpretação das imunidades tributárias, especialmente se o método a ser empregado deve privilegiar a interpretação ampla, literal ou restrita. Parece que a melhor doutrina é aquela que entende não ser possível estabelecer nenhum método apriorístico para a interpretação das imunidades tributárias, que não difere substancialmente, por sua vez, da interpretação das normas integrantes do ordenamento jurídico, incluídas as normas tributárias. É impossível em matéria interpretativa, especialmente no tocante às imunidades tributárias, traçar um guia único e aplicável à todas as disposições legais, como se fosse possível extrair a receita de um bolo. A pergunta sobre como devem ser interpretadas as imunidades tributárias denota uma ingenuidade que a complexidade da questão não permite extrair. Manifesta Ricardo Lobo Torres[683] que:

> A interpretação das imunidades fiscais não apresenta especificidade nem possui métodos diferentes dos que prevalecem na interpretação do direito tributário ou do direito constitucional, que, por seu turno, se integram no próprio processo hermenêutico das manifestações do espírito humano.

A própria interpretação literal é questionada por Riccardo Guastini[684], pois raramente o sentido ordinário de uma palavra é unívoco e preciso. A atribução de significado às palavras é tarefa, ainda, que depende da atuação do intérprete, pois a palavra em si, o objeto em si, não vale nada sem a atividade do intérprete que é responsável por atribuir significado e dar sentido às disposições legais. Dessa forma, é impossível estabelecer uma linha de demarcação entre a interpretação literal e os outros tipos de interpretação. A própria literalidade é subjetiva, pois depende da intuição linguística do sujeito[685]. A utilização de diferentes técnicas interpretativas pode ocasionar a ampliação ou a restrição do alcance do sentido de uma imunidade tributária. A interpretação sistemática, por exemplo, pode restringir ou alargar o alcance de determinada imunidade tributária. Não é cabível, pois, afirmar que a interpretação da imunidade há de ser sempre extensiva ou restritiva, tendo em vista que não é possível vislumbrar de antemão qual seria o resultado da aplicação de um

---

683 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 106.
684 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 212.
685 GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 212.

método interpretativo, que depende da análise da situação hipotética relativa às imunidades tributárias. A restrição ou a extensão na interpretação de um enunciado legal, dessa forma, é resultado do emprego de diversas técnicas interpretativas. No mesmo sentido, a interpretação finalística, por exemplo, pode conduzir a dois resultados distintos, quais sejam, a restrição do alcance de uma norma ou mesmo a ampliação do seu alcance. A interpretação evolutiva também tem o mesmo efeito, de modo que o produto da interpretação pode ser restritivo ou ampliativo. A interpretação literal, restritiva ou extensiva, deve ser considerada como interpretação produto, ou seja, resultado de um processo interpretativo e não propriamente como interpretação atividade, ou seja, o método interpretativo em si. A interpretação "corretora", quando exigida, o que ocorre na maioria das vezes, tendo em vista a dificuldade em se alcançar o sentido imediato ou ordinário de uma disposição legal, pode conduzir a resultados que ora estreitam, ora ampliam o conteúdo de uma disposição legal. Não é possível estabelecer, dessa forma, preferência ou privilégio especial de um método interpretativo em relação a outros como se fosse possível prever o seu resultado. A utilização de um método de interpretação isolado, por si só, pode não levar a conclusão alguma, mas serve de orientação para a utilização de outros métodos interpretativos. Nesse sentido, o método sistemático não pode ser ignorado, pois o ordenamento jurídico exige a coerência das normas que o integram. Também há de ser afastada a ideia de que é preciso identificar qual a real intenção do autor. Isso porque, conforme visto, a interpretação implica na reconstrução do sentido do texto. É com a reconstrução do sentido do texto que a norma evolui, não necessariamente para melhor ou pior, mas se desprende cada vez mais do seu sentido original, se é que é possível falar em sentido original da disposição legal. É impossível recriar por completo a originalidade da intenção do autor, tendo em vista que a interpretação implica na fusão de horizontes, sendo o horizonte do autor completamente distinto do horizonte do intérprete. A imunidade tributaria, portanto, tem seu sentido reconstruído a cada ato de interpretação e aplicação, tendo em vista a unidade do processo de compreensão que seria ao mesmo tempo interpretação e aplicação[686]. O desafio, portanto, da hermenêutica, não consiste em identificar a intenção do autor, mas sim em interpretar a norma contemporaneamente, respeitando a fusão de horizontes do intérprete e do autor,

[686] GADAMER, Hans-Georg. Verdade e Método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução de Flávio Paulo Meurer. 3.ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999. p. 459.

possibilitando a reconstrução da norma a cada ato de interpretação e aplicação. Pode-se defender, no entanto, que em matéria de imunidades tributárias, o intérprete deve privilegiar os fundamentos que embasam sua existência, bem como os valores que a inspiram, o que só será possível estabelecer mediante a fusão de horizontes do intérprete e do autor. Não se pretende, pois, priorizar o método teleológico de interpretação, pois a tônica aqui não consiste em privilegiar a finalidade dos preceitos constitucionais que dispõem sobre as imunidades tributárias, tendo em vista que é impossível extrair do texto legal a intenção do autor ou da norma, mas sim em analisar a reconstrução do fundamento de existência das próprias imunidades tributárias que se renova a cada ato de aplicação e interpretação. A função normativa de uma imunidade constitucional pode se alterar com o passar dos anos e é preciso que o intérprete fique atento para essa realidade, readequando a fundamentação da norma. É possível, pois, que uma imunidade tributária em determinada época esteja ancorada em valores que hoje já não representam mais uma prioridade, ante a evolução da dinâmica da vida em sociedade. A permanência de uma situação de imunidade tributária no texto constitucional não quer dizer que o fundamento para sua existência tenha permanecido intacto com o passar dos anos. Isso porque a interpretação é capaz de reconstruir o sentido da norma. Sobreleva mencionar o papel importantíssimo dos precedentes judiciais em matéria de hermenêutica constitucional, pois é preciso que haja certa coerência com as molduras interpretativas já realizadas, de modo a procurar garantir um grau aceitável de seguranca jurídica exigido pelo ordenamento jurídico, por mais que se compreenda que a cada aplicação há a reconstrução do sentido e alcance da norma. Isso não quer dizer que os precedentes judiciais devem ser seguidos à risca, mas o esforço argumentativo em caso de alteração do entendimento deve ser maior, sob pena de se inviabilizar a evolução e renovação do próprio direito que precisa se adequar à complexidade da vida em comunidade. Também sobreleva mencionar que a busca da concretização dos fundamentos e dos valores que inspiram as imunidades tributárias não pode implicar no desrespeito ao uso da linguagem razoável, sendo necessário respeitar os próprios limites das palavras e expressões utilizadas pelo Constituinte. Não se admite, por exemplo, a extensão das imunidades do artigo 150, VI, da Constituição Federal, a outros tributos diferentes dos impostos, pois, embora se reconheça que muitas vezes o Constituinte foi atécnico, especialmente em matéria de imunidades tributárias, nesse

ponto o texto constitucional manteve sua coerência sistêmica, diferenciando em inúmeras passagens os “impostos” dos “tributos”, este último gênero do qual se insere a categoria dos impostos.

Conforme esclarecido, a imunidade tributária em si, não é direito fundamental, mas colabora na demarcação da competência tributária a ser exercida pelos entes federados. Isso não quer dizer que não haja imunidades tributárias que estejam relacionadas com direitos fundamentais, mas tão somente que esse aspecto não atrai a natureza de fundamentalidade para a própria imunidade tributária que permanece inconfundível com os direitos fundamentais que porventura a ela estejam relacionados, seja direta ou indiretamente. É de se admitir, portanto, situações em que se vislumbram a existência de verdadeiros direitos fundamentais a serem protegidos pela imunidade tributária, mas esse aspecto não torna a imunidade tributária um direito fundamental, pois continua a colaborar na moldura constitucional da competência tributária. Em outras situações, no entanto, não se vislumbra qualquer traço de direito fundamental relacionado com a imunidade tributária, tal como na imunidade do IPI no tocante às exportações de produtos industrializados (art. 153, § 3º, III, da CF/88), nem mesmo nas diversas situações imunes atinentes ao ICMS (art. 155, §2º, X, alíneas “a”, “b” e “c” da CF/88; art. 153, §5º da CF/88; art. 155, §3º, da CF/88). São imunidades que foram inseridas no texto constitucional para garantir coerência ao sistema que busca incentivar as exportações e desestimular as importações, motivo pelo qual a imunidade não é estendida para as importações[687]. É possível detectar, ainda, imunidades inseridas em virtude de negociações políticas e que sequer tangenciam os direitos fundamentais[688]. Essa diferenciação deve ser levada em consideração pelo intérprete ao se procurar definir o alcance e extensão dos efeitos das imunidades tributárias. Quando se está diante de imunidades que estão relacionadas com direitos fundamentais, deve-se procurar a interpretação que possibilite uma maior concretização dos direitos fundamentais, sempre procurando resguardar a efetividade desses direitos, mas isso não significa admitir de antemão que a interpretação deva ser ampla ou restrita. Isso porque a interpretação jamais pode desvincular-se dos fundamentos que inspiram a existência das imunidades tributárias. Deve-se procurar, na construção da norma, a exata medida para a concretização dos direitos fundamentais. Na hipótese contrária, em

[687] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub.
[688] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub.

que as imunidades tributárias não estejam relacionadas com os direitos fundamentais, o intérprete deve priorizar o princípio da capacidade contributiva, bem como o princípio da igualdade tributária, a fim de que se evite a criação de privilégios indevidos. De igual modo, a afirmação não implica em reconhecer que a interpretação do dispositivo constitucional deva ser ampla ou restrita, mas, deve-se procurar a exata medida que reproduza a concretização dos fundamentos e dos valores que inspiram as imunidades tributárias, sempre levando em consideração a fusão de horizontes e a reconstrução da norma pelo intérprete, bem como as molduras interpretativas já realizadas, de modo a preservar a coerência e a procurar garantir um grau aceitável de segurança jurídica exigido pelo ordenamento jurídico. Embora se reconheça que a ampla diversidade de métodos interpretativos e de entendimentos doutrinários possa levar a decisões também diversas, a legitimidade da interpretação jurídica passa a ser muito mais uma questão de argumentação jurídica do que propriamente de escolha de métodos apriorísticos, o que, de certa forma, pressupõe uma ingenuidade acerca da complexidade da questão que a hermenêutica não permite. Embora se reconheça a peculiaridade da doutrina de Ricardo Lobo Torres[689] no tocante à matéria das imunidades, é possível concordar com suas considerações a respeito da interpretação das imunidades tributárias, que, na visão do autor[690]:

> a) adota o *pluralismo metodológico*, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica; b) modera os *resultados da interpretação*, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apoia-se no *pluralismo teórico*, com o princípio respectivo da *não-identificação* com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a *analogia*, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o *pluralismo dos valores*, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica.

Aprisionar o intérprete com métodos interpretativos pré-estabelecidos para a definição do alcance de uma imunidade tributária, significa desconsiderar as diversas facetas que a questão assume, especialmente no tocante à análise dos fundamentos que dão existência e dos valores que inspiram as imunidades

---

689 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

690 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 108-109.

tributárias, bem como a constante evolução e reconstrução da norma pelo próprio intérprete com o passar dos anos.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO DIREITO COMPARADO

A Constituição Brasileira de 1988 é analítica, o que significa dizer que é bastante meticulosa, dispondo não apenas sobre as questões fundamentais, tais como a organização do Estado e de seus poderes, mas também sobre outros assuntos, tais como a matéria tributária e financeira, em que o legislador constitucional não se preocupou somente em traçar as linhas básicas de um sistema tributário e financeiro, porém, foi além, delimitando exaustivamente a competência dos entes tributantes e as hipóteses de incidência dos tributos, além de, no campo orçamentário, ter contemplado diversas regras específicas a serem observadas na criação e no conteúdo das leis orçamentárias. Mesmo em alguns países em que a Constituição é considerada analítica, a matéria tributária e financeira não é tratada de forma tão exaustiva tal como foi tratada na Magna Carta brasileira, o que torna seu estudo extremamente peculiar no direito comparado. A temática das imunidades tributárias, nesse contexto, foi tratada pela Constituição brasileira, de modo geral no artigo 150, dentro das limitações do poder de tributar, apesar de ser possível encontrar, em outros artigos espalhados no texto constitucional, as denominadas imunidades consideradas específicas, atreladas a certas situações específicas, tais como a imunidade do IPI nas exportações de produtos industrializados (art. 153, §3º, III da CF/88), bem como a do ICMS nas operações que destinem mercadorias para o exterior e serviços prestados a destinatário no exterior (art. 155, §2º, X, “a” da CF/88). Sob a perspectiva do fenômeno de vedações à tributação no plano constitucional – imunidades tributárias -, é possível afirmar, pelo menos nesse aspecto, que a Constituição brasileira encontra poucas semelhanças com as constituições de outros países, pois muitas optam por tratar a temática em nível infraconstitucional, em sede de isenções, não havendo propriamente “imunidade tributária” no conceito considerado pela doutrina majoritária brasileira. Alguns países como a Bolívia, Canadá, Chile, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela, possuem em suas constituições algumas imunidades, diferenciando-se, ainda assim, da carta constitucional pátria, que foi bastante generosa ao contemplar inúmeras hipóteses de imunidades tributárias. Ressalta-se que as imunidades tributárias podem ser concebidas sob diferentes perspectivas, sendo que a premissa adotada para o presente capítulo foi a de reconhecer a imunidade segundo o critério de existência de vedação à tributação previsto pela Constituição. Levou-se em

consideração, portanto, a visão de que a imunidade tributária é, pois, disposição constitucional que colabora no desenho de demarcação das competências tributárias, de forma negativa, impedindo que certos critérios pessoais ou materiais integrem a norma tributária. A análise dessa temática é, portanto, extremamente importante para compreender como o fenômeno das imunidades é tratado em outros países, especialmente a respeito dos valores que foram escolhidos pelas diversas constituições como merecedores dessa proteção a nível supremo, bem como sua extensão e âmbito de incidência.

2.1 **Alemanha**

Não há imunidade tributária na acepção aqui adotada do termo na República Federal da Alemanha, ou seja, não há nenhuma vedação à tributação expressa no texto constitucional deste país[691]. Conforme ressalta Ricardo Lobo Torres[692], as exonerações existentes recebem o apelido de isenção e estão dispostas no Código Tributário e na legislação ordinária. No tocante ao IVA, imposto sobre o valor acrescentado, que incide sobre as vendas e é cobrado em cada fase da cadeia de produção e distribuição, há previsão de taxa zero e isenção em algumas operações[693]. Aplica-se a taxa zero, o que permite a recuperação do imposto pago, nas operações dentro da União Européia, bem como nas exportações para países não comunitários e de transporte transfronteiriço de mercadorias de e para países não pertencentes à União Européia[694]. As atividades isentas, por sua vez, e que não permitem a recuperação do imposto pago, incluem as financeiras, de seguros e serviços postais universais; transferências e locação de bens imóveis; serviços ligados aos de educação e de cultura, de saúde e trabalho bem-estar social[695]. Em alguns casos, pode haver a opção da sociedade empresária de tributar as

---

691 DEUTSCHER BUNDESTAG. **Lei fundamental da República Federal da Alemanha.** 2011. Disponível em <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.
692 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 44.
693 DELOITTE. **Taxation and Investment in Germany 2015:** Reach, relevance and reliability. p. 19. Disponível em: <http://www.iberglobal.com/files/2015/germanyguide-deloitte.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.
694 DELOITTE. **Taxation and Investment in Germany 2015:** Reach, relevance and reliability. p. 19. Disponível em: <http://www.iberglobal.com/files/2015/germanyguide-deloitte.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.
695 DELOITTE. **Taxation and Investment in Germany 2015:** Reach, relevance and reliability. p. 19. Disponível em: <http://www.iberglobal.com/files/2015/germanyguide-deloitte.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.

operações isentas[696]. No tocante ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, alguns rendimentos são isentos do imposto, quais sejam, a parte patronal das contribuições para a saúde legal, despesas com cuidados de enfermagem, seguro-desemprego, seguro de pensões, e determinadas contribuições sociais, tais como os pagamentos de montante fixo ao abrigo de um regime de pensões e pagamentos de seguros de saúde, acidente e invalidez[697].

A Lei Fundamental da República Alemã, outrossim, consagra a liberdade de crença e de consciência em seu artigo 4, assegurando a inviolabilidade da liberdade de confissão religiosa e ideológica, bem como o livre exercício da religião[698]. Além do mais, conforme esclarece Misabel Derzi[699], o artigo 140, convalida diversos dispositivos da Constituição de Weimar de 1919, dentre eles o artigo 137 que dispõe sobre a religião e as sociedades religiosas. Nesse sentido, dispõe o artigo 137 da Constituição de Weimar, que não há uma Igreja do Estado; bem como garante a liberdade de associação em sociedades religiosas, de modo que a união de sociedades religiosas dentro do Reich não está sujeita a quaisquer restrições; além de assegurar a não intervenção do Estado e da sociedade civil nos assuntos religiosos e garantir o direito das sociedades religiosas, que forem instituições de direito público, de cobrarem impostos, de acordo com as disposições legais dos Estados, com base na lista de contribuintes civis; além de outras providências. Na Alemanha não há, no entanto, imunidade tributária religiosa, mas apenas a figura do imposto para as Igrejas (Kirchensteur), que assume a forma de adicional do imposto de renda, adicional ao imposto sobre o patrimônio ou ao imposto territorial[700], sendo comum esse tipo de imposição em alguns países da Europa que reconhecem a importância histórica desempenhada pela Igreja na formação cultural dos povos e no desenvolvimento do próprio Estado.

---

696 DELOITTE. **Taxation and Investment in Germany 2015:** Reach, relevance and reliability. p. 19. Disponível em: <http://www.iberglobal.com/files/2015/germanyguide-deloitte.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.

697 DELOITTE. **Taxation and Investment in Germany 2015:** Reach, relevance and reliability. p. 23. Disponível em: <http://www.iberglobal.com/files/2015/germanyguide-deloitte.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.

698 DEUTSCHER BUNDESTAG. **Lei fundamental da República Federal da Alemanha.** 2011. Disponível em <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.

699 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 501.

700 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 501.

2.2 **Angola**

Não há imunidade tributária na Constituição da República de Angola, havendo apenas referência no texto constitucional às imunidades políticas, tal como a dos deputados, que, conforme disposto no artigo 150, 1, "não respondem civil, criminal nem disciplinarmente pelos votos ou opiniões que emitam em reuniões, comissões ou grupos de trabalho da Assembleia Nacional, no exercício das suas funções"[701]. Há, no entanto, diversas isenções consagradas na legislação infraconstitucional. No âmbito do Imposto sobre a Aplicação de Capitais, estão isentos, por exemplo, os juros auferidos por instituições financeiras e cooperativas, quando sujeitos ao Imposto Industrial, bem como os lucros distribuídos por empresas petrolíferas[702]. No âmbito do Imposto do Selo, estão isentos, por exemplo, o Estado, incluindo os serviços públicos, estabelecimentos e organismos, exceto as empresas públicas, bem como as instituições públicas de previdência e segurança social, além das instituições religiosas devidamente constituídas[703].

A Constituição da República de Angola consagra a laicidade do Estado no artigo 10, havendo separação entre o Estado e as Igrejas, nos termos da lei[704], sendo que essa garantia está inserida no rol dos limites materiais à reforma da Constituição, nos termos do artigo 236 que preconiza o respeito à laicidade do Estado e o princípio da separação entre o Estado e as Igrejas[705]. A Constituição, no artigo 41, consagra ainda a liberdade de consciência, de religião e de culto, que são invioláveis, até mesmo durante a vigência do estado de guerra, de sítio ou de emergência, conforme preconiza o artigo 58[706]. Apesar de não haver imunidade

---

701 ANGOLA. **Constituição da República de Angola**. Disponível em: <http://www.governo.gov.ao/Arquivos/Constituicao_da_Republica_de_Angola.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

702 ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. Disponível em <http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 24.

703 ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. Disponível em <http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 46.

704 ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. Disponível em <http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 06.

705 ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. Disponível em <http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 83.

706 ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. Disponível em <http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 21.

tributária religiosa na Constituição da República de Angola, a legislação infraconstitucional preconiza que as instituições religiosas devidamente legalizadas estão isentas do Imposto Predial Urbano[707] e do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Bens Situados em Angola (SISA)[708], no tocante aos imóveis destinados exclusivamente ao culto, além de estarem isentas do pagamento do Imposto do Selo, conforme assinalado anteriormente[709].

2.3 **Argentina**

A Constituição da Nação Argentina sequer possui um capítulo dedicado ao Sistema Tributário e Financeiro. Não há imunidade tributária, mas existem algumas isenções fiscais, a cargo da legislação infraconstitucional, tais como, por exemplo, as do Imposto sobre a Renda que são encontradas na Lei nº 20.628, "Ley de Impuesto a Las Ganancias", precisamente no artigo 20, estando novamente inseridas no "Regímen de Impuesto a las Ganancias" pelo Decreto nº 649/97, nos artigos 20 e 21. Dessa forma, dispõe o artigo 20, "a", da "Ley de Impuesto a Las Ganancias"[710], que estão isentos do gravame:

> [...] las ganancias de los fiscos nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos. Las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales, estarán exentas en la parte de ganancias que corresponda a estos últimos.

Reforça Ricardo Lobo Torres[711] que, no tocante às imunidades tributárias, "a Argentina sofreu a influência da construção jurisprudencial americana, mas também não a traduziu em mensagem constitucional explícita".

Apesar de o catolicismo ser uma religião com *status* constitucional, a merecer

---

[707] ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. Disponível em <http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 46.

[708] ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. Disponível em <http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 60.

[709] ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. Disponível em <http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 59.

[710] ARGENTINA. Ministerio de justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación. Ley de Impuesto a las ganancias. **InfoLEG Información Legislativa y documental.** Disponível em: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>. Acesso em: 15 ago. 2015.

[711] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 234.

apoio do governo federal, conforme expressamente prevê o artigo 2º da Constituição Argentina, não há imunidade tributária religiosa, mas tão somente, previsão de isenção, tal como a presente no art. 20, "e", da Lei nº 20.628 (“Ley de Impuestos a Las Ganancias”), que ressalva da tributação do Imposto sobre a Renda, os rendimentos das instituições religiosas[712].

2.4 **Áustria**

Não há imunidade tributária na Constituição da Áustria. A competência tributária da Federação e das Províncias é matéria a ser tratada por lei federal constitucional, conforme preconiza o artigo 13 da Constituição[713]. Assim, a Constituição da Áustria é bastante suscinta no campo da tributação, sendo a matéria tratada de forma mais exaustiva na seara infraconstitucional. Apesar de não haver imunidade, há diversas isenções estabelecidas pela legislação infraconstitucional, tais como as aplicáveis ao Imposto de Bens Imóveis, de competência dos municípios, que excepciona as propriedades utilizadas para fins de caridade, médicos, científicos, educacionais ou destinadas a outros propósitos similares[714].

Apesar de não haver imunidade tributária na Áustria, as Igrejas reconhecidas ao abrigo da Lei nº 1874, “Law on Recognition of Churches”[715], beneficiam-se do imposto eclesiástico, de forma semelhante a que ocorre na Alemanha[716].

2.5 **Bolívia**

A Constituição Política do Estado Plurinacional da Bolívia, em seu artigo 394, consagra duas espécies de imunidades tributárias. No iniciso I, encontra-se a

---

[712] ARGENTINA. Ministerio de justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación. Ley de Impuesto a las ganancias. **InfoLEG Información Legislativa y documental.** Disponível em: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>. Acesso em: 15 ago. 2015.

[713] Article 13 [Taxation]
The competencies of the Federation and the States in the field of taxation will be prescribed in a special federal constitutional law (AUSTRIA. **Constitution.** Disponível em: < http://www.servat.unibe.ch/icl/au00000_.html>. Acesso em: 15 ago. 2015).

[714] DELOITTE. **Taxation and Investment in Austria 2014: Reach, relevance and reliability**. p. 17. Disponível em: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriaguide-2014.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2015.

[715] CRANMER, Frank. **Notes on church and state in the European economic area 2011.** Cardiff, UK: Cardiff University, 2010. (Centre for Law and Religion Working Papers). Disponível em:<http://orca.cf.ac.uk/view/cardiffauthors/A374851X.html>. Acesso em: 18 ago. 2015.

[716] CRANMER, Frank. **Notes on church and state in the European economic area 2011.** Cardiff, UK: Cardiff University, 2010. (Centre for Law and Religion Working Papers). Disponível em:<http://orca.cf.ac.uk/view/cardiffauthors/A374851X.html>. Acesso em: 18 ago. 2015. p. 02.

imunidade referente à pequena propriedade agrária, que é indivisível, constitui patrimônio embargável e não está sujeita ao pagamento de impostos sobre a propriedade agrária[717]. No inciso II, por sua vez, encontra-se a imunidade tributária destinada à propriedade comunitária ou coletiva, que compreende o território indígena originário campesino, as comunidades interculturais originárias e as comunidades campesinas, e que não estão sujeitas ao pagamento de impostos sobre a propriedade agrária[718]. Há, ainda, algumas interessantes limitações impostas pela Constituição à criação, supressão ou modificação dos impostos sob o controle dos governos autônomos. Dessa forma, não poderão ser criados impostos que gravem bens, atividades, rendas ou patrimônios localizados fora de sua jurisdição territorial, salvo as rendas geradas pelos seus cidadãos ou empresas no exterior do país, sendo que essa proibição é extensiva às taxas, patentes e contribuições especiais (artigo 323, IV, 2., da Constituição da Bolívia). No mesmo sentido, não poderão ser criados impostos que impeçam a livre circulação e o estabelecimento de pessoas, bens, atividades ou serviços dentro de sua jurisdição territorial, sendo que essa proibição também é extensiva às taxas, patentes e contribuições especiais (artigo 323, IV, 3., da Constituição da Bolívia).

O Estado bolivariano respeita e garante a liberdade de religião e as crenças espirituais, sendo independente da religião (artigo 4 da Constituição da Bolívia). Além do mais, é direito de todo cidadão boliviano a liberdade de pensamento, espiritualidade, religião e culto, expressados em forma individual ou coletiva, tanto em caráter público quanto privado, com fins lícitos, conforme preconiza o artigo 21, 3, da Constituição da Bolívia. Apesar de se garantir de forma expressa a liberdade de crença, a Constituição da Bolívia não encampa qualquer tipo de imunidade religiosa.

2.6 **Cabo Verde**

A Constituição da República de Cabo Verde não contempla qualquer tipo de imunidade, ficando as exonerações tributárias por conta da legislação infraconstitucional, conforme preconiza o artigo 93, inciso 3, da Constituição da

[717] BOLIVIA. **Constituición Política del Estado Plurinacional de Bolivia**. Disponível em: <http://www.harmonywithnatureun.org/content/documents/159Bolivia%20Consitucion.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2015. p. 145.
[718] BOLIVIA. **Constituición Política del Estado Plurinacional de Bolivia**. Disponível em: <http://www.harmonywithnatureun.org/content/documents/159Bolivia%20Consitucion.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2015. p. 145.

República de Cabo Verde que traz a previsão de criação dos impostos por lei, que determinará a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes[719]. No âmbito do Imposto Sobre o Valor Acrescentado – IVA (Lei nº 21/VI/2003 de 15/07/03), que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços e as importações de bens, há inúmeras operações isentas, dentre as quais se destacam: as transmissões de bens alimentares essenciais, tais como carnes, peixes, leites, ovos etc; serviços de saúde, tais como serviços médicos, sanitários e outros; serviços de agricultura, sivilcultura, pecuária e pesca; serviços de ensino e formação profissional, entre outros[720] (art. 9º da Lei nº 21/VI/2003, de 15/07/03). As importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional que gozam de isenção do pagamento de direitos aduaneiros, nos termos legais e regulamentares, também estão isentas do Imposto Sobre o Valor Acrescentado – IVA, conforme art. 12º da Lei nº 21/VI/2003, de 15/07/03[721]. No mesmo sentido estão isentas do IVA as transmissões de bens e prestações de serviços (conexos) que se destinem à exportação, operações assimiladas, transportes internacionais (art. 13º da Lei nº 21/VI/2003, de 15/07/03)[722]. Também estão isentas do IVA, as operações realizadas no âmbito das zonas e regimes alfandegários especiais, desde que os bens a que se referem não tenham utilização nem consumo finais (art. 14º da Lei nº 21/VI/2003, de 15/07/03).

A liberdade de consciência, de religião e de culto, encontra-se consagrada no artigo 48º da Constituição da República de Cabo Verde[723], reforçada, ainda, pelo

---

719 CABO VERDE. **Constituição da República de Cabo Verde.** p. 36. Disponível em: <https://www.icrc.org/applic/ihl/ihl-nat.nsf/0/1437105f604ce363c1257082003ea54a/$FILE/Constitution%20Cape%20Verde%20-%20POR.pdf>. Acesso em: 20 set. 2015.

720 CABO VERDE. Ministério das Finanças Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. **Guia Fiscal da República de Cabo Verde.** p. 20. Disponível em: <http://www.minfin.gov.cv/downloads/guia_fiscal_financas.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

721 CABO VERDE. Ministério das Finanças Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. **Guia Fiscal da República de Cabo Verde.** p. 20. Disponível em: <http://www.minfin.gov.cv/downloads/guia_fiscal_financas.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

722 CABO VERDE. Ministério das Finanças Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. **Guia Fiscal da República de Cabo Verde.** p. 20. Disponível em: <http://www.minfin.gov.cv/downloads/guia_fiscal_financas.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

723 Artigo 48º (Liberdade de consciência, de religião e de culto)

1. É inviolável a liberdade de consciência, de religião e de culto, todos tendo o direito de, individual ou colectivamente, professar ou não uma religião, ter uma convicção religiosa da sua escolha, participar em actos de culto e livremente exprimir a sua fé e divulgar a sua doutrina ou convicção, contanto que não lese os direitos dos outros e o bem comum.

2. Ninguém pode ser discriminado, perseguido, prejudicado, privado de direitos, beneficiado ou isento de deveres por causa da sua fé, convicções ou prática religiosas.

artigo 28º, pertencente ao capítulo dos direitos, liberdades e garantias individuais, que insere a liberdade de religião e de culto no rol dos direitos à liberdade[724]. Não há imunidade religiosa, mas apenas isenção do Imposto Único Sobre os Rendimentos (Decreto-Lei nº 1/96 de 15/01/96), no tocante aos rendimentos do exercício de "múnus espiritual" por parte dos eclesiásticos[725].

2.7 **Canadá**

A composição da Constituição do Canadá encontra-se definida na subseção nº 52 da Lei Constitucional de 1982[726], que inclui a Lei Canadá de 1982, bem como a própria Lei Constitucional de 1982, além de todos os atos e decisões previstas na programação, incluindo a Lei Constitucional de 1867, bem como quaisquer alterações a esses documentos normativos. Além do mais, a Suprema Corte do

---

3. As igrejas e outras comunidades religiosas estão separadas do Estado e são independentes e livres na sua organização e exercício das suas actividades próprias, sendo consideradas parceiras na promoção do desenvolvimento social e espiritual do povo cabo-verdiano.
4. É garantida a liberdade de ensino religioso.
5. É garantida a liberdade de assistência religiosa nos estabelecimentos hospitalares, assistenciais, prisionais, bem como no seio das forças armadas, nos termos da lei.
6. É reconhecido às igrejas o direito à utilização de meios de comunicação social para a realização das suas actividades e fins, nos termos da lei.
7. É assegurada protecção aos locais de culto, bem como aos símbolos, distintivos e ritos religiosos, sendo proibida a sua imitação ou ridicularização.
8. É garantido o direito à objecção de consciência, nos termos da lei (CABO VERDE. **Constituição da República de Cabo Verde.** Disponível em: <https://www.icrc.org/applic/ihl/ihl-nat.nsf/0/1437105f604ce363c1257082003ea54a/$FILE/Constitution%20Cape%20Verde%20-%20POR.pdf>. Acesso em: 20 set. 2015).

[724] Artigo 28º (Direito à liberdade)
1. É inviolável o direito à liberdade.
2. São garantidas as liberdades pessoal, de pensamento, expressão e informação, de associação, de religião, de culto, de criação intelectual, artística e cultural, de manifestação e as demais consagradas na Constituição, nas leis e no Direito Internacional geral ou convencional recebido na ordem jurídica interna.
3. Ninguém pode ser obrigado a declarar a sua ideologia, religião ou culto, filiação política ou sindical. (CABO VERDE. **Constituição da República de Cabo Verde.** Disponível em: <https://www.icrc.org/applic/ihl/ihl-nat.nsf/0/1437105f604ce363c1257082003ea54a/$FILE/Constitution%20Cape%20Verde%20-%20POR.pdf>. Acesso em: 20 set. 2015).

[725] CABO VERDE. Ministério das Finanças Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. **Guia Fiscal da República de Cabo Verde.** p. 16. Disponível em: <http://www.minfin.gov.cv/downloads/guia_fiscal_financas.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

[726] Primacy of Constitution of Canada
52. (1) The Constitution of Canada is the supreme law of Canada, and any law that is inconsistent with the provisions of the Constitution is, to the extent of the inconsistency, of no force or effect.
Constitution of Canada
(2) The Constitution of Canada includes
(*a*) the *Canada Act 1982*, including this Act;
(*b*) the Acts and orders referred to in the schedule; and
(*c*) any amendment to any Act or order referred to in paragraph (*a*) or (*b*). (CANADA. **Constitution of Canada**. Wikipedia. Disponível em: <https://en.wikipedia.org/wiki/Constitution_of_Canada#cite_note-2>. Acesso em: 14 ago. 2015).

Canadá, decidiu que a lista não é exaustiva, sendo composta ainda de uma série de atos pré-confederação e de componentes não escritos[727]. Há uma espécie de imunidade tributária na Lei Constitucional de 1867, destinada às terras públicas. Segundo a Seção nº 125, nenhuma terra ou propriedade pertencente ao Canadá ou a qualquer província poderá ser tributada[728]. No tocante às isenções, cita-se como exemplo a destinada às terras indígenas, contemplada precisamente na Seção 87 do Estatuto dos Índios, que os isenta de pagarem tributos sobre dois tipos de propriedades, quais sejam, as de interesse de um índio ou de uma tribo em terras da reserva ou terras devolvidas, bem como as de propriedade pessoal de um índio ou de uma tribo situada na reserva[729].

A liberdade de consciência e religião, por sua vez, está contemplada na Lei Constitucional de 1982, no rol das liberdades fundamentais. Apesar disso, não há imunidade religiosa contemplada na Constituição do Canadá, mas apenas algumas isenções, no plano da legislação infraconstitucional, destinadas às organizações religiosas[730].

---

[727] CANADA. **Constitution of Canada**. Wikipedia. Disponível em: <https://en.wikipedia.org/wiki/Constitution_of_Canada#cite_note-2>. Acesso em: 14 ago. 2015.

[728] Exemption of Public Lands, etc.
Section 125. No Lands or Property belonging to Canada or any Province shall be liable to Taxation (CANADA. **Constitution of Canada**. Wikipedia. Disponível em: <https://en.wikipedia.org/wiki/Constitution_of_Canada#cite_note-2>. Acesso em: 14 ago. 2015).

[729] Indian Act (R.S.C., 1985, c. I-5).
Section 87.
(1) Notwithstanding any other Act of Parliament or any Act of the legislature of a province, but subject to section 83 and section 5 of the First Nations Fiscal Management Act, the following property is exempt from taxation: (a) the interest of an Indian or a band in reserve lands or surrendered lands; and (b) the personal property of an Indian or a band situated on a reserve.
(2) No Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (1) (a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property.
(3) No succession duty, inheritance tax or estate duty is payable on the death of any Indian in respect of any property mentioned in paragraphs (1)(a) or (b) or the succession thereto if the property passes to an Indian, nor shall any such property be taken into account in determining the duty payable under the Dominion Succession Duty Act, chapter 89 of the Revised Statutes of Canada, 1952, or the tax payable under the Estate Tax Act, chapter E-9 of the Revised Statutes of Canada, 1970, on or in respect of other property passing to an Indian. (CANADA. **Constitution of Canada**. Wikipedia. Disponível em: <https://en.wikipedia.org/wiki/Constitution_of_Canada#cite_note-2>. Acesso em: 14 ago. 2015).

[730] Nesse sentido Jeffrey Petterson: "*a. Religious Organizations.* That churches were once seen as an extension of the state or Crown provided the original rationale for exemption of churches from property taxes. Their charitable purpose has become the contemporary justification for exemption. While Canadian governments generally do not provide direct assistance to religious organizations, the extension of indirect subsidies through property taxation exemptions is viewed as an acceptable alternative even if it means higher taxes for other properties. All places of worship are generally exempt". (PETTERSON, Jeffrey. **An Examination of Canadian Property Tax Exemptions.** Toronto: ICURR Publications, 1999. p. 18. Disponível em:

2.8 **Chile**

A Constituição Política da República do Chile contempla verdadeira imunidade tributária, em decorrência da liberdade de crença. Está prevista expressamente no artigo 19, nº 6, do Capítulo III que dispõe sobre os direitos e deveres constitucionais. É ver:

> Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas:
>
> 6°. La libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias y el ejercicio libre de todos los cultos que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres o al orden público.
>
> Las confesiones religiosas podrán erigir y conservar templos y sus dependencias bajo las condiciones de seguridad e higiene fijadas por las leyes y ordenanzas.
>
> Las iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto tendrán los derechos que otorgan y reconocen, con respecto a los bienes, las leyes actualmente en vigor. Los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estarán exentos de toda clase de contribuciones; [...]

Dessa forma, os templos e suas dependências, pertencentes às igrejas, confissões e instituições religiosas de qualquer culto, destinados exclusivamente ao serviço do culto religioso, estão exonerados de toda classe de contribuições.

No tocante às isenções, estabelece o artigo 65, nº 1, ser da competência exclusiva do Presidente da República para impor, suprimir, reduzir ou perdoar tributos de qualquer classe ou natureza, estabelecer isenções ou modificar as existentes e determinar sua forma, proporcionalidade ou progressividade[731].

<https://www.muniscope.ca/_files/file.php?fileid=filegmBVTMDxZC&filename=file_an_examination_of_canadian.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2015.).

[731] Artículo 65. Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. Las mociones no pueden ser firmadas por más de diez diputados ni por más de cinco senadores.
Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía y sobre indultos generales sólo pueden tener origen en el Senado.
Corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que tengan relación con la alteración de la división política o administrativa del país, o con la administración financiera o presupuestaria del Estado, incluyendo las modificaciones de la Ley de Presupuestos, y con las materias señaladas en los números 10 y 13 del artículo 63.
Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República, la iniciativa exclusiva para:
1º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión; […] (CHILE. **Constitución Política de la República de Chile.** Disponível em: <https://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion_politica.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2015).

2.9 **Colômbia**

A Constituição Política da Colômbia não contempla qualquer tipo de imunidade, mas dispõe acerca da possibilidade de se instituírem isenções de impostos, contribuições ou taxas nacionais e que, segundo o artigo 154, exige-se formalmente uma lei de inciativa do Governo[732]. O artigo 294, por sua vez, proíbe a lei de conceder isenções ou tratamento preferencial em relação aos impostos sobre a propriedade de autoridades locais[733].

A liberdade de consciência e religião, por sua vez, está contemplada no artigo 19 da Constituição, inserido no Capítulo I que trata dos direitos fundamentais, integrante do Título II, dos direitos, das garantias e dos deveres[734]. Apesar disso, não há imunidade religiosa contemplada na Constituição da Colômbia, mas apenas algumas isenções, no plano da legislação infraconstitucional, destinadas às organizações religiosas[735].

---

[732] ARTICULO 154. Las leyes pueden tener origen en cualquiera de las Cámaras a propuesta de sus respectivos miembros, del Gobierno Nacional, de las entidades señaladas en el artículo 156, o por iniciativa popular en los casos previstos en la Constitución.
No obstante, sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes a que se refieren los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a, b y e, del numeral 19 del artículo 150; las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.
Las Cámaras podrán introducir modificaciones a los proyectos presentados por el Gobierno.
Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado (COLOMBIA. Corte Constitucional. **Constitución Política de Colombia**. Actualizada con los Actos Legislativos a 2015. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015.

[733] ARTICULO 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317 (COLOMBIA. Corte Constitucional. **Constitución Política de Colombia**. Actualizada con los Actos Legislativos a 2015. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

[734] ARTICULO 19. Se garantiza la libertad de cultos. Toda persona tiene derecho a profesar libremente su religión y a difundirla en forma individual o colectiva.
Todas las confesiones religiosas e iglesias son igualmente libres ante la ley (COLOMBIA. Corte Constitucional. **Constitución Política de Colombia**. Actualizada con los Actos Legislativos a 2015. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

[735] COLOMBIA. Corte Constitucional. **Sentencia T-621/14**. Libertad religiosa y de cultos-garantías en estado laico y neutral. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/T-621-14.htm>. Acesso em: 23 ago. 2015. COLOMBIA. Corte Constitucional. **Sentencia T-522/03**. Legitimacion por activa en tutela-representante legal de iglesia o ministro de culto. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/T-522-03.htm>. Acesso em: 23 ago. 2015.

2.10 **Equador**

A Constituição da República do Equador possui verdadeira imunidade tributária, contemplada no artigo 57, nº 4, destinada às terras das comunas, comunidades, povos e nações indígenas, que não se encontram sujeitas ao pagamento de taxas e impostos[736]. Além das propriedades comunitárias serem imprescritíveis, inalienáveis e indivisíveis, também não se sujeitam ao pagamento de taxas e impostos, sendo essa uma verdadeira imunidade tributária. Há ainda, outra espécie de imunidade tributária no tocante às prestações em dinheiro do seguro social que, conforme o artigo 371 da Constituição, não serão suscetíveis de cessão, embargo ou retenção, salvo nos casos de alimentos devidos por lei ou de obrigações contraídas a favor de instituição asseguradora, e estarão livres do pagamento de impostos[737]. Na mesma toada, há previsão constitucional, destinada aos idosos (65 anos de idade), no sentido de não sujeitá-los ao pagamento dos custos notariais e registrais, de acordo com a lei, conforme artigo 37, nº 6[738]. O mesmo artigo prevê no nº 5, que o Estado garantirá aos idosos o direito a

---

[736] Art. 57.- Se reconoce y garantizará a las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, de conformidad con la Constitución y con los pactos, convenios, declaraciones y demás instrumentos internacionales de derechos humanos, los siguientes derechos colectivos: 4. Conservar la propiedad imprescriptible de sus tierras comunitarias, que serán inalienables, inembargables e indivisibles. Estas tierras estarán exentas del pago de tasas e impuestos. (ECUADOR. Asamblea Nacional. **Constitución de la República del Ecuador**. Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial nº 449 20 de octubre de 2008. Disponível em: < http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

[737] Art. 371.- Las prestaciones de la seguridad social se financiarán com el aporte de las personas aseguradas en relación de dependencia y de sus empleadoras o empleadores; con los aportes de las personas independientes aseguradas; con los aportes voluntarios de las ecuatorianas y ecuatorianos domiciliados en el exterior; y con los aportes y contribuciones del Estado.
Los recursos del Estado destinados para el seguro universal obligatorio constarán cada año en el Presupuesto General del Estado y serán transferidos de forma oportuna.
Las prestaciones en dinero del seguro social no serán susceptibles de cesión, embargo o retención, salvo los casos de alimentos debidos por ley o de obligaciones contraídas a favor de la institución aseguradora, y estarán exentas del pago de impuestos. (ECUADOR. Asamblea Nacional. **Constitución de la República del Ecuador**. Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial nº 449 20 de octubre de 2008. Disponível em: < http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

[738] Art. 37.- El Estado garantizará a las personas adultas mayores los siguientes derechos:
6. Exoneración del pago por costos notariales y registrales, de acuerdo con la ley. (ECUADOR. Asamblea Nacional. **Constitución de la República del Ecuador**. Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial nº 449 20 de octubre de 2008. Disponível em: < http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

exonerações do regime tributário, tratando-se de verdadeiras isenções[739]. Algo semelhante ocorre em relação às pessoas com deficiência, de modo que o Estado também garante o direito a isenções do regime tributário, conforme artigo 47, nº 4[740]. O artigo 301, da Constituição, por sua vez, prevê que só por iniciativa do Poder Executivo e mediante lei sancionada pela Assembleia Nacional é que se poderá estabelecer, modificar, exonerar ou extinguir impostos. E também, somente por ato normativo de órgão competente é que se poderá estabelecer, modificar, exonerar e extinguir taxas e contribuições[741].

A liberdade religiosa, por sua vez, encontra-se consagrada no artigo 66, nº 8º, da Constituição do Equador, no rol dos direitos de liberdade, que reconhece e garante às pessoas o direito de exercer, manter, mudar, professar em público ou em privado, sua religião ou sua crença, e a divulgá-las, individual ou coletivamente, obedecidas as restrições impostas aos direitos humanos. Além do mais, o Estado protege a prática religiosa voluntária, bem como a expressão daqueles que não professam nenhuma religião, com o intuito de promover um ambiente de tolerância e pluralidade[742]. Apesar de consagrar a liberdade de manifestação religiosa, não há

---

[739] Art. 37.- El Estado garantizará a las personas adultas mayores los siguientes derechos:
5. Exenciones en el régimen tributario. (ECUADOR. Asamblea Nacional. **Constitución de la República del Ecuador**. Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial nº 449 20 de octubre de 2008. Disponível em: < http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

[740] Art. 47.- El Estado garantizará políticas de prevención de las discapacidades y, de manera conjunta con la sociedad y la familia, procurará la equiparación de oportunidades para las personas com discapacidad y su integración social.
Se reconoce a las personas con discapacidad, los derechos a:
4. Exenciones en el régimen tributarlo. (ECUADOR. Asamblea Nacional. **Constitución de la República del Ecuador**. Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial nº 449 20 de octubre de 2008. Disponível em: < http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

[741] Art. 301.- Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo com la ley. (ECUADOR. Asamblea Nacional. **Constitución de la República del Ecuador**. Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial nº 449 20 de octubre de 2008. Disponível em: < http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

[742] Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:
8. El derecho a practicar, conservar, cambiar, profesar en público o en privado, su religión o sus creencias, y a difundirlas individual o colectivamente, con las restricciones que impone el respeto a los derechos.
El Estado protegerá la práctica religiosa voluntaria, así como la expresión de quienes no profesan religión alguna, y favorecerá un ambiente de pluralidad y tolerância. (ECUADOR. Asamblea Nacional.

imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto na Constituição do Equador.

2.11 **Espanha**

Não há na Constituição espanhola menção à imunidade tributária, mas tão somente registro de uma limitação ao poder das Comunidades Autônomas que não poderão, em nenhum caso, adotar medidas tributárias sobre bens situados fora do seu território e que impliquem obstáculo para a livre circulação de mercadorias ou serviços[743] (artigo 157, nº 2).

A liberdade ideológica e religiosa, por sua vez, encontra-se consagrada no artigo 16, nº 1º, da Constituição da Espanha, no rol dos direitos fundamentais e das liberdades públicas, que reconhece e garante aos indivíduos e às comunidades, a liberdade ideológica, religiosa e de culto, sem limitação adicional, em suas manifestações, a não ser a necessária para a manutenção da ordem pública protegida pela lei[744]. A Constituição da Espanha, apesar de consagrar a liberdade de manifestação religiosa, não outorga imunidade tributária aos templos de qualquer

---

Constitución de la República del Ecuador. Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial nº 449 20 de octubre de 2008. Disponível em: < http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015).

[743] Artículo 157 – Recursos de las Comunidades Autónomas

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuiciones especiales.

c) Transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongnan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado I, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado. (ESPAÑA. Constitución Española. Disponível em: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf. Acesso em: 23 ago. 2015).

[744] Artículo 16 – Libertad ideológica y religiosa

1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.

2. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.

3. Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones (ESPAÑA. Constitución Española. Disponível em: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf. Acesso em: 23 ago. 2015).

culto, mas apenas nota-se a existência de algumas isenções que ficam a cargo da legislação infraconstitucional[745].

2.12 **Estados Unidos da América**

Nos Estados Unidos da América, não há registro na Constituição[746] de qualquer referência expressa à hipótese de intributabilidade, sendo que as "imunidades tributárias", assim chamadas, resultam do trabalho casuístico da Suprema Corte que as considera como implícitas do texto constitucional[747]. A título de exemplo, tem-se a imunidade recíproca das pessoas políticas que não consta no texto constitucional, embora seja reconhecida pela jurisprudência que passou a adotar o jargão "The Power to Tax Involves the Power to Destroy"[748]. Fato é que os contornos iniciais nos quais foram traçados a referida imunidade, não permaneceram ao longo dos anos, de modo que a partir de 1937, por influência do New Deal, a Suprema Corte passou a restringir seu alcance, limitando aos impostos territoriais sobre imóveis de propriedade do Poder Público e aos serviços essencialmente públicos[749].

A liberdade religiosa e de expressão, por sua vez, é obra da 1º Emenda da Constituição dos Estados Unidos da América[750], que garante as liberdades no

---

[745] SANCHÉZ, Rubén. Los Beneficios Fiscales de la Iglesia Católica. **Código Nuevo,** 29 abr. 2015. Política. Artículo de opinión. Disponível em: <http://codigonuevo.com/beneficios-fiscales-iglesia-catolica/>. Acesso em: 10 set. 2015; MOSQUERA, Susana. Beneficios Fiscales de la Iglesia Católica en España. In: JORNADAS DE DIREITO CANÓNICO, 10, Fátima, 2002; GOMES, Manuel Saturino Costa (Coord.). **Relações Igreja-Estado em Portugal**: desde a vigência da concordata de 1940. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2002. p. 271-281. Disponível em: <http://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1681/Beneficios_Fiscales_Iglesia_Catolica_Espana.pdf?sequence=1.>. Acesso em: 15 set. 2015.; AGUNDEZ CAMINOS, Maria Angeles. Los beneficios tributarios relativos a la iglesia catolica en las haciendas locales de navarra. **Revista Jurídica de Navarra**, n. 17, p. 107-118, 1994. Disponível em: <http://bddoc.csic.es:8080/detalles.html?tabla=docu&bd=ISOC&id=243986>. Acesso em: 15 set. 2015.

[746] UNITED STATES. **Constitution of the United States**. Disponível em: http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution.html. Acesso em: 10 dez. 2015.

[747] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 100.

[748] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 719.

[749] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 191.

[750] Amendment I

Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the government for a redress of grievances (FIRST Amendment. **Legal Information Institute,** New York, Cornell University Law School Search Cornell. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/constitution/first_amendment>. Acesso em: 10 ago. 2015).

tocante à religião, de expressão, de reunião e o direito de petição[751]. Ainda proíbe o Congresso de promover uma religião em detrimento de outra ou mesmo restringir práticas religiosas de um indivíduo[752]. Também protege a liberdade de expressão ao proibir que o Congresso restrinja a liberdade de imprensa ou a liberdade de os indivíduos se manifestarem[753]. Além do mais, garante aos cidadãos o direito de livre associação[754]. A Constituição dos Estados Unidos da América, apesar de consagrar a liberdade de manifestação religiosa, não outorga imunidade tributária aos templos de qualquer culto, mas apenas nota-se a existência de algumas isenções que ficam a cargo da legislação infraconstitucional[755].

2.13 **França**

Não há registro de imunidade tributária na Constituição da França, mas é possível notar a existência de algumas isenções, de nível infraconstitucional, na legislação esparsa. No tocante ao Imposto Sobre a Sociedade, que é um tributo pago anualmente por empresas e outras pessoas jurídicas em razão dos lucros gerados na França, há isenção para as empresas com volume de negócios inferior a € 7.630.000,00, e que pelo menos 75% do capital social totalmente integralizado seja detido de forma contínua por indivíduos ou por sociedade que preencha as mesmas condições (volume de negócios, pagamento e capital de exploração)[756]. Há, ainda, nos termos do artigo 207-1-6 CGI, isenção do Imposto Sobre a Sociedade para as regiões e entidades formadas entre regiões, departamentos e entidades formadas entre departamentos, comunas, estabelecimentos públicos de

---

751 FIRST Amendment: an overview. **Legal Information Institute,** New York, Cornell University Law School Search Cornell. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/constitution/first_amendment>. Acesso em: 10 ago. 2015.

752 FIRST Amendment: an overview. **Legal Information Institute,** New York, Cornell University Law School Search Cornell. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/constitution/first_amendment>. Acesso em: 10 ago. 2015.

753 FIRST Amendment: an overview. **Legal Information Institute,** New York, Cornell University Law School Search Cornell. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/constitution/first_amendment>. Acesso em: 10 ago. 2015.

754 FIRST Amendment: an overview. **Legal Information Institute,** New York, Cornell University Law School Search Cornell. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/constitution/first_amendment>. Acesso em: 10 ago. 2015.

755 LINDQUIST, Sarah A. Property tax exemptions for the nontraditional church: how do we Grant tax exemptions to places of worship and not amusement parks? **Florida State University Law Review**, Tallahassee, FL, v. 33, n. 4, p. 1149-1175, summer 2006. Disponível em: <http://ir.law.fsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1222&context=lr>. Acesso em: 10 jun. 2015.

756 OVERVIEW of The French Tax System. Legislacion in force as of 31 July 2015. **Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate**, bureau A, section 4, p. 11, [2015]. Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf.>. Acesso em: 25 ago. 2015.

cooperação intermunicipal (EPCI) com poderes de tributação, sindicatos de comunas e sindicatos mistos constituídos exclusivamente pelas autoridades locais ou grupos de autoridades locais e as suas agências de serviços públicos, em que os efeitos, deste último, sejam para operar ou prestar um serviço essencial para as necessidades coletivas dos habitantes da autarquia local[757]. No tocante ao VAT, Imposto Sobre Bens e Serviços, dentre as diversas isenções, é possível citar as destinadas às entidades de ensino, às atividades médicas, paramédicas e aos custos dos cuidados hospitalares, às organizações de interesse público etc[758]. No âmbito do Imposto Sobre a Venda de Bens Imóveis, as aquisições realizadas pelo Estado ou por suas entidades científicas, educacionais, assistenciais e de caridade ou pelas autoridades locais, estão isentas de todo o imposto de transmissão[759].

A liberdade religiosa, por sua vez, encontra-se consagrada no artigo 10 da Declaração dos Direitos Humanos e Civis de 1789[760], que garante a livre manifestação de opinião dos indivíduos, inclusive as manifestações religiosas, desde que não perturbem a ordem pública estabelecida pela lei e no artigo 1º da Constituição de 1958, que expressa ser a França um Estado laico, garantindo a igualdade de todos perante a lei, inclusive sem distinção quanto à religião, além de garantir o respeito a todas as crenças[761]. Apesar disso, não há na França,

---

[757] OVERVIEW of The French Tax System. Legislacion in force as of 31 July 2015. **Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate**, bureau A, section 4, p. 13, [2015]. Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf.>. Acesso em: 25 ago. 2015.

[758] OVERVIEW of The French Tax System. Legislacion in force as of 31 July 2015. **Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate**, bureau A, section 4, p. 50, [2015]. Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf.>. Acesso em: 25 ago. 2015.

[759] OVERVIEW of The French Tax System. Legislacion in force as of 31 July 2015. **Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate**, bureau A, section 4, p. 62, [2015]. Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf.>. Acesso em: 25 ago. 2015.

[760] Art. 10. Nul ne doit être inquiété pour ses opinions, même religieuses, pourvu que leur manifestation ne trouble pas l'ordre public établi par la Loi (FRANCE. Conseil Constitutionnel. **La Constitution. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789**. Disponível em: http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html. Acesso em: 18 ago. 2015).

[761] Art. 1. La France est une République indivisible, laïque, démocratique et sociale. Elle assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion. Elle respecte toutes les croyances. Son organisation est décentralisée.
La loi favorise l'égal accès des femmes et des hommes aux mandats électoraux et fonctions électives, ainsi qu'aux responsabilités professionnelles et sociales (FRANCE. Constitution du 4 octobre 1958. **Legifrance. gouv.fr.** Disponível em:< https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;?idArticle=LEGIARTI000019240997&cidTexte=LEGITEXT000006071194>. Acesso em: 10 ago. 2015).

imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto, mas apenas nota-se a existência de algumas isenções que ficam a cargo da legislação infraconstitucional[762].

2.14 **Guiné-Bissau**

Não há registro de imunidade tributária na Constituição da República de Guiné-Bissau que se encontra atualmente em procedimento de revisão, a cargo da Comissão de Revisão Constitucional[763].

2.15 **Itália**

Não há imunidade tributária na Constituição da República italiana de 1947. Há, no entanto, algumas isenções que ficam a cargo da legislação infraconstitucional, tal como, por exemplo, a destinada aos templos religiosos[764] que beneficia, sobremaneira, a Igreja Católica que possui mais de 100.000 edifícios com o valor estimado superior a US$ 10 bilhões[765]. A partir de 2013, pressionado por diversos setores da sociedade, as igrejas italianas passaram a pagar impostos sobre os edifícios com fins lucrativos, mas os edifícios destinados à prática do culto religioso ainda continuam isentos da tributação[766].

2.16 **México**

A Constituição Política dos Estados Unidos Mexicanos contempla verdadeira imunidade tributária, no tocante à contribuição incidente sobre as propriedades

---

[762]CRANMER, Frank. **Notes on church and state in the European economic area 2011.** Cardiff, UK: Cardiff University, 2010. (Centre for Law and Religion Working Papers). Disponível em:<http://orca.cf.ac.uk/view/cardiffauthors/A374851X.html>. Acesso em: 18 ago. 2015. p. 11.

[763] GUINÉ-BISSAU. Parlamento aprova projecto-lei para a revisão da Constituição da República. **GBissau.com,** 11 dez. 2014. Disponível em: http://www.gbissau.com/?p=12305.>. Acesso em: 10 jul. 2015; GUINÉ-BISSAU. Crises devem-se à deficiências na Constituição- Comissão de Revisão da Constituição. GBissau.com, 9 ago. 2015. Disponível em: <http://www.gbissau.com/?p=16342>. Acesso em: 10 jul. 2015.

[764] POPE Francis Supports the Call for Churches to Pay Taxes on Their Businesses. Disponível em: <http://www.ionigeria.com/pope-francis-supports-the-call-for-churches-to-pay-taxes-on-their-businesses/>. Acesso em: 20 ago. 2015.

[765] WOODS, James. Pope Francis Calls for Ending Tax-Exempt Status of Churches That Don't Help the Needy. **U.S. Uncut** James Woods September 15, 2015. Disponível em: <http://usuncut.com/world/pope-francis-calls-for-ending-tax-exempt-status-of-churches-that-dont-help-the-needy/.> Acesso em: 20 ago. 2015.

[766] WOODS, James. Pope Francis Calls for Ending Tax-Exempt Status of Churches That Don't Help the Needy. **U.S. Uncut** James Woods September 15, 2015. Disponível em: <http://usuncut.com/world/pope-francis-calls-for-ending-tax-exempt-status-of-churches-that-dont-help-the-needy/.> Acesso em: 20 ago. 2015.

imobiliárias, notadamente as referentes aos bens de domínio público da Federação, dos Estados e dos Municípios, com exceção daqueles bens utilizados por entidades paraestatais ou por particulares, a qualquer título, para fins administrativos ou propósitos distintos do seu objeto público. É ver o artigo 115, inciso IV, “c” da Constituição Mexicana[767] que trata da organização dos Estados e Municípios:

> Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:
>
> IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:
>
> c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.
>
> Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

A liberdade religiosa, bem como a não intervenção do Estado em assuntos religiosos, está consagrada de forma extensa, no artigo 130 da Constituição Mexicana[768], a seguir:

> Artículo 130.- El principio histórico de la separación del Estado y las iglesias orienta las normas contenidas en el presente artículo. Las iglesias y demás agrupaciones religiosas se sujetarán a la ley.
>
> Corresponde exclusivamente al Congreso de la Unión legislar en materia de culto público y de iglesias y agrupaciones religiosas. La ley reglamentaria respectiva, que será de orden público, desarrollará y concretará las disposiciones siguientes:
>
> a) Las iglesias y las agrupaciones religiosas tendrán personalidad jurídica como asociaciones religiosas una vez que obtengan su correspondiente registro. La ley regulará dichas asociaciones y determinará las condiciones y requisitos para el registro constitutivo de las mismas;

---

[767] MEXICO. Constitucion Política de los Estados Unidos Mexicanos. Disponível em: <http://www.senado.gob.mx/libreria/sp/documentos_apoyo/documentos/constitucion.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2015.

[768] MEXICO. Constitucion Política de los Estados Unidos Mexicanos. Disponível em: <http://www.senado.gob.mx/libreria/sp/documentos_apoyo/documentos/constitucion.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2015.

> b) Las autoridades no intervendrán en la vida interna de las asociaciones religiosas;
>
> c) Los mexicanos podrán ejercer el ministerio de cualquier culto. Los mexicanos, así como los extranjeros, deberán, para ello, satisfacer los requisitos que señale la ley;
>
> d) En los términos de la ley reglamentaria, los ministros de cultos no podrán desempeñar cargos públicos. Como ciudadanos tendrán derecho a votar, pero no a ser votados. Quienes hubieren dejado de ser ministros de cultos con la anticipación y la forma que establezca la ley, podrán ser votados;
>
> e) Los ministros no podrán asociarse con fines políticos ni realizar proselitismo a favor o en contra de candidato, partido o asociación política alguna. Tampoco podrán en reunión pública, en actos del culto o de propaganda religiosa ni en publicaciones de carácter religioso, oponerse a las leyes del país o a sus instituciones, ni agraviar, de cualquier forma, los símbolos patrios.
>
> Queda estrictamente prohibida la formación de toda clase de agrupaciones políticas cuyo título tenga alguna palabra o indicación cualquiera que la relacione con alguna confesión religiosa. No podrán celebrarse en los templos reuniones de carácter político.
>
> La simple promesa de decir verdad y de cumplir las obligaciones que se contraen, sujeta al que la hace, en caso de que faltare a ella, a las penas que con tal motivo establece la ley.
>
> Los ministros de cultos, sus ascendientes, descendientes, hermanos y cónyuges, así como las asociaciones religiosas a que aquéllos pertenezcan, serán incapaces para heredar por testamento, de las personas a quienes los propios ministros hayan dirigido o auxiliado espiritualmente y no tengan parentesco dentro del cuarto grado.
>
> Los actos del estado civil de las personas son de la exclusiva competencia de las autoridades administrativas en los términos que establezcan las leyes y tendrán la fuerza y validez que las mismas les atribuyan.
>
> Las autoridades federales, de los Estados y de los Municipios tendrán en esta materia las facultades y responsabilidades que determine la ley.

Apesar de consagrar a liberdade religiosa e a independência da Igreja em relação ao Estado, não há na Constituição Mexicana, imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto, mas apenas nota-se a existência de algumas isenções que ficam a cargo da legislação infraconstitucional[769]. Notam-se, a título de exemplo, algumas isenções concedidas pelo Regime Aplicável às Associações Religiosas para o exercício fiscal de 2015[770]. Nesse sentido, estão isentos do

[769] MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf. Acesso em: 24 ago. 2015.

[770] MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em:

Imposto Sobre a Renda, os ingressos próprios que tenham como consequência o desenvolvimento do objeto previsto em seus estatutos, sempre que não sejam distribuídos aos seus integrantes, devendo ser aplicados aos fins religiosos[771]. Os ministros de culto e demais associados, sempre que o título de ministro seja conferido pela Associação Religiosa e a autoridade governamental competente seja notificada, especialmente a Secretaria de Governo, não pagam Imposto Sobre a Renda sobre os valores recebidos das associações por meio de apoio, até o equivalente a três vezes o salário mínimo geral da área geográfica respectiva, elevado ao período do qual a ajuda é paga[772]. O montante excedente, por sua vez, é tributado normalmente[773]. Também se consideram como ministros de culto, aqueles que exercem nas Associações Religiosas, como principal ocupação, as funções de direção, representação e organização[774]. No tocante ao Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA), estão isentos do pagamento do referido imposto, as atividades que as Associações Religiosas realizam, relacionadas com a prestação dos serviços próprios da atividade religiosa de seus membros ou paroquianos, bem como a venda de livros ou artigos religiosos, sem fins lucrativos[775]. Também não se paga o Imposto pela Transmissão de Bens Imóveis destinados exclusivamente à habitação, considerando, para este efeito, as casas de formação, mosteiros, conventos, seminários, casas de retiro, casas de governo, casas de culto, abadias e

<http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2015.

[771] MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf. Acesso em: 24 ago. 2015.

[772] MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf. Acesso em: 24 ago. 2015.

[773] MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf. Acesso em: 24 ago. 2015.

[774] MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf. Acesso em: 24 ago. 2015.

[775] MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf. Acesso em: 24 ago. 2015.

juvenatos[776].

2.17 **Moçambique**

Não há imunidade tributária na Constituição da República de Moçambique. A Constituição emprega inúmeras vezes o termo “isenção”, mas com significado absolutamente distinto do usualmente utilizado na seara tributária para se referir às exonerações fiscais, significando, em oposição, imparcialidade e neutralidade como, por exemplo, no caso da atuação dos magistrados e agentes do Ministério Público que, no exercício das suas funções, estão sujeitos aos critérios de legalidade, objectividade, isenção e exclusiva sujeição às directivas e ordens previstas na lei (art. 234, nº 2 da Constituição de Moçambique)[777]. O sistema financeiro e fiscal está inserido no Capítulo IV, do Título IV, que trata da organização econômica, social, financeira e fiscal, e contempla os artigos 126 a 132[778]. Nota-se, no entanto, a existência de diversas isenções que ficam por conta da legislação infraconstitucional. Nesse sentido, destacam-se as isenções dos partidos políticos, contemplada no artigo 15 da Lei nº 7/91, de 23 de janeiro[779], relativamente aos direitos alfandegários para os bens de equipamento necessários ao seu próprio funcionamento; imposto do selo; imposto sobre as sucessões e doações; sisa pela aquisição dos edifícios necessários à instalação da sua sede, delegações, representações e serviços; contribuição predial pelos rendimentos colectáveis de prédios ou parte de prédios urbanos da sua propriedade onde se encontrem instalados a sede, delegações, representações e serviços. No tocante ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, estão isentos, dentre outros, o Estado (não abrangendo as empresas públicas e estatais, as quais são sujeitas a IRPC); as autarquias locais e as associações ou federações de municípios, quando exerçam atividades cujo objeto não vise à obtenção do lucro; as instituições de segurança social; os rendimentos sujeitos ao Imposto Especial sobre o Jogo; as entidades de

---

[776] MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf. Acesso em: 24 ago. 2015.

[777] MOÇAMBIQUE. Constituição de Moçambique. Disponível em <http://www.mozambique.mz/pdf/constituicao.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

[778] MOÇAMBIQUE. Constituição de Moçambique. Disponível em <http://www.mozambique.mz/pdf/constituicao.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

[779] MOÇAMBIQUE. Lei nº 7, 1991, de 23 de janeiro. **Boletim da República,** 1 série, n. 4, suplemento, 23 jan. 1991. Disponível em: <https://www.mcnet.co.mz/Files/Legislacao/Leis/Lei_7_1991.aspx>. Acesso em: 12 jul. 2015.

bem público, social ou cultural, devidamente reconhecidas, quando estas não tenham por objeto atividades comerciais, industriais ou agrícolas etc[780].

A separação entre o Estado e a Igreja, bem como a liberdade de consciência, de religião e de culto, encontram-se contempladas, respectivamente, nos artigos 12 e 54 da Constituição da República de Moçambique[781], a saber:

> Artigo 12
>
> (Estado laico)
>
> 1. A República de Moçambique é um Estado laico.
>
> 2. A laicidade assenta na separação entre o Estado e as confissões religiosas.
>
> 3. As confissões religiosas são livres na sua organização e no exercício das suas funções e de culto e devem conformar-se com as leis do Estado.
>
> 4. O Estado reconhece e valoriza as actividades das confissões religiosas visando promover um clima de entendimento, tolerância, paz e o reforço da unidade nacional, o bem-estar espiritual e material dos cidadãos e o desenvolvimento económico e social.
>
> Artigo 54
>
> (Liberdade de consciência, de religião e de culto)
>
> 1. Os cidadãos gozam da liberdade de praticar ou de não praticar uma religião.
>
> 2. Ninguém pode ser discriminado, perseguido, prejudicado, privado de direitos, beneficiado ou isento de deveres por causa da sua fé, convicção ou prática religiosa.
>
> 3. As confissões religiosas gozam do direito de prosseguir livremente os seus fins religiosos, possuir e adquirir bens para a materialização dos seus objectivos.
>
> 4. É assegurada a protecção aos locais de culto.
>
> 5. É garantido o direito à objecção de consciência nos termos da lei.

Apesar de consagrar a independência da Igreja em relação ao Estado, bem como a liberdade religiosa, não há na Constituição de Moçambique, imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto, mas se nota a existência de

---

[780] ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE SOFALA (ACIS). **O quadro legal para impostos em Moçambique nº 4 IRPC. Manual do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas**: versão IRPC 03. Moçambique, 2011. 129 p. Disponível em: <http://www.acismoz.com/lib/services/publications/docs/4%20Manual%20de%20IRPC%20PT%20Dec%202011.pdf.>. Acesso em: 9 ago. 2015.

[781] MOÇAMBIQUE. Constituição de Moçambique. Disponível em <http://www.mozambique.mz/pdf/constituicao.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

isenção outorgarda às entidades sem fins lucrativos, incluídas as entidades religiosas, no tocante ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), que exonera as transmissões de bens e prestações de serviços de segurança e assistência social, bem como outras efetuadas por entidades públicas ou organismos sem finalidade lucrativa que prossigam objetivos, reconhecidos pelas autoridades competentes, de natureza social, política, sindical, religiosa, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses econômicos[782].

2.18 **Paraguai**

Há, na Constituição da República do Paraguai, verdadeira imunidade tributária, destinada às propriedades indígenas que são impenhoráveis, indivisíveis, inalienáveis, não suscetíveis de garantir as obrigações contratuais nem mesmo para arrendamento, e, igualmente, estão exoneradas do pagamento de tributo (artigo 64 da Constituição do Paraguai)[783]. O artigo 83 da Constituição, por sua vez, contempla a imunidade no tocante à difusão cultural, de modo que os objetos, publicações e as atividades que possuem valor significativo para a difusão cultural e para a educação, não se gravam com impostos ou taxas municipais, havendo a previsão de que uma lei regulamentará essas exonerações, e estabelecerá um sistema de incentivos para a introdução e incorporação, no país, dos elementos necessários para o exercício das artes e investigação científica e tecnológica, bem como para a divulgação, no país, e no estrangeiro[784]. Nota-se, também, a existência de diversas isenções, que

---

[782] ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE SOFALA (ACIS). **O quadro legal para impostos em Moçambique nº 2 IVA. Manual do Imposto Sobre o Valor Acrescentado**: versão IVA 02. Moçambique, 2011. p. 29. Disponível em <http://www.acismoz.com/lib/services/publications/docs/2%20Manual%20do%20IVA%20%20PT%20Dez%20%202011.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

[783] Artículo 64 – DE LA PROPRIEDAD COMUNITARIA
Los pueblos indígenas tienen derecho a la propiedad comunitaria de la tierra, en extensión y calidad suficientes para la conservación y el desarrollo de sus formas peculiares de vida. El Estado les proveerá gratuitamente de estas tierras, las cuales serán inembargables, indivisibles, intransferibles, imprescriptibles, no susceptibles, no susceptibles de garantizar obligaciones contractuales ni de ser arrendadas; asimismo, estarán exentas de tributo.
Se prohibe la remoción o traslado de su hábitat sin el expreso consentimiento de los mismos. (PARAGUAY. Constitución Nacional. Asunción, 20 de junio de 1992. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015).

[784] Artículo 83 - DE LA DIFUSIÓN CULTURAL Y DE LA EXONERACION DE LOS IMPUESTOS
Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y de la investigación científica y tecnológica, así como para su difusión en el país y en el extranjero. (PARAGUAY. Constitución Nacional. Asunción, 20

ficam a cargo da legislação infraconstitucional, especialmente a Lei nº 125/91 que estabelece o novo regime tributário[785].

É possível ressaltar, ainda, que não há imunidade religiosa, apesar de se reconhecer expressamente a liberdade de religião, bem como o protagonismo da Igreja Católica na formação histórica e cultural da nação, conforme dispõe, respectivamente, os artigos 24 e 82 da Constituição[786], a saber:

> Artículo 24 - DE LA LIBERTAD RELIGIOSA Y LA IDEOLÓGICA
>
> Quedan reconocidas la libertad religiosa, la de culto y la ideológica, sin más limitaciones que las establecidas en esta Constitución y en la ley. Ninguna confesión tendrá carácter oficial.
>
> Las relaciones del Estado con la iglesia católica se basan en la independencia, cooperación y autonomía.
>
> Se garantizan la independencia y la autonomía de las iglesias y confesiones religiosas, sin más limitaciones que las impuestas en esta Constitución y las leyes.
>
> Nadie puede ser molestado, indagado u obligado a declarar por causa de sus creencias o de su ideología.
>
> Artículo 82 - DEL RECONOCIMIENTO A LA IGLESIA CATOLICA
>
> Se reconoce el protagonismo de la Iglesia Católica en la formación histórica y cultural de la Nación.

Apesar de não haver imunidade tributária destinada às entidades religiosas, diversas são as isenções concedidas em sede da legislação infraconstitucional, notadamente por meio da Lei nº 125/91[787] que exonera, por exemplo, do Imposto Sobre a Renda, os ganhos recebidos pelas entidades religiosas reconhecidas pelas autoridades competentes, provenientes do exercício do culto, serviços religiosos e das doações que se destinem a ditos fins (artigo 14, nº 2, “a”).

---

de junio de 1992. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015).

[785] PARAGUAY. Poder Legislativo. Ley nº 125/91 establece el nuevo regimen tributário. Asunción, 09 enero de 1992. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

[786] PARAGUAY. Constitución Nacional. Asunción, 20 de junio de 1992. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

[787] PARAGUAY. Poder Legislativo. Ley nº 125/91 establece el nuevo regimen tributário. Asunción, 09 enero de 1992. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

2.19 **Peru**

A Constituição Política do Peru contempla em seu artigo 19, verdadeira imunidade, destinada às universidades, institutos superiores e demais centros educativos, de modo que essas instituições estão exoneradas do pagamento de todo imposto direto ou indireto que afete os bens, atividades e serviços próprios de suas finalidades educativas e culturais, além de prever a possibilidade de ser criado um regime especial para certos bens objetos de importação, entre outros provimentos[788].

A não discriminação por motivo de religião, a liberdade de consciência e de religião, bem como a possibilidade de se manter reserva sobre as convicções religiosas, representam direitos da pessoa, todos insculpidos no artigo 2º da Constituição Política do Peru[789]. A independência do Estado em relação à Igreja, por sua vez, encontra-se insculpida no artigo 50, no qual, dentro de um regime de independência e autonomia, o Estado reconhece a Igreja Católica como elemento importante na formação histórica, cultural e moral do Peru, além de prestar a devida colaboração[790]. O mesmo artigo ainda prevê que o Estado respeita outras

---

[788] Artículo 19°.- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.
Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley.
La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las mencionadas instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.
Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta (PERU. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. **Constitucion politica del Peru**. Disponível em: http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-constitucion.htm&vid=Ciclope:CLPdemo. Acesso em: 10 ago. 2015).

[789] Artículo 2°.- Toda persona tiene derecho:
2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole.
3. A la libertad de conciencia y de religión, en forma individual o asociada. No hay persecución por razón de ideas o creencias. No hay delito de opinión. El ejercicio público de todas las confesiones es libre, siempre que no ofenda la moral ni altere el orden público.
18. A mantener reserva sobre sus convicciones políticas, filosóficas, religiosas o de cualquiera otra índole, así como a guardar el secreto profesional (PERU. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. **Constitucion politica del Peru**. Disponível em: http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-constitucion.htm&vid=Ciclope:CLPdemo. Acesso em: 10 ago. 2015).

[790] Artículo 50°.- Dentro de un régimen de independencia y autonomía, el Estado reconoce a la Iglesia Católica como elemento importante en la formación histórica, cultural y moral del Perú, y le presta su colaboración.

confissões religiosas, podendo estabelecer com elas formas de colaboração[791]. Apesar disso, não há imunidade tributária religiosa na Constituição, mas é possível destacar a existência de algumas isenções que ficam por conta da legislação infraconstitucional, notadamente as oriundas do Acordo Internacional celebrado no ano de 1980, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 626, em favor da Igreja Católica, suas jurisdições e comunidades religiosas, em que há a concessão de isenções e benefícios tributários previstos em lei[792].

2.20 **Portugal**

Não há, na Constituição da República Portuguesa[793], referência à imunidade tributária, embora seja possível destacar a existência de inúmeras isenções que ficam a cargo da legislação infraconstitucional. Nesse sentido, a título de exemplo, estão isentos do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), o Estado, as regiões autônomas e as autarquias locais e quaisquer dos seus serviços, fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social, entre outros[794]. No tocante ao Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI), estão isentos os prédios urbanos destinados à habitação própria permanente, os de utilidade turística, bem como os que são objeto de reabilitação urbana[795]. Já no que se refere ao Imposto Municipal Sobre

---

El Estado respeta otras confesiones y puede establecer formas de colaboración con ellas. (PERU. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. **Constitucion politica del Peru**. Disponível em: http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-constitucion.htm&vid=Ciclope:CLPdemo. Acesso em: 10 ago. 2015).

[791] Artículo 50°.- Dentro de un régimen de independencia y autonomía, el Estado reconoce a la Iglesia Católica como elemento importante en la formación histórica, cultural y moral del Perú, y le presta su colaboración.
El Estado respeta otras confesiones y puede establecer formas de colaboración con ellas. (PERU. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. **Constitucion politica del Peru**. Disponível em: http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-constitucion.htm&vid=Ciclope:CLPdemo. Acesso em: 10 ago. 2015).

[792] BENEFICIOS Tributarios y su incidencia en el Concordato com la Iglesia Católica. **Informativo Caballero Bustamante (ICB)**, Lima, Peru, 07 jul. 2011. Disponível em: <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/070711_beneficios-tributarios-iglesia-catolica.pdf >. Acesso em: 20 jul. 2015.

[793] PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em 15 set. 2015.

[794] AICEP PORTUGAL GLOBAL. **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)**. [201-]. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpostoRendimentoPessoasColetivasIRC.aspx.>. Acesso em: 2 ago. 2015.

[795] AICEP PORTUGAL GLOBAL. **Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).** [201-]. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpostoMunicipalImoveisIMI.aspx>. Acesso em: 3 ago. 2015.

Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), estão isentos os prédios: destinados à revenda; classificados, individualmente, como de interesse nacional, público ou municipal; adquiridos por instituições de crédito em processos de execução, falência/insolvência ou em dação em cumprimento; situados nas áreas de localização empresarial[796]. Há, ainda, inúmeras isenções aplicáveis a outros impostos, tais como as atinentes ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto Sobre Veículos (ISV) etc[797].

A liberdade de consciência, de religião e de culto, bem como a separação do Estado e Igreja, encontram-se dispostas no artigo 41º da Constituição de Portugal, *in verbis*:

> Artigo 41.º Liberdade de consciência, de religião e de culto
>
> 1. A liberdade de consciência, de religião e de culto é inviolável.
>
> 2. Ninguém pode ser perseguido, privado de direitos ou isento de obrigações ou deveres cívicos por causa das suas convicções ou prática religiosa.
>
> 3. Ninguém pode ser perguntado por qualquer autoridade acerca das suas convicções ou prática religiosa, salvo para recolha de dados estatísticos não individualmente identificáveis, nem ser prejudicado por se recusar a responder.
>
> 4. As igrejas e outras comunidades religiosas estão separadas do Estado e são livres na sua organização e no exercício das suas funções e do culto.
>
> 5. É garantida a liberdade de ensino de qualquer religião praticado no âmbito da respectiva confissão, bem como a utilização de meios de comunicação social próprios para o prosseguimento das suas actividades.
>
> 6. É garantido o direito à objecção de consciência, nos termos da lei.

No entanto, não se verifica em Portugal, a existência de imunidade tributária para os templos de qualquer culto. Em contrapartida, há a possibilidade de se deduzir do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS), determinadas parcelas das doações feitas pelos fiéis às igrejas, sendo a matéria

---

[796] AICEP PORTUGAL GLOBAL. **Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)**. [201-]. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpostosTransmissoesOnerosasImoveisIMT.aspx>. Acesso em: 03 ago. 2015.

[797] AICEP PORTUGAL GLOBAL. **Investir em Portugal: Sistema fiscal.** [201-]. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/SistemaFiscal.aspx.>. Acesso em: 14 jul. 2015.

obra da legislação infraconstitucional[798].

2.21 **Reino Unido**

A Constituição é a principal Carta Política de um país, responsável por organizar, distribuir e regular os poderes do Estado. É capaz de moldar a estrutura do Estado, seu funcionamento, bem como os princípios considerados fundamentais para a existência da vida em comunidade. Diferentemente da maioria dos países, a Constituição do Reino Unido é “não escrita”. Isso significa dizer que não há um único documento escrito, consolidado, que defina as leis fundamentais do Estado. Tal fato pode ser justificado pela história, dado que a Constituição britânica foi evoluindo durante um longo período de tempo, sem rupturas, com relativa estabilidade, ao contrário de muitos países que sofreram revoluções e rupturas em seu sistema político, sendo necessário o recomeço do zero, ou seja, a partir dos primórdios da definição do Estado, o que exigiu, de modo geral, a consolidação dos princípios e da estrutura organizacional em um único documento, normalmente escrito[799]. Dessa forma, no Reino Unido, a Constituição é resultado do acúmulo de vários documentos, estatutos, decisões judiciais e tratados. Apesar de ser conhecida em todo o mundo como Constituição “não escrita”, fato é que seria mais consentâneo com a realidade do Reino Unido empregar a expressão “não codificada”, tendo em vista que a Constituição é resultado de diversas fontes escritas, mas que não se encontram consolidadas em apenas um único documento[800]. Esse fato dificulta a análise a respeito da existência das imunidades tributárias na Constituição do Reino Unido, visto que diversas são as fontes a que a Suprema Corte pode atribuir o *status* constitucional. No entanto, é possível reconhecer a existência de diversas isenções, como, por exemplo, às destinadas ao Imposto Sobre Veículos[801]. Nesse sentido, são isentos do referido tributo, os veículos utilizados por pessoas com deficiência; veículos para passageiros com deficiência, ou seja, além de ambulâncias, veículos utilizados por organizações que

---

[798] ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal 2015**. Lisboa, 2015. p. 71. Disponível em: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-guia-fiscal-2015/$FILE/ey-guia-fiscal-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago 2015.

[799] UNIVERSITY COLLEGE LONDON (UCL). **What is the UK Constitution?** Disponível em: <http://www.ucl.ac.uk/constitution-unit/whatis/uk-constitution>. Acesso em: 21 out. 2015.

[800] UNIVERSITY COLLEGE LONDON (UCL). **What is the UK Constitution?** Disponível em: <http://www.ucl.ac.uk/constitution-unit/whatis/uk-constitution>. Acesso em: 21 out. 2015.

[801] GOV.Uk. **Vehicles exempt from vehicle tax**. Disponível em: https://www.gov.uk/vehicle-exempt-from-vehicle-tax.>. Acesso em 21 out. 2015.

oferecem transporte para pessoas com deficiência; scooters, cadeiras de rodas motorizadas e veículos para inválidos e que tenham velocidade máxima de 8 mph na estrada, e estejam equipados com um dispositivo que os limita a 4 mph em calçadas; veículos históricos, considerados aqueles que foram fabricados antes de 1º de janeiro de 1975; veículos elétricos, que devem vir de uma fonte externa ou bateria de armazenamento elétrico, não conectado a qualquer fonte de energia quando o veículo estiver em movimento; veículos cortadores de grama, ou seja, os que são construídos e utilizados apenas para cortar grama, não se incluindo os tratores utilizados como rebocadores; veículos a vapor; veículos utilizados apenas para a agricultura, horticultura e silvicultura, o que inclui tratores agrícolas, motores e veículos agrícolas leves para o uso fora de estrada, bem como os veículos de "uso limitado", utilizados para viagens curtas, inferiores a 1,5 km, na via pública, entre a terra ocupada pelo próprio indivíduo[802]. Notam-se, ainda, algumas isenções destinadas às entidades que praticam atos de caridade, incluídas as entidades religiosas que se destinam a essa prática. Dessa forma, a instituição que realiza gastos com fins de caridade, conhecidos como despesas de caridade, está isenta, por exemplo, do pagamento de impostos sobre: doações; lucro da negociação; rendimentos de aluguel ou de investimento, por exemplo, juros bancários; lucro da venda de ativos quando o propósito for a compra de um imóvel[803]. Exige-se, que, para tanto, a entidade de caridade seja reconhecida formalmente pela receita, conhecida como "HM Revenue and Customs (HMRC)"[804].

2.22 **São Tomé e Príncipe**

Não se constata a existência de imunidade tributária na Constituição da República Democrática de São Tomé e Príncipe[805]. Nota-se, no entanto, a existência de algumas isenções, por parte da legislação infraconstitucional. Nesse sentido, por exemplo, o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas

---

802 GOV.Uk. **Vehicles exempt from vehicle tax**. Disponível em: https://www.gov.uk/vehicle-exempt-from-vehicle-tax.>. Acesso em 21 out. 2015.

803 GOV.Uk. **Charities and tax:** Tax reliefs for charities. Disponível em: < https://www.gov.uk/charities-and-tax/tax-reliefs>. Acesso em: 21 out. 2015.

804 GOV.Uk. **Charities and tax:** Tax reliefs for charities. [2014]. Disponível em: < https://www.gov.uk/charities-and-tax/tax-reliefs>. Acesso em: 21 out. 2015.

805 SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. **Constituição da República Democrática de São Tomé e Príncipe**. Promulgada em 10 de Setembro de 1990. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/saotomeeprincipe/legislacao/legislacao-constitucional/L7-90.zip/view>. Acesso em: 25 out. 2015.

Coletivas (IRC), aprovado pela Lei nº 16/2008, de 31 de dezembro, em seu artigo 16º, isenta as seguintes entidades: as Organizações Internacionais de que São Tomé e Príncipe seja membro e na medida prevista pelas Convenções que as regulem; as associações ou organizações de qualquer religião ou culto as quais seja reconhecida personalidade jurídica, no tocante ao rendimento colectável exclusivamente proveniente do exercício do seu culto, cuja origem não tenha natureza comercial, industrial ou agrícola; associações e organismos sem fins lucrativos[806]. O artigo 17º, por sua vez, afirma que são também isentos do mencionado imposto, 50% do lucro tributável, relativamente a cada exercício, após dedução dos eventuais prejuízos a efetuar nos termos do referido Código, e fixado às empresas que desenvolvam atividade exclusivamente agrícola[807]. Há, ainda, diversas isenções no tocante ao Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), dispostas no Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), aprovado pela Lei nº 17/2008, de 31 de dezembro, das quais é possível mencionar, a título de exemplo, algumas dispostas no artigo 6º, tais como: as prestações efetuadas pelas entidades patronais, para regimes obrigatórios de segurança social que visem a assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência; os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal; as bolsas concedidas pela entidade empregadora para os estudos ou cursos do sujeito passivo ou de filhos deste, bem como as bolsas concedidas pelo Estado ou quaisquer outras entidades sem fins lucrativos, desde que as instituições nas quais são lecionados os cursos emitam certificado de inscrição e prova bastante da frequência dos mesmos, e desde que o beneficiário não acumule simultaneamente mais do que uma bolsa etc[808]. Há, ainda, previsão de isenção parcial na alienação da casa própria, disposta no artigo 33º do Código do Imposto Sobre o Rendimento

---

[806] SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. Assembleia Nacional: Lei nº 9/2009; Lei nº 10 /2009. **Diário da República**, São Tomé e Príncipe, n. 67, 8 out. 2009. p. 1021-1052. Disponível em <http://www.min-financas.st/phocadownload/ministerio/Legislacao/Diario_Republica_67.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

[807] SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. Assembleia Nacional: Lei nº 9/2009; Lei nº 10 /2009. **Diário da República**, São Tomé e Príncipe, n. 67, 8 out. 2009. p. 1021-1052. Disponível em <http://www.min-financas.st/phocadownload/ministerio/Legislacao/Diario_Republica_67.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

[808] SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. Assembleia Nacional: Lei nº 11/2009. **Diário da República**, São Tomé e Príncipe, n. 68, 8 out. 2009. p. 1053-1076. Disponível em <http://www.min-financas.st/phocadownload/ministerio/Legislacao/Diario_Republica_68.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

de Pessoas Singulares (IRS), de modo que são isentos em 50% da tributação os incrementos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo, desde que o imóvel esteja situado em território são-tomense e, cumulativamente, o sujeito passivo demonstre ter aí habitado permanentemente durante, pelo menos, cinco anos[809].

A liberdade de consciência, religião e culto, encontra-se consagrada no artigo 26º da Constituição, e a laicidade do Estado, ou seja, a separação entre a Igreja e o Estado, por sua vez, está disposta no artigo 8º.

> Artigo 26.º
>
> (Liberdade de Consciência, de Religião e de Culto)
>
> 1. A liberdade de consciência, de religião e de culto é inviolável.
>
> 2. Ninguém pode ser perseguido, privado de direito ou isento de obrigação ou deveres cívicos por causa das suas convicções ou prática religiosa.
>
> 3. Ninguém pode ser perguntado por qualquer autoridade acerca das suas convicções ou prática religiosa, salvo para escolha de dados estatísticos não individualmente identificáveis nem ser prejudicado por se recusar a responder.
>
> 4. As confissões religiosas são livres no culto, no ensino e na sua organização.
>
> Artigo 8.º
>
> (Estado laico)
>
> A República Democrática de São Tomé e Príncipe é um Estado laico, nela existindo uma separação do Estado e no respeito por todas as Instituições religiosas.

No entanto, não se verifica em São Tomé e Príncipe, a existência de imunidade tributária para os templos de qualquer culto. Apesar disso, há algumas isenções, tal como a já citada isenção do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), que não gravam os rendimentos das associações ou organizações de qualquer religião ou culto, as quais possuam personalidade jurídica reconhecida, desde que sejam exclusivamente provenientes do exercício do seu culto e cuja origem não tenha natureza comercial, industrial ou agrícola, conforme disposto no

---

[809] SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. Assembleia Nacional: Lei nº 11/2009. **Diário da República**, São Tomé e Príncipe, n. 68, 8 out. 2009. p. 1053-1076. Disponível em <http://www.min-financas.st/phocadownload/ministerio/Legislacao/Diario_Republica_68.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

artigo 16º, “b”, do respectivo código[810].

2.23 **Suécia**

Não há registro de imunidade tributária na Constituição do Reino da Suécia[811]. No entanto, é possível ressaltar a existência de inúmeras isenções a cargo da legislação infraconstitucional. A título de exemplo, tem-se que a aquisição e locação de bens imóveis, bem como os serviços médicos, odontológicos e de assistência social, a educação, além dos serviços bancários e outros serviços financeiros e de certas atividades culturais e desportivas, encontram-se isentos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA)[812].

A Constituição da Suécia, por meio do Decreto do Governo, assegura a liberdade de religião sem infringimento por parte do Estado[813]. Na Suécia há, ainda, a existência do chamado Imposto para a Igreja da Suécia, no qual apenas os não membros estão isentos do pagamento[814]. Apesar de a Igreja da Suécia ter sido separada do governo no ano de 2000, em muitas comunidades as paróquias ainda são responsáveis por serviços considerados públicos, tais como a manutenção de cemitérios[815]. Na Suécia, os pastores pagam impostos sobre o salário, tributando inclusive os benefícios que recebem da igreja, incluindo a casa, o carro e ajudas de

---

[810] SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. Assembleia Nacional: Lei nº 9/2009; Lei nº 10 /2009. **Diário da República**, São Tomé e Príncipe, n. 67, 8 out. 2009. p. 1021-1052. Disponível em <http://www.min-financas.st/phocadownload/ministerio/Legislacao/Diario_Republica_67.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

[811] SWEDEN. **The Constitution of the Kingdom of Sweden**. Disponível em: <http://www.parliament.am/library/sahmanadrutyunner/Sweden.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

[812] TAXES in Sweden 2014. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden. Disponível em: <https://www.skatteverket.se/download/18.d5e04db14b6fef2c86102/1423556873574/taxes-in-sweden-skv104-utgava15.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

[813] JÄNTERÄ-JAREBORG, Maarit. Religion and the Secular State in Sweden. In: MARTINEZ-TORRÓN, Javier; DURHAM JR., W. Cole (Org.). **Religion and the secular state: national reports**. Washington, D.C.: The Interntational Center for Law and Religion StudiesBrigham Young University, July 2010. p. 675. Interim National Reports issued for the occasion of The XVIIIth International Congress of Comparative Law. Disponível em: < http://home.lu.lv/~rbalodis/Publikacijas/Citu-raksti/I_B_Religion_and_the_Secular_State_-_Interim_Reports.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

[814] INTERNATIONAL Assignment Services. Taxation of Internacional Assignees Country Sweden: human. resources *services. International. Assignment. Taxation* Folio. PricewaterhouseCoopers LLP, c2014. p. 27. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/hr-international-assignment-services/assets/sweden-folio.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

[815] TAXES in Sweden 2014. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden. Disponível em: <https://www.skatteverket.se/download/18.d5e04db14b6fef2c86102/1423556873574/taxes-in-sweden-skv104-utgava15.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

custo[816]. As igrejas na Suécia são tributadas por qualquer renda que não seja empregada para fins estritamente cristãos[817]. Há impostos sobre os imóveis ocupados pelos templos religiosos e o dinheiro das doações dos fiéis pode sofrer a tributação caso não seja utilizado em benefício dos crentes[818].

2.24 **Timor-Leste**

Não há imunidade tributária na Constituição da República Democrática de Timor-Leste. A Constituição utiliza inúmeras vezes a palavra “isenção”, mas com significado absolutamente distinto do usualmente utilizado na seara tributária para se referir às exonerações fiscais, significando, em oposição, imparcialidade e neutralidade como, por exemplo, no caso da atuação dos magistrados e agentes do Ministério Público que, no exercício de suas funções, estão sujeitos aos critérios de legalidade, objectividade, isenção e exclusiva sujeição às directivas e ordens previstas na lei (art. 132, nº 3 da Constituição da República Democrática de Timor-Leste)[819]. É possível, no entanto, encontrar algumas isenções que ficam a cargo da legislação infraconstitucional, especialmente na Lei nº 08/2008, de 30 de junho, conhecida como Lei Tributária[820]. Nesse sentido, estão, por exemplo, isentos do Imposto Sobre Salários, conforme artigo 21º da mencionada Lei Tributária: os salários auferidos por funções oficiais e que estão isentos de tributação nos termos da lei; os salários do trabalhador que é nacional de um país estrangeiro, recebidos na qualidade de funcionário público do Governo de um país estrangeiro, desde que este rendimento esteja sujeito ao imposto sobre o rendimento neste país; os salários dos funcionários das Nações Unidas ou de suas agências especializadas; bem como a remuneração auferida pelos serviços prestados por pessoas singulares e

---

816 WALLIN, Claudia. **Na Suécia, igrejas pagam impostos**. Disponível em: < http://www.claudiawallin.com.br/2016/01/02/na-suecia-igrejas-pagam-impostos/>. Acesso em: 20 dez. 2015.

817 WALLIN, Claudia. **Na Suécia, igrejas pagam impostos**. Disponível em: < http://www.claudiawallin.com.br/2016/01/02/na-suecia-igrejas-pagam-impostos/>. Acesso em: 20 dez. 2015.

818 WALLIN, Claudia. **Na Suécia, igrejas pagam impostos**. Disponível em: < http://www.claudiawallin.com.br/2016/01/02/na-suecia-igrejas-pagam-impostos/>. Acesso em: 20 dez. 2015.

819 TIMOR-LESTE. **Constituição da República Democrática de Timor-Leste**. Disponível em: <http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2010/03/Constituicao_RDTL_PT.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

820 TIMOR LESTE. Lei nº 8/2008 de 30 de junho Lei Tributária. **Jornal da República**, série 1, n. 26, p. 2411-2444, 30 jun. 2008. Disponível em: <https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/06/Lei_2008_8_Lei_Tributaria_1.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

financiada pelo Fundo de Garantia para Timor-Leste[821].

A Constituição do Timor-Leste reconhece e valoriza a participação da Igreja Católica no processo de libertação nacional (art. 11º, 2º), bem como reconhece e respeita as diferentes confissões religiosas que são livres em sua organização e exercício, sempre com respeito às leis e à Constituição (art. 12º, 1º), além de promover a cooperação com as diferentes confissões religiosas (art. 12º, 2º). A liberdade de consciência, religião e culto, por sua vez, encontra-se disposta no artigo 45º da Magna Carta, que também ressalta expressamente a separação entre o Estado e a Igreja[822]. Apesar dos aspectos mencionados, não há imunidade tributária religiosa na Constituição do Timor-Leste, sendo possível encontrar, no entanto, algumas isenções que ficam a cargo da legislação infraconstitucional, tal como a que está disposta no artigo 29º da Lei Tributária, que ressalta ser rendimento isento do Imposto Sobre o Rendimento, as doações recebidas por uma instituição religiosa, desde que não exista uma relação comercial, de propriedade ou de controle entre o doador e o donatário[823].

2.25 **Uruguai**

A Constituição da República Oriental do Uruguai contempla hipóteses de verdadeiras imunidades tributárias[824]. A primeira delas fica por conta da imunidade religiosa, insculpida no artigo 5º da Constituição, que garante a liberdade de manifestação dos cultos religiosos e a laicidade do Estado, além de reconhecer a Igreja Católica como proprietária de todos os templos que foram total ou parcialmente construídos com recursos do Tesouro Nacional, excetuando-se apenas

---

821 TIMOR LESTE. Lei nº 8/2008 de 30 de junho Lei Tributária. **Jornal da República**, série 1, n. 26, p. 2411-2444, 30 jun. 2008. Disponível em: <https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/06/Lei_2008_8_Lei_Tributaria_1.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

822 Artigo 45.º (Liberdade de consciência, de religião e de culto)
1. A toda a pessoa é assegurada a liberdade de consciência, de religião e de culto, encontrando-se as confissões religiosas separadas do Estado.
2. Ninguém pode ser perseguido nem discriminado por causa das suas convicções religiosas.
3. É garantida a objecção de consciência, nos termos da lei.
4. É garantida a liberdade do ensino de qualquer religião no âmbito da respectiva confissão religiosa. (TIMOR-LESTE. **Constituição da República Democrática de Timor-Leste**. Disponível em: <http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2010/03/Constituicao_RDTL_PT.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015).

823 TIMOR LESTE. Lei nº 8/2008 de 30 de junho Lei Tributária. **Jornal da República**, série 1, n. 26, p. 2411-2444, 30 jun. 2008. Disponível em: <https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/06/Lei_2008_8_Lei_Tributaria_1.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

824 URUGUAY. **Contitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: 10 out. 2015.

as capelas para a manutenção dos asilos, hospitais, prisões e outros estabelecimentos públicos. Determina, ainda, que os templos de qualquer culto estão exonerados do pagamento de toda a classe de impostos. É ver o referido artigo:

> Artículo 5º.- Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones.

O artigo 297, por sua vez, que trata das fontes de recursos dos governos departamentais, também contempla verdadeira imunidade em seu inciso 7º[825], ao excluir dos impostos sobre a propaganda e aviso de todas as classes, as propagandas e as mensagens de imprensa, transmitidas pelo rádio, por documento escrito ou por televisão, bem como as mensagens de caráter político, religioso, sindical, cultural ou desportivo, além de todos aqueles determinados pela lei e pelo voto da maioria absoluta dos membros do total de cada câmara. Também é possível destacar a imunidade das instituições privadas de ensino e cultural de mesma natureza, contemplada no artigo 69 da Magna Carta, que exonera tais entidades dos impostos nacionais e municipais, como forma de subvencionar seus serviços.

> Artículo 69.- Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios.

Há, ainda, a previsão, na Constituição, da possibilidade de se criarem isenções, cujo projeto de lei deve ser de iniciativa do Poder Executivo, tal como se exige o artigo 133[826]. A título de exemplo, encontram-se isentos do Imposto Sobre o

---

[825] Artículo 297.- Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos:
7º) Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. Están exceptuados la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara. (URUGUAY. **Contitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: 10 out. 2015).

[826] Artículo 133.- Todo proyecto de ley puede tener su origen en cualquiera de las dos Cámaras, a consecuencia de proposiciones hechas por cualquiera de sus miembros o por el Poder Ejecutivo por medio de sus Ministros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 6º del artículo 85 y artículo 86.
Requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo todo proyecto de ley que determine exoneraciones tributarias o que fije salarios mínimos o precios de adquisición a los productos o bienes de la actividad pública o privada.

Valor Adicionado (IVA), os bens imóveis (com exceção da venda inicial), máquinas agrícolas e acessórios, leite, livros e revistas, jornais e materiais educativos, aluguéis de imóveis etc[827].

2.26 **Venezuela**

A Constituição da República Bolivariana da Venezuela, publicada na Gazeta Oficial nº 36.860, no dia 30 de dezembro de 1999, contempla verdadeira imunidade tributária, destinada aos entes político-territoriais do Estado e às pessoas criadas por estes, frente ao poder tributário dos Municípios, estando consagrada no artigo 180º, a saber:

> Artículo 180. °
>
> La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estadal sobre determinadas materias o actividades.
>
> Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados.

Mencionada imunidade tributária procura, dessa forma, preservar a autonomia dos Estados, respeitando os diferentes níveis político-territoriais, com o objetivo de melhor desempenhar e prestar os serviços públicos[828].

A garantia da liberdade de religião e culto, encontra-se, por sua vez, insculpida no artigo 59º[829], *in verbis*:

> Artículo 59. ° El Estado garantizará la libertad de religión y de culto. Toda persona tiene derecho a profesar su fe religiosa y cultos y a manifestar sus creencias en privado o en público, mediante la enseñanza u otras prácticas, siempre que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres y al orden

---

El Poder Legislativo no podrá aumentar las exoneraciones tributarias ni los mínimos propuestos por el Poder Ejecutivo para salarios y precios ni, tampoco, disminuir los precios máximos propuestos. (URUGUAY. **Contitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: 10 out. 2015).

827 PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Doing business in Uruguay**. 2014. 58 p. Disponível em: <http://www.pwc.com.uy/en/doing-business/assets/doing-business-in-uruguay-2014-2015-2.pdf>. Acesso em: 20 out. 2015.

828 CONSTITUCIÓN prevé la inmunidad tributaria de la República , los Estados y las personas jurídicas estatales creadas por estos frente a las potestades impositivas de los municípios. **Badell&Grau**, Legislación, Jurisprudencia y Doctrina, 30 dez. 1999. Disponível em: <http://www.badellgrau.com/?pag=46&ct=1062>. Acesso em: 21 out. 2015.

829 VENEZUELA. Constitución (1999). Constitución de la República Bolvariana de Venezuela. **Gaceta Oficial del Jueves** , n. 36.860, 30 dic. 1999. Disponível em: <http://www.gobiernoenlinea.ve/home/archivos/ConstitucionRBV1999.pdf>. Acesso em: 24 out. 2015.

> público. Se garantiza, así mismo, la independencia y la autonomía de las iglesias y confesiones religiosas, sin más limitaciones que las derivadas de esta Constitución y de la ley. El padre y la madre tienen derecho a que sus hijos o hijas reciban la educación religiosa que esté de acuerdo con sus convicciones.

Apesar da expressa previsão constitucional quanto à garantia da liberdade de religião e culto, não há na Constituição da República Bolivariana da Venezuela, imunidade tributária destinada às entidades religiosas, mas se nota apenas a existência de algumas isenções, tal como, por exemplo, a no tocante ao Imposto Sobre a Renda, prevista no artigo 14, nº 10, da Lei do Imposto Sobre a Renda[830], que dispõe o seguinte:

> Artículo 14. Están exentos de impuesto:
>
> 10. Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional;

Nota-se, ainda, que o Código Orgânico Tributário[831], diferencia os institutos da isenção e exoneração, precisamente no artigo 73º, dispondo que a isenção é a dispensa total ou parcial do pagamento da obrigação tributária outorgada por lei, sendo que a exoneração, por sua vez, consiste na dispensa total ou parcial do pagamento da obrigação tributária concedida pelo Poder Executivo, nos casos autorizados pela lei[832].

---

[830] VENEZUELA. La Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Ley de Impuesto sobre la Renta. **Gaceta Oficial,** n. 38.628, 16 feb. 2007. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo22.pdf>. Acesso em: 20 out. 2015.

[831] CÓDIGO Orgánico Tributario. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, n. 37305, 17 out. 2001. Disponível em: <http://www.gobiernoenlinea.ve/home/archivos/CodigoOrganicoTributario.pdf>. Acesso em: 25 out. 2015.

[832] Artículo 73° Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley.
Exoneración es la dispensa total o parcial del pago la obligación tributaria concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley. (CÓDIGO Orgánico Tributario. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, n. 37305, 17 out. 2001. Disponível em: <http://www.gobiernoenlinea.ve/home/archivos/CodigoOrganicoTributario.pdf>. Acesso em: 25 out. 2015).

3 QUESTÕES POLÊMICAS SOBRE ALGUMAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

3.1 A imunidade recíproca às pessoas políticas (art. 150, VI, "a", da CF/88) como decorrência do pacto federativo

3.1.1 Aspectos gerais e a influência do direito norte-americano

A imunidade recíproca está prevista no artigo 150, inciso VI, "a", da Constituição Federal de 1988, que assevera ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Os parágrafos 2º e 3º do mesmo artigo, por sua vez, complementam a referida imunidade. O parágrafo 2º esclarece que a imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Já o parágrafo 3º, por sua vez, aduz que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

A imunidade recíproca, no direito brasileiro, sofreu influências, sobretudo, da jurisprudência norte-americana[833], cujo amadurecimento ocorreu entre os anos de 1819 a 1939, sendo acompanhado pelas Constituições brasileiras que contemplaram a referida imunidade em todos os textos constitucionais da era republicana, a começar pela Magna Carta de 1891 que adotou a forma federativa de Estado[834]. André Pedreira Ibañez[835], com amparo na doutrina de Aliomar Baleeiro, destaca que a evolução do tema nos julgamentos da Suprema Corte norte-americana acompanhou a evolução dos Estados Unidos enquanto nação, podendo

---

[833] Apesar do conceito de "imunidade" ser adotado pela doutrina e jurisprudência norte-americana, o sentido é diverso do empregado no presente trabalho, pois a imunidade aqui considerada decorre da conjugação dos dispositivos constitucionais que colaboram na demarcação da competência tributária. Isso, contudo, não elimina as fortes influências que o direito brasileiro recebeu da jurisprudência norte-americana. Dessa forma, preferiu-se, nesta parte do trabalho, utilizar o termo "imunidade" entre aspas, com o objetivo de realçar essa diferença.

[834] IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 44.

[835] IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 51.

ser dividida, ainda, em três fases. Em um primeiro momento, com o caso McCulloch v. Maryland, julgado em 1819, em que se discutiu a possibilidade do Estado de Maryland cobrar impostos de um banco pertenente ao Governo Federal, situado em Baltimore[836]. Ficou assentado pelo célebre *Chief Justice* John Marshall que o poder de tributar envolve o poder de destruir (the power to tax involves the power to destroy), além de que careceriam aos Estados de legitimidade democrática para a instituição de tais tributos, ante a ausência de consentimento que se faz presente no âmbito federal, uma vez que os impostos federais são votados pelos representantes de todos os Estados, o que não ocorre no tocante aos impostos estaduais[837]. Ainda nessa fase, não há a configuração da "imunidade" recíproca tal como se conhece nos dias atuais, posto que igual direito não era estendido aos Estados que não gozavam da "imunidade" diante do poder fiscal da União[838]. Em 1842, a Suprema Corte, no caso *Dobbins* v. *Commissioners of Erie County*, ampliou a interpretação do alcance da "imunidade" ao vedar impostos estaduais discriminatórios sobre os rendimentos dos funcionários ou empregados da União[839]. Dessa forma, nesse período, ainda não ficara assentado ser vedado à União tributar as instrumentalidades dos Estados, não havendo que se falar em "imunidade" recíproca[840]. Num segundo momento, porém, no caso *Collector v. Day*, a Suprema Corte entendeu pela intributabilidade dos vencimentos dos magistrados estaduais pela União, encampando entendimento semelhante ao firmado no tocante às "imunidades" dos funcionários federais[841]. A garantia da "imunidade" recíproca expandiu-se desde então, sendo que o ápice do seu crescimento ocorreu a partir da década de 1920, quando fora reconhecido, inclusive, a vedação da incidência de impostos indiretos, notadamente no caso *Panhandle Oil Co. V Mississippi*, julgado no ano de 1928, em que se invalidou o imposto estadual sobre a gasolina vendida

---

836 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 31.

837 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 33.

838 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 226.

839 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 226.

840 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 51.

841 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 226.

ao Governo Federal[842]. Em um terceiro momento, contrariamente à segunda fase, verificou-se uma tendência em se restringir o alcance da "imunidade" recíproca, cuja reação se instaurou no *New Deal* que impulsionou uma mudança substancial no entendimento da jurisprudência no tocante ao conceito de instrumentalidade, bem como no pertinente aos impostos indiretos, o que implicou numa revisão dos precedentes, fato que continuou a ocorrer nas últimas décadas[843]. Na terceira fase, verifica-se, portanto, uma resistência por parte dos integrantes da Suprema Corte que passaram a adotar a tendência em se restringir o alcance da "imunidade" recíproca[844]. Esclarece Ricardo Lobo Torres[845] que:

> No Brasil os resultados são semelhantes, embora obtidos por caminhos diferentes. A positivação da imunidade no texto de 1891 e a interpretação abrangente que se lhe deu tornaram necessárias as modificações levadas a efeito a partir de 1937, que restringiam o sentido da não incidência constitucional. No regime de 1891 Rui Barbosa, muito influenciado pela jurisprudência americana, defendera a interpretação extensiva do conceito de instrumentalidade. No sistema de 1934 a imunidade recíproca cresceu a ponto de beneficiar as concessionárias de serviço público, que ainda obtiveram interpretação generosa do seu direito. A contar de 1937 elevou-se a voz autorizada de Pontes de Miranda, denunciando a "criminosa interpretação" que se dera à imunidade das concessionárias no regime anterior, fruto da "resistência dos juízes e do conluio advocatício contra o bem público". A doutrina mais moderna, acompanhando a evolução legislativa da matéria, tem recomendado a restrição do alcance da imunidade *per interpretationem*. Realmente é necessário que a limitação constitucional venha, por obra da jurisprudência e da ciência jurídica, a ser interpretada em plena consonância com a proteção de que carecem atividades públicas essenciais, sob pena de se prejudicarem reciprocamente as fazendas dos diversos entes públicos sem qualquer benefício para a nacionalidade. Alcides Jorge Costa afirmou, com toda a razão, "que a extensão das imunidades recíprocas estaria a merecer uma revisão, uma vez que a presença do Poder Público, sobretudo da União, no domínio econômico tem crescido muito e apenas a exclusão das empresas públicas que exercem atividades não monopolizadas parece insuficiente para evitar certos efeitos perversos da imunidade recíproca".

Dessa forma, verifica-se que o constitucionalismo brasileiro acompanhou paulatinamente a evolução jurisprudencial da "imunidade" recíproca no direito norte-americano, influenciado sobretudo pelos estudos do jurista Rui Barbosa, conforme

---

842 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 226/227.
843 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 228.
844 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 51.
845 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 247/248.

esclarece Ricardo Lobo Torres[846], com a sutil diferença de que no direito doméstico as alterações introduzidas foram obra do poder constituinte, tendo em vista a posição topográfica da matéria, com status constitucional.

3.1.2 O fundamento da imunidade recíproca

A doutrina usualmente atrela o fundamento da imunidade recíproca ao princípio federativo, ao princípio da isonomia ou mesmo na ausência de capacidade contributiva do Estado. Esclarece Ricardo Lodi Ribeiro[847] que:

> O fundamento da imunidade recíproca é o equilíbrio federativo a partir da ideia de que nos regimes federativos, este é pressuposto da Liberdade individual. Há autores também que a fundamentam na ausência de capacidade contributiva do Estado, uma vez que todas as riquezas deste são extraídas da sociedade para o atendimento das necessidades públicas.

O princípio federativo, nesse sentido, fundamenta a referida imunidade, uma vez que a federação exige autonomia política, administrativa e legislativa dos entes federados, a fim de que possam concretizar seus objetivos, de modo que eventual tributação de um sobre o outro, poderia inviabilizar a relação de harmonia que pressupõe o texto constitucional, estando inserido, inclusive, no rol das cláusulas pétreas (artigo 60, § 4º, inciso I), não podendo ser suprimido nem mesmo por Emenda Constitucional[848]. Esclarece André Pedreira Ibañez[849], que "o princípio federativo insculpido no artigo 1º, *caput*, da Constituição Federal, tem a função histórica de manter a unidade, preservando as diferenças sociológicas, culturais, éticas e econômicas locais, no respeito às multiplicidades regionais". Acrescenta o autor[850], valendo-se dos ensinamentos de Misabel Derzi, que, no Brasil, o federalismo teve relevante papel na preservação da democracia. No mesmo sentido, faz-se presente o princípio da isonomia, tendo em vista que "a tributação por

---

[846] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 230.
[847] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 192.
[848] IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 46.
[849] IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 46.
[850] IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 46.

impostos de um ente pelo outro implicaria um vínculo de subordinação não tolerado em face da isonomia postulada pela forma federativa de Estado"[851]. Isso porque, o federalismo impede a existência de um desequilíbrio de forças entre os entes da federação, como forma de preservá-la. Dessa forma, a igualdade jurídica entre os entes da federação é condição do federalismo[852]. Também a capacidade contributiva colabora para fundamentar a existência da referida imunidade, tendo em vista que, no que tange às pessoas políticas, "tudo o que arrecadam já é voltado aos gastos da coletividade, descabendo, pois, cogitar parcela que 'sobra' para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de Direito Público"[853]. Ricardo Lobo Torres[854], por sua vez, fundamenta a imunidade recíproca na liberdade individual, que estaria comprometida se não houvesse o equilíbrio federativo. Esclarece o autor[855] que "o objetivo imediato da imunidade recíproca é garantir o perfeito funcionamento das diversas esferas de Governo e o seu equilíbrio e interação", ou seja, a imunidade recíproca colabora na manutenção da eficiência no desempenho do serviço público e no equilíbrio da federação. A causa profunda, no entanto, segundo o autor[856] estaria atrelada à proteção da liberdade individual. Isso porque, "o poder fiscal é de tal forma destrutivo, possui tanta aptidão para ofender e restringir a liberdade do cidadão, que só o seu fraccionamento e a sua pulverização por diferentes esferas do governo pode limitar-lhe o exercício e garantir os direitos fundamentais"[857]. Dessa forma, a imunidade recíproca colabora na preservação das liberdades individuais ao limitar os poderes estatais, garantindo o exercício dos direitos fundamentais.

3.1.3 A permanência da situação de intributabilidade em decorrência de eventual revogação da imunidade recíproca

Admitir a revogação da imunidade recíproca não implica admitir o

---

[851] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 597. ePub.
[852] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 762.
[853] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 597. ePub.
[854] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 234.
[855] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 234.
[856] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 236.
[857] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 236.

desaparecimento da situação de intributabilidade dos entes federados[858]. Conforme as considerações feitas, o princípio federativo, o princípio da isonomia, bem como o princípio da capacidade contributiva e a exigência de proteção das liberdades individuais, garantem a situação de intributabilidade, ainda que não haja vedação expressa no texto constitucional em decorrência da imunidade recíproca. No entanto, nesse caso, a intributabilidade persistiria em decorrência dos princípios constitucionais já citados, e não propriamente em virtude da existência de uma imunidade implícita, visto que só se admite a existência de imunidade expressa no texto constitucional. Esclarece Luís Eduardo Schoueri[859] que a existência da imunidade no texto constitucional reduz o esforço argumentativo do intérprete. Embora o entendimento do autor leve a situá-lo entre os que defendem a existência de imunidade implícita, seu pensamento no tocante à desnecessidade de previsão constitucional é bastante elucidativo:

> Vê-se, pois, a partir do exemplo, que o Princípio Federativo, de um lado, e a capacidade contributiva, de outro, ambos já conduzem ao entendimento de que não devem as pessoas jurídicas de Direito Público instituir e cobrar impostos, uns dos outros.
>
> Assim, o enunciado do art. 150, VI, "a", da Constituição apenas vem se adicionar aos já citados, todos caminhando na mesma direção; claro que o enunciado mantém sua importância, seja por explicitar a imunidade, seja por apresentar contornos rígidos a ela. Pode-se dizer que, sem o último enunciado, a imunidade teria feições menos claras, exigindo do exegeta longo trabalho analítico para conhecer a norma; ao tratar expressamente do assunto, o constituinte cuidou desde logo de esclarecer o alcance da imunidade, reduzindo daí o esforço argumentativo do jurista[860].

Configurando-se, pois, a intributabilidade dos entes constutucionais como pressuposto fundamental para a manutenção do equilíbrio e da própria existência do federalismo, bem como a exigência de isonomia entre os próprios entes, tendo em vista que não é possível admitir superioridade jurídica a nenhum deles, aliado à evidente ausência de capacidade contributiva, dado que todo valor arrecadado é

---

[858] Ressalta-se que, o Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, ao analisar a inconstitucionalidade da EC 03/93, que não aplicava o princípio da imunidade recíproca no tocante à incidência do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras, manifestou entendimento no sentido de que esta imunidade seria norma protetiva de direito fundamental, verdadeira cláusula pétrea, de modo não ser possível sua supressão por Emenda Constitucional, como forma de evitar o aniquilamento do federalismo, o que poderia ficar prejudicado com a supressão da referida imunidade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF. Tribunal Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches, julgado em 15 dez. 1993. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 mar. 1994).

[859] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 598. ePub.

[860] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 598. ePub.

utilizado para fazer frente aos gastos que, por sua vez, objetivam atingir as finalidades públicas, há de se admitir sua existência, ainda que haja eventual revogação da imunidade recíproca, encampada no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal. Ademais, como lembra Ricardo Lobo Torres[861], a imunidade recíproca também colabora na preservação das liberdades individuais ao limitar os poderes estatais, garantindo o exercício dos direitos fundamentais. Tal fato, conforme esclarecido anteriormente, não permite chegar à conclusão de que a imunidade é por si só direito fundamental, mas em alguns casos colabora na garantia do exercício dos direitos fundamentais. Em si, portanto, a imunidade recíproca não é direito fundamental, mas colabora na proteção do exercício dos direitos fundamentais, resguardando as liberdades dos indivíduos. Dessa forma, a manutenção da situação de intributabilidade, ainda que haja a supressão constitucional da imunidade recíproca, também é condição para a garantia do exercício dos direitos fundamentais, colaborando na persecução das finalidades e objetivos encampados pela Magna Carta, sendo essencial para a vida em comunidade. Tal fato, contudo, não permite que se confunda a referida imunidade com os próprios direitos fundamentais, sendo inquestionável a possibilidade de sua retirada do texto constitucional, ainda que a situação de intributabilidade seja mantida.

3.2 **O direito fundamental à liberdade de crença e a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF/88)**

Nos últimos anos têm sido frequente a atuação destacada do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal, nos noticiários de todo o país, ocupando as capas de diversos jornais e revistas, sobretudo nas matérias que tocam os direitos fundamentais, tais como: (i) a constitucionalidade das pesquisas com células-tronco embrionárias, nos autos da ADI nº 3510; (ii) reconhecimento jurídico das uniões homoafetivas, nos autos da ADPF nº 132 e a (iii) possibilidade de antecipação terapêutica do parto em caso de gestação de feto anencefálico, nos autos da ADPF nº 54. Os julgamentos foram marcados pelas diversas manifestações das entidades religiosas que se pronunciaram sobre os temas, elevando o debate a uma categoria divina.

---

[861] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 236.

Apesar do reconhecimento expresso na Constituição Federal de que o Brasil é um Estado laico, é inegável reconhecer que as atividades religiosas desempenham um papel ativo na cultura brasileira, sobretudo por ser formadora de opinião ou mesmo sendo homenageada pela própria Constituição, promulgada sob a proteção de Deus. Além do mais, nas cédulas de reais, por exemplo, encontra-se escrito "Deus seja louvado", há crucifixos nos gabinetes dos juízes e, ainda, os feriados religiosos são feriados nacionais, inclusive o natal que é comemorado em diversas escolas públicas, além do dia 12 de outubro, consagrado à Senhora Aparecida, padroeira do Brasil. Dessa forma, estabelecer uma separação total entre o Estado Brasileiro e a religião, apesar de desejável, é apenas virtualmente possível, dado o contexto cultural em que nós vivemos, em que a religião faz parte da vida da maioria dos cidadãos.

No Brasil, a Magna Carta consagra, expressamente, no art. 19, inciso I, o livre exercício da atividade religiosa, quando afirma ser vedado ao governo estabelecer cultos religiosos ou igrejas, bem como de interferir ou subvencionar o exercício das atividades religiosas. Trata-se de mandamento legal prestigiado também na Constituição norte-americana (Primeira Emenda), sendo notória a importância do resguardo e proteção desse direito. Ainda no plano da Magna Carta brasileira, dentre as diversas limitações constitucionais ao poder de tributar, encontra-se a proibição da instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, denominada pela doutrina como imunidade religiosa. A aparente simplicidade da referida imunidade no texto constitucional fez com que a doutrina e a jurisprudência não aprofundassem nas diversas questões que circundam a temática. Como consequência, persistem inúmeras perguntas sem respostas. Faz-se, portanto, necessário elaborar um delineamento das principais questões que até o momento não foram bem debatidas pela doutrina que, por sua vez, ainda está longe de chegar a um consenso no tocante à matéria.

3.2.1 Imunidade garantia ou imunidade fomento

O primeiro grande ponto para a compreensão do fenômeno da imunidade dos templos de qualquer culto é a respeito de seu fundamento e classificação, se entendida como uma imunidade garantia ou imunidade fomento, cujo acerto teórico possui consequências distintas no que tange ao seu alcance, não sendo essa uma resposta tão simples quanto parece. Isso porque, para boa parte da doutrina o

fundamento da imunidade religiosa é essencialmente a liberdade de crença que poderia ser afetada com a tributação ostensiva[862], valendo a máxima no sentido de que o poder de tributar envolve o poder de destruir. O estímulo ao surgimento de entidades religiosas como fundamento para a referida imunidade é veemente repelido pela mesma doutrina que apela para o artigo 19, inciso I, da Constituição Federal, que proíbe o Estado brasileiro de subvencionar cultos ou entidades religiosas, de modo não ser possível que a imunidade em questão tenha sido inserida no texto constitucional com o intuito de fomentar tais atividades, sendo tão somente para sua proteção e garantia (art. 5º, VI, CF/88). Como consequência, a determinação do alcance da imunidade deve seguir na mesma linha, ou seja, sempre tendo em vista o aspecto teleológico de garantia e preservação e não de estímulo ou fomento. Para essa doutrina, o entendimento do Supremo Tribunal Federal[863], no tocante à matéria, no sentido de estender a aplicação da Súmula

---

[862] Nesse sentido para Paulo de Barros Carvallho: "Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b)." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 189. ePub).

No mesmo sentido Luís Eduardo Schoueri: "O elemento axiológico da imunidade encontra-se, obviamente, no princípio da liberdade religiosa, base do Estado contemporâneo, assim consagrado entre os direitos e deveres individuais (art. 5º, VI, da Constituição Federal): 'é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias'." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 537. ePub).

Ainda Regina Helena Costa: "Como imunidade política e incondicionada, visa a garantir a eficácia da diretriz constitucional contemplada no art. 5º, VI, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos, densificando-os." (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 156).

Também Ricardo Lobo Torres: "O fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser - ou não praticar nenhuma - sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo. A imunidade fiscal, no caso, é um atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais. A intributabilidade prevista no art. 150, VI, b garante o direito fundamental declarado no art. 5º, item VI: torna 'inviolável a liberdade de consciência e de crença', assegura "o livre exercício dos cultos religiosos" e protege 'os locais de culto e suas liturgias'." (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 3. p. 251-252).

Ainda, Ricardo Lodi Ribeiro: "O artigo 150, VI, b, CF imunizou os templos de qualquer culto. O fundamento da imunidade é a liberdade religiosa. Sendo o Brasil um Estado laico, não possui religião oficial, não estimula nem embaraça qualquer delas (art. 19, I, CF), mas garante a liberdade de crença e de culto (art. 5º, VI, CF)". (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 193).

No mesmo sentido Fabrício da Soller: "No caso dos templos de qualquer culto, o valor que se busca proteger com a respectiva imunidade, é a liberdade de consciência e de crença, o que se reflete na liberdade de participação em cultos religiosos, sejam eles quais forem". (SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 121, nov./dez. 2004).

[863] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325822/SP. Ac. 1ª Turma, julgado em 18 dez. 2002. Relator. Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça [da] República Federativa do**

724[864] à imunidade religiosa estaria completamente equivocado, por desvirtuar o propósito da norma constitucional. Assim, os imóveis pertencentes às entidades religiosas, alugados a terceiros, mesmo tendo o valor dos aluguéis aplicado nas atividades essenciais de tais entidades, deveriam sofrer a incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

No entanto, questiona-se se esse posicionamento é o que melhor se ajusta aos ditames da Constituição. Faz-se necessário, portanto, examinar as posições jurídicas que decorrem do direito fundamental à liberdade religiosa a fim de encontrar a solução que é a mais consentânea com o perfil traçado pela Constituição Federal. Dessa forma, é preciso compreender os dispositivos do art. 5º, incisos VI a VIII, art. 19, inciso I e art. 150, inciso VI, “b”.

3.2.1.1 A liberdade religiosa na Constituição Federal de 1988

O artigo 5º da Constituição Federal de 1988 assegura, nos termos dos seus respectivos incisos, um extenso rol de direitos fundamentais, dentre os quais: a igualdade, a inviolabilidade do direito à vida, a liberdade, a segurança e a propriedade, além de sistematizar as noções centrais do Estado, possibilitando a convivência do cidadão brasileiro. A liberdade religiosa, por sua vez, encontra-se assegurada nos incisos VI a VIII, *in verbis:*

> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
>
> VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;
>
> VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

Brasil, Brasília, DF, 14 abr. 2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 651138 AgR. Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 26 jul. 2007. DJe-082. Brasília, DF, 17 ago. 2007. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 ago. 2007.

[864] Súmula 724 – STF: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, vi, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 724**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Disponível em:< http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644>. Acesso em: 10 set. 2015).

> VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

A liberdade de religião é reflexo do Estado brasileiro laico, de modo não ser possível que os indivíduos sejam discriminados em virtude de suas crenças, sendo dever do Estado assegurar e proteger o livre exercício dos cultos religiosos. No mesmo sentido, o Estado garante a prestação religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva. A escusa alegando motivos de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política deve ser aceita, salvo se for invocada com o intuito de se eximir de obrigação legal imposta a todos ou mesmo por recursar-se a cumprir prestação alternativa.

Conforme ressalta Jayme Weingartner Neto[865], o Constituinte Originário brasileiro não está sozinho nessa tendência, de modo que a separação entre Estado e religião também encontra amparo no direito estrangeiro, a saber: art. 7º, 3 da Lei Fundamental Alemã; art. 2º da Constituição da Argentina; art. 21 da Constituição da Bélgica; Constituição do Canadá; art. 36 da Constituição da China; art. 8º da Constituição de Cuba; Part. I §4º; Part. II §6º; Part. VII §69 da Constituição da Dinamarca; art. 16, 3 da Constituição da Espanha; 1ª Emenda da Constituição dos Estados Unidos da América; art. 1º da Constituição da França; arts. 3, 1; 16, 2 da Constituição da Grécia; arts. 40 - 6; 42 - 1, 4; 44 da Constituição da Irlanda; art. 7º da Constituição da Itália; art. 20, 89 da Constituição do Japão; art. 25 da Constituição da Polônia; art. 41, 4 da Constituição de Portugal; arts. 13, 2; 14, 1 e 2 da Constituição da Rússia[866].

O artigo 19, inciso I, da Magna Carta, por sua vez, reforça a liberdade religiosa e a separação entre Estado e religião ao preconizar ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. Tem-se, pois, um direito de caráter eminentemente negativo, evitando a ingerência estatal no funcionamento das igrejas

---

[865] WEINGARTNER NETO, Jayme. Comentário ao artigo 19, inciso I. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 706.

[866] WEINGARTNER NETO, Jayme. Comentário ao artigo 19, inciso I. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 706.

e cultos religiosos, bem como proibindo subvenções, sem, no entanto, afastar a colaboração de interesse público na proteção da liberdade, essa sim de caráter positivo.

Em aparente contradição, tendo em vista que a Constituição proíbe subvenções às religiões, o art. 150, VI, “b”, contempla a imunidade religiosa, sendo vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre templos de qualquer culto. As subvenções se definem, pois, "como as transferências de recursos do Tesouro Público que não representam contraprestação pela aquisição de bens e serviços, e das renúncias de receita"[867]. Conforme elucida Ricardo Lobo Torres, a "proibição se justifica em razão da discricionariedade das subvenções, suscetível de conduzir os privilégios prejudiciais às religiões das minorias"[868]. Percebe-se, pois, o intuito do Constituinte Originário em preservar as instituições religiosas de igual modo, sendo essa a razão em se proibir as subvenções que participam da discricionariedade administrativa e, por outro lado, contemplar a referida imunidade que, por ser genérica, não é capaz de prejudicar as crenças das minorias, mas acaba por também incluí-las.

3.2.1.2 A imunidade religiosa como imunidade híbrida: garantia e fomento

Questão relevante, a saber, é como deve ser interpretado o termo "subvenções" insculpido no art. 19, I da Constituição Federal de 1988. Estariam todas as subvenções às entidades religiosas proibidas? As subvenções indiretas e não discriminatórias estariam legitimadas? Seria a imunidade religiosa uma subvenção direta? Parece que a melhor interpretação que se ajusta ao texto constitucional é aquela que proíbe apenas as subvenções diretas e discriminatórias, sendo permitidas as subvenções indiretas e que não preferem uma religião em relação a outra, ou seja, em caráter geral, destinada de forma igual a todas as religiões, pois um benefício que seja geral não é incompatível com o Estado laico. Isso porque, ao subvencionar todas as religiões de igual modo e de forma indireta, não se está privilegiando uma religião em detrimento de outra, de modo que o Estado, por esse motivo, não deixa de ser laico. Da mesma forma que o art. 19, incisos II e III, da Constituição Federal afirma ser vedado à União, aos Estados, ao

---

[867] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 486.
[868] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 490.

Distrito Federal e aos Municípios recusar fé aos documentos públicos e criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si, tais mandamentos constitucionais devem ser interpretados sistematicamente, sendo admitido, por exemplo, recusar fé aos documentos públicos que não aparentarem possuir a devida originalidade, ou seja, quando não for possível sua verificação em concreto, seja porque, por exemplo, há inúmeras rasuras no documento ou mesmo em virtude do seu estado de conservação, estando em péssimas condições. Também deve ser aceita eventual distinção entre brasileiros ou preferência entre si quando houver motivo relevante para a referida distinção, não sendo cabível tratar desiguais de forma igualitária, sob pena de se agravar a desigualdade. Nesse desiderato, cabível, por exemplo, a diferença de tratamento para os idosos, de modo a ser possível contemplar alguns direitos relevantes não assegurados aos demais como, por exemplo, o passe-livre no transporte público, preferência no andamento processual ou mesmo preferência no atendimento. São, portanto, privilégios, mas não odiosos, pois seu fundamento afasta qualquer tipo de indagação sobre sua constitucionalidade. Seria ilógico admitir que a Constituição Federal permitisse, por exemplo, subvenções indiretas ao esporte, mas proibisse no que se refere à religião que é um valor muito mais nobre, responsável pela formação dos valores morais dos indivíduos, além de desempenhar um papel pedagógico extremamente relevante. Quanto à última pergunta feita anteriormente, é possível afirmar que apesar de o efeito econômico ser o mesmo, ambas as subvenções são inconfundíveis, de modo que a imunidade dos templos não é uma subvenção na modalidade direta, pois não há transferência de recursos financeiros oriundos do Estado, ou seja, em nenhum momento há transferência de dinheiro público para as entidades religiosas, de modo que o governo simplesmente se abstém de cobrar-lhes determinados tributos. Trata-se, ainda, de previsão trazida pela própria Constituição Federal em seu art. 150, VI, “b”. Nesse sentido, nada obsta, portanto, que o legislador infraconstitucional, por exemplo, crie um certo tipo de dedução no imposto de renda relativo às doações efetuadas em nome de entidades religiosas, não encontrando óbice no art. 19, I, da Constituição Federal, por ser essa modalidade de benefício uma subvenção indireta e não discriminatória.

Nessa toada, é possível sustentar que a imunidade dos templos de qualquer

culto é híbrida, no sentido de ser uma imunidade garantia e também de fomento[869], na modalidade indireta. Correta, pois, a decisão do Supremo Tribunal Federal[870] que estende para a imunidade dos templos a interpretação conferida ao parágrafo 4º do art. 150 da Constituição Federal, no sentido de serem imunes os recursos mesmo quando oriundos de atividades não relacionadas com as finalidades essenciais das entidades, desde que o produto da arrecadação seja convertido para a consecução dessas finalidades[871]. Além do mais, a entidade religiosa que promove a caridade, também se imuniza com fundamento na alínea "c" do art. 150, VI, da CF/88[872]. Entender que a imunidade em questão é apenas de garantia, implica em distorcer a teleologia da norma constitucional. Isso porque, caso fosse considerada apenas a proteção à liberdade religiosa, bastaria o princípio da proibição do efeito de confisco, pois uma tributação razoável e impessoal jamais poderia ser considerada ofensiva

---

[869] Contra a esse entendimento, no sentido de que pode haver fomento à atividade religiosa, Luís Eduardo Schoueri: "A imunidade aos templos de qualquer culto, porquanto visa à proteção das diversas formas de manifestação religiosa (campo do domínio público), e não à promoção da atividade religiosa em si (a qual não deve ser estimulada ou desestimulada pelo Estado), somente abrange o templo e as atividades relacionadas ao culto, não devendo ser concedida em função da pessoa que o administra." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 534. ePub).

No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro: "É que, sendo a imunidade baseada na liberdade religiosa, e não no fomento das religiões, vedado pelo artigo 19, I, CF, o Estado não pode subsidiar o crescimento das igrejas." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 193).

Também posiciona-se Fabrício da Soller: "Ocorre que há imunidades cujo escopo não é de promoção de algo, mas sim de pura e simples preservação (proteção) de algum valor relevante para a coletividade. É o caso da imunidade sobre a qual ora se debruça, já que não cabe ao Estado promover nenhuma religião, nem mesmo a religiosidade do seu povo, devendo sim, apenas e tão somente, tolerar as manifestações religiosas, não criando embaraço para as mesmas." (SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 121, nov./dez. 2004).

[870] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325822/SP. Ac. 1ª Turma, julgado em 18 dez. 2002. Relator. Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 abr. 2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 651138 AgR. Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 26 jul. 2007. DJe-082. Brasília, DF, 17 ago. 2007. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 ago. 2007.

[871] Posiciona-se de maneira favorável ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal, Regina Helena Costa: "Desse modo, há que se analisar se o emprego da receita obtida com o exercício de atividades atípicas, pela instituição religiosa, está relacionado com suas finalidades essenciais. Dessa verificação poderemos, então, sacar duas hipóteses: a) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas, mas destina seus recursos à consecução de suas finalidades essenciais e , assim, goza de imunidade em relação a eles; ou b) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas e não demonstra a destinação dos recursos assim obtidos à consecução de suas finalidades essenciais, não podendo, portanto, desfrutar da imunidade tributária com respeito àqueles." (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 160).

[872] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 252.

àquela liberdade[873].

Dessa forma, a imunidade religiosa é de garantia e fomento, indireta, isso porque, visa a encorajar a existência de instituições que proporcionem um desenvolvimento moral e educacional à sociedade (aproxima-se aqui da imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos). O fato de a Constituição Brasileira afirmar que o Brasil é um Estado laico, não impede que as religiões sejam fomentadas de forma indireta, ou seja, sem transferência de numerários, pois essas também desempenham papel educador, complementando papel atribuído essencialmente ao Estado. O Estado laico não pode, por exemplo, forçar a crença das pessoas, no sentido de que todos devem professar determinada fé. A imunidade religiosa entendida como fomento não implica no desaparecimento do Estado laico, pois este não está a forçar ninguém que siga determinada fé, mas apenas reconhece o importante papel educador e moral que essas instituições religiosas concretizam. O Estado laico não pode financiar uma religião em detrimento de outras, mas na medida em que outorga um benefício amplo para todas as entidades religiosas, continua sendo laico, pois não está obrigando a crença em nenhuma religião, mas apenas outorgando uma benesse para essas entidades que contribuem para a formação moral e educacional dos cidadãos. Situação diferente é se o Estado fomentar a religião católica em detrimento das demais, pois aí deixa de ser laico, ou seja, sem religião oficial, de modo a prejudicar outras crenças religiosas e convicções que também merecem o mesmo respaldo. Assim, o Estado laico pode sim fomentar indiretamente a religião, desde que fomente todas elas de uma forma geral, não optando por uma em preferência às demais. Assim, estará agindo dentro dos estreitos limites impostos pela Constituição, pois ao beneficiar todas as entidades religiosas sem quaisquer exclusões, não estará preterindo uma em benefício de outra, de modo que o Estado continua a ser laico.

3.2.2 Seria a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, "b", da CF/88) irrevogável?

No passado, o ex-Deputado Eduardo Jorge enviou ao Congresso Nacional um projeto de Emenda Constitucional (PEC nº 176-A/93) propondo a supressão das

[873] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 541. ePub.

alíneas "b", "c" e "d" do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal, que veda a instituição de impostos, respectivamente, sobre os templos de qualquer culto; 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 sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. A Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) decidiu pela inadmissibilidade da proposta atinente às alíneas "b" e "c" do inciso VI, e pela admissibilidade da alínea "d" do referido inciso. Ou seja, apenas a supressão da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão é que, no entendimento da Comissão de Constituição e Justiça (CCJC) seria constitucional, esbarrando as demais propostas na violação de valores fundamentais, considerados cláusulas pétreas. No que tange à imunidade religiosa, dois argumentos foram decisivos para que a Comissão afastasse a possibilidade de sua revogação, quais sejam: (a) violação do princípio da liberdade religiosa (art. 5º, VI, da CF/88); (b) a fiscalização estatal poderia ser prejudicada pelo fanatismo religioso de alguns servidores que tenderiam a prejudicar determinadas religiões[874].

O panorama do Estado democrático atual, o abuso das instituições e a necessidade de angariar recursos públicos para a proteção e desenvolvimento dos direitos fundamentais, têm colocado em xeque a necessidade da manutenção da imunidade religiosa. Diversos argumentos pesam a favor de sua revogação, dentre eles: outras entidades indiretamente arcam com o ônus de não se tributar tais entidades; as igrejas não seriam organizações puramente sem fins lucrativos, havendo desvirtuamento da finalidade da referida imunidade, fortalecendo-as sem necessidade; a tributação poderia ser empregada na consecução de fins sociais almejados pela Constituição da República; possibilidade de abuso por parte das entidades religiosas; a tributação poderia se dar de forma apropriada; a imunidade não é mais necessária, pois a liberdade religiosa já está difundida de tal forma que não há mais possibilidade de regresso ao *status quo*.

Após a compreensão de que a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, "b", da CF/88) pode ser classificada como híbrida no que tange às suas finalidades, ou seja, garantia e fomento, bem como a exposição realizada acerca

[874] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 396. ePub.

das teorias das imunidades tributárias, a resposta para a indagação a respeito da possibilidade de sua revogação deve ser afirmativa. Isso porque, a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF/88), apesar de proteger a liberdade de crença, garantindo a proteção de verdadeiro direito fundamental, esse aspecto não é capaz de transformar a imunidade no direito fundamental respectivo e nem mesmo atrai automaticamente sua irrevogabilidade, sob o prestigiado manto das cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da CF/88). Não se pode confundir os direitos e garantias individuais existentes com a imunidade tributária. No caso da imunidade dos templos de qualquer culto, o direito fundamental em questão é a liberdade de crença. Cláusula pétrea, em si, é a liberdade de crença e não a respectiva imunidade tributária. A imunidade tributária pode, em alguns casos, proteger direito fundamental, mas com ele não se confunde. A análise de eventual possibilidade de revogação, portanto, da referida imunidade, deve analisar o direito fundamental à liberdade de crença e não propriamente o direito fundamental à imunidade tributária que sequer existe. É preciso verificar se a eventual revogação da dita imunidade infringirá o núcleo mínimo de proteção do direito fundamental albergado, bem como se referida alteração implica em retrocesso social arbitrário, ou seja, injustificado, fora dos parâmetros da razoabilidade. E para ambos os questionamentos a resposta deve ser negativa. Ou seja, não há desrespeito ao núcleo do direito fundamental e nem mesmo ocorre o retrocesso social injustificado. Conforme esclarecido, não há direito fundamental à imunidade tributária. Além do mais, considera-se, pois, que a retirada da imunidade religiosa do texto constitucional não implicaria no consequente desaparecimento das instituições religiosas, de modo que o núcleo essencial do direito fundamental encontra-se protegido, permanecendo preservada a integridade do direito fundamental à liberdade religiosa. Do modo como essas instituições estão arraigadas no Estado brasileiro, não se trata de uma consequência lógica sua aniquilação com a revogação da imunidade. Por mais que se reconheçam argumentos no sentido de que a igreja é um centro de formação de opinião, sendo necessário que a atividade religiosa seja independente do governo e tenha autonomia política para atingir seus objetivos, além de não ser possível haver uma completa separação entre religião e política, a referida imunidade, em verdade, está obsoleta e não mais se justifica. Além do mais, é possível que o legislador decida por instituir uma tributação adequada e pertinente, em nada prejudicando o direito fundamental à liberdade religiosa. Acerca do núcleo essencial dos direitos

fundamentais prescritos no art. 5º, incisos VI a VIII, ensina Jayme Weingartner Neto[875]:

> Vistos o princípio da proteção do núcleo essencial como limites às restrições e aos limites e a primazia da dimensão subjetiva pessoal de defesa, a liberdade de ter, não ter ou deixar de ter religião e a liberdade de livre escolha da crença, de mudar e abandonar a própria crença religiosa configuram, para os indivíduos, o *núcleo essencial* do direito complexo (*cluster right*), e, portanto, caracterizam posições *definitivas*. Vale o mesmo, embora *sem o correlato conteúdo de dignidade* (pese a relação instrumental fazer com que remanesça em algum grau), em relação às *confissões religiosas*, para os direitos de autocompreensão e autodefinição no que tange à identidade religiosa e ao caráter próprio da confissão professada. Identificam-se, ainda, núcleos essenciais, agora na dimensão objetiva, no que tange à separação estrutural e organizacional entre o Estado e as confissões religiosas e à não confessionalidade (o Estado não adota qualquer religião nem se pronuncia sobre questões religiosas). Outros conteúdos negativos da liberdade religiosa (ninguém pode: ser obrigado a professar uma crença, a participar/assistir a atos de culto, a receber assistência religiosa; ser coagido a permanecer em associações religiosas; ser obrigado a prestar juramento religioso) também se apresentam como núcleo essencial do direito fundamental - *posições definitivas de conteúdo negativo*.

No mesmo sentido, não há retrocesso social injustificado, pois a revogação da imunidade tributária religiosa pode, inclusive, ir ao encontro da igualdade tributária, permitindo que recursos sejam angariados para a concretização de inúmeros direitos fundamentais, dentre eles o próprio direito fundamental à liberdade religiosa. A tributação, ainda, pode ser empregada na consecução de outros fins sociais almejados pela Constituição da República. Vale ressaltar que em muitos países, por exemplo, como no caso da Alemanha, Angola, Argentina, Áustria, Bolívia, Cabo Verde, Estados Unidos da América etc, não há imunidade religiosa e nem por isso o direito fundamental à liberdade de crença é menos ou mais protegido, sendo que, em alguns países, a matéria é atribuída à lei infraconstitucional, em sede de isenção. Há bastante tempo que a imunidade em questão foi desvirtuada de sua finalidade, não mais se justificando sua manutenção no texto constitucional, de forma que a matéria bem poderia situar-se no nível de isenção, ou seja, o legislador infraconstitucional teria liberdade para conceder ou não o benefício, tendo em vista o contexto que porventura o justifique.

---

[875] WEINGARTNER NETO, Jayme. Comentário ao artigo 5º, incisos VI a VIII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 272.

3.3 **Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88): o caso dos livros eletrônicos**

3.3.1 Aspectos gerais

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88), está associada à garantia de interesses caros aos cidadãos, notadamente a liberdade de manifestação do pensamento, cultura, educação, informação e acesso ao conhecimento, condições extremamente saudáveis no contexto de um Estado Democrático de Direito. A falta de acesso à informação impede o desenvolvimento cultural dos povos. Da mesma maneira, em um Estado em que não há liberdade de manifestação do pensamento, seja por meio de livros, jornais ou periódicos, dificilmente, colocar-se-á em prática o regime democrático. De forma a prestigiar tais valores, decidiu o Constituinte de 1988 por prever a referida imunidade, seguindo a tradição das Constituições anteriores. Isso porque, o surgimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "d", da carta constitucional brasileira, foi resultado de uma conquista que paulatinamente ganhou espaço ao longo da história. O surgimento da imunidade ocorreu com a Constituição de 1946, que previa no art. 31, V, "c", a vedação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios de lançarem impostos sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. A Constituição de 1946 surgiu no contexto da tentativa de redemocratização do Brasil, após o regime ditatorial de Getúlio Vargas. A imunidade, nesse período, abrangia apenas o papel, como insumo e não os próprios jornais, periódicos ou livros. Foi inserida por obra do Deputado Constituinte Jorge Amado, preocupado em garantir o acesso à cultura, em virtude do valor elevado dos livros, sendo estendida pela Assembleia Constituinte ao papel de imprensa, tendo em vista a experiência vivida na política brasileira, notadamente na era do Estado Novo[876]. Com a Constituição de 1967, a imunidade ganhou novos ares, passando a estar prevista no art. 20, III, "d", sendo vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a criação de impostos sobre o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão. Dessa forma, o texto constitucional ampliou a hipótese da imunidade ao incluir o produto

[876] NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: DIFINI, Luiz Silveira (Org.). **Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. cap. 5, p. 104.

acabado ao lado do papel destinado à sua impressão[877]. Eis que a referida imunidade foi repetida nos textos constitucionais seguintes, estando, atualmente, prevista no art. art. 150, VI, "d", da Constituição de 1988 que, sem grandes alterações significativas, mas apenas no tocante à forma da redação, dispõe ser vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Durante os trabalhos da Assembleia Constituinte, o jurista Ives Gandra da Silva Martins apresentou uma proposta de redação do dispositivo relativo à imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, acrescentando outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, bem como outros insumos e atividades relacionadas com a produção e a circulação[878]. Contudo, a proposta sequer foi discutida na Assembleia Constituinte, permanecendo a atual redação do artigo 150, VI, "d", da Magna Carta[879].

3.3.2 O fundamento da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88)

A doutrina majoritária[880] tende a fundamentar a existência da imunidade do

---

[877] NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: DIFINI, Luiz Silveira (Org.). **Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. cap. 5, p. 104.

[878] VESPERO, Regina Celi Pedrotti. A imunidade tributária do artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico (CD-ROM, DVD, disquete etc.). **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 53, jun. 2000. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/Revista%20PGE%2053.pdf>. Acesso em: 12 out. 2014.

[879] Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins aduz que: "Muitos entendem que a minha sugestão foi rejeitada, quando, de rigor, terminou não sendo discutida, pois os Deputados e Senadores do grupo que influenciou o plenário e terminou por reduzir, parcialmente, os efeitos negativos do projeto da Comissão de Sistematização, foram obrigados, muitas vezes, a não discutir pontos que gostariam de ter discutido, por entenderem que outros mais importantes mereceriam seu esforço concentrado." (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**, Brasília, v. 10, n. 1, p. 56, jan./mar. 1998).

[880] Cf. BARRETO, Aires Fernandino. Livro eletrônico: o alcance da imunidade é o que prestigia os princípios constitucionais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 7-13; NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: DIFINI, Luiz Silveira (Org.). **Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. cap. 5; REIS, Hélcio Lafetá. **O alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos:** o caso do livro digital. 2012. 319 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2012; MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 97-120; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 121-129; DELGADO, José Augusto. Imunidade tributária: aspectos controvertidos. In: MARTINS, Ives

artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988, na garantia da liberdade de expressão, informação, educação e cultura, valores caros ao Estado Democrático de Direito e que poderiam ser arruinados ante uma tributação abusiva e desarrazoada. Segundo Ives Gandra da Silva Martins[881], o fundamento da imunidade ora estudada “é não permitir que através do poder de tributar, que é também o poder de destruir, governantes vocacionados ao totalitarismo se utilizem da imposição como cerceamento da livre manifestação do pensamento”. Hélcio Lafetá Reis[882], em trabalho dedicado ao estudo da imunidade dos livros, jornais e periódicos, ressalta que referida imunidade visa a:

> (i) garantir, prestigiar e preservar a liberdade de imprensa, de comunicação, de informação e de manifestação do pensamento, bem como o direito de crítica; (ii) baratear, facilitar, amparar, estimular e democratizar o acesso à educação, à informação e à cultura; (iii) garantir o direito à expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, à liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, ao pleno exercício dos direitos culturais e ao acesso às fontes da cultura nacional, à criação, à expressão, à informação e à incolumidade dos valores éticos; (iv) proteger a propagação de ideias no interesse social; (v) proteger a democracia, como decorrência do exercício das liberdades de pensamento e de expressão; (vi) excluir o tributo como instrumento de dominação estatal e de censura sobre as atividades relacionadas aos meios de transmissão do pensamento e à preservação da democracia; e (vii) livrar os veículos de educação, cultura e saber das influências políticas.

Para Ricardo Lobo Torres[883], contudo, o fundamento precípuo da imunidade dos livros, jornais e periódicos é a justiça fiscal, que consiste no barateamento do custo dos livros e das publicações, como forma de amenizar a gravíssima crise da educação, aliada a necessidade de se eliminar o analfabetismo. No entanto, esse argumento, não pode, na visão do autor[884] ser estendido para os jornais, pois devem ser mantidos pelos seus leitores e anunciantes, sem apoio do Estado. Segundo Ricardo Lobo Torres[885], a proteção da liberdade de expressão poderia ser utilizada

---

Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 52-68. (Pesquisas tributárias. Nova série, 4).

[881] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 126.

[882] REIS, Hélcio Lafetá. **O alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos:** o caso do livro digital. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2012. p. 292.

[883] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 297-298.

[884] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 297-298.

[885] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 298.

apenas como um argumento subalterno, secundário, tendo em vista que é consequência do barateamento do custo das publicações o que, de certa forma, colabora para a manifestação do pensamento.

O Supremo Tribunal Federal, em alguns julgados, decidiu que o escopo da imunidade em questão é evitar o embaraço ao exercício da liberdade de expressão, intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso à cultura, informação e educação[886]. A título de exemplo, é possível destacar o seguinte julgado:

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão 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. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406).

Considerando o fundamento da imunidade em questão, seja a proteção da liberdade de expressão ou mesmo a justiça fiscal que é capaz de proporcionar o barateamento do custo dos produtos, a intributabilidade dos livros, jornais e periódicos, implica, em todo caso, no fomento à manifestação cultural, liberdade de expressão, do pensamento, bem como facilita o acesso ao conhecimento, amenizando a crise na educação. Parece que Ricardo Lobo Torres[887] acaba por confundir o efeito que a situação de intributabilidade pode ocasionar que é a justiça fiscal, acompanhada da consequente redução dos custos, com o fundamento de existência da imunidade, cujo foco central é a manifestação do pensamento em todas suas formas. Fato é que o barateamento dos custos dos jornais, livros e

---

[886] No mesmo sentido segue o RE 174.476-6/SP. Entendeu o Supremo Tribunal Federal, nesse julgado, que a razão de ser da referida imunidade consiste na necessidade e no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 26 set. 1996. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF,12 dez. 1997).

[887] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

periódicos depende, ainda, da boa vontade das próprias entidades privadas em repassarem essa redução de custo aos consumidores finais, fato que nem sempre ocorre na prática, o que acaba por dificultar a crença no sentido de que o fundamento consiste na justiça fiscal e no próprio barateamento dos produtos que, a depender do caso, pode não ocorrer.

3.3.3 A extensão da imunidade aos livros eletrônicos

Quanto à extensão da imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal aos livros eletrônicos, a doutrina se divide entre aqueles que acreditam serem os livros eletrônicos verdadeiros livros, e aqueles que acreditam que a expressão utilizada não é correta, tendo em vista que o conceito de livro traz consigo a exigência do suporte físico, ausente nos chamados livros eletrônicos.

Os avanços tecnológicos trouxeram consigo uma nova realidade a ser enfrentada pelo direito. A própria evolução da medicina que inaugurou novas técnicas de reprodução assistida, impulsionou a evolução do que hoje é chamado de biodireito, ramo que estuda as relações jurídicas decorrentes do avanço da medicina e da biotecnologia. Fato é que as leis, de forma cada vez mais rápida, tornam-se ultrapassadas, ante a impossibilidade de se acompanhar a evolução tecnológica, muito mais rápida do que qualquer trâmite democrático para a construção de novos diplomas legislativos. Ante essa situação, a interpretação ganha cada vez mais destaque fundamental no estudo do direito, despredendo-se cada vez mais da literalidade dos textos legais, na busca em se atingir o desiderato constitucional. Nesse contexto, desponta o papel do Poder Judiciário, responsável por preencher os espaços duvidosos e vazios deixados pelo legislador. Remeter a tarefa, ao Poder Legislativo, de definir inúmeros termos obscuros, a cada surgimento de nova dúvida, poderia levar ao enfraquecimento das instâncias judiciárias e a morosidade do procedimento levaria ao aparecimento de inúmeros conflitos eternos[888]. O que seria essencial em um livro? O conteúdo? O suporte físico? A forma escrita? A forma é essencial ou prevalece o conteúdo? Parece que o livro digital é o sucessor do livro em papel que substituiu, por sua vez, outras inúmeras formas utilizadas, no passado, para a transmissão das informações, tais como as tábulas de argila e o papiro. A referência no texto constitucional,

[888] HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. Pós-Escrito. p. 338.

notadamente no artigo 150, VI, “d”, à expressão “e o papel destinado à sua impressão”, significa que entre os inúmeros insumos possíveis, a situação de intributabilidade alcança apenas o insumo do papel, mas não significa que a imunidade é apenas para os livros, jornais e periódicos feitos em papel. Conforme visto anteriormente, a imunidade atual engloba a imunidade do insumo papel, bem como a imunidade dos produtos livros, jornais e periódicos que estiveram ausentes na Constituição de 1946. Trata-se de adequar a interpretação aos dias atuais. Exigir a intervenção legislativa para atualizar toda e qualquer legislação é acreditar na utopia de que as discussões parlamentares ocorrem na mesma velocidade, além de ignorar a realidade no sentido de que é também papel do Poder Judiciário ajustar as disposições legais a fim de se atingir o desiderato constitucional. Isso porque, o que é essencial para caracterizar o livro é o conteúdo de transmissão de ideias e não propriamente o formato físico, tendo em vista que, inclusive no passado, os livros eram elaborados com materiais distintos do próprio papel, e nem por isso é possível afirmar, hoje, que não são ou não se tratavam de livros. Não parece que a Constituição tenha priorizado o meio físico, especialmente o papel, em detrimento do conteúdo do próprio livro. A imunidade do livro é autônoma, portanto, da imunidade do papel, considerado como o único insumo intributável pelo Constituinte para a elaboração do livro[889]. Por mais que se admita a atividade criativa do julgador, especialmente na definição do alcance da imunidade tributária em questão, não é possível se afastar do sentido das palavras, de modo a entender que o livro eletrônico não é livro, pois em ambas as situações há a transmissão de ideias que independe do formato para que aconteça. Nesse sentido, “a interpretação jurídica inicia e termina na própria norma e o intérprete, embora tenha um papel construtivo no ordenamento, não pode se afastar do sentido inequívoco das palavras”[890]. O meio físico, portanto, especialmente o papel, é uma característica acidental para que se entenda determinado produto como livro, ou seja, essa característica pode ou não existir, sendo irrelevante para que se considere ou deixe de considerar o produto como livro, sendo essencial, por sua vez, o conteúdo de transmissão de informações, este sim determinante. A proteção constitucional abarca o livro

[889] BONITO, Rafhael Frattari. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, prescrita no art. 150, VI*, d,* da Constituição Federal, aproveita aos *softwares*? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 42, p. 199, 1999.

[890] GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 170.

enquanto um objeto cultural e não propriamente o objeto físico[891]. Quando da elaboração da Constituição de 1988, era praticamente impossível prever que os livros alcançassem o patamar que hoje a tecnologia os emprestou, ainda que se considere existir na época alguns dicionários que, ao serem adquiridos, traziam consigo uma versão em *software*, armazenada geralmente em disquetes, para ser utilizada nos computadores, algo muito diferente da realidade de hoje, na qual é possível realizar *downloads* de diversos livros eletrônicos, com apresentação e exposição do conteúdo de forma praticamente idêntica à versão em papel. Dessa forma, descabida a argumentação no sentido de que, na época da Constituição de 1988, já era possível prever a realidade dos livros eletrônicos e se o constituinte quisesse abarcar esse formato digital de transmissão de informação, tê-lo-ia feito[892]. Ainda que fosse possível prever essa realidade, o argumento contrário também é falho, pois da mesma forma, se o constituinte quisesse excluir os livros eletrônicos do alcance da imunidade em questão, também o teria feito, deixando claro que esse formato digital não estaria albergado pelo artigo 150, VI, "d", da CF/88. Contudo, não fez qualquer tipo de diferenciação para fins de restrição da referida imunidade, abarcando de forma genérica os livros, jornais e periódicos[893]. Idêntico raciocínio pode ser aplicado aos jornais e periódicos, que também podem ser veiculados por meio digital, devendo a intributabilidade alcançá-los pelos mesmos motivos[894].

Fato é que caberá ao Supremo Tribunal Federal decidir a questão, tendo reconhecido, inclusive, a repercussão geral da temática por meio do Recurso Extraordinário nº 330.817 de relatoria do Ministro Dias Toffoli, em que o Estado do Rio de Janeiro contesta decisão da 11ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que ao julgar mandado de segurança impetrado por uma editora, decidiu pela imunidade relativa ao ICMS, por entender que o aspecto essencial na definição do signo "livro" é a transmissão de ideias, pensamentos e

---

[891] GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 174.

[892] Ricardo Lobo Torres manifesta-se em sentido contrário: "Quando foi promulgada a Constituição de 1988 a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida sobre a nova *media* eletrônica. Se o não fez é que, *a contrario sensu*, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel". (TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 238).

[893] DELGADO, José Augusto. Imunidade tributária: aspectos controvertidos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 57-58. (Pesquisas tributárias. Nova série, 4).

[894] OLIVEIRA NETTO, Alexandre de. A imunidade tributária do art. 150, VI, *d*, da CF e os meios eletrônicos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 18, n. 94, p. 26, set./out. 2010.

informações, sendo o suporte físico meramente acidental, ou seja, podendo haver ou não[895].

3.3.4 Seria a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88) irrevogável?

Levando em consideração que a imunidade em si não é direito fundamental, mas muitas vezes relaciona-se com verdadeiros direitos fundamentais, é de se admitir, em princípio, a revogação das imunidades tributárias, incluindo aqui a dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "d" da CF/88). Apesar de a imunidade em questão estar relacionada ao direito fundamental da liberdade de expressão, informação, educação e cultura, valores caros ao Estado Democrático de Direito[896], a revogação da referida imunidade não é capaz de aniquilar ou destruir esses mesmos valores que, no contexto atual, permaneceriam preservados ante a vedação constitucional da instituição de tributo com efeito confiscatório, bem como pelo princípio da capacidade contributiva. É de se admitir, ser plenamente possível, a tributação dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão em consonância com a Magna Carta, respeitando os princípios consagradores de uma tributação justa. Isso porque[897],

> uma eventual tributação que incidisse sobre o jornal, em alíquota reduzida, poderia não afrontar a liberdade de manifestação do pensamento, posto que atingiria, indistintamente, todas as empresas jornalísticas e não afrontaria a capacidade econômica dos leitores.

A imunidade tributária do artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal de

---

[895] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Imunidade tributária de livro eletrônico é tema de repercussão geral. **Portal Eletrônico Notícias STF**, Terça-feira, 13 nov. 2012.
Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=223771. Acesso em: 1º nov. 2014.

[896] Para Misabel Derzi: "A imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, nada mais é que forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (incisos IV e IX), art. 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), art. 220, §§ 1º e 6º (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação de veículo impresso de comunicação), dentre outros. Mais do que isso, deve ser enfocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito". (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 582-583).

[897] REIS, Hélcio Lafetá. **O alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos:** o caso do livro digital. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2012. p. 60.

1988, não se confunde com os direitos fundamentais que porventura estariam a ela relacionados, tais como o direito fundamental à liberdade de expressão e garantia de acesso à cultura, de modo que, dessa forma, não se encontra acobertada pela proteção outorgadas às cláusulas pétreas, conforme dispõe o artigo 60, § 4º da Constituição Federal de 1988. A previsão expressa da imunidade no texto constitucional facilita o trabalho do intérprete já que ante sua ausência,

> a imunidade teria feições menos claras, exigindo do exegeta longo trabalho analítico para conhecer a norma; ao tratar expressamente do assunto, o constituinte cuidou desde logo de esclarecer o alcance da imunidade, reduzindo daí o esforço argumentativo do jurista[898].

Comunga do mesmo entendimento Hélcio Lafetá Reis[899], para quem:

> a previsão expressa de uma imunidade tributária vinculada a direito fundamental, muitas vezes mais ampla que aquela que seria extraível diretamente desse mesmo direito fundamental, destina-se a dar-lhe feição objetiva, no sentido de evidenciar e fortalecer um comando que seria extraível do todo constitucional, mas que, uma vez positivado expressamente, se impõe de forma mais direta e clara, facilitando o trabalho do intérprete e evidenciando, ainda mais, o objetivo almejado pela Constituição.

Trata-se de verdadeira escolha do Constituinte, que resolveu priorizar a proteção de certos direitos fundamentais, não confundindo a imunidade tributária com esses mesmos direitos fundamentais. Dessa forma, não são todos e quaisquer direitos fundamentais que possuem a proteção outorgada pela imunidade tributária. Caso contrário, seria imprescindível estender a intributabilidade para os alimentos básicos, gás de cozinha e também aos remédios. Da mesma forma, não é possível afirmar, no contexto atual, que a revogação da imunidade em questão colocaria em xeque o direito fundamental da liberdade de expressão. Não há essa associação direta e inevitável. Conforme ilustram Heleno Taveira Torres e Vanessa Nobell Garcia[900]:

> [...] em todos os países europeus o próprio livro convencional, inclusive, é tributado (IVA, com alíquota de 4%), e não nos consta haver qualquer

---

898 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 524. ePub.

899 REIS, Hélcio Lafetá. **O alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos:** o caso do livro digital. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2012. p. 60.

900 TORRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e imunidade dos chamados "livros eletrônicos". In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 94.

> repercussão de atentados contra aquelas liberdades, cuja proteção estará presente em todas as constituições, democráticas daqueles países.

No mesmo sentido, Misabel Derzi[901] traz alguns exemplos extraídos do direito comparado, ao demonstrar que não há a imunidade tributária dos livros e jornais nas Constituições da Comunidade Européia, mas tão somente a aplicação de alíquotas extremamente reduzidas já que, quando anteriormente eram isentos, não havia o direito de compensar o imposto incidente sobre suas aquisições. Não se pode afirmar, dessa forma, que os países europeus, quando comparados ao Brasil, protegem menos ou mais a liberdade de manifestação do pensamento, não sendo a imunidade tributária uma garantia imprescindível para se atingir esse desiderato, motivo pelo qual sua retirada do texto constitucional há de ser, pelo menos, em princípio, admitida.

De forma mais radical, argumenta Ricardo Lobo Torres[902] que a proteção do artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal de 1988 não é verdadeira imunidade tributária, por não ser atributo dos direitos fundamentais e nem mesmo constituir garantia da liberdade de expressão. Para o autor[903], o fundamento da referida imunidade baseia-se na ideia de justiça ou de utilidade, a proporcionar o barateamento do custo dos livros, jornais e periódicos, e dessa forma, "categoriza-se melhor, portanto, como *privilégio constitucional*, podendo em alguns casos, como no dos jornais, assumir o aspecto de *privilégio odioso*". O autor[904] baseia sua fundamentação na experiência do direito norte americano que não contempla a referida imunidade, bem como na desnecessidade dessa previsão constitucional nos dias atuais:

> Nos Estados Unidos há algumas isenções concedidas pela legislação ordinária estadual para os órgãos da imprensa; inexiste, entretanto, vedação constitucional ou imunidade genérica, muito menos ancorada na 1ª Emenda, embora os tribunais americanos controlem a legislação que ofenda a liberdade pela tributação punitiva ou pelos discrimes nos favores concedidos aos jornais.

---

[901] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 584-585.
[902] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 297.
[903] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 297.
[904] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 297-300.

> Se a intributabilidade dos jornais e livros tem a natureza de não incidência constitucional ou de mero privilégio, não se lhe estendem as consequências das verdadeiras imunidades, entre as quais a *irrevogabilidade*.
>
> [...]
>
> Mas a intributabilidade do art. 150, VI, *d* não encontra nos *direitos fundamentais relacionados com a liberdade de expressão* o seu fundamento maior. Em 1946, quando surgiu, poderia ter alguma conotação com a liberdade de imprensa, diante das medidas arbitrárias do Estado Novo contra os jornais e os livros e a natural reação que se seguiu. Mas depois, nos períodos de vigência democrática, nenhum risco poderia haver com a cobrança de impostos sobre aqueles instrumentos de expressão política ou cultural, desde que não discriminatória. Pelo contrário: no período de autoritarismo militar inaugurado em 1964 continuou a prevalecer a intributabilidade dos livros e dos jornais e nunca se viu tanta ofensa à livre manifestação do pensamento. Por outro lado, países que respeitam, há séculos, a liberdade de expressão, como é o caso dos Estados Unidos, permitem a cobrança de impostos sobre os jornais e os livros. Na Inglaterra, no século XVIII e no início do século XIX havia restrições no tributar os jornais, obtidos em face das perseguições movidas pela Coroa contra a imprensa; mas, a partir da segunda metade do século XIX, com o fortalecimento dos direitos políticos dos ingleses, desapareceu a necessidade da proteção contra os impostos, por contraditória com o princípio *"no taxation without representation"*, e hoje não existe regra genérica de exclusão. Em síntese, a vedação do art. 150, VI, *d* não é o contraponto fiscal do direito fundamental de livre manifestação do pensamento, declarado em inúmeros dispositivos constitucionais: "é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato" (art. 5º, item IV); "é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença" (art. 5º, IX); "é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional" (art. 5º, XIV); "a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição (art. 220); "nenhuma lei conterá dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social" (art. 220, § 1º); "é vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística" (art. 220, § 2º).

No mesmo sentido, não se verifica a existência de retrocesso social injustificado, pois a revogação da imunidade tributária dos livros pode, inclusive, ir ao encontro da igualdade tributária, permitindo que recursos sejam angariados para a concretização de inúmeros direitos fundamentais, dentre eles o próprio direito à liberdade de expressão e garantia de acesso à cultura. Inúmeros recursos podem ser angariados com a finalidade de se construírem, por exemplo, escolas e universidades públicas. A matéria também poderia situar-se no nível de isenção, ou seja, o legislador teria liberdade para conceder o benefício ou não, tendo em vista o contexto que porventura o justifique.

Dessa forma, torna-se perfeitamente defensável a tese de que é possível revogar a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a

sua impressão (art. 150, VI, “d” da CF/88), a uma porque apesar de ser instrumento de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação[905], a imunidade em si não atrai a proteção das chamadas cláusulas pétreas, conforme previsão no artigo 60, § 4º da Constituição Federal de 1988, pois a imunidade tributária não se confunde com os direitos fundamentais que porventura estariam a ela relacionados; a duas porque sua retirada do texto constitucional não implica no desaparecimento dos mesmos direitos fundamentais, notadamente no contexto em que se encontra o Estado Democrático de Direito insculpido pela Magna Carta, sendo atualmente desnecessária e injustificada sua previsão constitucional, especialmente por ferir o princípio da igualdade tributária, representando privilégio odioso, ofensivo à regra geral de que todos devem, pelo menos em princípio, serem chamados a colaborar com os gastos públicos. Além do mais, a revogação da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF/88) não implica em retrocesso social, pois, pode permitir, inclusive, que recursos sejam angariados para a concretização de inúmeros direitos fundamentais, dentre eles o próprio direito à liberdade de expressão e garantia de acesso à cultura, tais como a construção de escolas e universidades públicas.

[905] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 582-583.

CONCLUSÃO

A teoria das imunidades tributárias pode ser desenvolvida sob inúmeras perspectivas diferentes. Procurou-se, neste trabalho, apresentar uma proposta de teoria consentânea com os desideratos da Constituição de 1988, abordando os principais pontos negligenciados pela doutrina brasileira.

A primeira questão que se colocou foi a respeito do conceito de imunidade tributária. Afinal, o que seria a imunidade tributária? Conforme demonstrado ao longo do trabalho, foi adotado o entendimento de que a imunidade tributária é disposição constitucional que colabora no desenho de demarcação das competências tributárias, de forma negativa, impedindo que certos critérios pessoais ou materiais integrem a norma tributária, estando devidamente expressa na Constituição, cuja inobservância acarreta a não produção de norma jurídica válida, contaminada pelo vício da inconstitucionalidade. A imunidade tributária não é, em contrapartida, norma autônoma e muito menos benefício fiscal, nem mesmo direito fundamental, dado que, em alguns casos, pode proteger verdadeiros direitos fundamentais, não se confundindo com eles. Trata-se, ainda, de fenômeno que não ocorre exclusivamente no direito pátrio, sendo possível constatar sua existência em diversas constituições alienígenas[906].

Já no que se refere à relação entre a isenção e as imunidades tributárias, foi verificado que em ambas as hipóteses, não há a incidência da norma tributária, ou seja, a norma tributária não possui aptidão para incidir[907]. A imunidade tributária, ao colaborar no desenho constitucional de demarcação das competências tributárias, de forma negativa, ocasiona a não incidência de determinadas situações ou pessoas, que ficam excluídas da competência tributária, não se sujeitando, dessa forma, à tributação. A não incidência tributária opera-se, pois a imunidade tributária impede que o legislador (em regra ordinário) venha a introduzir no ordenamento jurídico norma que tribute as situações, fatos ou pessoas, ora protegidos. Por se tratar de fenômeno atinente à demarcação da competência tributária, matéria de

---

[906] É possível destacar, por exemplo, a existência de imunidades tributárias nos seguintes países: Bolívia, Canadá, Chile, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela.

[907] Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho: “A isenção, como também a imunidade, não excluem o crédito, obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 144).

assento constitucional, a imunidade impede a própria incidência[908], ou seja, há verdadeira não incidência tributária, ocasionada por uma norma de demarcação de competência constitucional[909]. Mas, como diferenciar a imunidade tributária da isenção, se em ambas as situações o que ocorre é a não incidência tributária? O critério distintivo adotado foi eminentemente formal, pois a imunidade decorre da própria Constituição Federal, ao atuar no campo da atribuição de competência, sendo que a isenção é matéria atinente à lei infraconstitucional, em regra, lei ordinária, apta à criação de tributos, mas que por opção do legislador competente para a criação da norma tributária, houve por bem expressamente excluir da norma tributária determinadas situações ou pessoas[910]. Assim, a imunidade tributária possui assento em norma constitucional de competência, sendo que a isenção opera-se no plano da legislação infraconstitucional, voltada à construção da norma tributária[911]. A isenção, portanto, decorre de enunciados que informarão a norma (de

---

[908] Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho: "O dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a *virtude jurígena*." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 143).

[909] Esclarece Luiz Felipe Silveira Difini: "Quanto à imunidade e isenção, para a doutrina clássica haveria incidência (o fato é definido como hipótese de incidência pela lei tributária), mas a obrigação de pagar tributo seria afastada pela norma constitucional (no curso da imunidade) ou pela norma legal (no caso de isenção).

Hoje, predomina em doutrina o entendimento de que, tanto na imunidade como na isenção, há obstáculo à própria incidência da norma de tributação. Na imunidade, porque a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas jurídicas de direito público, exclui de tal competência aquelas situações ou pessoas objeto da regra de imunidade. Ali não há competência para o legislador ordinário criar hipótese de tributação. A Constituição é que outorga competência tributária e excepcionou (excluiu) a situação objeto da regra constitucional de imunidade. Imunidade – frise-se – decorre *sempre* de regra constitucional.

Já, na isenção, a regra isentiva inviabiliza a incidência da regra de tributação. A norma isentiva, posta em lei ordinária, exclui determinada hipótese da incidência da regra de tributação." (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 104).

[910] Nesse sentido, também se posiciona Hugo de Brito Machado: "O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem consequências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade." (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 243).

No mesmo sentido Leandro Paulsen: "Em suma, a imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional, enquanto a não incidência decorre da simples ausência de subsunção, a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigi-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica." (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. ePub, p. 206).

[911] Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho: "A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional." E, mais adiante, complementa: "A diferença é que a imunidade radica na Constituição, enquanto a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária. Teleologicamente a imunidade

conduta) tributária. A imunidade, por sua vez, está contida, integra a norma constitucional de competência.

Após a formulação de uma proposta de conceituação para o fenômeno das imunidades tributárias, bem como sua diferenciação em relação ao fenômeno das isenções, procurou-se demonstrar a relação das imunidades tributárias com os direitos fundamentais. Esses direitos constituem, em maior ou menor grau, explicitações da dignidade da pessoa humana, e, apesar de se reconhecer que a identidade não é absoluta, por ser possível admitir a existência de direitos fundamentais que não estão indissociavelmente ligados à dignidade da pessoa humana, é possível dizer que em cada direito fundamental se faz presente um conteúdo ou projeção da dignidade da pessoa humana[912]. Nesse sentido, reconhecer que a imunidade tributária, a depender da situação, colabora no desenho constitucional da competência tributária para afastar da tributação valores considerados supremos pelo constituinte, na busca da concretização dos direitos fundamentais, significa dizer que a imunidade tributária além de proteger (frisa-se, apenas em algumas situações e não em todas elas) verdadeiros direitos fundamentais, impulsiona sua concretização por possibilitar seu pleno desenvolvimento que poderia ficar prejudicado caso houvesse a incidência de norma tributária afetando determinadas situações, fatos, bens ou pessoas. Nesse contexto, desponta a imunidade tributária (nas situações em que protege determinados direitos fundamentais) como verdadeiro instrumento para a concretização desses direitos, possibilitando seu desenvolvimento que poderia ser prejudicado pela tributação. A imunidade tributária é, dessa forma, em algumas situações, instrumento para a concretização dos direitos fundamentais. Isso porque, não é sempre que essa identidade axiológica ocorre, pois, conforme visto, há imunidades consagradas no texto constitucional que foram introduzidas simplesmente por fruto de negociação política, não albergando em si, qualquer direito fundamental. Assim, a imunidade tributária ao mesmo tempo em que

---

liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si sós mutáveis. Mais imunidade e isenção são categorias legislativas. Do ponto de vista da norma só cabe dizer se ela incide ou não incide. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 138-143).

912 SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. p. 114. ePub.

possibilita, também garante, em alguns casos, a concretização dos direitos fundamentais. Ressalta-se, no entanto, que não há de se confundir a imunidade tributária com o próprio direito fundamental que ela porventura está a resguardar[913]. Nessas situações em que se vislumbram a existência de verdadeiros direitos fundamentais a serem protegidos pela imunidade tributária, tal fato não torna a imunidade tributária um direito fundamental, pois continua sendo disposição constitucional que ao lado de outras, demarca a competência de forma negativa[914]. Em outras palavras, a imunidade está contida, integra a norma constitucional de competência.

Após o aprofundamento das questões anteriores, foi possível defender a possibilidade de revogação das imunidades tributárias em consonância com a teoria dos direitos fundamentais. Tendo em vista que a imunidade, em si, não se confunde com o direito fundamental que porventura busca garantir, não há que se falar, nesses casos, em desrespeito às cláusulas pétreas (artigo 60, §4º, da CF/88), nem mesmo ao conteúdo essencial do direito fundamental. Isso porque, só cabe falar em conteúdo essencial atrelado a um direito fundamental respectivo e não sendo a imunidade direito fundamental, mas disposição que colabora na demarcação da competência tributária, não há que se falar em desrespeito à garantia das cláusulas pétreas e do conteúdo essencial do direito fundamental. Nesses casos, a revogação da imunidade tributária, em princípio, deve ser admitida, como forma de privilegiar o

---

913 De forma contrária manifesta-se Marco Antônio Guimarães por entender que as imunidades tributárias são autênticos direitos fundamentais: “Neste diapasão, considerando que as imunidades limitam a competência tributária do Estado, excluindo da tributação pessoas, objetos e situações, frente aos valores constitucionalizados que buscam resguardar, são direitos fundamentais, porquanto direitos previstos no texto constitucional correlativos a prestações negativas (dever de abstenção) por parte do Estado, como são os direitos de liberdade.” (GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 87).

914 De forma contrária manifesta-se Marco Antônio Guimarães: “Assim, em sendo direitos de defesa do cidadão, os direitos fundamentais impõem limites ao Poder Público, incluindo aí as limitações ao poder de tributar, já que a competência tributária só pode ser validamente exercitada se e enquanto respeitar tais direitos. Trata-se de verdadeiros direitos subjetivos públicos, oponíveis a qualquer instituição de tributos que não os leve em consideração, pois, se a imposição fiscal ocorrer em contrariedade ao catálogo dos direitos fundamentais, por certo se submeterá a uma eventual invalidação com base no vício da inconstitucionalidade.” O mesmo autor conclui que: “Logo, as limitações ao poder de tributar são direitos fundamentais de defesa do contribuinte frente ao poder fiscal do Estado, que lhe exigem uma atuação negativa; portanto, direitos fundamentais ditos de primeira geração, que garantem que a tributação seja exercida dentro dos moldes delineados pela Constituição, com base numa atividade negativa.” (GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. p. 85-86).

princípio democrático, e inclusive estimulada no caso das imunidades que já não possuem mais justificativa constitucional, consistindo em verdadeiros privilégios insustentáveis pela Magna Carta. Mesmo nos casos em que a imunidade tributária venha a proteger verdadeiro direito fundamental, tal fato não transforma a imunidade tributária no respectivo direito fundamental que porventura esteja protegendo. É por esse motivo que o núcleo essencial ou mesmo sua parcela periférica não são atingidos com a revogação da imunidade tributária. No entanto, a revogação de uma imunidade tributária pode representar, a depender do caso, a retirada de uma capa de proteção conferida a um direito fundamental, cuja retirada suscita a questão de saber se referida medida implica ou não em retrocesso social admitido pelo ordenamento jurídico. É o que se pode denominar de vedação ao retrocesso social sob a perspectiva da proteção deficiente, na busca pela concretização dos direitos fundamentais[915]. Ou seja, a teoria da vedação ao retrocesso social busca proteger não somente o direito fundamental em si, mas a garantia de proteção já outorgada ao direito, sob pena de se admitir seu aniquilamento de forma gradativa. O alcance da vedação ao retrocesso social engloba a própria restrição ao direito fundamental, bem como a garantia de eventual proteção já conferida a determinado direito fundamental e que deve, pelo menos, em princípio, ser preservada. Em se tratando, pois, da hipótese de revogação de imunidade tributária, a medida adotada deve obedecer alguns critérios, a fim de que se afaste a configuração do retrocesso social ou pelo menos a legitime, dado que sua proibição não deve ser absoluta, podendo ser aceita em maior ou menor grau. Dessa forma, concluiu-se que a revogação da imunidade tributária é perfeitamente possível, exigindo, no entanto, a observância de critérios materiais adicionais concernentes às justificativas para a adoção da medida e que devem estar sempre em consonância com os objetivos constitucionais. Nesse sentido, a revogação de uma imunidade tributária, além de observar obrigatoriamente os requisitos formais para tanto, como é o caso da exigência de que a medida seja introduzida por meio de Emenda Constitucional, deve observar também critérios materiais adicionais que procurem demonstrar não haver retrocesso social com a excepcionalidade da medida, ou, caso seja configurado verdadeiro retrocesso, que pelo menos seja legitimado mediante uma criteriosa justificativa, balizada nos critérios anteriormente mencionados ao longo

[915] CONTO, Mário de. **O princípio da proibição de retrocesso social**: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 83.

deste trabalho.

No tocante à teoria da interpretação das imunidades tributárias, afastou-se a falsa crença na existência de um sistema jurídico em que as interpretações fossem unívocas, ou seja, todas no mesmo sentido. Em matéria de imunidades tributárias, muito se discute a respeito do papel da hermenêutica contemporânea, notadamente no que se refere aos diferentes métodos interpretativos que devam ser utilizados para se determinar o alcance da imunidade tributária insculpida no texto constitucional. Não há consenso doutrinário no que tange ao método de interpretação das imunidades tributárias, especialmente se o método a ser empregado deve privilegiar a interpretação ampla, literal ou restrita. Adotou-se o posicionamento de que a melhor doutrina é aquela que entende não ser possível estabelecer nenhum método apriorístico para a interpretação das imunidades tributárias, que não difere substancialmente, por sua vez, da interpretação das normas integrantes do ordenamento jurídico, incluídas as normas tributárias. Não é cabível, pois, afirmar que a interpretação da imunidade há de ser sempre extensiva ou restritiva, tendo em vista que não é possível vislumbrar de antemão qual seria o resultado da aplicação de um método interpretativo, que depende da análise da situação hipotética relativa às imunidades tributárias. A utilização de um método de interpretação isolado, por si só, pode não levar a conclusão alguma, mas serve de orientação para a utilização de outros métodos interpretativos. Nesse sentido, o método sistemático não pode ser ignorado, pois o ordenamento jurídico exige a coerência das normas que o integram. Também há de ser afastada a ideia de que é preciso identificar qual a real intenção do autor. Isso porque, conforme visto, a interpretação implica na reconstrução do sentido do texto. É com a reconstrução do sentido do texto que a norma evolui, não necessariamente para melhor ou pior, mas se desprende cada vez mais do seu sentido original, se é que é possível falar em sentido original da disposição legal. Defendeu-se, ainda, que em matéria de imunidades tributárias, o intérprete deve privilegiar os fundamentos que embasam sua existência, bem como os valores que a inspiram, o que só será possível estabelecer mediante a fusão de horizontes do intérprete e do autor. Também se destacou o papel importantíssimo dos precedentes judiciais em matéria de hermenêutica constitucional, pois é preciso que haja certa coerência com as molduras interpretativas já realizadas, de modo a procurar garantir um grau aceitável de seguranca jurídica exigido pelo ordenamento jurídico, por mais que se

compreenda que a cada aplicação há a reconstrução do sentido e alcance da norma. Isso não quer dizer que os precedentes judiciais devem ser seguidos à risca, mas o esforço argumentativo em caso de alteração do entendimento deve ser maior, sob pena de se inviabilizar a evolução e renovação do próprio direito que precisa se adequar à complexidade da vida em comunidade. Sustentou-se, ainda, que a busca pela concretização dos fundamentos e dos valores que inspiram as imunidades tributárias não pode implicar no desrespeito ao uso da linguagem razoável, sendo necessário respeitar os próprios limites das palavras e expressões utilizadas pelo Constituinte. Não se admite, por exemplo, a extensão das imunidades do artigo 150, VI, da Constituição Federal, a outros tributos que não sejam os impostos, pois, embora se reconheça que muitas vezes o Constituinte foi atécnico, especialmente em matéria de imunidades tributárias, nesse ponto o texto constitucional manteve sua coerência sistêmica, diferenciando em inúmeras passagens os “impostos” dos “tributos”, este último gênero do qual se insere a categoria dos impostos. Adicionalmente, foi sustentado que quando se está diante de imunidades que estão relacionadas com direitos fundamentais, deve-se procurar a interpretação que possibilite uma maior concretização dos direitos fundamentais, sempre procurando resguardar a efetividade desses direitos, mas isso não significa admitir de antemão que a interpretação deve ser ampla ou restrita. Isso porque a interpretação jamais pode desvincular-se dos fundamentos que inspiram a existência da imunidade. Deve-se procurar, na construção da norma, a exata medida para a concretização dos direitos fundamentais. Na hipótese contrária, em que as imunidades tributárias não estejam relacionadas com os direitos fundamentais, o intérprete deve priorizar o princípio da capacidade contributiva, bem como o princípio da igualdade tributária, a fim de que se evite a criação de privilégios indevidos. De igual modo, a afirmação não implica em reconhecer que a interpretação do dispositivo constitucional deva ser ampla ou restrita, mas, deve-se procurar a exata medida que reproduza a concretização dos fundamentos e dos valores que inspiram as imunidades tributárias, sempre levando em consideração a fusão de horizontes e a reconstrução da norma pelo intérprete, bem como as molduras interpretativas já realizadas, de modo a preservar a coerência e a procurar garantir um grau aceitável de segurança jurídica exigido pelo ordenamento jurídico. Embora se reconheça que a ampla diversidade de métodos interpretativos e de entendimentos doutrinários possa levar a decisões também diversas, a legitimidade da interpretação jurídica passa a ser

muito mais uma questão de argumentação jurídica do que propriamente de escolha de métodos apriorísticos. Aprisionar o intérprete com métodos interpretativos pré-estabelecidos para a definição do alcance de uma imunidade tributária, significa desconsiderar as diversas facetas que a questão assume, especialmente no tocante à análise dos fundamentos que dão existência e dos valores que inspiram as imunidades tributárias, bem como a constante evolução e reconstrução da norma pelo próprio intérprete com o passar dos anos.

Após a construção teórica realizada até então, foi feita uma pesquisa no direito comparado com o objetivo de procurar a existência de imunidades tributárias em constituições alienígenas. Constantou-se, por exemplo, na Bolívia, imunidade no tocante à pequena propriedade agrária, que não se sujeita ao pagamento de impostos sobre a propriedade agrária, bem como a imunidade tributária destinada à propriedade comunitária ou coletiva. No Canadá, por meio da Lei Constitucional nº 1867, que faz parte dos documentos que integram a Constituição daquele país, constatou-se a imunidade das terras públicas. No Chile, verificou-se a imunidade tributária religiosa, em decorrência da liberdade de crença, de modo que os templos e suas dependências, pertencentes às igrejas, confissões e instituições religiosas de qualquer culto, destinados exclusivamente ao serviço do culto religioso, encontram-se exonerados de toda a classe de contribuições. Na Constituição da República do Equador, constatou-se, por sua vez, a imunidade tributária destinada às terras das comunas, comunidades, povos e nações indígenas, que não se encontram sujeitas ao pagamento de taxas e impostos, bem como a imunidade no tocante às prestações em dinheiro do seguro social que estão livres do pagamento de impostos. Foi constatado, ainda, que na Constituição Política dos Estados Unidos Mexicanos, há verdadeira imunidade tributária, no tocante à contribuição incidente sobre as propriedades imobiliárias, notadamente as que se referem aos bens de domínio público da Federação, dos Estados e dos Municípios, com exceção daqueles bens utilizados por entidades paraestatais ou por particulares, a qualquer título, para fins administrativos ou propósitos distintos do seu objeto público. Também foi possível constatar, na Constituição da República do Paraguai, verdadeira imunidade tributária, destinada às propriedades indígenas que são impenhoráveis, indivisíveis, inalienáveis, não suscetíveis de garantir as obrigações contratuais nem mesmo para arrendamento, e, igualmente, estão exoneradas do

pagamento de tributo (artigo 64 da Constituição do Paraguai)[916]. O artigo 83 da Constituição do Paraguai, por sua vez, contempla a imunidade no tocante à difusão cultural, de modo que os objetos, publicações e as atividades que possuem valor significativo para a difusão cultural e para a educação, não se gravam com impostos ou taxas municipais, havendo a previsão de que uma lei regulamentará essas exonerações, e estabelecerá um sistema de incentivos para a introdução e incorporação, no país, dos elementos necessários para o exercício das artes e investigação científica e tecnológica, bem como para a divulgação, no país, e no estrangeiro[917]. A Constituição Política do Peru, também contempla em seu artigo 19, verdadeira imunidade, destinada às universidades, institutos superiores e demais centros educativos, de modo que essas instituições estão exoneradas do pagamento de todo imposto direto ou indireto que afete os bens, atividades e serviços próprios de suas finalidades educativas e culturais, além de prever a possibilidade de ser criado um regime especial para certos bens objetos de importação, entre outros provimentos[918]. No mesmo sentido segue a Constituição da República Oriental do

---

[916] Artículo 64 – DE LA PROPRIEDAD COMUNITARIA
Los pueblos indígenas tienen derecho a la propiedad comunitaria de la tierra, en extensión y calidad suficientes para la conservación y el desarrollo de sus formas peculiares de vida. El Estado les proveerá gratuitamente de estas tierras, las cuales serán inembargables, indivisibles, intransferibles, imprescriptibles, no susceptibles, no susceptibles de garantizar obligaciones contractuales ni de ser arrendadas; asimismo, estarán exentas de tributo.
Se prohibe la remoción o traslado de su hábitat sin el expreso consentimiento de los mismos. (PARAGUAY. Constitución Nacional. Asunción, 20 de junio de 1992. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015).

[917] Artículo 83 - DE LA DIFUSIÓN CULTURAL Y DE LA EXONERACION DE LOS IMPUESTOS
Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y de la investigación científica y tecnológica, así como para su difusión en el país y en el extranjero. (PARAGUAY. Constitución Nacional. Asunción, 20 de junio de 1992. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015).

[918] Artículo 19°.- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.
Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley.
La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las mencionadas instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.
Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta. (PERU. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. **Constitucion politica del Peru**. Disponível em: http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-constitucion.htm&vid=Ciclope:CLPdemo. Acesso em: 10 ago. 2015).

Uruguai que também contempla hipóteses de verdadeiras imunidades tributárias[919]. A primeira delas fica por conta da imunidade religiosa, insculpida no artigo 5º da Constituição, que garante a liberdade de manifestação dos cultos religiosos e a laicidade do Estado, além de reconhecer a Igreja Católica como proprietária de todos os templos que foram total ou parcialmente construídos com recursos do Tesouro Nacional, excetuando-se apenas as capelas para a manutenção dos asilos, hospitais, prisões e outros estabelecimentos públicos. Determina, ainda, que os templos de qualquer culto estão exonerados do pagamento de toda a classe de impostos[920]. O artigo 297, por sua vez, que trata das fontes de recursos dos governos departamentais, também contempla verdadeira imunidade em seu inciso 7º[921], ao excluir dos impostos sobre a propaganda e aviso de todas as classes, as propagandas e as mensagens de imprensa, transmitidas pelo rádio, por documento escrito ou por televisão, bem como as mensagens de caráter político, religioso, sindical, cultural ou desportivo, além de todos aqueles determinados pela lei e pelo voto da maioria absoluta dos membros do total de cada câmara. Também é possível destacar a imunidade das instituições privadas de ensino e cultural de mesma natureza, contemplada no artigo 69 da Magna Carta, que exonera tais entidades dos impostos nacionais e municipais, como forma de subvencionar seus serviços[922]. A Constituição da República Bolivariana da Venezuela, publicada na Gazeta Oficial nº 36.860, no dia 30 de dezembro de 1999, segue na mesma linha, e contempla verdadeira imunidade tributária, destinada aos entes político-territoriais do Estado e

---

[919] URUGUAY. **Contitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: 10 out. 2015.

[920] Artículo 5º.- Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones. (URUGUAY. **Contitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: 10 out. 2015).

[921] Artículo 297.- Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos:
7º) Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. Están exceptuados la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara. (URUGUAY. **Contitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: 10 out. 2015).

[922] Artículo 69.- Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios. (URUGUAY. **Contitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: 10 out. 2015).

às pessoas criadas por estes, frente ao poder tributário dos Municípios, estando consagrada no artigo 180º[923].

No tocante à imunidade recíproca, prevista no artigo 150, inciso IV, “a”, da Constituição Federal de 1988, constatou-se que o constitucionalismo brasileiro acompanhou paulatinamente a evolução jurisprudencial da imunidade recíproca no direito norte-americano, influenciado, sobretudo, pelos estudos do jurista Rui Barbosa, com a sutil diferença de que no direito doméstico as alterações introduzidas foram obra do poder constituinte, tendo em vista a posição topográfica da matéria, com status constitucional. Foi defendido, ainda, que a imunidade recíproca não é direito fundamental, mas colabora na proteção do exercício dos direitos fundamentais, resguardando as liberdades dos indivíduos, por evitar o colapso do pacto federativo. Nesse sentido, haveria a manutenção da situação de intributabilidade, ainda que houvesse a supressão constitucional da imunidade recíproca, pois essa figura é condição para a garantia do exercício dos direitos fundamentais, colaborando na persecução das finalidades e objetivos encampados pela Magna Carta, sendo essencial para a vida em comunidade. Tal fato, contudo, não permite que se confunda a referida imunidade com os próprios direitos fundamentais, sendo inquestionável a possibilidade de sua retirada do texto constitucional, ainda que a situação de intributabilidade permaneça.

Já no que se refere à imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF/88), sustentou-se ser híbrida, ou seja, no sentido de ser uma imunidade garantia e também fomento[924], na modalidade indireta. Isso porque, visa a encorajar

---

[923] Artículo 180. La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estadal sobre determinadas materias o actividades.
Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados. (VENEZUELA. Constitución (1999). Constitución de la República Bolvariana de Venezuela. **Gaceta Oficial del Jueves** , n. 36.860, 30 dic. 1999. Disponível em: <http://www.gobiernoenlinea.ve/home/archivos/ConstitucionRBV1999.pdf>. Acesso em: 24 out. 2015).

[924] Contra a esse entendimento, no sentido de que pode haver fomento à atividade religiosa, Luís Eduardo Schoueri: "A imunidade aos templos de qualquer culto, porquanto visa à proteção das diversas formas de manifestação religiosa (campo do domínio público), e não à promoção da atividade religiosa em si (a qual não deve ser estimulada ou desestimulada pelo Estado), somente abrange o templo e as atividades relacionadas ao culto, não devendo ser concedida em função da pessoa que o administra." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 534. ePub). No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro: "É que, sendo a imunidade baseada na liberdade religiosa, e não no fomento das religiões, vedado pelo artigo 19, I, CF, o Estado não pode subsidiar o crescimento das igrejas.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 193). Também posiciona-se Fabrício da Soller: "Ocorre que há imunidades cujo escopo não é de promoção de algo, mas sim de pura e simples

a existência de instituições que proporcionem um desenvolvimento moral e educacional à sociedade (aproxima-se aqui da imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos). A imunidade religiosa entendida como fomento não implica no desaparecimento do Estado laico, pois este não está a forçar ninguém que siga determinada fé, mas apenas reconhece o importante papel educador e moral que essas instituições religiosas concretizam. O Estado laico não pode financiar uma religião em detrimento de outras, mas na medida em que outorga um benefício amplo, a todas as entidades religiosas, continua sendo laico, pois não está obrigando a crença em nenhuma religião, apenas outorgando uma benesse para essas entidades que contribuem para a formação moral e educacional dos cidadãos. Verificou-se, ainda, no exame da referida imunidade, a possibilidade de sua revogação visto que a retirada da imunidade religiosa do texto constitucional não implicaria no consequente desaparecimento das instituições religiosas, de modo que o núcleo essencial do direito fundamental encontra-se protegido, permanecendo preservada a integridade do direito fundamental à liberdade religiosa. No mesmo sentido, não se constata haver retrocesso social injustificado, pois a revogação da imunidade tributária religiosa pode, inclusive, ir ao encontro da igualdade tributária, permitindo que recursos sejam angariados para a concretização de inúmeros direitos fundamentais, dentre eles o próprio direito fundamental à liberdade religiosa. A tributação, ainda, pode ser empregada na consecução de outros fins sociais almejados pela Constituição da República. Vale ressaltar que em muitos países, como no caso da Alemanha, Angola, Argentina, Áustria, Bolívia, Cabo Verde, Estados Unidos da América etc, não há imunidade religiosa e nem por isso o direito fundamental à liberdade de crença é menos ou mais protegido, sendo que, em alguns países, a matéria é atribuída à lei infraconstitucional, em sede de isenção.

A respeito da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF/88), primeiramente, constatou-se que deve alcançar também os livros eletrônicos. O meio físico, especialmente o papel, é uma característica acidental para que se entenda determinado produto como livro, ou

---

preservação (proteção) de algum valor relevante para a coletividade. É o caso da imunidade sobre a qual ora se debruça, já que não cabe ao Estado promover nenhuma religião, nem mesmo a religiosidade do seu povo, devendo sim, apenas e tão somente, tolerar as manifestações religiosas, não criando embaraço para as mesmas." (SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 123, nov./dez. 2004).

seja, essa característica pode ou não existir, sendo irrelevante para que se considere ou deixe de considerar o produto como livro, sendo essencial, por sua vez, o conteúdo de transmissão de informações, este sim determinante. A proteção constitucional abarca o livro enquanto objeto cultural e não propriamente o objeto físico[925]. Quando da elaboração da Constituição de 1988, era praticamente impossível prever que os livros alcançassem o patamar que hoje a tecnologia os emprestou, ainda que se considere existir na época alguns dicionários que, ao serem adquiridos, traziam consigo uma versão em *software*, armazenada geralmente em disquetes, para ser utilizada nos computadores, algo muito diferente da realidade de hoje, na qual é possível realizar *downloads* de diversos livros eletrônicos, com apresentação e exposição do conteúdo de forma praticamente idêntica à versão em papel. Dessa forma, descabida a argumentação no sentido de que na época da Constituição de 1988, já era possível prever a realidade dos livros eletrônicos e se o constituinte quisesse abarcar esse formato digital de transmissão de informação, tê-lo-ia feito[926]. Ainda que fosse possível prever essa realidade, o argumento contrário também é falho, pois se o constituinte quisesse excluir os livros eletrônicos do alcance da imunidade em questão, também o teria feito, deixando claro que esse formato digital não estaria albergado pelo artigo 150, VI, "d", da CF/88. Contudo, não fez qualquer tipo de diferenciação para fins de restrição da referida imunidade, abarcando de forma genérica os livros, jornais e periódicos[927]. Idêntico raciocínio pode ser aplicado aos jornais e periódicos, que também podem ser veiculados por meio digital, devendo a intributabilidade alcançá-los pelos mesmos motivos[928]. Por fim, no tocante à possibilidade de revogação da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, "d", da CF/88), por obra do Poder Constituinte Derivado, concluiu-se pela afirmativa, a uma porque apesar de ser um instrumento de viabilização de outros direitos e

---

925 GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 174.

926 Ricardo Lobo Torres manifesta-se em sentido contrário: "Quando foi promulgada a Constituição de 1988 a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida sobre a nova *media* eletrônica. Se o não fez é que, *a contrario sensu*, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel." (TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 238).

927 DELGADO, José Augusto. Imunidade tributária: aspectos controvertidos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 57-58. (Pesquisas tributárias. Nova série, 4).

928 OLIVEIRA NETTO, Alexandre de. A imunidade tributária do art. 150, VI, *d*, da CF e os meios eletrônicos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 18, n. 94, p. 26, set./out. 2010.

garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação[929], a imunidade em si não atrai a proteção das chamadas cláusulas pétreas, conforme previsão no artigo 60, § 4º da Constituição Federal de 1988, pois a imunidade tributária não se confunde com os direitos fundamentais que porventura estariam a ela relacionados; a duas porque sua retirada do texto constitucional não implica no desaparecimento dos mesmos direitos fundamentais, notadamente no contexto atual em que se encontra o Estado Democrático de Direito insculpido pela Magna Carta, sendo atualmente desnecessária e injustificada sua previsão constitucional, especialmente por ferir o princípio da igualdade tributária, representando privilégio odioso, ofensivo à regra geral de que todos devem, pelo menos em princípio, serem chamados para colaborar com os gastos públicos. Além do mais, a revogação da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF/88) não implica em retrocesso social, pois, pode permitir, inclusive, que recursos sejam angariados para a concretização de inúmeros direitos fundamentais, dentre eles o próprio direito à liberdade de expressão e garantia de acesso à cultura, tais como a construção de escolas e universidades públicas.

[929] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 582-583.

REFERÊNCIAS

ABA-CATOIRA, Ana. El concepto jurisprudencial de limite de los derechos fundamentales. **Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña**, España, n. 2, p. 13-31, 1998.

AGUNDEZ CAMINOS, Maria Angeles. Los beneficios tributarios relativos a la iglesia catolica en las haciendas locales de navarra. **Revista Jurídica de Navarra**, n. 17, p. 107-118, 1994. Disponível em: <http://bddoc.csic.es:8080/detalles.html?tabla=docu&bd=ISOC&id=243986>. Acesso em: 15 set. 2015.

AICEP PORTUGAL GLOBAL. **Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).** [201-]. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpostoMunicipalImoveisIMI.aspx>. Acesso em: 3 ago. 2015.

AICEP PORTUGAL GLOBAL. **Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)**. [201-]. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpostosTransmissoesOnerosasImoveisIMT.aspx>. Acesso em: 03 ago. 2015.

AICEP PORTUGAL GLOBAL. **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)**. [201-]. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpostoRendimentoPessoasColetivasIRC.aspx.>. Acesso em: 2 ago. 2015.

AICEP PORTUGAL GLOBAL. **Investir em Portugal: Sistema fiscal.** [201-]. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/SistemaFiscal.aspx.>. Acesso em: 14 jul. 2015.

ALBOM, Mitch. **As cinco pessoas que você encontra no céu**. Tradução de Pedro Jorgensen Júnior. 4. ed. Rio de Janeiro: Sextante, 2004.

ALEXY, Robert. Principais elementos de uma teoria da dupla natureza do direito. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 253, p. 9-30, jan./abr. 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. ePub.

ANGOLA. Constituição da República de Angola. Disponível em: <http://www.governo.gov.ao/Arquivos/Constituicao_da_Republica_de_Angola.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

ARGENTINA. Ministerio de justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación. Ley de Impuesto a las ganancias. **InfoLEG Información Legislativa y documental.** Disponível em: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>. Acesso em: 15 ago. 2015.

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE SOFALA (ACIS). **O quadro legal para impostos em Moçambique nº 2 IVA. Manual do Imposto Sobre o Valor Acrescentado**: versão IVA 02. Moçambique, 2011. 118 p. Disponível em <http://www.acismoz.com/lib/services/publications/docs/2%20Manual%20do%20IVA%20%20PT%20Dez%20%202011.pdf>.p. 29. Acesso em: 10 ago. 2015.

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE SOFALA (ACIS). **O quadro legal para impostos em Moçambique nº 4 IRPC. Manual do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas**: versão IRPC 03. Moçambique, 2011. 129 p. Disponível em: <http://www.acismoz.com/lib/services/publications/docs/4%20Manual%20de%20IRPC%20PT%20Dec%202011.pdf.>. Acesso em: 9 ago. 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

AUSTRIA. **Constitution.** Disponível em: < http://www.servat.unibe.ch/icl/au00000_.html>. Acesso em: 15 ago. 2015.

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário (Conferência). **Revista de Direito Tributário (RDT)**, São Paulo, n. 98, p. 74-85, [2007]. Conferência proferida no XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 25 a 27 de outubro de 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 1996.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** Atualização Flávio Bauer Novelli. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

BARRAGEM se rompe, e enxurrada de lama destrói distrito de Mariana. **Globo.com,** 21 nov. 2015. G1. Disponível em: <http://g1.globo.com/minas-gerais/noticia/2015/11/barragem-de-rejeitos-se-rompe-em-distrito-de-mariana.html>. Acesso em: 5 jan. 2016.

BARRETO, Aires Fernandino. Livro eletrônico: o alcance da imunidade é o que prestigia os princípios constitucionais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 7-13.

BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo**: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. Disponível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas.** 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

BENEFICIOS Tributarios y su incidencia en el Concordato com la Iglesia Católica. **Informativo Caballero Bustamante (ICB)**, Lima, Peru, 07 jul. 2011. Disponível em: <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/070711_beneficios-tributarios-iglesia-catolica.pdf >. Acesso em: 20 jul. 2015.

BERNARDES, Flávio Couto. **Direito tributário moçambicano**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

BIAGI, Cláudia Perotto. **A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005.

BOLIVIA. Constituición Política del Estado Plurinacional de Bolivia. Disponível em: <http://www.harmonywithnatureun.org/content/documents/159Bolivia%20Consitucion.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2015

BONITO, Rafhael Frattari. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, prescrita no art. 150, VI*, d,* da Constituição Federal, aproveita aos *softwares*? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 42, p. 113-124, 1999.

BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e Tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 9, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**, 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOROWSKI, Martín. La restricción de los derechos fundamentales. **Revista Española de Derecho Constitucional**, v. 20, n. 59, p. 29-56, mayo/ago. 2000.

BOURDÉ, Guy; MARTIN, Hervé. As Escolas Históricas. [S.l.]: Publicações Europa América, [S.d.]. apud FONSECA, Ricardo Marcelo. Positivismo, “historiografia positivista” e história do direito. _____. **Introdução teórica a história do direito**. Curitiba: Juruá, 2012. cap. 3.

BRANDÃO, Rodrigo. São os direitos sociais cláusulas pétreas? Em que medida? **Custos Legis Revista Eletrônica do Ministério Público Federal**, 1-25 p., 2010. Disponível em: http://www.prrj.mpf.mp.br/custoslegis/revista_2010/2010/aprovados/2010a_Dir_Pub_Brandao.pdf. Acesso em: 5 jan. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Disponível em:<

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286/RO. Relator: Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 22 maio 2002. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 ago. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4048. Relator(a) Ministra Ellen Gracie, julgado em 14 fevereiro 2011. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 fev. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3128-7. Relator(a): Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 18 ago. 2004. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 fev. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 651138 AgR. Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 26 jul. 2007. DJe-082. Brasília, DF, 17 ago. 2007. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 ago. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF. Tribunal Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches, julgado em 15 dez. 1993. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 mar. 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Imunidade tributária de livro eletrônico é tema de repercussão geral. **Portal Eletrônico Notícias STF**, Terça-feira, 13 nov. 2012. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=223771. Acesso em: 1º nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 113711/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 26 jun. 1987 **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 out. 1987.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 26 set. 1996. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF,12 dez. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221239. Relator(a) Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25 maio 2004. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 6 ago. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325822/SP. Ac. 1ª Turma, julgado em 18 dez. 2002. Relator. Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 abr. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 332963 AgR. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 23 maio 2006. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 jun. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 364202. Relator Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 05 out. 2004. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 out. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 372.600. Relator(a) Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma. **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 abr. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 97455/RS. Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 10 dez.1982 **Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 06 maio 1983.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 778643 AgR, Relator(a) Ministra Rosa Weber. Primeira Turma, julgado em 10 jun. 2014. Processo Eletrônico DJe-148 divulgado em 31 jul. 2014. Publicado em 1º ago. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 724**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Disponível em:< http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644>. Acesso em: 10 set. 2015.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CABO VERDE. Constituição da República de Cabo Verde. p. 36. Disponível em: <https://www.icrc.org/applic/ihl/ihl-nat.nsf/0/1437105f604ce363c1257082003ea54a/$FILE/Constitution%20Cape%20Verde%20-%20POR.pdf>. Acesso em: 20 set. 2015.

CABO VERDE. Ministério das Finanças Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. **Guia Fiscal da República de Cabo Verde.** Disponível em: <http://www.minfin.gov.cv/downloads/guia_fiscal_financas.pdf>. p. 20. Acesso em: 14 ago. 2015.

CANADA. Constitution of Canada. Wikipedia. Disponível em: <https://en.wikipedia.org/wiki/Constitution_of_Canada#cite_note-2>. Acesso em: 14 ago. 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra, Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988. p. 1-111. (Caderno de pesquisas tributárias, 13).

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**: teoria do estado e da constituição e direito constitucional positivo. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

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

CHILE. **Constitución Política de la República de Chile.** Disponível em: <https://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion_politica.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2015.

CHIN, Clive S. Understanding as application in Gadamer's philosophical hermeneutics. **Torch Trinty Journal,** v. 7, n. 1, 2004. Disponível em: <http://www.ttgst.ac.kr/upload/ttgst_resources13/20123-181.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

CÓDIGO Orgánico Tributario. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, n. 37305, 17 out. 2001. Disponível em: <http://www.gobiernoenlinea.ve/home/archivos/CodigoOrganicoTributario.pdf>. Acesso em: 25 out. 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COLOMBIA. Corte Constitucional. **Constitución Política de Colombia**. Actualizada con los Actos Legislativos a 2015. . Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2015.

COLOMBIA. Corte Constitucional. **Sentencia T-522/03. Legitimacion por activa en tutela-representante legal de iglesia o ministro de culto**. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/T-522-03.htm>. Acesso em: 23 ago. 2015.

COLOMBIA. Corte Constitucional. **Sentencia T-621/14. Libertad religiosa y de cultos-garantías en estado laico y neutral**. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/T-621-14.htm>. Acesso em: 23 ago. 2015.

CONSTITUCIÓN prevé la inmunidad tributaria de la República , los Estados y las personas jurídicas estatales creadas por estos frente a las potestades impositivas de los municípios. **Badell&Grau**, Legislación, Jurisprudencia y Doctrina, 30 dez. 1999. Disponível em: <http://www.badellgrau.com/?pag=46&ct=1062>. Acesso em: 21 out. 2015.

CONTO, Mário de. **O princípio da proibição de retrocesso social**: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

COSTA, A. J. ; XAVIER, A. ; COELHO, S. C. N. ; SOUZA, H. D. ; REZENDE, G. M. ; ANKER, T. ; José Souto Maior Borges ; MARTINS, I. G. S. Emenda Constitucional n. 33/2001: Aspectos de Constitucionalidade. In: Hamilton Dias de Souza. (Org.). **Tributação Específica**. 1 ed. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007. v. 1. p. 202-205.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. ePub.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COURTIS, Christian. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 3-52.

CRANMER, Frank. **Notes on church and state in the European economic area 2011.** Cardiff, UK: Cardiff University, 2010. (Centre for Law and Religion Working Papers). Disponível em:<http://orca.cf.ac.uk/view/cardiffauthors/A374851X.html>. Acesso em: 18 ago. 2015.

DELGADO, José Augusto. Imunidade tributária: aspectos controvertidos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 52-68. (Pesquisas tributárias. Nova série, 4).

DELOITTE. **Taxation and Investment in Austria 2014: Reach, relevance and reliability**. p. 17. Disponível em: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriaguide-2014.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2015.

DELOITTE. **Taxation and Investment in Germany 2015:** Reach, relevance and reliability. Disponível em: <http://www.iberglobal.com/files/2015/germanyguide-deloitte.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.

DERBLI, Felipe. **O princípio da proibição do retrocesso social na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Revisitando as contribuições da Constituição da República Conferência). **Revista de Direito Tributário (RDT)**, São Paulo, n. 98, p. 11-21, [2007]. Conferência proferida no XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 25 a 27 de outubro de 2006.

DEUTSCHER BUNDESTAG. **Lei fundamental da República Federal da Alemanha.** 2011. Disponível em <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **Desvinculação de Receitas da União, ainda necessária?**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado, 2011.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria geral do direito civil. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ECUADOR. Asamblea Nacional. **Constitución de la República del Ecuador**. Incluye las reformas aprobadas en el Referéndum y Consulta Popular de 7 de mayo de 2011. Publicada en el Registro Oficial nº 449 20 de octubre de 2008. Disponível em: < http://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/documents/old/constitucion_de_bolsillo.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008.

ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal Angola 2015**. p. 24. Disponível em:<http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/EY-tax-guide-angola-2015/$FILE/EY-tax-guide-angola-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

ERNST & YOUNG. **Guia Fiscal 2015**. Lisboa, 2015. Disponível em: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-guia-fiscal-2015/$FILE/ey-guia-fiscal-2015.pdf>. Acesso em: 10 ago 2015.

ESPAÑA. Constitución Española. Disponível em: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf. Acesso em: 23 ago. 2015.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERES JÚNIOR, João. **Léxico da história dos conceitos políticos do Brasil**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009.

FILETI, Narbal Antonio Mendonça. **Fundamentalidade dos direitos sociais e o princípio da proibição de retrocesso social**. Florianópolis: Conceito, 2009.

FIRST Amendment: an overview. **Legal Information Institute,** New York, Cornell University Law School Search Cornell. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/constitution/first_amendment>. Acesso em: 10 ago. 2015.

FIRST Amendment. **Legal Information Institute,** New York, Cornell University Law School Search Cornell. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/constitution/first_amendment>. Acesso em: 10 ago. 2015.

FISK, Catherine L; GORDON, Robert W. Foreword: "Law as...": theory and method in legal history. **UC Irvine Law Review**, v. 1, n. 3, p. 519-541, 2011. Disponível em: <http://www.law.uci.edu/lawreview/Vol1No3Articles/fiskandgordon.pdf. >Acesso em: 9 abr. 2015.

FONSECA, Ricardo Marcelo. **Introdução teórica à história do direto**. Curitiba: Juruá, 2012.

FOUCAULT, Michel. **Isto não é um cachimbo**. Tradução Jorge Coli. 1. ed. Digitalizado por Editora Sabotagem em 2004. Rio de Janeiro: Paz e Terra, c1973. Título Original: Ceci n'est pas une pipe. Disponível em:<http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2015/02/Isto-n%C3%A3o-e-um-cachimbo.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

FRANCE. Conseil Constitutionnel**. La Constitution. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789**. Disponível em: http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html. Acesso em: 18 ago. 2015.

FRANCE. Constitution du 4 octobre 1958. **Legifrance. gouv.fr.** Disponível em:< https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;?idArticle=LEGIARTI000019240997&cidTexte=LEGITEXT000006071194>. Acesso em: 10 ago. 2015.

GADAMER, Hans-Georg**. Verdade e Método II: complementos e índice**. Tradução Ênio Paulo Giachini; revisão da tradução de Marcia Sá Cavalcante. Petrópolis: Editora Vozes, 2002.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 193-205.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário comparado e tratados internacionais fiscais**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2005.

GOV.Uk. **Charities and tax:** Tax reliefs for charities. Disponível em: < https://www.gov.uk/charities-and-tax/tax-reliefs>. Acesso em: 21 out. 2015.

GOV.Uk. **Vehicles exempt from vehicle tax**. Disponível em: https://www.gov.uk/vehicle-exempt-from-vehicle-tax.>. Acesso em 21 out. 2015.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 164-176.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 710-721. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUASTINI, Riccardo. A Sceptical View on Legal Interpretation. In: COMANDUCCI, Paolo; GUASTINI, Riccardo (Coord.). **Analisi e diritto. Ricerche di Giurisprudenza Analitica**. Turim: Giappichelli, 2005. p. 139-144.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico.** Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 2004.

GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. 2006. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.

GUINÉ-BISSAU. Crises devem-se à deficiências na Constituição- Comissão de Revisão da Constituição. Bissau, 19 ago. 2015**.** Disponível em: <http://www.gbissau.com/?p=16342>. Acesso em: 10 jul. 2015.

GUINÉ-BISSAU. Parlamento aprova projecto-lei para a revisão da Constituição da República. Bissau, 11 dez. 2014. Disponível em: <http://www.gbissau.com/?p=12305>. Acesso em: 10 jul. 2015.

GUSTIN, Miracy (Org.). **História do Direito:** novos caminhos e novas versões. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. Pós-Escrito.

HART, Herbert L. A. Positivism and the Separation of Law and Morals. **Harvard Law Review**, v. 71, n. 4, p. 593-629, Feb. 1958. Disponível em: < http://www.umiacs.umd.edu/~horty/courses/readings/hart-1958-positivism-separation.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

HERINGER JR., Bruno. A hermenêutica filosófica de Gadamer e o Direito: tradição e linguagem e compreensão. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, v. 8, p. 9-23, 2013.
Disponível em:<www.**fmp**.com.br/**revistas**/index.php/**FMP**-**Revista**/article/download/3/3>. Acesso em: 26 out. 2015.

HESPANHA, António Manuel. **Cultura jurídica europeia:** Síntese de um Milênio. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights:** Why Liberty Depends on Taxes**.** New York: London, W. W. Norton & Company, 1999.

IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 29-52.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade - interações e limites. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Livio (Org.). **Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014. p. 97-127.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Previdência Social no Estado Contemporâneo**: Fundamentos, Financiamento e Regulação. Niterói: Impetus, 2011.

INCÊNDIO na serra do rola moça é controlado: chamas queimaram 193 hectares. **EM. com.br**, [Belo Horizonte]. 5 ago.2014. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/gerais/2014/08/05/interna_gerais,555527/incendio-na-serra-do-do-rola-moca-e-controlado-chamas-queimaram-193-hectares.shtml>. Acesso em: 23 ago. 2014.

INTERNATIONAL Assignment Services. Taxation of Internacional Assignees Country Sweden: human. resources services*.* International*.* Assignment*.* Taxation Folio. PricewaterhouseCoopers LLP, c2014. p. 27. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/hr-international-assignment-services/assets/sweden-folio.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

JÄNTERÄ-JAREBORG, Maarit. Religion and the Secular State in Sweden. In: MARTINEZ-TORRÓN, Javier; DURHAM JR., W. Cole (Org.). **Religion and the secular state:** national reports. Washington, D.C.: The Interntational Center for Law and Religion StudiesBrigham Young University, July 2010. p. 669-686. Interim

National Reports issued for the occasion of The XVIIIth International Congress of Comparative Law. Disponível em: < http://home.lu.lv/~rbalodis/Publikacijas/Citu-raksti/I_B_Religion_and_the_Secular_State_-_Interim_Reports.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

JESUS, Ricardo Bonfá de. Imunidade da Sociedade de Economia Mista. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. v. 1. p. 225-234.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. **Revista Interesse Público**, São Paulo, n. 2, p. 77-92, 1999.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOSELLECK, Reinhart. **Futuro passado:** contribuição à semântica dos tempos histórico. Tradução Wilma Patrícia Maas e Carlos Almeida Pereira. Revisão César Benjamin. Rio de Janeiro: Contraponto-Ed. PUC-Rio, 2006.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Derecho Tributario**: parte general. 3. ed. Introdução Perfecto Yebra Martul-Ortega. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEITE, Harisson Ferreira. **Manual de direito financeiro**. 3. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2014.

LE GOFF, Jacques. **A história nova**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LINDQUIST, Sarah A. Property tax exemptions for the nontraditional church: how do we Grant tax exemptions to places of worship and not amusement parks? **Florida State University Law Review**, Tallahassee, FL, v. 33, n. 4, p. 1149-1175, summer

2006. Disponível em: http://ir.law.fsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1222&context=lr. Acesso em: 10 jun. 2015.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. A hermenêutica jurídica de Gadamer. **Revista de informação legislativa**, v. 37, n. 145, p. 101-112, jan./mar. 2000.

LÖWY, Michael. **As aventuras de Karl Marx contra o Barão de Münchhausen**: marxismo e positivismo na sociologia do conhecimento. 9. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

LUDWIG, Celso Luiz . Hermeneutics - The Path of the Hemeneutics-Ontological Shift and the Decolonial Shift. **Nevada Law Journal** , v. 10, n. 3, article 4, p. 630-645, 2010. Disponível em:<http://scholars.law.unlv.edu/nlj/vol10/iss3/4>. Acesso em: 20 dez. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. A função do tributo nas ordens econômica, social e política. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v. 28, n. 2, p. 1-45, jul./dez. 1987.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 97-120.

MAESTRIPIERI, Dario. What Monkeys Can Teach Us About Human Behavior: From Facts to Fiction. When creativity crosses the line. **Psychology Today**, 20 mar. 2012. Disponível em: https://www.psychologytoday.com/blog/games-primates-

play/201203/what-monkeys-can-teach-us-about-human-behavior-facts-fiction. Acesso em: 27 ago. 2015.

MARÇAL, Thaís Boia. Por uma releitura do conceito de orçamento autorizativo no Brasil. **Boletim de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 31, n. 3, p. 263-272, mar. 2015. Disponível em: <http://dspace/xmlui/bitstream/item/17232/geicIC_FRM_0000_pdf.pdf?sequence=1>. Acesso em: 9 abr. 2015.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos.** São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINEZ, Soares. **Direito Fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**, Brasília, v. 10, n. 1, p. 56, jan./mar. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 121-129.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Os limites da lei complementar para regular princípio constitucional que autoriza concessão de isenção do ICM – inconstitucionalidade do convênio ICM 10/88, por cuidar de matéria não permitida pela constituição – Parecer**. p. 29-30. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjk5JqNp7_PAhUFD5AKHRXEAvkQFggeMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.gandramartins.adv.br%2Fproject%2Fives-gandra%2Fpublic%2Fuploads%2F2014%2F10%2F24%2F0228dcc005188p.doc&usg=AFQjCNGy-U-jqC1b3xH3rwT1PBBOKkVd2A&sig2=9O5GaVoodz9gKOBHbB6qFw>. Acesso em: 20 dez. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária.** 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. Âmbito de proteção de direitos fundamentais e as possíveis limitações. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 210-311.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ePub.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MÉXICO. Constitucion Política de los Estados Unidos Mexicanos. Disponível em: <http://www.senado.gob.mx/libreria/sp/documentos_apoyo/documentos/constitucion.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2015.

MÉXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. **Régimen aplicable a las Asociaciones Religiosas para el ejercicio fiscal 2015**. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Documents/asociacionesreligiosas2015.pdf. Acesso em: 24 ago. 2015.

MIOZZO, Pablo Castro. **A dupla face do princípio da proibição do retrocesso social e os direitos fundamentais no Brasil**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010.

MOÇAMBIQUE. Constituição de Moçambique. Disponível em <http://www.mozambique.mz/pdf/constituicao.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

MOÇAMBIQUE. Lei nº 7, 1991, de 23 de janeiro. **Boletim da República,** 1 série, n. 4, suplemento, 23 jan. 1991. Disponível em: <https://www.mcnet.co.mz/Files/Legislacao/Leis/Lei_7_1991.aspx>. Acesso em: 12 jul. 2015.

MOLINARO, Carlos Alberto. **Direito ambiental proibição de retrocesso**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. (Coleção temas jurídicos, 3).

MOSQUERA, Susana. Beneficios Fiscales de la Iglesia Católica en España. In: JORNADAS DE DIREITO CANÓNICO, 10, Fátima, 2002; GOMES, Manuel Saturino Costa (Coord.). **Relações Igreja-Estado em Portugal**: desde a vigência da concordata de 1940. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2002. p. 271-281. Disponível em: <http://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1681/Beneficios_Fiscales_Iglesia_Catolica_Espana.pdf?sequence=1.>. Acesso em: 15 set. 2015.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos (uma visão analítica). In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 4., 2007. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). São Paulo: Noeses, 2007. p. 601-637.

MURTA, Antonio Carlos Diniz; TEIXEIRA, Rodrigo Leal. Repensando a imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Uma abordagem sobre a distorção e inconsistência de sua aplicação. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 21., 2012, Uberlândia-MG. **Anais**...[recurso eletrônico]. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012. p. 7969-7987. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/?evento=37#DIREITO%20TRIBUT%C3%81RIO>. Acesso em: 20 dez. 2015.

NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da

(Org.). **Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches**. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 3. p. 263-303.
NABAIS, José Casalta; TAVARES DA SILVA, Suzana. **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011.

NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: DIFINI, Luiz Silveira (Org.). **Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. cap. 5.

OLIVEIRA JUNIOR, Valdir Ferreira de. Políticas públicas concretizadoras dos direitos fundamentais: controle judicial do dever de progresso e da proibição de retrocesso. **Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas**, Vitória da Conquista, n. 7, p. 33-49, 2009. Disponível em: < http://periodicos.uesb.br/index.php/cadernosdeciencias/article/viewFile/869/875>.Acesso em: 15 maio 2015.

OLIVEIRA, Felipe Faria. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **A delimitação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras na Constituição de 1988.** 2012. 194 f. Tese (Doutorado em Direito Público)- Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 127-146, nov./dez. 2010.

OLIVEIRA NETTO, Alexandre de. A imunidade tributária do art. 150, VI, *d*, da CF e os meios eletrônicos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 18, n. 94, p. 11-33, set./out. 2010.

OVERVIEW of The French Tax System. Legislacion in force as of 31 July 2015. **Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate**, bureau A, section 4, [2015]. 89 p. Disponível em: http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf.. Acesso em: 25 ago. 2015.

PARAGUAY. Constitución Nacional. Asunción, 20 de junio de 1992. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

PARAGUAY. Poder Legislativo. Ley nº 125/91 establece el nuevo regimen tributário. Asunción, 09 enero de 1992. Disponível em: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pry_ley125.pdf. Acesso em: 10 ago. 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. ePub.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Aspectos gerais sobre as restrições aos Direitos Fundamentais. In: _____. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. cap. 3. Disponível em: http://works.bepress.com/janereis/4. Acesso em: 20 nov. 2015.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Os imperativos da razoabilidade e da proporcionalidade: um panorama da discussão atual e da jurisprudência do STF. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). **Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal**: balanço e crítica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 167-206. Disponível em: <http://works.bepress.com/janereis/1>. Acesso em: 14 nov. 2015.

PEREZ LUÑO, Antonio. Enrique. **Los derechos fundamentales**. 7. edic., Madrid: Tecnos, 1998.

PERU. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. **Constitucion politica del Peru**. Disponível em:

http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default-constitucion.htm&vid=Ciclope:CLPdemo. Acesso em: 10 ago. 2015.

PETTERSON, Jeffrey. **An Examination of Canadian Property Tax Exemptions.** Toronto: ICURR Publications, 1999. 66 p. Disponível em: <https://www.muniscope.ca/_files/file.php?fileid=filegmBVTMDxZC&filename=file_an_examination_of_canadian.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2015.

PINTO, Alexandre Guimarães Gavião. Direitos fundamentais: legítimas prerrogativas de liberdade, igualdade e dignidade. **Revista de Direito**, n. 79, p. 1-12, 2009. Disponível em: <http://portaltj.tjrj.jus.br/web/guest/institucional/dir-gerais/dgcon/artigos-juridicos>. Acesso em: 04 set. 2015.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro esquematizado**. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2011.

POPE Francis Supports the Call for Churches to Pay Taxes on Their Businesses. Disponível em: http://www.ionigeria.com/pope-francis-supports-the-call-for-churches-to-pay-taxes-on-their-businesses/.>. Acesso em: 20 ago. 2015.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em 15 set. 2015.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Doing business in Uruguay**. 2014. 58 p. Disponível em: <http://www.pwc.com.uy/en/doing-business/assets/doing-business-in-uruguay-2014-2015-2.pdf>. Acesso em: 20 out. 2015.

PRIETO SANCHÍS, Luis. La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. **Pensamiento constitucional**, Peru, v. 8, n. 8, p. 61-102, 2002. Disponível em: < http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3275/3116>. Acesso em: 20 dez. 2015.

PRINZ, Jesse. Vagueness, Language, and Ontology. **Electronic Journal of Analytic Philosophy,** n. 6, spring, 1998. Disponível em:http://ejap.louisiana.edu/EJAP/1998/contents.html. Acesso em: 12 out. 2014.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual.** São Paulo, Noeses, 2009. p. 631-666.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RABELO NETO, Luiz Octavio. Direito Tributário como instrumento de inclusão Social: ação afirmativa fiscal. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 253-273, jan./jun. 2011.

RAMOS, Marcelene Carvalho da Silva. **Princípio da proibição de retrocesso jusfundamental**: aplicabilidade. Curitiba: Juruá, 2009.

REIS, Hélcio Lafetá. **O alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos:** o caso do livro digital. 2012. 319 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2012.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison C. (Coord.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 657-684.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROBERTO, Giordano Bruno Soares. **Introdução à História do Direito Privado e da Codificação.** Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

RODRIGUEZ, José Rodrigo (Org.). **A justificação do formalismo jurídico:** textos em debate. São Paulo: Saraiva, 2011. (Série direito em debate. Direito desenvolvimento justiça).

ROSS, Alf. **Sobre el Derecho y la Justicia**. Traducción Genaro Carrión. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 1994.

ROSSI, Julieta. La obligación de no regresividad en la jurisprudência del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás**: la prohibición de regresividad em materia de derechos sociales. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 79-116.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. Ensaio sobre a Origem das Línguas. In: OS PENSADORES. [Tradução Lourdes Santos Machado e Introdução e notas de Paul Arbousse-Bastide e Lourival Gomes Machado.] 4. ed. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1987. p. 247-332.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ePub.

SANCHÉZ, Rubén. Los Beneficios Fiscales de la Iglesia Católica. **Código Nuevo,** 29 abr. 2015. Política. Artículo de opinión. Disponível em: <http://codigonuevo.com/beneficios-fiscales-iglesia-catolica/>. Acesso em: 10 set. 2015.

SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. **Constituição da República Democrática de São Tomé e Príncipe**. Promulgada em 10 de Setembro de 1990. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/saotomeeprincipe/legislacao/legislacao-constitucional/L7-90.zip/view>. Acesso em: 25 out. 2015.

SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. Assembleia Nacional: Lei nº 9/2009; Lei nº 10 /2009. **Diário da República**, São Tomé e Príncipe, n. 67, p. 1021-1052, 8 out. 2009. Disponível em <http://www.min-financas.st/phocadownload/ministerio/Legislacao/Diario_Republica_67.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE. Assembleia Nacional: Lei nº 11/2009. **Diário da República**, São Tomé e Príncipe, n. 68, p. 1053-1076, 8 out. 2009. Disponível em <http://www.min-financas.st/phocadownload/ministerio/Legislacao/Diario_Republica_68.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. ePub.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais (sociais) e a assim chamada proibição de retrocesso: contributo para uma discussão. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 769-820, 2013. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/ridb/2013/01/201301_00769_00820.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. ePub.

SARLET, Ingo Wolfgang. O estado social de direito, a proibição do retrocesso e a garantia fundamental da propriedade. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, n. 9, p. 1-23, mar./abr./maio 2007. Disponível em:

www.direitodoestado.com/revista/RERE-9-MAR%C7O-2007-INGO%20SARLET.pdf. Acesso em: 20 de out. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. La prohibición de retroceso en los derechos sociales fundamentales en Brasil: algunas notas sobre el desafio de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis. In: COURTIS, Christian (Comp.). **Ni um paso atrás:** la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales. 1. ed. Buenos Aires: Del Puerto, 2006. p. 329-359 Disponível em: http://www.corteidh.or.cr/tablas/25896.pdf. Acesso em: 20 dez. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição do retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, n. 15, p. 1-38, set./out./nov. 2008. Disponível em: < http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-15-SETEMBRO-2008-INGO%20SARLET.pdf>. Acesso em: 22 de out. 2011.

SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e Imunidade Tributária**. Disponível em:< http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2014.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 236, p. 33-50, abr./jun. 2004.

SCHLAG, Pierre. No Vehicles in the Park. **Seattle University Law Review**, v. 23, n. 2, p. 381-389, 1999. Disponível em:<http://digitalcommons.law.seattleu.edu/sulr/vol23/iss2/>. Acesso em: 20 dez. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. ePub.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Revista do Tribunal, 1989.

SILVA, José Afonso da . **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SILVA, Virgílio Afonso. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e Interpretação**: racionalidade e instituições. São Paulo: Saraiva: 2011.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. Da reserva do possível e da proibição do retrocesso social. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano 28, v. 76, n. 3, p. 45-56, jul./ ago./set. 2010.

SOARES, Dilmanoel de Araújo. **Direitos sociais e o princípio da proibição de retrocesso social.** 2010. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília (UNICEUB), Brasília, 2010.

SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 109-140, nov./dez. 2004.

SWEDEN. **The Constitution of the Kingdom of Sweden**. Disponível em: <http://www.parliament.am/library/sahmanadrutyunner/Sweden.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

TAVEIRA, Christiano de Oliveira; MARÇAL, Thaís Boia. Proibição do retrocesso social e orçamento: em busca de uma relação harmônica. **Revista de Direito Administrativo (RDA)**, Rio de Janeiro, v. 264, p. 161-186, set./dez. 2013.

TAXES in Sweden. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden. Disponível em: <https://www.skatteverket.se/download/18.d5e04db14b6fef2c86102/1423556873574/taxes-in-sweden-skv104-utgava15.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

TAXI, Ricardo Araújo Dib. Círculo Hermenêutico e integridade - A interpretação no Direito com base em Hans-Georg Gadamer e Ronald Dworkin. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, Maringá, PR. **Anais**...[Recurso eletrônico]. Florianópolis: Boiteux, 2009. p. 4855-4869. Disponível em:< https://s3.amazonaws.com/conpedi2/anteriores/XVIII+Encontro+Nacional+-+CESUMAR-Maring%C3%A1+(02%2C+03+e+04+de+julho+de+2009).pdf>. Acesso em: 20 dez. 2015.

TIMOR-LESTE. **Constituição da República Democrática de Timor-Leste**. Disponível em: <http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2010/03/Constituicao_RDTL_PT.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

TIMOR LESTE. Lei nº 8/2008 de 30 de junho Lei Tributária. **Jornal da República**, série 1, n. 26, p. 2411-2444, 30 jun. 2008. Disponível em: <https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/06/Lei_2008_8_Lei_Tributaria_1.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht).** Porto Alegre: Editora Sergio Antonio Fabris (Safe), 2008. v. 1.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht).** Porto Alegre: Editora Sergio Antonio Fabris (Safe), 2013. v. 2.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht).** Porto Alegre: Editora Sergio Antonio Fabris (Safe), 2014. v. 3.

TORRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 79-96.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 223-138.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro. Elsevier, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 3.

TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit fiscal**. 8. ed. Paris: Dalloz, 1997.

UNITED STATES. **Constitution of the United States**. Disponível em: <http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution.html >. Acesso em: 10 dez. 2015.

UNIVERSITY COLLEGE LONDON (UCL). **What is the UK Constitution?** Disponível em: <http://www.ucl.ac.uk/constitution-unit/whatis/uk-constitution>. Acesso em: 21 out. 2015.

URUGUAY. **Contitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: 10 out. 2015.

VENEZUELA. La Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Ley de Impuesto sobre la Renta. **Gaceta Oficial,** n. 38.628, 16 feb. 2007. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo22.pdf>. Acesso em: 20 out. 2015.

VENEZUELA. Constitución (1999). Constitución de la República Bolvariana de Venezuela. **Gaceta Oficial del Jueves** , n. 36.860, 30 dic. 1999. Disponível em: <http://www.gobiernoenlinea.ve/home/archivos/ConstitucionRBV1999.pdf>. Acesso em: 24 out. 2015.

VESPERO, Regina Celi Pedrotti. A imunidade tributária do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico (CD-ROM, DVD, disquete etc.). **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 53, p. 203-220, jun. 2000. Disponível em: http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/Revista%20PGE%2053.pdf. Acesso em: 12 out. 2014.

VIDU, Adonis. Interpretation and Law: Some Thoughts on Understanding and Application. **Perichoresis -** The Journal of Emanuel University of Oradea, Oradea, Romênia, v . 2, n. 2, p. 41-49, 2004. Disponível em:< http://www.emanuel.ro/wp-content/uploads/2014/06/Perichoresis-2_2-web.pdf>. Acesso em: 12 out. 2014.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WALLIN, Claudia. **Na Suécia, igrejas pagam impostos**. Disponível em: < http://www.claudiawallin.com.br/2016/01/02/na-suecia-igrejas-pagam-impostos/>. Acesso em: 20 dez. 2015.

WEINGARTNER NETO, Jayme. Comentário ao artigo 5º, incisos VI a VIII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 264-272.

WEINGARTNER NETO, Jayme. Comentário ao artigo 19, inciso I. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 706-711.

WEINGARTNER NETO, Jayme. Comentário ao artigo 150, inciso VI, "b". In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 1648-1653.

WEISS, Fernando Lemme. **Justiça tributária. As renúncias, o código de defesa dos contribuintes e a reforma tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, SC, v. 11, n. 1, p. 43-52, jun. 2008.

WOODS, James. POPE Francis Calls for Ending Tax-Exempt Status of Churches That Don't Help the Needy. **U.S. Uncut** James Woods September 15, 2015. Disponível em: http://usuncut.com/world/pope-francis-calls-for-ending-tax-exempt-status-of-churches-that-dont-help-the-needy/.> Acesso em: 20 ago. 2015.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.