

A NATUREZA JURÍDICA DA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR AS ENTIDADES SINDICAIS DE TRABALHADORES

André Luiz Vinhas da Cruz

Introdução

[...] o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não o contiver na legalidade.¹

Ricardo Lobo Torres, um dos melhores tributaristas da atualidade, resumiu, em sua lapidar frase acima epigrafada, num poder de síntese só ao mesmo conferido, as duas vigas mestras do campo de atuação do Estado, no que diz respeito à tributação ou à sua ausência.

De um lado, a liberdade como direito inerente ao ser humano, e dela inafastável, até por se constituir na mais pura e natural manifestação das liberdades individuais, que vieram a se tomar, com o surgimento do Estado de Direito, a pedra de toque dos regimes constitucionais, vale dizer, submetidos a uma Carta de Competências², numa expressão carrazzianiana.

De outro, o poder de tributar, atribuído ao Estado como forma de prover os meios necessários para o atingimento de sua finalidade última, que seria o bem comum, mediante o recolhimento de impostos, taxas e contribuições de melhoria.³

-
1. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 3.
 2. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 294.
 3. No particular, advirta-se que esta classificação tripartida das espécies tributárias, em que pesem tantas outras, defendidas por juristas de escol, a exemplo das binárias, quaternárias ou até quinárias, segue a literalidade do exposto na Constituição de 1988,

Nesse choque entre o direito à liberdade e o poder-dever estatal exsurge a figura da “imunidade tributária”, conceituada pelo eterno mestre Aliomar Baleeiro como uma “limitação constitucional ao poder de tributar”, termo que alçou foros constitucionais, como seção autônoma do Texto Maior, a partir de 1969, quando restou emendada a CF de 1967, especificamente em seu art. 18, § Iº, e mais tarde na expressão do art. 146, II, da CF de 1988.

Por óbvio, o estudo das imunidades tributárias perpassa por uma análise minudente do ordenamento constitucional pátrio, como de resto toda e qualquer matéria que envolva noções e conceitos de Direito Financeiro e Tributário.

Daí porque, no presente opúsculo, ainda que de forma sucinta e pouco detalhada, far-se-á uma análise, sob a perspectiva constitucional e das leis regentes do assunto (em especial, o CTN), de tal instituto jurídico, focando especial atenção à questão da imunidade dada às entidades sindicais de trabalhadores e sua verdadeira natureza jurídica (imunidade ou não-incidência constitucional), figura introduzida na CF de 1988 (em seu art. 150, VI, c), que gerou e gera acirradas polêmicas quanto à sua suposta natureza de imunidade fiscal.

De toda sorte, não se debruça sobre tal tipo de estudo sem previamente se tracejar algumas noções e posicionamentos, seja doutrinários ou jurisprudenciais, sobre os princípios reitores do sistema tributário nacional, como o da legalidade estrita.

Com isso, como matéria preliminar, deve-se salientar que o estudo do tema em xeque, bem como sua interpretação, finalidade, aplicação, etc., não poderá ser levado a cabo sem essa visão sistemática, mesmo que panorâmica, do direito positivo vigente.

1. Da colocação do problema

Antes de qualquer comentário, mister se faz inserirmos na contextualização semântica e histórica deste trabalho - sob um

art. 145 e incisos, combinado com o art. 5º do CTN. Isto não quer dizer que se desconsiderem as demais figuras tributárias, a exemplo do pedágio e das contribuições previdenciárias e de intervenção no domínio econômico, de igual *status* e importância.

viés filosófico, frise-se - uma breve noção das específicas nuances timbradas a expressões como “tributo”, “liberdade” e “direitos humanos” (este último em suas múltiplas matizes).

No esteio da ensinança de Ricardo Lobo Torres, o tributo se firmaria na condição de “preço da liberdade”, possuindo, destarte, uma natureza bipolar: ao mesmo tempo em que garantiria tal liberdade, já que livra o ser humano da condição de “servo” dos senhores feudais, poderia, ao contrário, oprimi-la, se passasse a violar o princípio da legalidade tributária.

Tal dualismo é de fácil explicação. No auge do Estado absolutista, os vassalos eram obrigados a prestar obrigações positivas aos seus suseranos, algo que foi extinto com o surgimento do Estado Fiscal de Direito⁴, no qual o tributo refletiria uma nova feição dos homens: deixariam de ser propriedade, para ter propriedade, mesmo porque só paga imposto quem possui.

Por outro lado, filósofos haviam, a exemplo de Engels, que condenaram, até com alguma razão para sua época (idos do século XIX, no auge do liberalismo econômico), o surgimento do tributo, taxando-o de ilegítimo, dadas a sacralidade da propriedade privada e sua superioridade à qualquer pretensa propriedade pública.

Vê-se que tal forma de pensar há muito foi superada, e transmutada por um modo publicista de se olhar as coisas, almejando agora o bem da coletividade, sem se esquecer, é claro, daqueles direitos individuais, ou mesmo “naturais”⁵, enquanto princípios

4. Lobo Torres delimita as várias fases da evolução estatal da fiscalidade, desde o patrimonialismo até o atual regime constitucional do Estado Democrático de Direito. *Op. cit.*, p. 1-7.

5. Os direitos naturais são aqueles ditos inalienáveis, imprescritíveis, permanentes, *anteriores à Constituição* e dotados de eficácia *erga omnes*. A preexistência dos direitos naturais à própria Carta Política nos remete a Jean-Jacques Rousseau e seu contrato social. A sociedade reunida se compromete, mediante um pacto federativo, a fazer nascer um Estado e lhe confere uma “certidão de nascimento”, que nada mais é do que a Constituição Federal nos países federalistas, como o Brasil. Contudo, cada ser humano, ator deste pacto, traz consigo direitos preexistentes, inerentes à sua condição de liberdade, e que se espriam em direitos e privilégios da “lei natural”, em igualdade de condições com os demais, e que visam, em *ultima ratio*, preservar sua propriedade, vale dizer, a vida, a liberdade e os bens.

ético-morais, decorrentes do evoluir histórico-social da humanidade, que mais tarde foram sendo positivados, tanto no âmbito do ordenamento jurídico nacional (e aqui ganhariam o nome de “direitos fundamentais”, bem ao gosto do Direito germânico) quanto no internacional, através de tratados e convenções, sendo alcunhados de “direitos humanos”.

Todas estas terminologias só ganham sentido se consideradas apenas para fins metodológicos, já que os direitos humanos, num plano interno ou externo, seja no Japão ou na Somália, pretendem possuir o mesmo grau de importância, ao menos axiológica.

Norberto Bobbio⁶ defende a existência de quatro gerações de direitos, que, numa graduação crescente, seriam os de liberdade, os sociais, os ecológicos e os “biodireitos” (expressão atualmente em voga), estes últimos ligados à proteção do patrimônio genético dos indivíduos.

Os direitos humanos, portanto, seriam os direitos naturais, elevados ao campo das relações internacionais, enquanto os fundamentais e da liberdade estariam explicitados nos ordenamentos internos de cada país. Porém, ambos necessitariam de uma proteção positiva mínima do Estado, ainda que nos moldes propugnados pelos adeptos da corrente do “Estado Mínimo”, como propõem Robert Nozick e, com suas variações, Friedrich Hayek, dentre outros, até romperem, de vez, com o neoliberalismo clássico, e propugnarem pelo que ficou conhecido como “comunitarismo”.⁷

A noção de “direitos fundamentais”, como já salientado antes, liga-se muito à tradição jurídica alemã, especialmente com o advento da Carta de Bonn, que dedica seu capítulo inicial aos *Grundrechte*.

6. BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 5-7.

7. Robert Nozick, Michael Walzer, Friedrich A. Hayek, Alasdair MacIntyre, Karl Popper e vários outros filósofos políticos, cada qual a seu próprio modo, gestaram o que se alcunhou de “comunitarismo”, em contraposição ao liberalismo individualista de John Rawls. Os comunitaristas, em suma, criticam a posição rawlsiana - que, depois acabou sendo revista pelo próprio professor norte-americano - de que deveria haver uma única e universal forma de novo contrato social. Para os comunitaristas, tal pretensão universalizante é descabida, pois despreza o espírito particular de cada comunidade, com suas próprias tradições, usos e costumes.

Já a expressão “direitos civis” é de origem anglo-saxônica, significando no passado a passagem ou ampliação da idéia de “liberdade” para o campo dos direitos conectados à esfera privada do cidadão e à personalidade e dignidade humanas.

Deve-se lembrar, com fuste na ordem de idéias da citada obra de Lobo Torres, que se excluem do campo dos genuínos “direitos humanos” os direitos econômicos e sociais, e tal noção é de central importância para o desenvolvimento do presente estudo, já que se trata de premissa básica para as conclusões a serem tiradas ao final deste artigo.

Os direitos econômicos como os sociais pertencem *apenas* a parcelas determinadas de homens, como os burgueses e os trabalhadores, respectivamente. Assim, o caráter generalista e universalizante dos direitos humanos se quedaria corroído e de nada valeriam as premissas até aqui expostas.

Os direitos humanos só existem em igualdade de condições, em que todos são tratados e respeitados de forma igualitária, respeitando-se assim o princípio constitucional da isonomia.

No caso dos direitos sociais, a situação é agravada pelo fato de dependerem de prestações positivas do Estado, tendo sua eficácia subordinada à edição de leis, desmanchando o traço fundamental dos direitos humanos, que é sua incondicionalidade e eficácia *erga omnes*. Vale dizer: os direitos sociais, para serem efetivados concretamente, demandam concessões legislativas, incompatíveis com a própria natureza dos direitos humanos.

Ora, como direitos preexistentes à ordem positiva, nunca poderiam os direitos humanos ter sua validade condicionada à posterior edição de um diploma legal, dada sua natural auto-aplicabilidade.

No caso brasileiro, não são poucos os casos, encontrados na Carta de 1988, especialmente no rol dos direitos sociais elencados em seu art. 7º, de direitos cuja efetivação e proteção requerem uma normatização, seja por lei ordinária ou complementar.⁸

8. Vide a redação, e.g., dos incisos IV e X do citado art. 7º da CF, referentes à fixação e à proteção do salário mínimo, um dos mais importantes direitos sociais, que depende de regulamentação legal nos termos constitucionais, o que lhe nega a condição de “direito humano”, nos moldes esposados por Lobo Torres.

O poder de tributar nasce exatamente neste espaço aberto pelos direitos humanos, distintos dos econômicos e sociais, e por aqueles totalmente limitado. O Estado exerce tal poder, conferido pela liberdade, sob a permanente limitação dos *direitos fundamentais* (que se exprimem através de *princípios*, tão bem estudados por Dworkin e Alexy⁹) e de *suas garantias constitucionais*.

Como já foi analisada uma noção, ainda que perfunctória, dos direitos fundamentais, passemos a um estudo que trata de “garantias constitucionais”.

Tais garantias constitucionais protegem as liberdades¹⁰, e diferem dos próprios direitos fundamentais, já que são estes que as mesmas visam assegurar. Os direitos são, na expressão de Rui Barbosa:

9. Dworkin, partindo de uma noção de sistema íntegro do direito, subdivide as normas jurídicas em regras e princípios. Aos princípios, ele confere um grau pleno de normatividade, e os subdivide em princípios *stricto sensu* e diretrizes políticas. Entre as regras, só há conflitos solucionáveis por um critério de validade (hierarquia, especialidade ou posterioridade), sendo que uma das regras haveria de ser excluída do sistema. Entre princípios e regras, os primeiros sempre terão primazia; assim como estes sempre prevalecerão sobre as diretrizes políticas. Os “*hard cases*” apenas surgiriam na colisão de princípios entre si, na qual por uma dimensão de peso, baseado na razoabilidade (devido processo legal) e na proporcionalidade (necessidade, adequação e ponderação *stricto sensu*), um princípio deixaria de ser aplicado em favor do outro, mas sem necessidade de alijamento do princípio não aplicado do ordenamento jurídico. Ver *Los Derechos en Serio*. Trad. Marta Guastavino. Barcelona: Ariel, 1995. *passim*. Alexy, ao contrário de Dworkin, inadmite a suficiência de um sistema jurídico formado apenas por regras e princípios. Para Alexy, ao lado de regras e princípios, agora qualitativamente distinguidos, faz-se necessário um procedimento que legitime o sistema, a partir de uma concepção procedimental da razão prática. O Direito, como correção, para adquirir a estatura sistêmica desejável, deve se valer de uma concepção mais débil dos princípios (e não exacerbada, como quis Dworkin), contudo não tão fraca como a dos catálogos de tópicos da tópica pura. O Direito seria um sistema de prioridades *prima facie*, no tocante ao conteúdo substantivo-valorativo dos princípios, que ficam subordinados a um procedimento quase que matemático quanto à definição do peso abstrato de cada princípio. Ver ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. *passim*.
10. A liberdade seria apenas o núcleo comum que ligaria expressões apenas assemelhadas, como “direitos humanos”, “direitos fundamentais” e “liberdades públicas”. Cf. NOGUEIRA, Alberto. *Jurisdição das liberdades públicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 208.

Manifestações da personalidade humana em sua existência subjetiva, ou nas suas situações de relação com a sociedade, ou os indivíduos que a compõem. As garantias constitucionais *stricto sensu* são as solenidades tutelares, de que a lei circunda alguns desses direitos contra os abusos de poder.¹¹

Em sentido lato, garantias são os meios de proteção dos direitos e de sua efetiva existência. Por outro giro, são a instrumentalidade dos direitos humanos, de cunho eminentemente declaratório, prescrevendo vedações dirigidas a determinadas ações do Poder Público, em especial o ato de tributar.

Em suma, as garantias constitucionais realizam e dão vida à segurança jurídica, valor maior para o positivismo jurídico dos séculos XIX e XX e aferível ainda hoje, sob a forma de princípios constitucionais.¹² Aqui já se observa um bom avanço na relação entre a segurança jurídica e a liberdade, como valores indissociáveis, e não mais excludentes, como sói acontecer nos antigos regimes liberais ou absolutistas.

No caso da liberdade fiscal, inúmeros princípios existem, tais como o da anterioridade, do sigilo, da vedação do tributo confiscatório, ganhando relevo, *in casu*, o da legalidade, dada sua visceral ligação com as limitações ao poder tributante, dentre as quais veremos adiante as imunidades tributárias.

Nos tempos hodiernos, as garantias constitucionais alçaram foros jurisdicionais, como instrumentos processuais elevados à categoria constitucional, a exemplo do mandado de segurança, do mandado de injunção, da ação declaratória de inconstitucionalidade de leis e do próprio processo tributário administrativo.

Ao lado destas garantias processuais, na Carta de 1988 encontram-se outras de cunho institucional e densamente valorativo,

11. *Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Cia. Imprensa, 1893. p. 182. *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 14.

12. Ver a excelente idéia acerca do conceito de “princípio constitucional”, especialmente, a concepção dogmática-estruturante e principiológica de Constituição, desenvolvida por J. J. Gomes Canotilho, com base em Friedrich Muller. Cf. ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 178 e ss.

como a família, o Ministério Público, as Procuraturas Públicas, os Tribunais de Contas, todos a exercer este papel assecuratório dos direitos fundamentais da sociedade pátria.

Contudo, tais garantias constitucionais não encerram o sistema de defesa dos direitos da liberdade, posto que outras existem, e não possuem uma carga negativa, contudo, de proteção positiva e de financiamento estatal, máxime no caso do mínimo existencial.¹³

2. Das limitações constitucionais ao poder de tributar

Com efeito, como marcos divisórios na positivação do relacionamento entre os direitos de liberdade e o poder de tributar advieram a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, no transcorrer da Revolução Francesa e o *Bill of Rights*, na Inglaterra, com regras explícitas sobre a legalidade tributária e o consentimento, ou seja, nenhum tributo poderia ser imposto ao homem sem o seu próprio consentimento, que, por força da representação popular, era conferido aos Parlamentos, sob pena de cair na ilegalidade.

Nos Estados Unidos, em sua Declaração de Independência em relação ao império britânico, datada de 1776, existia expressa referência ao inconformismo norte-americano diante das imposições fiscais inglesas não-consentidas.

Surgiram, assim, os primórdios das figuras dos “privilégios” e das “imunidades” fiscais dos cidadãos. No Brasil, já na Constituição Imperial de 1824, decretou-se o fim da imunidade tributária dos nobres, bem como os privilégios odiosos, dando-se primazia aos

13. No particular, a atuação do Poder Público e de organizações não-governamentais se toma imprescindível, a exemplo do que agora busca implantar o Governo Federal com o “Programa Fome Zero”, que, se bem realizado, e assim se espera, poderá garantir, ao menos minorar, parte do problema da fome. O direito ao mínimo existencial foi albergado explicitamente na Declaração Universal dos Direitos do Homem, aprovada pela ONU em 1948. Sobre a importância das ONGs na busca de uma solução da crise do Estado moderno e garantia dos direitos humanos básicos, ver MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espacial dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 29-30.

princípios da legalidade e da anualidade (este mais tarde, em 1946, seria substituído pelo da anterioridade tributária). Entretanto, as imunidades, como hoje por nós conhecidas em nível constitucional, inspiradas escancaradamente no modelo norte-americano, foram entre nós introduzidas por Rui Barbosa na Constituição de 1891.

De qualquer maneira, o poder fiscal, como forma de imposição do pagamento de tributos, é um dever inerente ao Estado de Direito, no qual a tributação germina emparelhada sob o manto dos direitos fundamentais.

A sede do poder tributário nacional atual deita raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º da CF, que declaram o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, visto que, sem propriedade e sem empresa (aqui, em sua lata acepção, a enfeixar não só o grupo econômico, mas todo trabalho ou serviço que gere receitas, passíveis de tributação), o poder de tributar de nada valeria.

São estas duas figuras o substrato econômico excelente para a ocorrência das imposições fiscais. Como já salientado, a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” foi entre nós popularizada, após a CF de 1946, pelo saudoso Aliomar Baleeiro¹⁴ em 1951, que assim analisou o assunto:

As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam quase sempre por meio de *imunidades fiscais*, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.¹⁵

Entrementes, a própria concepção acima transcrita indica existirem outras limitações ao poder de tributar, além das imunidades, como, v.g., as vedações de privilégios odiosos e de discriminações e os princípios constitucionais tributários, ligados à garantia dos direitos individuais, tais como os da anterioridade, irretroatividade,

14. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. *passim*.

15. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. rev. e atual, por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 283.

dentre outros diversos, desimportantes aqui neste apertado espaço de discussão.

Porém, um fato comum a todas estas limitações deve ser apontado: a negatividade das condutas impostas às pessoas competentes para exercer o poder tributário, em suma, ao poder estatal. Ricardo Lobo Torres, citando Peter Häberle, observa, com adequada preocupação, este estreitamento dos sujeitos passivos de tais limitações, entendendo que o poder social, e não apenas o estatal, haveria de ser limitado, tendo em mente os novos contornos das relações modernas entre sociedade e Estado.¹⁶

As limitações constitucionais ao poder de tributar decorrem, assim, do modelo constitucional adotado, dos princípios constitucionais gerais e específicos da tributação, das vedações expressas, dos aspectos formais exigidos na instituição e majoração dos tributos e na atribuição e repartição das diversas competências tributárias, e, por óbvio, das imunidades fiscais.

A rigidez e a forma escrita de nosso modelo constitucional, desde 1824 até os tempos atuais, traduziram-se numa forma de limitação ao poder tributário, sendo que, no caso da Carta de 1988, o formato analítico e exaustivo escolhido pela Assembléia Constituinte de 1987 apenas acentuou tais limitações, reforçadas por um regime federativo e republicano único no mundo, erigindo às cláusulas pétreas a grande massa das imunidades e dos princípios limitadores ao poder tributário, posto que são especializações dos direitos e garantias individuais.¹⁷

De outra quadra, os princípios tributários, gerais e implícitos, tais como o da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da tipicidade, da rigidez do sistema, dentre outros, também são fatores limitantes ao exercício da tributação.

Existem as vedações constitucionais expressas, como o tributo com caráter confiscatório, limitativo do tráfego de pessoas e de

16. Talvez em sociedades cujas positivações sejam mais abrangentes, como a alemã e a francesa, tal preocupação tenha lugar mais cedo do que o exemplo brasileiro, muito embora aqui figuras tributárias como as contribuições sociais e previdenciárias já tenham ganhado relevo constitucional, o que constitui um enorme avanço legislativo.

17. ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 96-8.

bens, que também se configuram em limites ao poder estatal de gerar imposições fiscais. Por fim, aparecem as imunidades tributárias como limitações constitucionais ao poder de tributar, como delimitações negativas da competência tributária.

Contudo, as imunidades tributárias não se afirmam como direitos fundamentais¹⁸, portanto passíveis de serem suprimidas, ao contrário do estipulado no art. 60, § 4º, da CF. São as mesmas, como já dito anteriormente, garantias constitucionais.

3. Os princípios constitucionais tributários

Ainda que de relance, é válido que se comente sobre os princípios constitucionais tributários, que acabam se constituindo em limitações ao poder tributante.

No exato instante em que o legislador constituinte procedeu à partilha das competências tributárias, já como forma limitante do poder estatal de tributação, na medida em que outorgou privativa competência a uma entidade política em detrimento de outra, também estatuiu princípios tributários, visando à preservação do regime político abraçado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção aos valores do espírito.¹⁹ São eles, segundo Harada, os seguintes: o da legalidade tributária, o da anterioridade, o da isonomia tributária, o da capacidade contributiva, o da vedação de efeitos confiscatórios, os das imunidades (recíprocas, genéricas, de tráfego interestadual e intermunicipal), o da uniformidade de tributo federal em todo o território nacional, o da uniformidade de tributo estadual ou municipal quanto à procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza, o da igualdade de tratamento dos títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal e dos vencimentos

18. Luciano Amaro não entende dessa maneira, e confere às imunidades o caráter de direitos individuais, portanto, cláusulas pétreas. Cf. *Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 266.

19. HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 329-31.

pagos pelas três entidades políticas, o da imunidade do Imposto de Renda relativamente a proventos de aposentadoria e pensão percebidos por pessoas com idade superior a sessenta e cinco anos, o da vedação de a União decretar isenção de impostos das entidades periféricas e, por derradeiro, os implícitos. Atente-se, no particular, que, seguindo metodologia própria, ainda que demasiadamente desorganizada, Harada erigiu as imunidades tributárias à condição de princípios constitucionais, o que infere o excessivo caráter axiológico dado por este tributarista ao Texto Maior de 1988, o que é, até certo ponto, elogiável.

De todos estes princípios, cumpre-nos delimitar, com maior acuidade, o princípio da legalidade tributária, em seu contraponto com a liberdade fiscal, já estudada.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, examinando tal princípio, rememora ser o tributo um dever legal²⁰ imposto às pessoas de contribuir, de acordo com a respectiva capacidade econômica, para a cobertura das despesas governamentais²¹, cabendo, pois, à autoridade fazendária a exigência ou o controle de tal pagamento nos termos precisos da norma jurídica tributária.²²

Tal princípio surgiu das lutas políticas do século XVIII, daqueles povos subjugados em face de uma tributação excessiva e não-consentida, como no caso dos Estados Unidos e da França, com sua Revolução Burguesa de 1789.

20. A lei é quem determina o fim último do tributo, que, segundo Geraldo Ataliba, seria a transferência de dinheiro de pessoas privadas, submetidas ao poder de estado, para os cofres públicos. Aqui, soa evidente a diferente abordagem dada por esta facção dos estudiosos do fenômeno tributário, que ainda é majoritária, sobre a noção de “tributo” daquela outra, inicialmente trazida à baila por Lobo Torres, pela qual seria o tributo o preço da liberdade, e à qual nos filiamos. Ver ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 29.

21. Observa-se aqui uma leve tendência do referido autor a se inclinar para a clássica doutrina econômico-impositiva, segundo a qual o ato financeiro é, predominantemente, ato de financiamento da despesa pública, o que, modernamente, não mais se admite como válido. Sobre o estudo das diversas correntes que analisam a natureza jurídica do ato financeiro, ver BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 40 e ss.

22. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a função fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 9-11.

No Brasil, na Carta de 1988, não bastando o princípio genérico da legalidade, insculpido no art. 5º, II, o constituinte o previu, de forma explícita, no art. 150, I²³; assim como o rol de matérias submetidas ao campo da reserva legal se encontra delimitado no art. 97 do CTN.²⁴

O princípio da legalidade tributária não se resume tão-somente à vedação de instituição ou majoração do tributo, sem prévia autorização legislativa. Hoje, o condão ético-valorativo de tal princípio transpôs a máxima cartesiana de "*nullum tributum sine lege*". O legal há de ser o justo, sob o prisma fiscal, seja através de políticas de incentivos fiscais, concessão e revogação de isenções, remissões e anistias.

Como desdobramento, ainda, do princípio da legalidade, há, no esteio do art. 150, III, *a*, da CF, a previsão do princípio da irretroatividade; do mesmo modo, na alínea *b*, encontra-se previsto o da anterioridade da lei, que, na verdade, é mais qualificado e específico no Direito Tributário.

O princípio da isonomia ou igualdade (arts. 5º, II; e 150, n, *Lex Legum*) se coaduna num superprincípio, tanto geral, o do art. 5º, D, como específico de Direito Tributário, à verve do art. 150, II, da CF.²⁵

Outro princípio da tributação limitador do poder do Estado de tributar é o da uniformidade de tributação (art. 151, I, II e III, da CF), que, pela ótica dos entes políticos, é uma restrição; visto pelo olhar dos contribuintes, revela-se um direito.

23. "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça."

24. "Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65."

25. Tal princípio se perfaz, no tocante aos impostos, mediante a aquilatação da capacidade contributiva, por meio da proporcionalidade entre o efeito da ação estatal (o seu reflexo dos particulares) e o seu custo. Ver CUNHA, Thadeu Andrade da. As contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Especificidade das Contribuições do Setor Petrolífero. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 315. Sobre a correlação entre o princípio da capacidade contributiva e o da proporcionalidade no Direito Tributário, considerando-a, num posicionamento um tanto utópico, como "*vero diritto*" e não mero "*diritto di carta*", ver PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 103-5.

Quando a Lei das Leis exige que o IPI, o ICMS e os impostos residuais da União sejam não-cumulativos (art. 153, § 3º, II; art. 155, § 2º, I; e art. 154, I, todos da CF), está-se diante do princípio da não-cumulatividade, também limitador ao poder de tributar.

O princípio da capacidade contributiva é encontrado no art. 145, § 1º, da CF, possuindo caráter cogente, visando graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, respeitando os direitos individuais, a tomar como critérios desta graduação o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.²⁶

Por derradeiro, após esta análise superficial dos princípios específicos da tributação, mister se faz reforçar a noção de isonomia, enquanto princípio básico nuclear de todo nosso sistema constitucional e do próprio regime democrático. Sem a isonomia, não se pode ousar discutir Democracia, República, Federação, Justiça. Repise-se: a isonomia, em especial a tributária, é a pedra de toque, a cláusula pétrea por excelência de nosso sistema constitucional tributário.

4. As imunidades tributárias

Misabel Abreu Machado Derzi, atualizando a obra clássica de Aliomar Baleeiro, emitiu o seguinte comentário:

Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;

26. O princípio da capacidade contributiva acaba por se transformar em verdadeiro critério para a implementação do princípio da isonomia. A propósito, ver ICHIHARA, Yoshiaki. *Op. cit.*, p. 108-10.

4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.²⁷

Misabel Derzi vai além, em sua nota à obra do mestre baiano, e nos remete à clarividente argumentação de Paulo de Barros Carvalho, pela qual demonstra a existência de limitações positivas que não implicam imunidades, mas que estão constitucionalmente previstas, e nos faz remeter àquela assertiva acima exposta, segundo a qual o catálogo de limitações não se resume às imunidades de que é espécie.

As imunidades foram criadas tendo por assento considerações extrajurídicas, seguindo a orientação do poder constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando certos valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos.²⁸

Valendo-se, mais uma vez, do jurista paulista, Misabel Derzi aponta um conceito de “imunidades”, pelo qual seria:

[...] uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, 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.²⁹

Ressalte-se que, para Misabel Derzi, a invariável sede constitucional³⁰ das imunidades tributárias pode ser expressa ou implícita, esta última hipótese exemplificada com a forma federal de Estado e o princípio da capacidade contributiva.

27. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atual, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 114-5.

28. SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 209.

29. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 115.

30. A imunidade consiste numa conformação da competência tributária atribuída aos entes federativos pela Lei Maior, ressaltando-se que ocorre uma concomitância de normas incidentes, umas atributivas e outras delimitadoras de competências legiferantes. Ver OLIVEIRA, Regis Fernandes de, et al. *Manual de Direito Financeiro*. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 70.

Contudo, com a devida vénia, o carácter implícito, indicado por Misabel Derzi, como sendo de imunidade, em verdade trata-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar, gênero do qual a imunidade, expressamente consignada na carta política, é espécie.

Concorda-se, todavia, com a citada jurista quando a mesma aduz que se pode encontrar, esparramadas em diversos dispositivos constitucionais, inúmeras modalidades, ainda que excepcionais, de imunidades, a exemplo das imunidades aquinhoadas aos reconhecidamente pobres, em relação a certas taxas e emolumentos (art. 5º, LXXXVI e LXXVI).

No particular, percebe-se que se fala de taxas e emolumentos, o que, de certa forma, derruba a idéia de que as imunidades só atingem impostos, guindando estas à regra geral, passível, portanto, de comportar exceções, constitucionalmente previstas, é claro.

Misabel Derzi se prende, ao distinguir “imunidade” e “isenção”, à qualidade da norma jurídica veiculadora: as imunidades são constitucionais; as isenções se conferem por meio de lei infraconstitucional, seja ordinária ou complementar.

É preferível a forma de abordagem da distinção, operacionalizada por Luciano Amaro³¹, que leva em conta o plano em que ambas atuam. A imunidade existirá no plano de definição da competência tributária, enquanto a isenção atuará no plano de definição da incidência da norma.

Em outras palavras, a imunidade é técnica concernente ao constituinte no instante em que o mesmo outorga competência aos entes políticos, excepcionando-se as situações imunes. Já a isenção opera no plano da definição, pelo legislador infraconstitucional (geralmente ordinário), excetuando-se as situações que a lei não alcançará.

Apenas, para fins elucidativos, esclareça-se que a “não-incidência” pura e simples abrange desde aquelas situações que, à vista do texto maior, quedaram-se não compreendidas por nenhum rol de competências, até aquelas que, podendo ser oneradas pelo

31. AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 265.

tributo, não o foram, por diversos motivos, seja por política fiscal ou mesmo não-previsão legislativa.

Como vimos, as distinções entre as várias formas de não-incidência dizem respeito à técnica normativa aplicada. Se o ordenamento jurídico declara a situação não-tributável, em preceito constitucional, existirá uma hipótese de “imunidade” tributária.

Se a lei exclui a situação, subtraindo-a da regra de incidência estabelecida sobre o universo do qual a mesma faz parte, estar-se-á diante de uma “isenção”.³² Porém, se o fato simplesmente não é referido na lei, diremos que trata-se de um caso de “não-incidência *tout court*” ou melhor, pura e simples.

Luciano Amaro, com razão, adverte que, mesmo diante dessas diferentes nuances, quanto aos efeitos práticos, as três figuras acima mencionadas equivalem a uma genérica “não-incidência tributária”.

5. As “imunidades” das entidades sindicais de trabalhadores

Dentre as inúmeras novidades trazidas à tona pela Carta Política de 1988, uma das mais interessantes, sem dúvida, é a intributabilidade das entidades sindicais dos trabalhadores.³³ Pela redação do texto constitucional e pelo desenvolvimento de toda a análise até agora aqui feita, soou estranha a inserção de tal categoria de contribuintes como beneficiários de uma imunidade tributária.

Não se trata o caso sob comento de forma de proteção dos direitos humanos, já que se está diante de um direito social, capitulado no

32. A propósito, traga-se à colação passagem da obra de Aurélio Pitanga Seixas Filho, em que, citando Alfredo Augusto Becker, salienta, com apoio em doutrina pontiana, que as normas isençionais não funcionam como regras jurídicas “desjuridicizantes”, posto que estas só produzem efeitos após a jurisdicização de um certo fato pela norma jurídica, enquanto a regra não jurisdicizante funciona *pari passu* com aquela outra desjuridicizante. Ver SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 8.

33. Dita o art. 150, VI, c, da CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços [...] das entidades sindicais dos trabalhadores [...] atendidos os requisitos da lei.”

art. 8º da CE Como dito, nem os direitos econômicos nem os sociais são direitos fundamentais, face à ausência de caráter universalizante e geral dos mesmos.

Os direitos humanos transcendem os interesses de parcela da sociedade, seja de classes ou de grupos. A imunidade é qualidade da pessoa humana ou âmbito de validade dos direitos fundamentais, e o caso dos sindicatos de trabalhadores acaba por ir de encontro a tal característica básica de todo e qualquer direito humano. Alie-se a isto o fato de tal não-incidência depender, ainda, de explicitação legislativa, algo que não se coaduna com as imunidades constitucionais clássicas.

Daí porque Ricardo Lobo Torres confere a tal classe de limitação ao poder tributário a qualidade de “mera não-incidência constitucional”, ou seja, privilégio conferido em nível maior, com repouso na idéia de “liberdade sindical”, segundo o Ministro Sepúlveda Pertence.³⁴

O caráter nitidamente compromissório da Carta Política de 1988, gestada num momento de abertura política, arrastado pelo movimento “Diretas Já”, fez com que nosso ordenamento jurídico-constitucional acabasse permeado de tais exemplos de contradição principiológica, especialmente no excessivo tratamento de zelo imposto aos direitos sociais, que, por vezes, eram confundidos com os próprios direitos fundamentais.

Ainda que seja proibida, ao contrário do que ocorre com os partidos políticos, a política de subvenções e incentivos fiscais aos sindicatos, estes acabaram brindados com uma desmesurada intributabilidade; e o que é pior, sob o manto de imunidades constitucionais.

Além disso, o fato de conferir imunidade fiscal aos sindicatos dos trabalhadores gerou uma desconfortável quebra do princípio democrático da isonomia tributária, posto que a própria Carta Política passou a tratar, com diferença, entidades sindicais que, cada uma a seu modo, protegem os direitos de seus associados.

Por que não se conferir imunidade aos sindicatos dos empregadores? Poder-se-ia responder de acordo com a diferença do poderio

34. ADIn 939-7. Ac. do Pleno, de 15.12.93, Rei. Min. Sydney Sanches, DJ 18.3.1994.

econômico consagrado aos empresários, mas tal justificação não venceria os mais atentos.

O constituinte de 1987, ao estabelecer esta modalidade de imunidade, acabou desvirtuando o próprio instituto, alterando-lhe sua natureza jurídica.

Hugo de Brito Machado, com muita propriedade, assim se manifestou a respeito do assunto:

São também imunes as entidades sindicais. A letra do dispositivo constitucional refere-se apenas a entidades sindicais dos trabalhadores, o que revela o seu caráter demagógico. Estariam os sindicatos patronais sujeitos a tributação? Poderia o Estado esmagá-los com impostos? A liberdade de associação seria assegurada apenas aos trabalhadores? Qual a abrangência da palavra *trabalhadores* no texto em questão? Parece-nos que a imunidade deve abranger as entidades sindicais em geral, mas o dispositivo constitucional está aí, a desafiar a argúcia dos hermeneutas que não pretenderem ficar com sua literalidade.³⁵

Importante frisar que no regime constitucional de 1967, por diversas vezes, o STF, lastreado no citado regime jurídico, negou a qualidade de imunidade aos sindicatos de empregados.³⁶

A questão está aberta, e demandará ainda algum tempo para ser pacificada, se é que existe algo pacífico no mundo das idéias, especialmente, jurídicas. Entretanto, uma conclusão, ainda que possa ser depois tida como precipitada, nos leva a concordar com Ricardo Lobo Torres, mesmo que em voz minoritária. A imunidade das entidades sindicais, embora esta não seja uma argumentação importante, depende de veiculação de lei ordinária para ser implementada, destoando de uma das características mais relevantes das mesmas, que é a sua auto-aplicabilidade, independentemente de edição de qualquer lei ordinária.

35. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 195.

36. Ver o teor do RE 100.816-RJ, Ac. da 1ª T., de 17.02.1984, Rei. Min. Oscar Dias Corrêa, *RTJ* 108: 914.

6. Conclusões

O presente objeto de análise visou, de forma expedita, estabelecer algumas correlações úteis, a fim de que se alcançasse a conclusão avistada no capítulo anterior, segundo a qual as “imunidades” das entidades sindicais, em verdade, não passam de mera não-incidência constitucional.

Dentre estes *insights*, buscou-se explicar, com lastro em argumentos fáticos e jurídico-filosóficos, a razão de se aliar a Ricardo Lobo Torres³⁷, ainda que, por vezes, isolados dos motivos que nos levaram a concluir que os privilégios constitucionais das entidades sindicais de trabalhadores distinguem-se das imunidades, na acepção técnico-jurídica da expressão.

Após um ligeiro passeio pela análise das principais formas de limitações ao poder de tributar, discorrendo sobre os princípios constitucionais, em especial, o da estrita legalidade tributária, concluiu-se que a Carta Política de 1988 foi deveras graciosa com tais entidades, que, como se já não bastasse, gozam de outras regalias, a exemplo de facilidades instrumentais, quando em juízo.

Portanto, ao contrário de juristas de escol, como Thadeu de Andrade Cunha, é de se reafirmar que não se trata de imunidade a hipótese elencada no art. 150, VI, c, da CF, mas de pura e simples não-incidência elevada constitucionalmente.

7. Referências bibliográficas

- ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Trad. espanhola de Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

37. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 65.

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atual, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- . *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- . *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. rev. e atual, por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BARBOSA, Rui. *Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Cia Impressora, 1893. *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CUNHA, Thadeu Andrade da. As contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Especificidade das Contribuições do Setor Petrolífero. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- DWORKIN, Ronald. *Los Derechos en Serio*. Trad. Marta Guastavino. Barcelona: Ariel, 1995.
- ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ICHIRARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. ampl. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espacial dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- NOGUEIRA, Alberto. *Jurisdição das liberdades públicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

- OLIVEIRA, Regis Fernandes de et al. *Manual de Direito Financeiro*. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a função fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- . *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- SILVA, Edgard Neves da. *Imunidade e isenção*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- . *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.