



Revista PsiPro
PsiPro Journal
1(3): 111-135, 2022
ISSN: 2763-8200

Artigo

A (IN)TANGIBILIDADE DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR COMO CLÁUSULAS PÉTREAS

THE (IN)TANGIBILITY OF THE CONSTITUTIONAL
LIMITATIONS TO THE POWER TO TAX AS
IMPELLANT CLAUSES

Recebimento do original: 15/12/2022
Aceitação para publicação: 29/12/2022

Adivé Cardoso Ferreira Júnior

Mestrando em Economia Regional e Políticas Públicas, UESC (BA). Docente de Direito na Universidade Anhanguera (BA) e UniFTC (BA). E-mail: acferreira1@uesc.br

Potyra Vita Fraga

Discente em Direito pela UniFTC (BA). E-mail: potyravita3@gmail.com

Thaelainy Reis Da Silva

Discente em Direito pela UniFTC (BA). E-mail: thaelainyreis@gmail.com

RESUMO: O presente artigo traz uma abordagem acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar e sua configuração como cláusulas pétreas. Busca-se evidenciar uma discussão ao confrontar essas limitações frente a entendimentos de doutrinadores que versam que são partes não suprimíveis do texto Constitucional, por obedecerem a limites formais e materiais trazidos pelo artigo 60, §4º da Carta Magna, bem como daqueles que acreditam que são passíveis de supressão. As limitações apresentam-se como barreiras da competência tributária dos entes federativos, podendo ser por meio de comandos principiológicos, portanto, dotados de certa subjetividade,



ou imunidades, estas como verdadeiras proibições expressas na Lei Maior. Para tanto, a metodologia escolhida foi de pesquisa bibliográfica com abordagem qualitativa, utilizando a técnica *snowballing*. Derradeiramente, o estudo concluiu que as limitações constitucionais ao poder de tributar são cláusulas pétreas, porquanto servem de escudo dos contribuintes contra eventuais descomedimentos por parte dos entes federativos.

PALAVRAS-CHAVE: limitação ao poder de tributar; Constituição Federal; direitos fundamentais.

ABSTRACT: This article brings an approach about the constitutional limitations to the power to tax and its configuration as stony clauses. It seeks to highlight a discussion by confronting these limitations in the face of understandings of doctrinaires who say that they are non-removable parts of the Constitutional text, as they obey the formal and material limits brought by article 60, §4 of the Magna Carta, as well as those who believe that are subject to deletion. The limitations appear as barriers to the tax jurisdiction of the federative entities, and may be through principled commands, therefore, endowed with a certain subjectivity, or immunities, these as true prohibitions expressed in the Major Law. Therefore, the chosen methodology was a bibliographical research with a qualitative approach, using the snowballing technique. Ultimately, the study concluded that the constitutional limitations on the power to tax are stony clauses, as they serve as a shield for taxpayers against possible excesses on the part of federal entities.

KEYWORDS: limitation on the power to tax; Federal Constitution; fundamental rights.



Artigo está licenciado sob forma de uma licença
Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional.

1 INTRODUÇÃO

O Estado detém o direito-dever de assegurar efetivamente o custeio de suas atividades por meio do seu poder de tributar, previsto



na Carta Magna. Sendo assim, os entes federativos possuem competências tributárias, ou seja, podem instituir, majorar, reduzir e extinguir tributos nos limites estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

Restringir as competências tributárias desses entes é fundamental para evitar arbitrariedades em detrimento do contribuinte, o qual figura como vulnerável confrontado com o Fisco. Os dispositivos utilizados para refrear o poder que os entes políticos possuem são denominados de limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais são divididas em princípios e regras consagrados na Constituição Federal e no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Os princípios norteadores do sistema tributário nacional estão em vasta quantidade insculpidos de modo exemplificativo no artigo 150 da Constituição Federal. Ademais, imunidades são concedidas para algumas pessoas e objetos diante de hipóteses qualificadas constitucionalmente.

Ainda, segundo consolidado no art. 60, §4º, na Carta Republicana, é defeso que algumas matérias sejam objeto de supressão, dentre essas, estão os direitos ou garantias individuais.

Todavia, embora as limitações constitucionais ao poder de tributar estejam elencadas como benesses ao contribuinte e de tal forma veementemente acolhidas pela interpretação teleológica como uma garantia individual inerente a ele, não há consonância no entendimento de sua caracterização de cláusula pétrea. Isto é, há quem as entenda como direitos que podem ser suprimidos.



Nesse liame, a presente pesquisa tem como problema: as limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas?

Buscando responder o problema supracitado, o objetivo geral da pesquisa é discorrer sobre as implicações da ausência de entendimento consolidado no que tange às limitações constitucionais ao poder de tributar e seu atributo como cláusula pétrea. Especificamente pretende-se expor sobre os direitos e garantias individuais como cláusula pétrea e analisar a consequência jurídico-tributária da sua interpretação como cláusula pétrea e como direito suprimível.

Em prol da observância do poder público em cumprir as disposições estampadas na Constituição Federal, este estudo propõe abordar o porquê dos direitos e garantias individuais do contribuinte serem compreendidos como superáveis e a implicação desse entendimento para o contribuinte, o qual é encarado como vulnerável em face de sua condição humana e social quando confrontado com a máquina pública e sua competência tributária. O estudo justifica-se academicamente pelo fato de buscar expor o estado da arte do tema debatido.

2 METODOLOGIA

A pesquisa possui natureza bibliográfica e documental. Esta é utilizada para agrupar, identificar e compartilhar documentos a fim de fomentar o estudo, enquanto aquela é empregada para entender os contributos científicos no enfoque de temáticas específicas, diante da sua maior abrangência a partir da seleção, interpretação e análise das



contribuições já existentes sobre elas, em favor de uma pesquisa proficiente.

Para Boccato (2006), a pesquisa do tipo bibliográfica investiga a resposta de uma hipótese mediante referenciais teóricos publicados, por meio de exame minucioso das várias contribuições científicas. Essa pesquisa produzirá elementos para a compreensão do que foi investigado, além de trazer o modo em que o assunto é exposto no meio científico. Para isso, é de extrema relevância que se realize um planejamento sistemático do processo de pesquisa, abarcando desde a definição temática, passando pela construção lógica do trabalho até a decisão da sua forma de comunicação e divulgação.

Consoante Prodanov (2013), a técnica da pesquisa documental dirige-se aos materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, conferindo-lhes uma nova importância como fonte de consulta, por meio da organização de informações que se encontram dispersas. Por documento, entende-se qualquer registro que possa ser usado como fonte de informação que engloba: observação crítica, leitura, reflexão ou crítica.

A fim de atingir os objetivos propostos, esta pesquisa foi realizada por meio de artigos, dissertações, teses e demais obras refinadas pela base de dados do Google Acadêmico mediante os seguintes descritores: "Limitações Constitucionais"; "Poder De Tributar"; "Cláusula Pétrea".

O desenvolvimento desta pesquisa requereu a utilização de uma abordagem qualitativa, a qual visa alcançar resultados que não podem ser quantificados por meio de uma compreensão subjetiva. Para Michel



(2015), nesse método, a verdade não se comprova numericamente, mas surge por meio de uma experimentação empírica.

Quanto à técnica de pesquisa, empregou-se o *snowballing*, que consiste em fazer um levantamento das referências das referências, o qual foi idealizado por Greenhalgh e Peacock (2005), com o propósito da identificação de fontes de qualidade.

Quadro 1 - Pesquisas utilizadas como base na técnica *Snowballing*

Pesquisa	Autores
Limitações constitucionais ao poder de tributar	Martins (2012)
As limitações ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte: análise a partir da classificação da norma jurídica segundo Robert Alexy	Silva (2018)
Imunidade religiosa no sistema tributário brasileiro: justificativas do status de cláusula pétrea	Beserra e Silva (2019)
A imunidade tributária dos templos religiosos	Andrade e Padua (2017)

Fonte: Elaboração dos autores (2022)

Para tanto, essas quatro referências-bases utilizadas para aplicação da técnica de pesquisa *snowballing* foram selecionadas a partir dos seguintes critérios: artigo científico publicado em periódico ou anais; relevância dada pelo *scholar google*; publicações de até dez anos. Levando em conta essas quatro bases, serão encontradas as demais referências da pesquisa, sem aplicação de recorte temporal.



3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa, sendo dividida em três subseções: conceituação das cláusulas pétreas; análise das limitações constitucionais ao poder de tributar e discussões sobre o enquadramento de tais limitações como cláusulas pétreas.

3.1 Cláusulas pétreas

A Lei Maior prevê em seu artigo 60, §4º, óbices intransponíveis em face de uma reforma constitucional, de tal forma que só há o condão de serem suplantadas por meio da elaboração de uma nova Constituição, logo, com a ruptura da ordem constitucional vigente.

No tocante ao caráter empedernido dos limites materiais instituídos pelo poder constituinte, Pedra (2006) aduz sua feição como um esforço do legislador constituinte em favor da segurança da integridade da Constituição, mediante o entrave do seu aniquilamento por quaisquer eventuais mudanças, de modo a conservar sua essência e garantir a permanência da identidade da Constituição e dos seus princípios fundamentais. Por conseguinte, para ele as cláusulas pétreas são configurações constitucionais de ajustes insuscetíveis de serem impostos, haja vista que estampam um núcleo de valores que não podem ser afastados nem mesmo com a vontade de uma irrefutável maioria.

Insta salientar que as cláusulas de eternidade são imprescindíveis para países como o Brasil, visto que nos países onde os embates legiferantes entre maiorias e minorias são muito intensos



ou ainda onde existam resquícios de tradições autoritárias, a rigidez constitucional parece essencial para preservar direitos e garantir a observância das regras da democracia. Por exemplo, a Constituição alemã possui cláusulas inatingíveis relacionadas exatamente aos pontos que foram transgredidos durante o regime nazista, por tal razão, pontuam a dignidade da pessoa humana e o regime federativo como cláusulas pétreas (KOEHLER, 2008).

O núcleo duro do texto constitucional brasileiro é composto pelas propostas de emendas tendentes a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais, conforme elencado na Constituição da República (BRASIL, 1988). Além desse ser o rol mais extenso no âmbito da evolução constitucional, a doutrina reconhece majoritariamente a existência de limitações implícitas. Nesse caminho, segue o excerto de Ferreira Filho:

Difícil é admitir que o constituinte ao enunciar o núcleo intangível da Constituição o haja feito de modo incompleto, deixando em silêncio uma parte dele, como que para excitar a capacidade investigatória dos juristas (FERREIRA FILHO, 1995, p. 14).

Por conseguinte, tais limitações distribuem-se explícita e implicitamente em âmbito constitucional, contudo, devem ser conferidas a mesma proteção jurídica, em respeito a prevalência da isonomia em favor da proteção dos preceitos da Constituição.

Consoante Pedra (2006), a expressão “tendente a abolir” do enunciado da norma contida no artigo 60, §4º da Constituição Federal, em prol de garantir o seu efetivo amparo, conserva o cerne da Constituição ao vedar inequivocadamente que sejam sequer apreciadas e votadas pelo Congresso Nacional, não apenas as



propostas de emendas constitucionais que venham a suprimir quaisquer dos princípios distinguidos como cláusula pétrea, como também aquelas que venham a atingi-los de forma equivalente, revelando uma tendência à sua abolição, visto que o seu conteúdo essencial não pode ser ferido sob qualquer conjectura.

A figura responsável pela defesa das cláusulas pétreas é o guardião da Constituição da República, isto é, o Supremo Tribunal Federal (STF). Assim, a Excelsa Corte caracteriza o conteúdo das cláusulas pétreas, bem como é responsável pelo entendimento de seu sentido, alcance e limites (KOEHLER, 2008, p. 147). Dito isso, no liame dos direitos e garantias individuais pautados como cláusulas pétreas e a discussão sobre a delimitação do seu alcance, ou seja, quais liberdades, direitos e garantias encontram-se ali englobados, o STF já outorgou proteção como “cláusula pétrea” a direitos fundamentais, inclusive, estampados fora do Título II da Constituição, com base no art. 5º, parágrafo 2º da Lei Fundamental (BRASIL, 1988).

Contudo, há discussão entre doutrinadores acerca da tangibilidade dos direitos e garantias fundamentais. Nesse viés, é imperioso ressaltar o entendimento de Rui Barbosa, *in verbis*:

Ora, uma coisa são *garantias constitucionaes*, outra coisa os direitos, de que essas garantias traduzem, em parte, a condição de segurança política ou judicial. Os *direitos* são aspectos manifestações da personalidade humana em sua existencia subjectiva, ou nas suas situações de relação com a sociedade, ou os individuos, que a compõem. As *garantias constitucionaes stricto sensu* são as solemnidades tutelares, de que a lei circumda alguns desses direitos contra os abusos do poder. O notavel publicista argentino, que consagrou uma obra *ex-professo* às garantias constitucionaes, frisa nitidamente a distincção entre estas e os direitos que ellas se destinam a salvaguardar contra certos perigos. "Quando nossa Constituição se refere a direitos individuaes", diz elle, "nestes se comprehendem todos os que constituem manifestações do



indivíduo em si mesmo, nas relações com os demais indivíduos e nas modificações, que conservam, modificam, ou cream os bens; e, quando allude a *garantias constitucionaes*, entendem-se *as que protegem e amparam o exercicio desses direitos*" (268). A discriminação é intuitiva. Noutro lugar torna ao assumpto o eminente escriptor: "Existem limitações *aos direitos individuaes*; mas, para evitar os abusos, que, á sombra delIas e por seu effeito, poderiam commetter-se, ha tambem *garantias*, na mesma carta constitucional, que põem ao alcance de todos os prejudicados os meios de conseguir que o direito seja respeitado, e desapareça o abuso" (BARBOSA, 1893, p. 189-191).

De tal maneira, os direitos fundamentais são compreendidos como benesses conjecturadas na Lei Fundamental e as garantias são os mecanismos necessários para assegurar o exercício desses direitos. Porém, o enfoque da controvérsia reside em torno da extensão e o alcance da proteção dos direitos e garantias constitucionais como cláusulas pétreas.

Nesse sentido, "os direitos fundamentais representam, sem lugar para dúvidas, a coluna vertebral do estado constitucional" (PULIDO, 2006, p. 13). Sendo assim, nada mais comum a sua figura extensiva como cláusula pétrea, pois garante que os direitos sejam desfrutados na maior medida admissível (SCHIER, 2009), o que justifica a decisão do STF por acolher como cláusula pétrea os direitos e garantias individuais alcançados ao longo de todo texto constitucional.

Denota-se igualmente importante a explanação sobre o caráter engessado atribuído aos direitos e garantias. No entendimento de Koehler, "não existe incompatibilidade entre rigidez e democracia, mas entre vedação de discussão e democracia" (KOEHLER, 2008, p. 146).

Sendo assim, embora exista uma preocupação de um eventual risco para a democracia acerca do acolhimento dos direitos e garantias individuais como cláusula pétrea, o Brasil ao atribuir tal característica



precaveu-se em defesa da ordem e da soberania popular. Assim, a instituição da cláusula pétrea no ordenamento constitucional deu-se em favor da Carta Magna como guardiã suprema da democracia.

3.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar

Os entes federativos possuem poderes fiscais expressos na Constituição Federal, a qual define a competência tributária de cada um deles, inclusive, mediante a delimitação dos seus campos de atuação. Nesse sentido, a Carta Magna designa atribuições para cada ente, enquanto concomitantemente visa a custódia dos contribuintes, a fim de alcançar a igualdade material.

De acordo com Sabbag (2022) o poder de tributar não é absoluto, pois limita-se às normas que almejam moderar o exercício desmedido dessa competência. A Constituição Federal baliza a utilização desse poder, que se dará por um meio íntegro e proporcional, sem causar malefícios aos contribuintes.

Outrossim, Amaro (2021) aduz que a Carta Magna limita as áreas de atuação de cada pessoa política, divide a competência tributária entre elas e fixa limites que protegem valores considerados primordiais, sempre priorizando a proteção dos direitos e garantias individuais.

As limitações constitucionais dividem-se em genéricas e específicas. Estas são encontradas no artigo 145, §1º e 150 ao 152 da Lei Maior (BRASIL, 1988), enquanto aquelas estão espalhadas por toda a Constituição, bem como no ADCT.



Ante o exposto, as limitações específicas ainda possuem uma subdivisão: princípios e imunidades tributárias. Sabbag (2022) ministra que as limitações para a prática da competência tributária, no que diz respeito aos princípios, não se delimitam àquelas encontradas na seção específica trazida pela Constituição, porquanto ela possui, de modo integral, diretrizes que coíbem o poder de tributação. Os princípios são limitadores desse poder, não podem ser infringidos e significam fundamentadas garantias constitucionais. Apesar de possuírem certa generalidade e subjetividade, eles são norteadores e, se respeitados, possuem capacidade de validar a ação estatal quando do exercício da competência tributária.

O princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I, da Carta Magna (BRASIL, 1988), por exemplo, expressa a ideia de que ao Estado é defeso aumentar ou criar o valor de algum tributo, sem que antes haja uma lei nesse sentido. Extrai-se, portanto, que, em regra, apenas a lei tem o condão de exigir ou majorar tributos. Nesse sentido, Amaro (2021) afirma que este princípio possui o anelo de propiciar segurança jurídica, a qual seria abalada se a decisão de cobrar tributos ficasse à mercê da administração pública.

Outro princípio consagrado pela Constituição é o da anterioridade (não surpresa), previsto no artigo 150, III, b, c (BRASIL, 1988). Seu principal objetivo é proporcionar estabilidade para o contribuinte, pois, de acordo com ele, a lei será aplicada apenas no exercício financeiro seguinte ao que foi publicada. Dito isso, viabiliza a possibilidade de um efetivo planejamento financeiro, pois permite certa previsibilidade da atuação estatal. Além de não admitir a cobrança automática do tributo, esse princípio também reconhece que a lei só poderá valer após



noventa dias de sua publicação, protegendo efetivamente o contribuinte.

As imunidades, por outro lado, proíbem o legislador de instituir tributos sobre certas pessoas, situações ou objetos. Elas são aplicáveis a situações concretas e precisas previstas na Constituição, não servindo, portanto, como um mero norteador.

Destaca-se como uma das imunidades aquela prevista no artigo 150, IV, alínea a, da Lei Maior (BRASIL, 1988). Chamada de imunidade recíproca, impede que os entes federativos cobrem impostos em relação aos serviços, renda e patrimônio uns dos outros, pois visa à proteção do pacto federativo e evita que esses entes interfiram nos campos de atuação alheios aos seus, por meio da tributação. Importante advertir que o STF consolidou o entendimento de que essa imunidade se estende aos demais impostos, abrangendo não só aqueles previstos taxativamente no artigo supracitado.

Outra importante imunidade é a objetiva, encontrada no 150, IV, alínea d (BRASIL, 1988). Esta recai sobre determinados objetos, que são: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão. Tem-se aqui a ideia de proteção e acesso à cultura, possibilitando que tudo aquilo que transmitir informações seja imune, não sendo considerado o seu conteúdo ou custos de distribuição.

Oportuno reiterar que esses são apenas alguns exemplos de princípios e imunidades previstos na Constituição Federal. O artigo 150 abrange importantes normas proibitivas, mas não é o único, ante o seu rol exemplificativo. Sendo assim, não seria viável esgotar cada previsão expressa pela Carta Magna.



A inobservância dos limites estabelecidos pela Constituição seria uma ofensa por parte do Estado e efetiva desigualdade entre ele e o contribuinte. Nesse caminho, Amaro preleciona:

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar (...) nas situações que ultrapassam os limites fixados, ou desatendem a princípios ou formas estabelecidas, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente inexistente (AMARO, 2021, p. 53).

Partindo disso, é nítida a preocupação da assembleia constituinte ao propor um título específico que trata de direito tributário. Há, aqui, uma prevenção ao permitir que, em hipóteses específicas, os legisladores infraconstitucionais consigam inovar ao se tratar de matéria tributária. O motivo é claro: as limitações constitucionais são a segurança jurídica de que o contribuinte não será afetado por eventuais arbitrariedades estatais.

3.3 Limitações constitucionais ao poder de tributar como cláusula pétrea

No sistema tributário brasileiro, as limitações constitucionais ao poder de tributar, ora são compreendidas como cláusulas pétreas, ora como direitos que podem ser retirados. Contudo, tem prevalecido que elas são inextinguíveis, ou seja, possuem o condão de cláusula pétrea, sendo esse entendimento ratificado pelo próprio guardião da Constituição, o STF.

Ademais, dentre as hipóteses de cláusula pétrea elencadas no artigo 60, §4º (BRASIL, 1988), entende-se que as limitações constitucionais ao poder de tributar estão sob a configuração dos



direitos e garantias fundamentais. Exemplo lapidar desse entendimento majoritário o qual depreende-se correto, encontra-se na elucubração:

Em conclusão, se as regras que compõem as "limitações ao poder de tributar" se consubstanciam em direito individual, as mesmas também se qualificam como "cláusula pétrea" abrangidas, portanto, pela irrevogabilidade, imunes inclusive a qualquer Emenda Constitucional, não valendo qualquer investida do poder constituinte derivado quando por sua manifestação houver tendência ao seu abolimento, nos claros moldes do art. 60, §4º, IV da Constituição Federal (MARTINS, 2003, n. p.).

No ordenamento tributário é sabido que o constituinte é o componente mais frágil na relação jurídico-tributária, sendo assim, ele deve ser constantemente resguardado e uma das formas angariadas em prol disso é a proteção por meio das cláusulas pétreas, visto que, em respeito a elas, os entes políticos só podem exercer sua competência tributária dentro dos limites apontados na Constituição Federal e no ADCT, isto é, o Fisco deverá arrecadar de forma contida por constringões constitucionais.

Nesse viés, a configuração de cláusula pétrea imposta aos princípios e as imunidades tributárias especificadas na Lei Maior diz respeito à inequívoca necessidade em evitar arbitrariedades em face do contribuinte. Logo, a interpretação teleológica do dispositivo constitucional impõe que os seus direitos e garantias não sejam deturpados no que tange à sua completa abolição. Esse entendimento é favorecido consoante palavras de Portella:

Finalmente, cabe registrar de antemão que são todas normas fundamentais, incluídas também, conforme Aliomar BALEEIRO (2010), na concepção de cláusula pétrea. Disso decorre serem as limitações constitucionais ao poder de tributar preceitos que não podem ser abolidos, sob pena de abalar os alicerces do Estado Democrático de Direito fundado na Ordem



Constitucional de 1988, mais precisamente no que se refere à forma federativa de Estado, à separação de Poderes, e aos direitos e garantias fundamentais (PORTELLA, 2016, p. 92).

É importante mensurar, ainda que de maneira sutil, o impacto do acolhimento de interpretação diversa em face dos contribuintes, ou seja, diante de quais situações estariam à mercê.

Uma das limitações ao poder de tributar estampada na Constituição Federal é a imunidade religiosa, a qual é encontrada no art. 150, VI, "b". Ela estabelece que não existem embaraços a templos de qualquer culto causados pelo poder de tributar do Estado, para isso veda a cobrança de impostos relacionados ao patrimônio, renda e serviço de quaisquer entidades religiosas.

Conforme exposição supra, é formidável destacar que o legislador deve encarar a vedação de cobrança prevista por meio da imunidade religiosa mediante a máxima de que a Constituição Federal ao se referir aos "templos" não aplica a normativa ao prédio físico, mas, sim, à personalidade jurídica das entidades religiosas e toda a extensão atribuída à finalidade essencial de sua religião, em que abarca seus patrimônios, rendas e serviços, destarte, assevera ALEXANDRE:

A afirmação baseia-se na distinção entre templo (prédio fisicamente considerado) e a entidade religiosa, com todas as atividades que lhe são inerentes. Se a imunidade fosse tão somente do templo, estaria impedida apenas a cobrança dos impostos que incidissem sobre a propriedade do imóvel em que está instalado o templo (IPTU ou ITR). Entretanto, nada impediria a cobrança, por exemplo, do imposto de renda sobre as oferendas ou do imposto sobre serviços relativo à celebração de casamentos (ALEXANDRE, 2015, p. 834).

Sendo assim, por exemplo, uma igreja não deve ser cobrada quanto ao Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores (IPVA), caso a utilização do veículo destine-se à sua finalidade essencial. De igual modo, o babalorixá ao representar o candomblé não



deverá efetuar pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) referente ao imóvel em que realizar a prática de seu credo.

Contudo, apesar de ser notório que aplicar tal imunidade possibilite o pleno exercício do direito individual à liberdade de culto, previsto no art. 19, I, da Carta Republicana, há entendimento no sentido de que exista um prejuízo por confrontar-se com a isonomia prevista no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, além de beneficiar desvios de finalidade. Corroboram nesse sentido MARQUES *et al*:

À facilidade, junta-se a falta de fiscalização e regulamentação que pode transformar a imunidade religiosa em instrumento de efusão fiscal, lavagem de dinheiro (art. 1º da Lei 9.613/98), enriquecimento pessoal pelo estelionato religioso (Silva, 2019). Em levantamento realizado pela Agencia Publica por meio da Lei de Acesso à Informação (LAI), revelou-se que 1.283 entidades religiosas devem R\$ 460 milhões de reais ao governo brasileiro. Une-se à lista acima uma ação do Ministério Público Federal, autorizada pelo Tribunal Regional da 1.ª Região (TRF1), de cobrar da igreja universal do reino de Deus (IURD) o valor de R\$ 98,3 milhões em impostos. Nesse sentido, as Igreja e organizações evangélicas são aquelas que mais devem a Receita Federal, e representam 87% do total da dívida, enquanto os grupos católicos representam 6%. A maior parte da natureza da dívida das Igrejas é previdenciária, ou seja, refere-se a valores não pagos em relação aos seus funcionários, como a contribuição do INSS. Característica que contrasta com o padrão de dívida de entidades não religiosas que se trata na maioria de imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) e de Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) (MARQUES *et al.*, 2021, p. 7).

Além do prejuízo ao erário apontado anteriormente, uma crítica comum é a correlação entre o enriquecimento despropositado de alguns templos e a imunidade religiosa.

É paradoxal os dados das dívidas com a riqueza e entradas demonstradas pelo Ministério da economia, cuja a arrecadação em 2018 das igrejas passou dos R\$ 701 milhões, com igual crescimento entre os anos de 2005 a 2018. Os dados do crescimento econômico e dívida não batem. O crescimento econômico das entidades religiosas entre 2005 e 2010 bate os



40% (já corrigido a inflação do perdido). E ainda assim, a dívida só cresce (MARQUES *et al.*, 2021, p. 7).

Em face da situação adrede relatada, evidencia-se a justificativa acerca da desconfiança do contribuinte ante à figura dessa limitação ao poder de tributar, visto que ao concretizar hipótese de incidência tributária e constituir uma obrigação tributária, pressupõe que o legislador constituinte não deve vedar tributação àquele que prejudica o fisco e a isonomia constitucional. Segundo Baleeiro:

[...] é bastante justificável o temor de que, por meio de fraudes e simulações, a imunidade se expanda para alcançar, na prática, atividades desenvolvidas por motivos econômicos e interesses privados (BALEIRO, 1997, p. 511).

Portanto, a preocupação não está albergada somente no senso comum. Contudo, conforme multicitado, a previsão de cláusula pétrea é dada àqueles elementos sem os quais o ordenamento jurídico só poderá valer-se diante da propositura de um novo texto constitucional, pois o seu caráter empedernido ocorre em proteção ao Estado Democrático de Direito. Isto é, na vigência da Constituição Federal de 1988, os direitos e as garantias individuais, por serem enclausuradas como “cláusulas pétreas” devem ser obedecidas sem obstáculos por quaisquer emendas que objetifiquem sua abolição.

Para Alexy (1993, p. 295-296), os direitos fundamentais só podem ser restringidos se, no caso concreto, os princípios divergentes possuírem uma força maior que aqueles pertinentes ao direito fundamental. Sendo assim, é necessário sobrepesar os princípios colidentes e o direito fundamental em questão.

Uma vez estabelecido uma garantia ou direito individual, sua afronta viola à Constituição Cidadã. Logo, como o instituto da imunidade religiosa, conforme narrado por Souza, “surgiu com o fito



de proteger valores maiores contidos em princípios constitucionais, como o da livre divulgação de ideias, de conhecimentos, da proteção da cultura e da propagação da religião” (SOUZA, 2012, n. p.), ao estender entendimento por meio de método teleológico e sistemático, a Carta Magna garante a liberdade de culto (direito fundamental do cidadão) e reconhece que por ser cláusula pétrea aquilo que garanta direito fundamental, a imunidade tributária religiosa não deve ser acolhida como direito superável. Assim, coadunam MARQUES *et al*:

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é uma conquista democrática que protege a dignidade da pessoa humana, garantindo o direito fundamental da liberdade religiosa. E, nesse sentido, é necessário reconhecer que as organizações religiosas continuam sendo instrumentos de preservação da pluralidade social e de caridade, tendo direito não menos de benefícios fiscais tanto quanto qualquer organização de ajuda aos mais necessitados (MARQUES, *et al*, 2021, p. 8).

Outrossim, além da imunidade religiosa, quaisquer outras espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar sobrepesará em favor do contribuinte. Portanto, ao sofrer desconfiança social nada tem a ver com a finalidade que o legislador constituinte se ateve ao instituir tal alicerce à democracia. Ocorre que há uma obscuridade no senso comum de associá-los como facilitadores de ultrajes à ordem pátria, porém, essa foi a oposta intenção do legislador.

Do mesmo modo, Andrade e Padua (2017) demonstram que, apesar de a literatura divergir acerca da condição das limitações ao poder de tributar como cláusula pétrea, tem se demonstrado mais acertada a posição de compreendê-las como tal. Nesse mesmo sentido, Beserra e Silva (2019) apontam justificativas para tal posicionamento.

Nota-se que para atender o interesse público-social é realmente imprescindível a arrecadação de tributos, porque é por meio dela que



o fisco garante o seu cofre e atende as mais diversas demandas de ordem pública, entretanto, a legitimidade dessa arrecadação só será atingida sob os ditames das limitações constitucionais ao poder de tributar. Sendo assim, todas as espécies de limitações esparsas pelo texto constitucional devem refrear o Fisco, constituindo-se, por conseguinte, cláusulas pétreas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado possui a tributação como principal instrumento de arrecadação para granjear seus propósitos sociais. Por isso, a Constituição Federal prevê competências tributárias para cada ente federativo, dentro dos limites expressos por ela.

Contudo, limitar essa competência é de suma importância para que não haja excessos em desfavor do contribuinte. Desse modo, por saber da importância que as limitações constitucionais ao poder de tributar possuem, é que se encontram entendimentos no sentido de que elas são cláusulas pétreas, apesar de não previstas expressamente como tais.

Quanto ao problema de pesquisa, foi respondido, no sentido de demonstrar que o posicionamento atual da maior parte da literatura é de que as limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas do ordenamento jurídico pátrio. Ademais, os objetivos da pesquisa também foram alcançados.

É manifesto que, apesar dessas limitações serem benesses ao contribuinte e adotadas como uma garantia individual, ainda há uma



discussão acerca de sua definição, ou seja, há quem considere tais limitações como direitos suprimíveis. Entretanto, apesar de existirem entendimentos nesse sentido, insta evidenciar eles restam superados, porquanto a doutrina majoritária compreende que elas são, por sua natureza, cláusulas pétreas.

Para futuras pesquisas acerca desse tema, sugere-se uma análise histórica de todas as Constituições já promulgadas, com o fito de identificar como relacionavam-se com o instituto das cláusulas pétreas, ademais, em qual momento as limitações ao poder de tributar foram albergadas na Carta Magna como cláusulas de intangibilidade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado** – 8 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2015.

ALEXY, R. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AMARO, L. da S. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 21 dez. 2022.

ARAÚJO, T. do C. **O aspecto principiológico das limitações constitucionais ao poder de tributar**, [s. l.], 22 fev. 2006. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/34378/1/2006_tcara%c3%baajo.pdf. Acesso em: 18 dez. 2022.

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.



BARBOSA, R. **A Constituição e os Actos Inconstitucionaes do Congresso e do Executivo Ante a Justiça Federal**. 2ª Edição. ed. rev. Rio de Janeiro: Atlantida, 1893. 260 p. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/242783>. Acesso em: 18 dez. 2022.

BATISTEL, G. C. **Imunidade Tributária**, [s. l.], 28 nov. 2002. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/147517736.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2022.

BESERRA, I. L. R; DA SILVA, D. S. R. Imunidade religiosa no sistema tributário brasileiro: justificativas do status de cláusula pétrea. **Derecho y cambio social**. 2019. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Derecho-y-Cambio_n.55.13.pdf. Acesso em: 08 dez. 2022.

BOCCATO, V. R. C. (2006). **Metodologia da pesquisa bibliográfica na área odontológica e o artigo científico como forma de comunicação**. Rev. Odontol. Univ. Cidade São Paulo.18 (3), p. 265-274.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 7 dez. 2022.

DE ANDRADE, F. M. As cláusulas pétreas como instrumentos de proteção dos direitos fundamentais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 46, n. 181, p. 207-226, 2009. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/46/181/ril_v46_n181_p207.pdf. Acesso em: 14 dez. 2022.

DE ANDRADE, R. E. S.; DE PADUA, C. M. S. A imunidade tributária dos templos religiosos. **ETIC - Encontros de Iniciação Científica**, v. 13, n. 13, 2017. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/6279>. Acesso em: 08 dez. 2022.

DE LIMA, L. C.; LORDRON, M. C. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, [s. l.], 2014. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/4419/4178>. Acesso em: 18 dez. 2022.



FERREIRA FILHO, M. G. **O poder constituinte**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

GREENHALGH, T.; PEACOCK, R. **Effectiveness and efficiency of search methods insystematic reviews of complex evidence: Audit of primary sources**. *British Medical Journal*, v. 331, n. 7524, p. 1064–1065, 2005. Disponível em: [10.1136/bmj.38636.593461.68](https://doi.org/10.1136/bmj.38636.593461.68). Acesso em: 08 dez. 2022.

MONTIBELLER, B. Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise. [S. l.]. **Portal for e-government, digital inclusion and the knowledge society**. 2012. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/imunidade-tribut%C3%A1ria-das-entidades-religiosas-breve-an%C3%A1lise>. Acesso em: 19 dez. 2022.

KOEHLER, F. A. L. Reflexões acerca da legitimidade das cláusulas pétreas. **Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco**, [s. l.], p. 131-159, 2008. Disponível em: <https://revista.jfpe.jus.br/index.php/RJSJPE/article/view/69>. Acesso em: 14 dez. 2022.

MARQUES, F. J. de O.; *et al.* Cui tributum, tributu: Imunidade tributária religiosa constitucional brasileira entre proteção, isonomia e abuso. **Research, Society and Development**, [S. l.], v. 10, n. 7, p. e52610715360, 2021. DOI: 10.33448/rsd-v10i7.15360. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/15360>. Acesso em: 18 dez. 2022.

MARTINS, M. G. Limitações constitucionais ao poder de tributar. **Cadernos de Direito**, v. 2, n. 4, p. 249-278, 2012. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/viewFile/710/267>. Acesso em: 08 dez. 2022.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. São Paulo: Grupo GEN, 2016. E-book. ISBN 9788597008821. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008821/>. Acesso em: 11 dez. 2022.

MICHEL, M. H. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**, 3ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 978-



85-970-0359-8. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-970-0359-8/>. Acesso em: 14 dez. 2022

PEDRA, A. S. Reflexões sobre a teoria das cláusulas pétreas. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 43, n. 172, p. 135-148, 1 out. 2006. Disponível em: <http://191.252.194.60:8080/handle/fdv/1115>. Acesso em: 14 dez. 2022.

PORTELLA, A. As limitações ao poder de tributar estabelecidas na Constituição Federal, de 1988. **Revista ESMAT**, Palmas, v. 8, ed. 10, p. 89-109, 30 nov. 2016. DOI <https://doi.org/10.34060/reesmat.v8i10.112>. Disponível em: http://esmat.tjto.jus.br/publicacoes/index.php/revista_esmat/article/view/112/117. Acesso em: 18 dez. 2022.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª Edição. ed. rev. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 276 p. ISBN 9788577171583. Disponível em: https://www.google.com.br/books/edition/Metodologia_do_Trabalho_Cientifico_M%C3%ADfco_M%C3%A9t/zUDsAQAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1. Acesso em: 13 dez. 2022.

PULIDO, C. B. Prefácio à obra Três escritos sobre los derechos Fundamentales. In: ALEXY, Robert. **Três escritos sobre los derechos fundamentales y la teoria de los principio**. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006, p. 13.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620469. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620469/>. Acesso em: 14 dez. 2022.

SARLET, I. W. Os direitos fundamentais sociais como "cláusulas pétreas". **Cadernos de Direito**, Piracicaba, p. 78-97, 2003. DOI <https://doi.org/10.15600/2238-1228/cd.v3n5p78-97>. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/828>. Acesso em: 14 dez. 2022.

SCHIER, P. R. DIREITOS FUNDAMENTAIS, CLÁUSULAS PÉTREAS E DEMOCRACIA: CAMPO DE TENSÃO. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, [S. l.], v. 6, n. 6, 2009. Disponível em:



<https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/234>. Acesso em: 14 dez. 2022.

SILVA, D. R. S. As limitações ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte: análise a partir da classificação da norma jurídica segundo Robert Alexy. **Revista Publicum**, v. 4, n. 2, p. 181-202, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/publicum/article/view/24655>. Acesso em: 08 dez. 2022.