

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**JONATHAN DOERING DARCIE**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA, EFICÁCIA E  
INTERPRETAÇÃO**

**PORTO ALEGRE**

**2012**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**JONATHAN DOERING DARCIE**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA, EFICÁCIA E  
INTERPRETAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

**PORTO ALEGRE**

**2012**

*A Stephan Doering Darcie,  
meu irmão,  
meu melhor amigo*

## AGRADECIMENTOS

Esse é um trabalho acadêmico, sendo, por isso, razão e a pesquisa os instrumentos necessários para a sua concretização. No entanto, por trás das citações e das leituras, das formulações e dos juízos, existe um outro algo, um algo que nada diz com razão e pesquisa; trata-se das pessoas, de todos aqueles que, pessoal ou profissionalmente, contribuem direta ou indiretamente para a realização de uma esforço como esse, essa nossa dissertação de mestrado.

Não temos dúvidas de que esse trabalho não existiria não fosse a participação de tantas pessoas que nos são tão importantes, às quais, por isso, gostaríamos de agradecer. Se as páginas que seguem são o produto da nossa razão, esses agradecimentos servem a uma outra finalidade: a de expressar a nossa emoção em relação a todos os que, de uma forma ou de outra, nos deram e dão suporte.

Gostaríamos de agradecer, inicialmente, ao Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini, nosso orientador, por quem nutrimos grande admiração e respeito. Acolhendo-nos no Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da UFRGS, confiou no nosso trabalho não apenas uma, mas duas vezes. Nosso mais sincero muito obrigado.

Além da excelência acadêmica que nos circundou, nossa acolhida no PPGD da UFRGS também nos proporcionou algo que pensamos ser certamente ainda mais valioso: bons amigos. Mesmo que não nos seja possível aqui nominar todos, a ocasião nos permite agradecer, em especial, aos colegas e amigos Paulo Mendes de Oliveira, Marcel Piterman e Marco Antônio Karam Silveira, pelos momentos sérios e também pelos descontraídos.

Nosso muito obrigado, também, aos servidores da secretaria do PPGD, especialmente à Rose e à Denise, por toda a atenção e dedicação dirigidas a nós e às nossas necessidades da academia.

Se pelo ingresso no PPGD da UFRGS conquistamos novos amigos, pessoas estimadas, nosso tempo lá e as dificuldades por que passamos constantemente nos lembraram que temos também fora muitas pessoas queridas, que estiveram sempre ao nosso lado, para os bons e para os maus momentos.

O nosso agradecimento à Danielle Nascimento N. de Souza, com muito carinho, por todo o apoio, compreensão, disposição e afeto de que fomos felizes destinatários e de que seremos eternos devedores, sem os quais, não temos dúvidas, este trabalho não seria o mesmo.

Para Maria Amélia Doering, nossa mãe, são tantas as coisas de que nos lembramos que não encontramos palavras para agradecer. Guerreira, apaixonada pela advocacia como ninguém, é culpada por nos haver transmitido um tanto dessa paixão, que hoje faz tão relevante parte de nós.

Ao Stephan Doering Darcie, irmão, menor em idade, pessoa maior, nosso sincero agradecimento pelo diálogo permanente, pela paciência e pelas inúmeras contribuições à nossa dissertação; pela amizade, sobretudo.

Ausentes vós, não teria essa dissertação sido possível, nada disto valido a pena.

## RESUMO

A partir de uma visão do ordenamento jurídico como estruturado por normas jurídicas e elementos normativos, é possível estabelecer a natureza jurídica da imunidade tributária como a de uma regra jurídica positiva em matéria tributária, dirigida ao titular do poder tributário em medida concreta, através da qual se erige uma proibição para toda e qualquer atividade impositiva, em abstrato ou em concreto, sobre determinados âmbitos materiais e em relação a sujeito considerados relevantes pelo constituinte, formando, assim, posição jurídica de intributabilidade à pessoa. A existência de uma imunidade tributária implica, além de uma vinculação à conduta por ela prescrita, com o efeito de restringir a competência tributária que com ela eventualmente conflite, a retirada de vigência de atos concretos do exercício da competência tributária outrora estabelecida, como leis e atos normativos (eficácia metanormativa abstrata), e, atendidos certos critérios, obrigações tributárias em processo de exigibilidade (eficácia metanormativa concreta). Entendida a interpretação jurídica como atividade de obtenção de sentido de determinados objetos jurídicos – finalidade imediata – e estando o direito submetido à tensão entre a sua dimensão democrática e o seu caráter evolutivo, como também à transcendentalidade eventual das regulações legislativas, a interpretação da imunidade tributária deve partir de um juízo de precedência entre elementos-argumentos de interpretação caso a caso, segundo as circunstâncias fáticas, na relação concreta entre o marco de vigência do ato normativo e da constância do panorama social existente à época da sua dação, a constituir o sobrecritério do tempo.

Palavras-chave: Direito tributário. Imunidade tributária. Normas jurídicas. Elementos normativos. Eficácia. Interpretação.

## ABSTRACT

From a vision of the legal order as structured by norms and normative elements, it is possible to establish the legal nature of the tax immunity as a positive legal rule in tax matters, addressed to the holder of tax power in concrete measure, by which one forms a prohibition over any imposition activity – whether abstract or concrete – on certain material criteria or subject related considered relevant by the constitutional legislator, thus forming a non-taxation legal position to the individual. Apart from bonding to the conduct prescribed by it, with the effect of restraining tax competence that eventually gets in conflict with it, the existence of a tax immunity implies removal of legal force from concrete acts of exercise of this competence once established, such as statutes and normative acts (*eficácia metanormativa abstrata*), and once met certain criteria, tax obligations in process of enforcement (*eficácia metanormativa concreta*). Defined the legal interpretation as the activity of obtaining meaning from certain legal objects – immediate purpose –, and being law under the tension between its democratic dimension and its evolving character, as well as the occasional transcendentalism of its legislative regulations, the interpretation of tax immunity should be based on a precedence judgment between interpretation elements-arguments case by case, according to the factual circumstances in the concrete relationship between the social landscape at the time of law making and its constancy at the moment of interpretation, which consist of the supercriteria of time.

Keywords: Tax law. Tax immunity. Legal norms. Normative elements. Efficacy. Interpretation.



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ADI – Ação direta de inconstitucionalidade  
AgR. – Agravo regimental  
Art. – Artigo  
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação  
IE – Imposto sobre as Exportações  
Inc. – Inciso  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis  
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural  
MC – Medida cautelar  
Min. – Ministro  
RE – Recurso extraordinário  
TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>CAPÍTULO I. Natureza jurídica da imunidade tributária</b> .....	17
1.1. Considerações iniciais.....	17
1.2. A definição de imunidade tributária segundo a doutrina tradicional.....	21
1.2.1. Imunidade tributária como regra negativa de competência.....	22
1.2.2. Imunidade tributária como princípio constitucional.....	24
1.2.3. Imunidade tributária como direito subjetivo.....	26
1.3. Problemas nas concepções correntes acerca da imunidade tributária.....	30
1.3.1. Imunidade tributária e a negação de uma competência.....	32
1.3.2. Imunidade tributária como direito subjetivo.....	50
1.3.3. Imunidade tributária e princípios jurídicos.....	61
1.4. A definição de imunidade tributária.....	65
1.4.1. A estrutura normativa da ordem jurídica e a técnica de ordenação do direito.....	67
1.4.1.1. Normas jurídicas como vetores da finalidade precípua do direito: direcionamento do comportamento.....	73
1.4.1.1.1 As espécies de normas jurídicas.....	78
1.4.1.2. Elementos normativos.....	84
1.4.1.2.1. As técnicas de ordenação e integração sistemática do direito.....	86
1.4.1.2.1.1. Elementos normativos declaratórios.....	88
1.4.1.2.1.2. Elementos normativos modificativos.....	90
1.4.1.2.1.3. Elementos normativos relacionais.....	94
1.4.1.2.1.4. Elementos normativos de vigência.....	96
1.4.2. A natureza jurídica da imunidade tributária.....	99
1.4.2.1. A imunidade tributária como norma constitucional proibitiva.....	99

1.4.3. Distinção da imunidade tributária em relação a manifestações de não-incidência tributária.....	110
1.4.3.1. Imunidade tributária e isenção tributária.....	110
1.4.3.2. Imunidade tributária e não-incidência.....	116
1.4.4. O <i>status</i> constitucional da imunidade tributária.....	117
1.4.4.1. Os distintos regimes de normas constitucionais.....	118
1.4.4.2. A estabilidade da imunidade tributária como consequência do seu <i>status</i> constitucional.....	120
<b>CAPÍTULO II. A eficácia da imunidade tributária.....</b>	<b>129</b>
2.1. Eficácia e efeito jurídico.....	130
2.2. As duas eficácias da imunidade tributária.....	133
2.2.1. Eficácia normativa da imunidade tributária.....	134
2.2.2. Eficácia metanormativa (ou derogatória) da imunidade tributária.....	138
2.2.2.1. Eficácia metanormativa abstrata.....	139
2.2.2.2. Eficácia metanormativa concreta.....	141
<b>CAPÍTULO III. A interpretação da imunidade tributária.....</b>	<b>147</b>
3.1. A hermenêutica e o problema da extração de sentido de textos jurídicos.....	147
3.2. A finalidade mediata da interpretação jurídica.....	148
3.2.1. As teorias subjetivas e objetivas da interpretação jurídica.....	149
3.3. Elementos da interpretação jurídica.....	155
3.4. Sobre a interpretação das imunidade tributárias.....	158
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>165</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>172</b>

## INTRODUÇÃO

Porque duvido, penso; porque penso, existo<sup>1</sup>. Com essas palavras, eternizadas na tradução para o latim do seu *Discurs de la méthode*, foi introduzido pela obra de DESCARTES o princípio da dúvida na metodologia das ciências, o denominado ceticismo metodológico. Ao contrário da epistemologia dos gregos antigos e dos pensadores medievais, que acreditavam na possibilidade de existência de algo pelo simples fato do existir, porque assim deve ser, DESCARTES sugeriu que a dúvida é que haveria de preencher primeiramente o espírito do sujeito cognoscente. É dizer, que jamais se deveria aceitar como verdadeira alguma coisa sem antes evidentemente conhecê-la como tal, evitando cuidadosamente a precipitação e a prevenção; não compreender em nossos juízos nada além do que se apresente tão clara e distintamente a nosso espírito que não tenhamos qualquer oportunidade de pôr em dúvida<sup>2</sup>.

A Ciência Jurídica, posto que ciência, experimenta toda uma série de dificuldades para a obtenção da sua verdade científica<sup>3</sup>. Porque o direito é constituído pelo homem para o

---

<sup>1</sup> No idioma original: "*Puisque je doute, je pense; puisque je pense, j'existe*".

<sup>2</sup> DESCARTES, René. *Discours de la méthode & essais*. In Ouvres de Descartes. Vol. VI. Paris: Léopold Cerf, 1902, p. 18.

<sup>3</sup> Efetivamente, o problema da fundamentação suficiente é algo pertinente a todas as ciências, em maior ou menor intensidade conforme seja o âmbito do conhecimento em que inserida cada qual. Prova disso foi a demonstração realizada por ALBERT, no que denominou o Trilema de Münchhausen. Trata-se de um problema geral vinculado à produção de conhecimento científico, ocorrendo porque, para a produção de uma fundamentação suficiente através da lógica dedutiva, não se nos apresenta outra senão uma dentre três possibilidades metodológicas, nenhuma das quais aceitável sob o ponto de vista científico: a) um regresso infinito, resultante da necessidade de sempre voltar atrás na busca de fundamentos para justificação das premissas, algo não possível de ser realizado; b) um círculo lógico na dedução, resultante da retomada, no processo de fundamentação, de enunciados que já surgiram anteriormente e se mostraram carentes de fundamentação; e c) uma interrupção do procedimento em determinado ponto, que, mesmo que em princípio realizável, envolveria uma decisão essencialmente arbitrária em relação à fundamentação suficiente (ALBERT, Hans. *Tratado da razão crítica*. Trad. Idalina Azevedo da Silva, Erika Gudde, Maria José P. Monteiro. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1976, p. 26-27).

homem, sendo essencialmente dependente da cultura do povo do qual emana<sup>4</sup>, do seu *Zeitgeist*<sup>5</sup>, a possibilidade de universalização do seu conteúdo é bastante limitada, restringindo-se apenas àqueles institutos estruturais, considerados formadores da base de um qualquer sistema jurídico<sup>6 7</sup>. Agrega-se a isso, por outro lado, o intrincado problema da obtenção de sentido de textos jurídicos, em razão de sua dependência inextricável – como qualquer interpretação da material produzido por ação da vontade humana – da figura do intérprete e de todo o conteúdo que constitui sua formação enquanto indivíduo<sup>8</sup>. Essas duas circunstâncias representam parte expressiva das causas da instabilidade científica a que se submete o direito, repercutindo sobre basicamente toda a sua extensão, de categorias da sua teoria geral a institutos privativos de sistemas jurídicos particulares. Não raro, encontramos institutos jurídicos com tratamento jurídico disforme em relação ao gênero de que derivam, mesmo quando reconhecida e enfatizada a relação gênero-espécie, a produzir um inconformismo lógico dentro do próprio sistema<sup>9</sup> da Ciência Jurídica<sup>10</sup>. Noutras e mais breves palavras: por vezes, vemos autores não suportando as implicações de suas opções teóricas, ou mesmo não

<sup>4</sup> Por todos, COING, Helmut. *Elementos fundamentais da filosofia do direito*. Trad. Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 173-180.

<sup>5</sup> Trata-se de expressão cunhada por HERDER (HERDER, Joseph Gottfried. *Herders Sämmtliche Werke: Kritische Wälder*. Vol. III, Berlin: Weidmann, 1878), na tradução para o alemão da expressão em latim *genius seculi*, na crítica que manifestou ao trabalho de Christian Adolph Klotz. Por *Zeitgeist* ou *genius seculi*, deve-se entender a unidade representativa das características sócio-culturais de determinado povo ou grupo de indivíduos em certo momento do tempo.

<sup>6</sup> É o que BORGES denomina de categorias formais, enformadoras da teoria geral do direito. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária* (uma introdução metodológica). 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 25-36.

<sup>7</sup> Trata-se, na essência, da impossibilidade de universalização de todo o conteúdo do direito, haja vista que não se trata de fenômeno natural mas de obra humana, dependente, de todo o modo, das vicissitudes de cada povo. Em termos científicos, o problema da indução foi bem retratado por POPPER, Karl R. *A lógica da pesquisa científica*. Trad. Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. 16ª ed., São Paulo: Editora Cultrix, 2008, p. 27-31 e, antes, por HUME, David. *A Treatise on Human Nature*. V. I, London: J. M. Dent, 1964, p. 76-96, especialmente.

<sup>8</sup> Para um aprofundamento do tema, remetemos o leitor ao tópico 3.1.

<sup>9</sup> No sentido da construção teórica de Canaris, o sistema a que aqui nos referimos é o sistema científico, das proposições doutrinárias da Ciência do Direito (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 106-107).

<sup>10</sup> Não se está aqui a advogar uma Ciência Jurídica dos Conceitos – como ficou largamente conhecida na cunhagem da autoria de JHERING (JHERING, Rudolf von. *Scherz und Ernst in der Jurisprudenz*. Leipzig: 1884, p. 337) –, nos moldes do defendido por PUCHTA e outros (WIEACKER, Franz. *História do direito privado moderno*. Trad. A. M. Botelho Hespanha. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2004, especialmente p. 368). Apenas que, assumida como procedente a relação de gênero e espécie entre institutos jurídicos, com suas devidas características, torna-se insuportável do ponto de vista lógico existência de uma negação, pela espécie, de características tidas como absolutas no âmbito do gênero. Atenhamo-nos ao seguinte falso silogismo: todo o direito pressupõe plurisubjetividade; a propriedade é um direito; o direito de propriedade é um direito que promove uma relação exclusivamente entre o proprietário e a coisa, em que não há, portanto, plurisubjetividade. Fica de todo claro, aqui, a incompatibilidade lógica que há entre as premissas e a conclusão do nosso silogismo. Se assumo como verdadeiro que em todo o direito há mais de um sujeito envolvido, então, em qualquer espécie de direito devo invariavelmente respeitar esse predicado. De modo que, no nosso exemplo, ou a propriedade não é um direito, ou a propriedade é um direito que envolve pelo menos dois sujeitos.

as antevendo, seja porque assim não querem, seja porque não as percebem. Não foi outra a sorte da imunidade tributária.

Instituto tão próprio do nosso direito constitucional – ainda que não exclusivamente, haja vista sua presença noutras Constituições, como, a exemplo, a americana –, muitos foram os anos transcorridos até que, da sua trazida ao direito positivo, a imunidade tributária recebesse das letras jurídicas nacionais tratamento monográfico. Até o ano de 1996, na vigência da Constituição Federal de 1988, decorridos já mais de 115 anos da vinda ao direito positivo das imunidades tributárias pela Constituição de 1891, tudo o que tínhamos a seu respeito constava de manuais de caráter geral e de pequenos escritos, afora relevantes trabalhos sobre os temas do direito tributário constitucional e das limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>11</sup>. Sobre imunidade tributária, contamos hoje com os trabalhos de JOSÉ WILSON FERREIRA<sup>12</sup> e REGINA HELENA COSTA<sup>13</sup>, os mais expressivos a terem se ocupado com o tema com dedicação exclusiva. Considerada a sua relevância, sobretudo em decorrência de suas implicações à liberdade tributária individual e às faculdades e poderes do Estado Fiscal<sup>14</sup>, não será injusto concluir que ainda há muito a ser feito pelo desenvolvimento do estudo da imunidade tributária.

E como não poderia deixar de ser, desse quadro fazem-se sentir os sintomas na prática da imunidade tributária dia após o outro, junto à administração tributária de todos os âmbitos da federação e junto aos nossos tribunais. Fala-se, por vezes, em uma "interpretação ampliativa"<sup>15</sup> das nossas imunidades tributárias, sem, contudo, portar à prática as consequências de tal orientação teórica – muito provavelmente por não se haver pontuado adequadamente as propriedades de uma "interpretação ampliativa"<sup>16</sup>. Isso quando não se

---

<sup>11</sup> Aqui, referimo-nos especialmente ao "Limitações constitucionais ao poder de tributar", de ALIOMAR BALEEIRO, cuja primeira edição data de 1951, e o "Curso de direito constitucional tributário" de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, cuja primeira edição data de 1986.

<sup>12</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

<sup>13</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

<sup>14</sup> Estado fiscal que, nos dizeres de VOGEL, é um Estado cujas suas necessidades financeiras são cobertas essencialmente através de impostos, tendo em sentido oposto o Estado que produz ele próprio (o Estado patrimonial, ou como aponta em nota, o 'Estado empresário'). VOGEL, Klaus. *Der Finanz- und Steuerstaat*. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995, p. 1173.

<sup>15</sup> Colocamos a expressão entre âspas por a considerarmos inadequada, como será visto adiante, no nosso capítulo III.

<sup>16</sup> Na jurisprudência, colhemos interessantes exemplos disso. Veja-se, por exemplo, o RE n. 102.141, da relatoria do Min. Carlos Madeira, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 18-10-1985, ementado nos seguintes termos: "IMUNIDADE TRIBUTARIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 19, INC. III, ALÍNEA 'D'. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a constituição protege".

sustenta precisamente o oposto, em violação flagrante ao caráter da imunidade tributária e o seu papel constitucional<sup>17</sup>. Por outro lado, de modo não menos impressionante, verifica-se um hiato entre as definições usualmente empregadas para a imunidade tributária e as suas consequências teóricas e práticas, algo que se faz sentir especialmente em relação ao tema da eficácia de tais normas constitucionais.

Intencionamos, aqui, prestar um contributo ao estudo da imunidade tributária, suas características essenciais, seus consectários práticos, a partir de nosso desenvolvimento e orientação no âmbito da teoria geral do direito. Apesar de que em alguns casos alcançaremos conclusões semelhantes às já alcançadas pelos autores do direito tributário, inclusive em relação àqueles poucos e notáveis que se dedicaram ao estudo particular da imunidade tributária, nossas premissas não raro divergirão, algo que reputamos absolutamente natural, considerando nosso intento metodológico de estabelecer sólidas bases para suportar nossa visão a respeito do instituto. Haverá, também, posições nossas que se afastarão daquelas opiniões já consolidadas no seu estudo, decorrência das premissas por nós estabelecidas. São os pontos de vista que julgamos os mais adequados, derivações lógico-jurídicas obrigatórias dos fundamentos por nós adotados.

Para o fim de atender ao nosso propósito, este trabalho está estruturalmente construído em três partes distintas. No primeiro capítulo, promovemos uma análise das concepções comumente aceitas a respeito da imunidade tributária, avançando, a seguir, em uma análise crítica. A seguir, inaugurando a seção em que contida nossa posição a respeito do instituto, principiamos com os fundamentos técnico-jurídicos que sustentam nosso pensamento a respeito da imunidade tributária, para, a seguir, explorar as suas implicações. No segundo capítulo, exploramos o tema da eficácia da imunidade tributária. A partir das conclusões que firmamos no primeiro capítulo, demonstramos as implicações desse instituto –

---

<sup>17</sup> Em tempos mais próximos, tem oscilado sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do tema da interpretação das imunidades tributárias. Enquanto no AgR no RE 504.615, da relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, julgado pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal em 03-05-2011 se entende que a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (alínea *d*, inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal) deve ser interpretada de forma restritiva, no sentido de se entender intributáveis somente os materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, julgou-se, também na Primeira Turma, apenas uma semana antes, no RE 202.149, da relatoria do Min. Menezes Direito, que "a imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos", sendo que "a referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva". Na esfera administrativa, por vezes surpreendemos decisões que atribuem às imunidades tributárias o mesmo *status* de desonerações estabelecidas no plano legal, advogando, por essa razão, que aquelas deveriam ser interpretadas de modo restritivo. Exemplo disso é o recurso voluntário n. 147988, julgado pelo CARF em 05-12-2007, contendo ementa nos seguintes termos: "CSLL. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE. A regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal de se aplica apenas e tão-somente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que tenham como regra-matriz de incidência o faturamento ou a receita bruta. Interpretação restritiva e literal das normas desonerativas (art. 111 do CTN)."

norma que é – no âmbito da eficácia das normas jurídicas, sua interação com o direito constitucional, legislação infraconstitucional e relações jurídicas já estabelecidas. No terceiro capítulo, centramos nossa atenção na interpretação da imunidade tributária. Partindo de considerações gerais a respeito da interpretação e da interpretação jurídica, suas finalidades mediata e imediata, colocamo-nos a analisar os fundamentos e as consequências teóricas e práticas para a interpretação da imunidade tributária, dedicando-se seção final para a sumarização de todas as nossas conclusões.

Com essa enformação, cremos estar atingida estrutura bastante para o desenvolvimento dos pontos fundamentais que nos propusemos a enfrentar, com as conclusões que, através desse trabalho, submetemos à comunidade acadêmica.

## CAPÍTULO I: NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 1.1. Considerações iniciais

O direito tributário é direito de interferência na esfera jurídica do particular, é direito de submissão<sup>18</sup>. Através do direito de ordem tributária, estabelece-se uma relação jurídica entre Estado e particular<sup>19</sup>, estrutura jurídica da obrigação tributária, nascida de uma relação

<sup>18</sup> O direito é, na perspectiva de WINDSCHEID, essencialmente – porque há pequena modificação de seu pensamento a partir da sexta edição de seu direito das pandectas, no qual o aspecto objetivo do direito passa também a ganhar atenção – o âmbito da vontade e de suas potencialidades, seus limites, é dizer, prescrições sobre o que pode ser querido (*Vorschriften darüber, was gewollt werden dürfe*) (WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 3ª ed., t. I, Düsseldorf: 1870, p. 86; da mesma forma, WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. I, Düsseldorf, 1862, p. 81; WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 5ª ed., t. I: Stuttgart, 1879, p. 92-93; com as distinções a que nos reportamos, WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*, 6. Aufl., Band 1: Frankfurt a.M., 1887, p. 97). O domínio da vontade no direito, no entanto, apresenta-se como realidade que melhor define as relações jurídicas no âmbito do direito privado. No direito privado, como bem se sabe, é a vontade elemento essencial para existência de negócios jurídicos – sua qualidade e forma de exteriorização representam condições de outra ordem, do plano da validade (UNGER, Joseph. *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. 5ª ed., t. II, Leipzig: 1892, p. 44; DANZ, Erich. *Die Auslegung der Rechtsgeschäfte*. Jena: 1897, p. 6 e 31; PUCHTA, Georg Friedrich. *Lehrbuch der Pandekten*. 9ª ed., Leipzig: 1863, p. 388; MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. IV Vol., 1ª parte. 8ª ed., São Paulo: Edição Saraiva, 1972, p. 35-36; MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. T. I, 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 90-91; MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. T. III, 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 3 e ss.). No direito tributário, ao seu turno, ainda que tendo seu centro na obrigação tributária – espécie do gênero obrigação –, o elemento da vontade representa um corpo estranho, não característico de sua enformação tradicional. A relação jurídica tributária, a obrigação tributária, nasce não por atuação ou comunhão de vontades, mas por incidência jurídica vinculada a atos e fatos quaisquer. Nesse espaço, somente de modo mediato se poderia admitir a vontade como propulsor de existência da obrigação tributária – basta imaginar um tributo cuja hipótese de incidência de determinado esteja vinculada a determinada exteriorização de vontade. Como bem afirma HENSEL, promovendo comparativo entre o direito tributário e o direito das obrigações, de natureza privada, "*La fazttspecie legale sostituisce, nel diritto obbligatorio d'imposta, la volontà del diritto privato*" (HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 72). E a diferença se mantém firme mesmo em momento posterior à existência jurídica das relações jurídicas respectivas, no momento da exigibilidade. É que enquanto o direito civil, o direito das obrigações, tem, na perspectiva ativa (o credor, o titular do direito), sua tônica nas faculdades e poderes – entendidas, com FAZZALARI, como posições jurídicas subjetivas simples, configuradoras de direitos subjetivos (FAZZALARI, Elio. *Note in tema de diritto e processo*. Milano: Giuffrè, 1957, p. 57-59) –, o direito tributário e a obrigação tributária, na perspectiva ativa (do titular da capacidade tributária), a tem nos deveres e nos poderes. É que é comum nos ordenamentos jurídicos particulares existência de previsões determinando deveres por parte do Estado de exigência da obrigação tributária do contribuinte, seja pela influência de mandamentos constitucionais tributários específicos, seja por atuação do mandamento da igualdade, comum à maioria das constituições ocidentais modernas. No Código Tributário Nacional, por exemplo, o dever de exigência do tributo encontra-se previsto no seu art. 3º, quando traz o próprio conceito de tributo como prestação cobrada através de atividade administrativa vinculada. No *Abgabenordnung*, o código tributário do direito alemão, por sua vez, disposição semelhante vem prevista no seu § 85.

<sup>19</sup> Incomum, mas também possível segundo a orientação atual dos tribunais brasileiros, relações jurídicas tributárias entre Estado e Estado. Muito embora a existência de certos limites ao poder de tributar na relação entre entes federativos entre si – falamos, aqui, da denominada imunidade recíproca, como prevista, na Constituição Federal, na alínea *a* do inciso VI do artigo 150 –, a jurisprudência tem admitido a possibilidade de imposição entre esses entes. Veja-se, por exemplo, o dever de pagamento de contribuição

de sujeição do contribuinte ao poder de tributar<sup>20</sup> do Estado – esse entendido como a possibilidade jurídica de imposição do dever de pagar tributo<sup>21</sup> a uma comunidade<sup>22</sup>.

Por se tratar de âmbito de sujeição, é natural que o direito tributário receba regulação nas constituições dos Estados modernos, direta ou indiretamente, através do método de outorga e limitação de poderes, tendo na lei em sentido estrito a manifestação concreta da sua existência. Assim, na Constituição Federal de 1988, há um capítulo, inserido no título VI do texto, dedicado exclusivamente ao tratamento do denominado Sistema Tributário Nacional, no qual são explorados princípios gerais (seção I), limitações ao poder de tributar (seção II), competência tributária dos entes federativos (seções III, IV e V) e a repartição das receitas tributárias (seção VI). Em outras constituições, como a Constituição da República Italiana (*Costituzione della Repubblica Italiana*) e a Lei Fundamental do Reino da Holanda (*Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden*), são esparsas e raras as disposições a

---

destinada ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, como instituído pela Lei federal n. 8.212/91, extensível também a Estados, Distrito Federal e Municípios, em relação aos seus servidores públicos titulares de cargos em comissão e empregados.

<sup>20</sup> Expressão que indica, segundo HENSEL, o poder geral do Estado aplicado a um setor determinado da atividade estatal, a imposição (HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 27).

<sup>21</sup> Alguns autores trabalham o dever de pagar tributo como uma espécie da categoria dogmática dos deveres fundamentais (por todos NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998). Entendidos os deveres fundamentais como "deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos" (*Ibidem*, p. 64), que necessariamente devem possuir assento constituição (*Ibidem*, p. 87-88), ou, da mesma forma, como "*um dever do portador individual de direito fundamental, de titularidade do Estado, que está dado a partir da constituição*" (SCHMIDT, Thorsten Ingo. *Grundpflichten*. 1ª ed., Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1999, p. 36), coloca-se sérias dúvidas a respeito da condição de *fundamentais* de tal dever jurídico. O problema que se nos apresenta é que, no caso de alguns ordenamentos jurídicos – como o Brasil, Alemanha, Itália, etc. –, o nascimento do dever de pagar tributo pressupõe *instituição* através da legislação não constitucional, não nascimento imediatamente a partir da constituição (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 92-93). No âmbito da maioria das constituições, vemos a utilização do mecanismo da outorga de competência em matéria de direito tributário. A partir disso, em princípio, não seria possível falar de um *dever tributário* imediatamente a partir da constituição, o que nos levaria, inclusive a partir da cátedra de SCHMIDT (*Ibidem*, p. 38), a duvidar da existência de um *dever fundamental* de pagar tributo.

<sup>22</sup> Entendemos o poder tributário como a potestade jurídica de compulsoriamente exigir o pagamento de tributos de uma determinada comunidade. Ainda que adotando em parte a sua construção, discordamos em certa medida de BLUMENSTEIN, para quem o poder ou soberania tributária (*Steuerhoheit*) traria em seu conceito a possibilidade *fática* de exigência como pressuposto à existência de soberania tributária (ERNST, Blumenstein. *System des Steuerrechts*. 2ª ed., Zurich: Poligraphischer Verlag A.G., 1951, p. 29). A nosso ver, o poder de imposição (*Besteuerungsgewalt*) não pode guardar relacionamento com a pressuposição de uma possibilidade impositiva fática, absolutamente infensa à configuração de um direito como instância deontológica, do dever ser, independente da possibilidade fática de sua efetivação. O poder tributário existe independente do seu cumprimento por parte daqueles que a ele estão submetidos. Aqui, em certa medida, temos a mesma dissociação teórica que envolve as concepções a respeito do conceito de pretensão, de um lado, pela influência de WINDSCHEID, concebida como um poder jurídico (WINDSCHEID, Bernhard. *Die Actio des römischen Civilrechts, vom Standpunkte des heutigen Rechts*. Düsseldorf: 1856, especialmente p. 3), é dizer, a faculdade de imposição da própria vontade; de outro lado, pela opinião de CARNELUTTI, entendida como exercício fático de uma exigência, independente ou não de sua conformidade com o direito (CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. V. I, São Paulo: Classic, 2000, p. 93).

respeito do direito tributário<sup>23</sup>. A Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*), apesar de todo o desenvolvimento naquele país estabelecido a respeito das mais relevantes questões do seu direito tributário, nada contém expressamente a respeito do sistema tributário que não as regras jurídicas de partição de competências relacionadas a tributos<sup>24</sup>. Todavia, todo o conteúdo normativo da *Grundgesetz* alemã acaba por ter também sua eficácia alcançando a esfera do direito tributário, através do trabalho de concretização realizado pela doutrina e pela jurisprudência<sup>25</sup>, falando-se, por essa razão, de uma abertura do sistema tributário alemão<sup>26</sup>. Essa particular circunstância do direito tributário alemão, extensa e profundamente desenvolvido pela doutrina e jurisprudência apesar da ausência de disposições materiais na *Grundgesetz* a respeito de temas tributários, é a prova de que o direito tributário é tema indissociável do direito constitucional<sup>27</sup>, gênese maior das suas possibilidades, também dos seus limites.

Essa estrutura constitucional de limitação ao poder tributário pode se manifestar por distintas e diversas formas. Apesar de nossa inclinação natural para pensarmos em limitações como expressão de normas jurídicas de orientação proibitiva, as limitações constitucionais ao poder tributário extravasam esse espaço<sup>28</sup>. Isso porque nosso sistema jurídico opera com o referencial do postulado da primazia da constituição (*Vorrang der Verfassung*), a determinar não apenas uma precedência normativa da constituição sobre o direito infraconstitucional – que, violada, faz nascer a situação jurídica de inconstitucionalidade –, mas também que as normas constitucionais, em especial os princípios, irradiem sua eficácia para o todo da ordem jurídica, completando-a, determinando-lhe a interpretação<sup>29 30</sup>. Desse modo, não apenas

<sup>23</sup> Na *Costituzione della Repubblica Italiana*, encontramos disposições materiais prevendo regra da reserva legal (*principio della riserva di legge*), no seu art. 23, bem como adoção dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, através de seu art. 53. A *Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden*, por sua vez, possui disposições relacionadas à competência (inciso VI, art. 132, dispondo sobre função da lei na determinação da desoneração entre membros da federação – algo equiparável à imunidade recíproca do sistema constitucional brasileiro, apenas que com eficácia limitada), disposição material estabelecendo o princípio da legalidade (art. 104, *caput*), bem como, até mesmo, de imunidade tributária (*Belastingvrijdom*), de eficácia plena em relação aos membros da família real para tributos pessoais, havendo possibilidade de previsão de outras através de lei.

<sup>24</sup> A *Grundgesetz* contém as disposições expressas a respeito de direito tributário, em tema de distribuição de competência aos entes federativos, restrita à décima seção, relativa ao âmbito financeiro, conforme artigos 104a a 115.

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 461. HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais: Contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 185-186, 203.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 461.

<sup>27</sup> VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht: Vortrag gehalten vor der Juristischen Gesellschaft zu Berlin am 16. September 1998*. Berlin: de Gruyter, 1999, p. 5.

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 22-24.

<sup>29</sup> Fala-se aqui, especialmente no âmbito dos direitos fundamentais, em um efeito de irradiação (*Ausstrahlungswirkung*), consequência de uma visão constitucionalista do ordenamento jurídico (ALEXY,

normas constitucionais imediatamente tributárias afetam a enformação e o exercício concreto do poder tributário – do direito positivo da Constituição Federal são exemplos a proibição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente<sup>31</sup>, a proibição de tributos com efeito de confisco<sup>32</sup>, as imunidades tributárias, entre outros –, mas toda a gama de normas constitucionais que determinem proibições e deveres ao Estado, titular originário do poder tributário<sup>33</sup>. Nesse espaço, princípios constitucionais como o da dignidade da pessoa, da livre iniciativa, do Estado de Direito, entre tantos outros vetores de valores fundamentais da Constituição Federal, tem marcante atuação.

A imunidade tributária é uma das formas de manifestação de limitação ao poder de tributar. Para sermos suficientemente rigorosos, diríamos que imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar apenas em uma de suas dimensões<sup>34</sup>. Em sua outra dimensão,

Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 213; para a tradução em português, ver ALEXY, Robert. *Direito, Razão, Discurso – Estudos para a filosofia do direito*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 162).

<sup>30</sup> Para uma breve referência a sistemas constitucionais em que inexistente o postulado da primazia da constituição, ver nossa nota de rodapé n. 129, bem como corpo de texto respectivo.

<sup>31</sup> Trata-se da norma jurídica da igualdade no âmbito tributário. Para um aprofundamento sobre igualdade tributária, ver: VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010; ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

<sup>32</sup> Ainda que o tratamento da proibição de tributação com efeito confiscatório exceda o objeto do presente desenvolvimento, é importante desde logo ressaltar que não constitui ela imunidade tributária, como aventam alguns autores (por todos, TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 128). Como bem acentua DIFINI, enquanto a imunidade tributária constitui elemento de formação da competência tributária – essa é apenas uma de suas facetas, como será visto adiante –, que vai desde sempre suprimida ou limitada, a proibição ao efeito confiscatório dos tributos representa uma limitação ao modo de exercício da respectiva competência. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 32-33.

<sup>33</sup> Veja-se que o sistema tributário previsto na Constituição Federal tem sua abertura determinada até mesmo pelo próprio direito positivo constitucional, tal como previsto no *caput* do art. 150 da Constituição Federal: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte".

<sup>34</sup> Segundo afirma ÁVILA, "a rigor, porém, as regras de imunidade não podem ser qualificadas de 'subtração' ao poder de tributar, pois a competência para instituir tributos não foi sequer atribuída, para, então, ser suprimida" (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 81), sendo, assim, o emprego da noção de 'supressão', algo essencialmente metafórico. Estamos de pleno acordo com o autor quando consideramos a imunidade tributária na perspectiva da estática de uma dada ordem jurídica. Aqui, somente poderíamos falar em 'supressão' de modo metafórico, haja vista constituir a imunidade tributária um elemento de formação do desenho da regra de competência. A ordem jurídica se submete a mudanças, no entanto. Surgem proibições em exceção a permissões gerais, permissões em exceção a proibições gerais. A ordem jurídica se altera pela superveniência da regra nova, que interfere e altera a regra antiga. Nesse sentido, de uma dinâmica da ordem jurídica, o emprego do termo "supressão" perde a conotação metafórica, tomando, então, sentido literal. Assim, quando temos em mira a imunidade tributária que ingressa na ordem jurídica por intermédio de uma alteração do direito constitucional vigente, por exemplo – imagine-se uma imunidade tributária superveniente, proveniente de uma emenda constitucional –, o que se tem é precisamente uma 'supressão' da competência tributária, pois que é possível visualizar dois momentos perfeitamente distintos no tempo: um primeiro, em que a competência tributária possui um certo desenho, e um segundo, em que, em decorrência da trazida à ordem jurídica da imunidade tributária, o desenho da competência tributária vê-se alterado pela vigência dessa limitação ao poder de tributar. A tratar a imunidade tributária como limitação constitucional por excelência ao poder de tributar, BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e compl., à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10-96 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro:

na atuação de outra de suas eficácias, a imunidade tributária representa uma ordem negativa de vigência (*negative Geltungsanordnung*), interferindo, nesse caso, não com regras constitucionais de outorga de competência, mas com o material concreto decorrente do exercício dessas competências, impedindo a permanência no ordenamento jurídico do conteúdo legislado sob a égide da enformação anterior da regra de competência.

Para que possamos desenvolver com maior profundidade e precisão as ideias sintetizadas no parágrafo anterior – no que constitui uma antecipação de nossas conclusões –, faz-se necessário que dediquemos algumas páginas a respeito da visão hoje estabelecida entre os autores a respeito da imunidade tributária. Com isso, cotejando o estabelecido com aquelas que poderiam ser vistas como as suas dificuldades, possuiremos solo mais firme para avançar no sentido do desenvolvimento da nossa visão, ficando, com isso, evidentes os nossos pontos de discrepância.

## 1.2. A definição de imunidade tributária segundo a doutrina tradicional

As concepções hoje existentes a respeito da imunidade tributária, tendo em vista os autores do âmbito do direito tributário e do direito constitucional, podem ser separadas em distintas ordens. Temos aqueles autores a sustentarem que a imunidade tributária representaria uma regra negativa de competência, através da qual promove-se alteração negativa na estrutura da competência constitucional tributária, retirando-se do âmbito da permissão determinadas situações eleitas pelo legislador como imunes à tributação. Em pequena escala, temos os autores que vêem a imunidade como proibição direcionada ao legislador ordinário, vedando em específico a tributação sobre determinados aspectos de imposição (pessoas, bens, etc.) considerados não permitidos. Esses autores, contudo, dificilmente trabalham o *modo* e as *consequências* concretas derivadas dessa proibição constitucional. Há, também, quem veja na imunidade tributária a expressão de princípios constitucionais. Igualmente, quem veja a imunidade tributária como a expressão de direitos subjetivos do contribuinte, é dizer, direitos do contribuinte de não se sujeitarem à tributação por parte do Estado.

---

Forense, 1998. Criticando o emprego da vaguidade da conceituação da imunidade tributária enquanto limitação constitucional ao poder de tributar, por haver, junto às imunidades, outras formas de limitação ao poder de tributar, COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 35-36. A autora, aliás, parece endossar a crítica formulada por ÁVILA (*Ibidem*, p. 55).

Para melhor compreensão das posições dos autores, devemos nos debruçar sobre cada uma delas individualmente.

Relevante referir, outrossim, que por razões ligadas à metodologia por nós adotada no desenvolvimento desta seção, que se ocupa com a análise do pensamento já estabelecido a respeito da imunidade tributária, a separação em subtópicos toma em consideração exclusivamente a recondução do pensamento de cada autor às categorias jurídicas existentes, permitindo, com isso, uma classificação dos posicionamentos de acordo com a categoria jurídica em que inserido cada instituto. Por essa mesma razão, características que se apresentam no conceito de cada autor, mas que não chegam a implicar alterações no que concerne à natureza jurídica do instituto, são, por nós, aqui, ainda que citadas no bojo da construção de cada autor, ignoradas como marco distintivo para nossa exposição e classificação.

### 1.2.1. Imunidade tributária como regra negativa de competência

Dentre as posições mais difundidas sobre a natureza jurídica da imunidade tributária, está a corrente que nela vê uma regra jurídica negativa da competência tributária.

Por regra negativa de competência, deve-se entender aquela regra jurídica que, em confronto com a regra jurídica de outorga de competência (positiva), determina uma exclusão, afetando, com isso, a estrutura definitiva da regra de competência. A regra negativa de competência promove um corte no diâmetro de abrangência da regra positiva a que se reporta, diminuindo, assim, seu espaço de vigência jurídica<sup>35</sup>, que, noutra circunstância, apresentar-se-ia maior.

Um dos autores mais tradicionais do direito tributário brasileiro, autor de clássicos das letras jurídicas brasileiras, BALEEIRO trata a imunidade tributária como uma vedação

---

<sup>35</sup> Apesar de que o direito tem seu âmbito primário de manifestação no plano das ideias e do pensamento, no universo do além do físico e do material – resistimos, ainda que tentados, ao uso da expressão *metafísica* para a alocação do direito, tendo em vista o sentido tão próprio e particular que detém na filosofia –, vez que a existência jurídica de algo deriva de critérios no mais das vezes lógicos, o uso de expressões com conotação espacial e material se mostra bastante útil para ilustrar algumas noções jurídicas, dentre as quais aquelas envolvendo conceitos-base explorados ao tratarmos da natureza jurídica da imunidade tributária. Se falamos em "diâmetro de abrangência" ou "espaço de vigência jurídica" de uma regra de direito, fazemo-lo, assim, metaforicamente, algo que, pensamos, não retira a valia da participação de tais expressões no curso de nossa exposição.

dirigida ao legislador ordinário para decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos<sup>36</sup>, decorrente de uma exclusão da competência tributária de gênese constitucional<sup>37 38</sup>.

Em semelhante construção, também de um dos clássicos do direito tributário brasileiro, FALCÃO propõe que a imunidade tributária deve ser compreendida como forma qualificada de não-incidência. Tem-na como “*supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo*”<sup>39</sup>.

Ainda, seguindo a orientação da imunidade tributária como regra negativa de competência, PONTES DE MIRANDA, assim orientado por entender que se trata de vedação às entidades políticas do poder para edição de leis de imposição que apanham determinadas pessoas e determinados bens<sup>40</sup>.

Estão, ainda, no geral de suas formulações individuais, de acordo com essa orientação, BORGES<sup>41</sup>, CARRAZA<sup>42</sup>, ÁVILA<sup>43</sup>, DIFINI<sup>44</sup>, SCHOUERI<sup>45</sup>, DERZI<sup>46</sup>, AMARO<sup>47</sup>, MACHADO<sup>48</sup> e TORRES<sup>49</sup>.

<sup>36</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 302.

<sup>37</sup> BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 1, 67-100, 1977, p. 70.

<sup>38</sup> No seu "Limitações constitucionais ao poder de tributar", BALEEIRO retrata a imunidade tributária como concretizações de decisões políticas do Estado, provenientes de considerações sobre os valores sociais e econômicos que se apresentam com a maior relevância. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 7.

<sup>39</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 117; FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 66, 367-375, FGV, 1961, p.370.

<sup>40</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda nº 1, de 1969*. T. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 398.

<sup>41</sup> Na concepção do autor, “A regra de imunidade insere-se no plano das regras de competência ou mais precisamente das regras negativas de competência. O setor do social abrangido pela imunidade está fora do âmbito de tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos. A imunidade reduz a extensão do próprio poder de tributar, uma vez que, através dela, certos fatos ou pessoas são subtraídos do campo reservado a exercício da competência tributária.” BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 219.

<sup>42</sup> Segundo o autor, “A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed.rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 705.

<sup>43</sup> Com a ressalva de que a imunidade tributária representa modo distinto de atuação de limitação constitucional ao poder de tributar, uma vez que as limitações em sentido estrito ligam-se mais ao momento de exercício da competência tributária, entende ÁVILA a imunidade tributária como regra jurídica que limita a repartição de competência tributária, colocando-a, pois, em um momento anterior, da outorga da competência. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 81.

<sup>44</sup> Para DIFINI, imunidade é “limitação constitucional ao poder de tributar que exclui a competência impositiva das pessoas jurídicas de direito público em relação a determinadas pessoas e objetos, do que resulta particular hipótese de não-incidência, caracterizada pela não-outorga de constitucional de competência à criação da respectiva hipótese (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 103; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Alcance da imunidade de livros, jornais, e periódicos*. Revista da Ajuris. Porto Alegre, vol. 27, n. 83 (set. 2001), p. 263).

### 1.2.2. Imunidade tributária como princípio constitucional

Na medida em que se vê a imunidade tributária como regra negativa de competência, está-se a enfatizar o aspecto negativo da imunidade tributária. É que nessa perspectiva, em que haveria um corte no diâmetro de abrangência da regra positiva a que se reporta, existe um sentido negativo que permeia a noção de imunidade tributária.

A concepção que, junto a outras características, vê na imunidade tributária um princípio jurídico, representaria, então, uma variação nessa visão eminentemente negativa. Defensor dessa visão é RIBEIRO DE MORAES. Para o autor, atualmente somente poderíamos conceber a imunidade tributária como figura ligada à estrutura política do País<sup>50</sup>. Nesse espaço, pensa ser a imunidade tributária uma disposição de ordem constitucional que veda, às entidades tributantes, a instituição de impostos em relação a determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, com vista ao resguardo de princípios, interesses ou valores tidos como

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 221, 222 e 375

<sup>46</sup> A autora entende a imunidade tributária como regra constitucional, explícita ou implicitamente necessária, geradora de uma não-competência dos entes federativos para a tributação de certos fatos e situações (DERZI, Misabel. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 62, 76-98, 1993, p. 78). Também participa do conceito da autora a noção de que a imunidade tributária atuaria através de um mecanismo de redução parcial da norma jurídica de competência (Ibidem, p. 78), o que, a nosso ver, promoveria até mesmo uma aproximação entre os conceitos de imunidade e isenção tributárias. Finalmente, também é importante observar que, segundo pensa a autora, conceberíamos a existência de duas categorias de imunidades tributárias: as expressas, previstas textualmente no direito positivo, e as que denominou de implicitamente necessárias, é dizer, aquelas que consistiriam em decorrências de certa orientação adotada pelo sistema constitucional respectivo.

<sup>47</sup> O autor define-a nos seguintes termos: "*Tradicionalmente estudada como 'limitação ao poder de tributar', no sentido de 'supressão', 'proibição' ou 'vedação' do poder de tributar, a imunidade - já o dissemos linhas atrás - configura 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.*" AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 175.

<sup>48</sup> O autor fala primeiramente em imunidade tributária como obstáculo constitucional à incidência da regra jurídica de tributação para, a seguir, após considerações a respeito do afirmado por outros autores, referir que "*Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participação da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência*". MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 296.

<sup>49</sup> A concepção de Torres é complexa o suficiente para que não possa ser simplesmente considerado o autor como um partidário daqueles que defendem a imunidade como manifestação de uma regra negativa de competência. Todavia, afora considerações ligando a imunidade tributária aos direitos humanos, pensamos que, no que diz respeito à sua definição estrutural, pode ser assim considerado o seu pensamento, eis que a define como "*correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder tributário) e oposta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos*" TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problema de legitimação. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 321.

<sup>50</sup> RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 34, 19-40, jul./1998, p. 20.

fundamentais pelo Estado<sup>51</sup>. Com essa enformação, no entanto, a imunidade tributária excederia o papel de mero aspecto complementar a princípios albergados na Constituição Federal; segundo pensa, a imunidade tributária constitui ela própria uma norma constitucional, mais especificamente, “*um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do País*”<sup>52</sup>.

Segundo RIBEIRO DE MORAES, tratar-se-ia do princípio da imunidade tributária<sup>53</sup>. Especificamente,

é um princípio constitucional que veda às entidades tributantes instituírem imposto sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, considerados relevantes à sociedade e ao Estado. Trata-se *do princípio constitucional de vedação impositiva* (sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos e situações), que se insere no contexto das “Limitações do Poder de Tributar” (Constituição, Título VI, Capítulo I, Seção II). A imunidade tributária é um princípio constitucional de vedação de instituir imposto, sobre certas pessoas, bens e coisas.

[...]

Como *princípio*, a imunidade tributária constitui uma verdade primeira, básica, fundamental do ordenamento jurídico, sem a qual é impossível o desenvolvimento seguinte do conhecimento (o princípio é algo que precede na ordem do conhecimento).<sup>54</sup>

Ademais, na visão desse autor, a imunidade tributária, porque consagrada na Constituição em razão do interesse público, resguardando valores políticos, sociais e individuais, não pode ser recusada ou renunciada, sob pena de que, com isso, estar-se-ia a promover o desmoronamento da infra-estrutura do ordenamento jurídico e a própria Constituição<sup>55</sup>. Diz-nos, pois, que “*a norma constitucional (norma de vedação) incide, também, e tal incidência é infalível, operando mesmo sem o interesse das partes*”<sup>56</sup>. Eis a razão pela qual a imunidade tributária constituiria, igualmente, ao seu destinatário – o contribuinte, na sua visão – um direito subjetivo de não sofrer a ação tributária<sup>57</sup>. Por ser imediatamente princípio jurídico é que a imunidade tributária somente indiretamente afetaria a competência tributária dos entes tributantes<sup>58</sup>.

Com essa construção, RIBEIRO DE MORAES se distancia da maioria dos autores do direito tributário que escrevem sobre a imunidade tributária, já que está nela a enfatizar,

<sup>51</sup> Ibidem, p. 20-21.

<sup>52</sup> Ibidem, p. 21.

<sup>53</sup> Ibidem, p. 21.

<sup>54</sup> Ibidem, p. 21.

<sup>55</sup> Ibidem, p. 27.

<sup>56</sup> Ibidem, p. 27.

<sup>57</sup> Ibidem, p. 27.

<sup>58</sup> Ibidem, p. 29.

segundo nossa visão a respeito do que escreveu, um aspecto eminentemente positivo. Mais do que meramente em relação a aspectos negativo ou positivo, no entanto, o grande diferencial da visão do autor está em atribuir à imunidade tributária uma deontologia ligada a valores da Constituição Federal. E na medida em que trabalha a imunidade tributária sob a feição normativa de um princípio jurídico, deverá o autor – a nosso ver, novamente – vê-la como veículo para a obtenção de uma finalidade, algo a ser buscado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas<sup>59</sup>.

Essa feição principiológica da imunidade tributária carregaria consigo certas consequências relacionadas com a metodologia de sua aplicação. A principal dessas consequências diz respeito à propensão<sup>60</sup> de submissão de uma imunidade tributária a um juízo de ponderação, algo que é natural aos princípios jurídicos. Assim, tornar-se-ia natural que certa imunidade tributária, em decorrência de determinadas circunstâncias, viesse a ceder diante do que se pudesse considerar, em um caso concreto determinado, interesses ou valores contrários mais relevantes, inclusive os de cunho eminentemente arrecadatário.

Embora exteriorizada já em parte, a crítica à posição do autor será por nós desenvolvida de modo mais minudente adiante, em tópico específico. Por ora, o nosso registro unicamente a respeito de algumas das implicações inerentes ao pensamento de RIBEIRO DE MORAES.

### 1.2.3. Imunidade tributária como direito subjetivo

Distanciando-se um pouco dos demais, uma fração de autores do direito tributário, direcionando sua atenção mais para a figura do contribuinte do que do próprio titular do poder tributário, entendem a imunidade tributária como um direito subjetivo do contribuinte oponível ao Estado. É dizer, enquanto aqueles que pensam a imunidade tributária como

---

<sup>59</sup> É nossa orientação a respeito do que são os princípios jurídicos, especialmente com base em DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (MA): Harvard Univ., 1978, p. 24-27; ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 202-203. O tema será, contudo, melhor desenvolvido adiante (item n. 1.4.1.1).

<sup>60</sup> Falamos aqui em 'propensão' para significar a tendência dos princípios ao juízo de ponderação. Ao mesmo tempo, com essa afirmação estamos a compatibilizando com a orientação de ÁVILA, ao sustentar a possibilidade de submissão de regras jurídicas a juízos de ponderação (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 47, 103, 114-120). Não significa, com isso, que estamos aderindo inteiramente à construção do referido autor. Trata-se, neste ponto, apenas de pontuar as implicações práticas e jurídicas da orientação teórica adotada por RIBEIRO DE MORAES.

restrição à competência constitucional têm o Estado como destinatário primeiro da imunidade, os que nela enxergam um direito subjetivo trazem ao primeiro plano de suas construções a figura do contribuinte, titular desse direito. Tendo dedicado relevante aspectos de suas construções a essa ênfase, COSTA e SOBRINHO<sup>61</sup>.

Defensora de uma dúplici natureza da imunidade tributária, sustenta COSTA que, de um lado, exsurgiria ela como norma constitucional demarcatória da competência tributária, a inaugurar situação de intributabilidade; de outro lado, a imunidade tributária fundaria um direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas<sup>62</sup>.

Em relação ao primeiro aspecto da imunidade tributária, é dizer, a faceta sua que interage com a enformação da competência constitucional tributária, algo que a autora denomina de aspecto formal, constrói o seu pensamento baseado nas lições de CARVALHO<sup>63</sup> e DERZI<sup>64</sup>, ambos a trabalhar a imunidade tributária como regras negativas de competência. Afastam-se os autores citados, no entanto, sobretudo no bojo das obras referidas por COSTA, na medida em que se verifica na construção de DERZI uma clara referência à ideia de "redução parcial"<sup>65</sup> da norma de competência tributária, a implicar uma certa aproximação com estrutura de atuação da isenção tributária. Divergem também esses autores no que diz respeito à necessidade de previsão expressa no texto constitucional para existência de imunidade tributária, algo que participa do conceito de CARVALHO e que, como visto, é negado por DERZI. Derivando sua concepção da visão desses dois autores, em Costa entende-se o aspecto formal da imunidade tributária como sendo "*a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional*"<sup>66</sup>.

No que diz respeito ao segundo aspecto da imunidade tributária, o qual a autora denomina de material, seria ele o "*direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional*

<sup>61</sup> Também o defendem, embora não constituindo o aspecto o central de suas respectivas construções, RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 34, 19-40, jul./1998, p. 27; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed.rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 684; TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problema de legitimação. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 313.

<sup>62</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 51.

<sup>63</sup> Ainda que se reportando a outra edição da obra do autor, a passagem tida como referência é a mesma citada em nossa nota de n. 358 (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 234), a que, por essa razão, remetemos o leitor.

<sup>64</sup> O posicionamento da autora (DERZI, Misabel. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 62, 76-98, 1993, p. 78) é por nós citado e comentado em nossa nota de n. 46, para a qual remetemos o leitor.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 78.

<sup>66</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 51.

*exonerativa*<sup>67</sup>. Esse direito público subjetivo não seria mero reflexo ou efeito secundário da imunidade tributária, instrumento de fomento a finalidades constitucionalmente eleitas, mas uma própria parte sua<sup>68</sup>.

Em uma sumarização das suas ideias, a autora define a imunidade tributária 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*"<sup>69</sup>.

Outro autor que contém semelhante construção no bojo de seu pensamento a respeito da imunidade tributária é SOBRINHO. Partindo de uma noção de direito subjetivo como a autorização jurídica para o exercício de uma faculdade<sup>70</sup> – não a mera faculdade de agir, tampouco o direito de ação, esse último pelo autor concebido como "instrumento processual colocado à disposição do indivíduo para que ele acione a jurisdição"<sup>71</sup> –, que teria a mola propulsora do seu exercício na lesão<sup>72</sup>, o autor passa a trabalhar a imunidade tributária e o direito subjetivo a ela vinculado.

Do mesmo modo que sustentou CARVALHO a respeito da isenção tributária<sup>73 74</sup>, SOBRINHO, lastreado em uma visão não imperativista do ordenamento jurídico, e, com base no pensamento de ENGISCH, diferenciando regras jurídicas de comportamento e regras jurídicas de estrutura, as primeiras concebidas como manifestações não neutras de um dever-ser, as segundas como invólucro de um dever-ser não modalizável, neutro<sup>75</sup>, sustenta que a imunidade tributária, não normatizando conduta, consiste em uma manifestação de uma regra de estrutura, responsável, nesse caso, pela fixação de competência tributária e regulação da edição de outras normas jurídicas<sup>76</sup>. Por essa razão, a validade da regra jurídica imunizante,

---

<sup>67</sup> Ibidem, p. 51-52.

<sup>68</sup> Ibidem, p. 52.

<sup>69</sup> Ibidem, p. 52.

<sup>70</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 89-91.

<sup>71</sup> Ibidem, p. 93.

<sup>72</sup> Ibidem, p. 92-93.

<sup>73</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 558-559.

<sup>74</sup> Ao que tudo indica, SOBRINHO endossa na íntegra a posição de CARVALHO a respeito dos caracteres em comum entre a imunidade tributária e a isenção tributária, quais sejam: constituírem normas válidas no sistema jurídico; integrarem a classe das regras de estrutura e tratarem de matéria tributária (SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 58; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 237).

<sup>75</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 69-75.

<sup>76</sup> Ibidem, p. 76 e 78.

não possuindo suporte fático para ser realizado, seria independente do acontecer de qualquer conduta<sup>77</sup>.

Assim estruturada, gerando um vazio no âmbito do espaço de competência do seu titular, a imunidade tributária inauguraria uma hipótese de direito público subjetivo de não ser tributado. Da mesma forma como os direitos fundamentais, o princípio da legalidade, o princípio da confiança, a imunidade tributária atuaria como um elemento de estruturação da competência tributária<sup>78</sup>. Não se trata, no entanto, de uma limitação, tendo em vista que, na visão do autor, não existiria competência limitada, em sentido de que alguém possa ser mais ou menos competente; para se falar, aqui, em limitação, haver-se-ia de ter como referencial externo a moldura do poder tributário, íntegro. Ao constituir um espaço de não-permissão para o exercício do poder tributário, a imunidade tributária geraria ao contribuinte um direito subjetivo de não ser tributado dentro desse espaço delimitado<sup>79</sup>.

Dessa forma, o direito subjetivo que nasce da imunidade tributária não é um direito específico, mas apenas a manifestação do direito subjetivo à não-tributação fora do âmbito da autorização constitucional existente. A imunidade tributária não constitui caso autônomo de direito subjetivo, mas hipótese de ampliação de um direito subjetivo geral à não tributação em

---

<sup>77</sup> Ibidem, p. 78.

<sup>78</sup> Em sentido oposto, vale desde logo registrar, ÁVILA, entendendo que, muito embora não se pudesse falar propriamente na imunidade tributária como sendo uma limitação ao poder de tributar, haja vista que, segundo entende, representaria ela um elemento de formação da própria competência tributária, diferente seria o caso dos direitos fundamentais, do princípio da legalidade e da confiança, entre muitas outras formas de manifestação de limitações positivas e negativas ao poder de tributar, pois que atuariam primordialmente no momento do exercício da competência tributária (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 81 a respeito da imunidade; quanto ao restante, é conclusão que se extrai do desenvolvimento global da obra do autor). Em adição a tais considerações, diríamos que é da essência de inúmeras limitações constitucionais ao poder de tributar o fato de que seu mecanismo de atuação está eminentemente direcionado para consideração de circunstâncias concretas, a vincular, então, seu funcionamento, ao momento de exercício da competência tributária respectiva. Aliás, na medida em que determinada limitação ao poder de tributar esteja estruturada sob a forma normativa de um princípio jurídico, será natural que, além de aspectos jurídicos, atenha-se a circunstâncias concretas para sua aplicação, para o dimensionamento da sua eficácia ("*relativ zu den rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten*", ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 203). A título de exemplo, se tivermos em consideração o princípio da proteção à confiança, que, para a sua aplicação, demanda a presença concomitante de uma série de características factuais – no âmbito administrativo, por exemplo, confiança na existência do ato administrativo, atuação com boa-fé, a gerar confiança digna de proteção e a prevalência do interesse na anulação do ato em relação ao interesse em sua manutenção (MAURER, Hartmut. *Allgemeines Verwaltungsrecht*. 11ª ed., München: C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1997, p. 276), o que, em termos gerais, significa a existência de um fundamento de confiança, uma posição de confiança por parte do indivíduo e a ocorrência de um desvio por parte do Estado, que viola a confiança desse indivíduo (MAURER, Hartmut. *Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz*. In: ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, t. III, 1996, p. 216); veremos que não há como colocar a dinâmica da sua atuação em outro momento que não a do exercício da competência tributária. O mesmo se poderia dizer em relação a uma série de outras limitações ao poder de tributar, sobretudo em relação às limitações substanciais diretas ao poder de tributar, a infirmar, portanto, pensamos, a posição adotada por SOBRINHO.

<sup>79</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 100-102

desconformidade com o direito<sup>80</sup>. O direito subjetivo não nasceria da própria imunidade tributária, mas seria apenas um efeito reflexo seu<sup>81</sup>.

Em suma, o que está a diferenciar os posicionamentos de COSTA e SOBRINHO é que, enquanto para a primeira a imunidade tributária ostentaria dúplice feição – de um lado norma constitucional a determinar diminuição na extensão da competência tributária, de outro direito subjetivo público de não sujeição à tributação –, para o segundo a imunidade tributária é uma regra de estrutura que implica, por sua natureza, de modo reflexo, um direito subjetivo de não sujeição à tributação.

### 1.3. Problemas nas concepções correntes acerca da imunidade tributária

Ao se definir algo, empreendemos a tarefa de trabalhar conceitualmente determinado objeto, o que se dá a partir da linguagem. Com a definição de algo, tem-se a possibilidade de permitir a outro ser inteligente, através do complexo de predicados atribuídos a dado objeto idealizado, que tenha dele a visualização, cujas características foram descritas, bem como o relacionamento que elas mantêm entre si.

A definição de um instituto jurídico, um algo cuja existência se manifesta em um mundo meramente ideal, traduz algumas particulares dificuldades que não se apresentam quando nos deparamos com o definir de algo real. Se intencionamos descrever um objeto materializado no mundo real, teremos sempre como referencial a observação que realizamos da manifestação do próprio objeto nesse espaço do real. Imaginemos uma possível definição de uma cadeira: um objeto que, podendo ser fabricado a partir de vários materiais, tem por finalidade precípua servir como assento. Todas as nossas observações a respeito desse objeto se submetem a um juízo veritativo<sup>82</sup>, cujo resultado está intimamente dependente da correspondência entre a descrição ou definição e o próprio objeto<sup>83</sup>. Na medida em que uma

---

<sup>80</sup> Ibidem, p. 101.

<sup>81</sup> Ibidem, p. 102. Também o observou em relação ao autor COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 52.

<sup>82</sup> Deve-se entender juízo como a ligação entre dois conceitos. ARISTOTLE. *The organon, or logical tratises*. Vol. I. Trad. Octavius Freire Owen. London: George Bell & Sons, 1889, p. 46-52.

<sup>83</sup> A verdade foi entendida tradicionalmente como *adæquatio intellectus et rei*, indicando, com isso, uma relação de correspondência que vai do sujeito ao objeto (AQUINAS, Thomas. *In IV libros sententiarum*. T. I, Matriti: Vidua Elisæi Sánchez, 1769, p. 184). Trata-se de peça-chave presente na filosofia de Tomás de Aquino, no que se convencionou denominar de teoria da verdade como correspondência (SCHULZ, Gudrun. *Veritas est adæquatio intellectus et rei – Untersuchung zur Wahrheitslehre des Thomas von Aquin und zur Kritik Kants an einem überlieferten Wahrheitsbegriff*. Leiden: E. J. Brill, 1961, p. 1). No seu Crítica da Razão Prática, indica-nos

ou outra predicação se mostre errônea ou, ainda, estejam equivocadas as delimitações e ponderações das suas características, nossa definição é falsa, por não corresponder à realidade – veja-se que, no nosso conceito de cadeira, ao substituirmos o "precípua" por "única" tornamos nossa definição falsa, na medida em que se demonstre que cadeiras servem para outras finalidades que não a de sentar. Existe, portanto, para as definições de objetos materializados no mundo real, um teste de correção consistente na sua verificabilidade empírica. Quando o objeto de definição é jurídico, no entanto, torna-se impossível contrastar a descrição realizada com uma realidade material, porque objetos jurídicos não possuem manifestação no mundo material. Um contrato não consiste em um papel firmado por pessoas, mas "estipulação consensual de duas ou mais pessoas sobre uma mesma determinação"<sup>84</sup>, ou "actos jurídicos [...] por meio dos quaes os homens combinam os seus interesses, constituindo, modificando ou solvendo algum vínculo jurídico"<sup>85</sup>. Para que se possa bem compreender essas definições de contrato, invariavelmente haveremos de ter conhecimento do que representam "estipulação", "pessoa" e "vínculo jurídico", também em perspectiva jurídica, haja vista que se apresentam como elementos que compõem a definição de contrato. Daí pra frente, certamente haveremos de nos fazer a mesma pergunta em relação às definições jurídicas que compõem as suas próprias definições, no que poderá vir a ser uma cadeia infinita de ligações de sentido<sup>86</sup>. Ainda que essa regressão infinita não seja uma exclusividade do direito, que depente, sobretudo, da indução<sup>87</sup> como metodologia de produção de seu conhecimento científico, nele se apresenta com particulares dificuldades, haja vista que, na obtenção da verdade a respeito das definições da cadeia, haver-se-á a cada vez de promover

---

KANT que adota semelhante premissa. Ao questionar o que vem a ser verdade, afirma lá que é "apresentado e pressuposto o esclarecimento nominal da verdade como a correspondência do conhecimento com o seu objeto" ("Was ist Wahrheit? Die Namenerklärung der Wahrheit, dass sie nämlich die Uebereinstimmung der Erkenntniss mit ihrem Gegenstande sei, wird hier geschenkt und vorausgesetzt") (KANT, Immanuel. *Kritik der reinen Vernunft*. 2ª ed., Berlin: L. Heimann, 1870, p. 105). No existencialismo de Heidegger, a concepção tradicional é tida como necessariamente derivada. Segundo pensa, o fenômeno originário da verdade está no ser-descobridor, estando e sendo a presença essencialmente na verdade (HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. Marcia Sá Cavalcante Schuback. 4ª ed., Petrópolis: Vozes, 2009, p. 289-298). Como refere, "as leis de Newton, antes dele, não eram nem verdadeiras nem falsas. Isso não pode significar que o ente que elas, descobrindo, demonstram não existisse antes delas. As leis se tornaram verdadeiras com Newton. Com elas, o ente em si mesmo se tornou acessível à presença. Com a descoberta dos entes, estes se mostram juntamente como os entes que já eram antes delas. Descobrir assim é o modo de ser da 'verdade'" (Ibidem, p. 298).

<sup>84</sup> É a definição de Ulpianus, extraída do digesto 2.14.0., *de pactis*, no idioma original expresso da seguinte forma: "*est pactio duorum plurimumve in idem placitum et consensus*".

<sup>85</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das Obrigações*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977, p. 157.

<sup>86</sup> Trata-se de uma ocorrência do que ALBERT denominou de regressão infinita (*unendlichen Regress*), uma das três possíveis manifestações do Trilema de Münchhausen (*Münchhausen-Trilemma*). Para uma referência a respeito do tema, ver nossa nota de rodapé n. 3.

<sup>87</sup> Sobre a indução no direito, ver MIRANDA, Pontes de. *Sistema de ciência positiva do direito*. V. I, Campinas: Bookseler, 2000, p. 63-64. Para uma introdução ao problema da indução no direito, ver BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributária* (uma introdução metodológica). 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999, 21-22.

um teste envolvendo a coesão conceitual em dimensões abstrata e concreta, é dizer, de um lado em relação à harmonização entre definições e seus predicados, de outro a verificação da coesão entre os resultados concretamente verificados e aqueles abstratamente esperados.

Assim, mede-se o acerto de determinada definição jurídica pela sua conformidade com seus predicados e, também, pela congruência entre os resultados esperados e aqueles efetivamente verificados na prática do instituto que explicita.

E quando se fala em imunidade tributária, nos inúmeros esforços empreendidos na tarefa de definir o seu ser, o panorama é de alguns êxitos e outros tantos insucessos – a relevância do instituto, sua antiguidade no sistema tributário brasileiro e a reputação de muitos de nossos tributaristas nos gera uma expectativa de um panorama um tanto mais favorável. Metaforicamente, imaginemos a imunidade tributária como se um quebra-cabeças fosse: várias de suas peças já se encontram no local em que deveriam estar; outras tantas, no entanto, permanecem embaralhadas em uma pilha, não nos permitindo atualmente uma visão abrangente de sua imagem, de toda a sua realidade. Mesmo tendo em consideração os melhores dos esforços definitórios, encontraremos, hoje, aqui e ali, desvios, incoerência e inconsequência – termo que aqui empregamos em sentido neutro, para indicar exclusivamente a inobservância das consequências práticas nas posições assumidas –, vivenciando-se, com isso, a falta de uma definição ao mesmo tempo acertada, abrangente e consequente.

Queremos contribuir para o debate. Para que possamos efetivamente fazê-lo, devemos principiar com um esforço direcionado à apuração dos desvios e dos acertos envolvidos nas tentativas de definição já hoje existentes. Sem a compreensão das falhas e dos seus porquês como algo antecedente, falta em seriedade qualquer tentativa de concretização de uma progressão teórica, eis que dificultada ou ausente a possibilidade de realização do cotejo respectivo para apurar, em observância aos aspectos de distinção, a procedência ou improcedência do que se propõe.

### 1.3.1. Imunidade tributária e a negação de uma competência

Uma vez que se atribua consequências a determinada categoria jurídica, o enquadramento de dado ser jurídico a essa categoria implica aceitar, sempre, que esse ser deve gerar as mesmas consequências. É por isso que, como já dito anteriormente, um dos aspectos de verificação sobre a correção de uma definição jurídica consiste em um teste entre

o enquadramento atribuído a determinado ser jurídico e as consequências práticas verificadas para o mesmo, em comparação com as consequências que se esperaria se estivéssemos diante de outro ser jurídico de mesma espécie. É dizer, analisa-se a coesão entre as consequências teóricas esperadas e aquelas verificadas na prática. Existe um desconcerto entre as consequências do ser jurídico e aquelas esperadas para os membros da mesma categoria ou gênero jurídico, então há de se reconhecer um problema, que poderá estar residindo tanto nas características do gênero quanto, mais comumente, no ato de enquadramento do ser jurídico àquele gênero.

E há problemas na definição que determinada parcela da doutrina tributarista atribui à imunidade tributária, uma incoerência entre o que sustentam ser tal instituto e os mecanismos de atuação e consequências práticas que dele esperam.

Como visto anteriormente, parcela dos autores do direito tributário atribui à imunidade tributária o caráter de regra de competência de feição negativa. Alega-se – no que constitui um esforço nosso de síntese, a considerar o geral das construções por nós abordadas – que a imunidade tributária constituiria uma regra jurídica negativa de competência ou um elemento de formação do desenho da competência tributária constitucional, determinando, por exclusão, objetos e sujeitos sobre os quais impossível o exercício do poder de tributar. Pela imunidade tributária, pois, no âmbito da competência, estabelecer-se-ia o intributável, uma parcela de exclusão do poder tributário do Estado.

Referência de todo relevante no sentido de que essa corrente, que vê a imunidade tributária como regra jurídica negativa de competência ou elemento de formação do desenho da competência tributária constitucional, representa aquela majoritária a respeito do tema, estando em defesa dessa posição tributaristas de nomeada. Partidários dessa tese, mesmo que com ressalvas pontuais em suas posições individuais, autores como BORGES<sup>88</sup>, CARRAZA<sup>89</sup>, ÁVILA<sup>90</sup>, DIFINI<sup>91</sup>, SCHOUERI<sup>92</sup>, DERZI<sup>93</sup>, AMARO<sup>94</sup>, MACHADO<sup>95</sup>, TORRES<sup>96</sup>, PONTES DE MIRANDA<sup>97</sup>, FALCÃO<sup>98</sup> e BALEIRO<sup>99</sup>, todos eles de porte, suas obras gozando do devido reconhecimento.

---

<sup>88</sup> Conforme nota de rodapé n. 41.

<sup>89</sup> Conforme nota de rodapé n. 42.

<sup>90</sup> Conforme nota de rodapé n. 43.

<sup>91</sup> Conforme nota de rodapé n. 44.

<sup>92</sup> Conforme nota de rodapé n. 45.

<sup>93</sup> Conforme nota de rodapé n. 46.

<sup>94</sup> Conforme nota de rodapé n. 47.

<sup>95</sup> Conforme nota de rodapé n. 48.

<sup>96</sup> Conforme nota de rodapé n. 49.

<sup>97</sup> Conforme nota de rodapé n. 40.

<sup>98</sup> Conforme nota de rodapé n. 39.

Pois bem. Para que possamos avançar na análise crítica da posição defendida por tais autores, haveremos de empreender algumas palavras prévias a respeito das normas jurídicas de competência. Em especial, cuidaremos de averiguar as implicações jurídicas que a doutrina geralmente atribui às alterações nas normas de competência, sobretudo no trato da vigência dos atos jurídicos trazidos à existência através de autorização jurídica que posteriormente deixa de existir. Veremos, com isso, que não obstante se fale em imunidade tributária como entidade jurídica de interferência na competência tributária – seja por constituir uma regra jurídica dita negativa, seja por representar elemento de alteração no desenho da competência tributária –, somente parte das consequências jurídicas que dela se sustenta decorrentes estaria em harmonia com aquelas que se esperaria para o tratamento teórico que como gênero usualmente recebe. Outra relevante parcela de consequências que se advoga existentes para a imunidade tributária extrapola o que se considera possível para o gênero de que seria espécie, inaugurando incoerência conceitual logicamente intolerável.

O direito tem como finalidade precípua a ordenação da conduta. Para tanto, utiliza a norma como mecanismo para o atendimento dessa sua finalidade. Uma norma representa, pois, um ato de vontade direcionado à conduta de outrem ordenando que algo deva ou não acontecer<sup>100</sup>. Através da norma jurídica, ordena-se, proíbe-se e se permite determinadas condutas ao indivíduo<sup>101 102 103 104 105 106</sup>.

---

<sup>99</sup> Conforme nota de rodapé n. 36 e 37.

<sup>100</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 2.

<sup>101</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15-16. Em sentido contrário, Thon, para quem uma permissão pura e simples não é assunto do direito, que deve se ocupar exclusivamente de deveres e proibições (THON, August. *Rechtsnorm und Subjectives Recht. Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre*. Weimar: Herman Böhlau, 1878, p. 219). Dessa forma, para o autor, somente haveria sentido em falarmos de uma permissão juridicamente relevante onde existente previamente uma proibição (Ibidem, p. 219).

<sup>102</sup> Colocando a questão de modo mais prático, VON WRIGHT, que, considerando-as todas prescrições, assim explica seus modos de manifestação: “If a prescription is to the effect that something ought to be done we often call it a command or order. If it is to the effect that something may be done we call it a permission. If, finally, it is to the effect that something must not be done we call it a prohibition.” WRIGHT, Georg Henrik von. *Norm and action*. A logical enquiry. London: Routledge & Kegan Paul, 1963, p. 71.

<sup>103</sup> KELSEN limita todo o fenômeno normativo a aspectos positivo e negativo (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15, afirmando que a regulação da conduta humana através de uma ordenação normativa ocorre de um modo positivo e negativo; no original, “Die Regelung menschlichen Verhaltens durch eine normative Ordnung erfolgt in einer positiven und in einer negativen Weise”). Na dimensão positiva, regula-se a conduta humana sempre que o ordenamento jurídico prescreve ao indivíduo a realização de ação ou omissão de determinada ação considerada proibida. Da mesma forma, a conduta é regulada de forma positiva quando o ordenamento jurídico permite ao indivíduo a realização de determinada conduta. É dizer, de modo amplo, toda a conduta humana que em uma ordenação normativa é determinada como condição ou consequência, pode ser considerada por esse mesmo ordenamento como permitida e, nesse sentido, como positivamente regulada (Ibidem, p. 16). Em dimensão negativa, considera-se regulada normativamente a conduta sempre que através do ordenamento essa conduta não seja proibida, não sendo, também, positivamente permitida por uma norma por uma norma delimitadora do âmbito de validade de uma outra norma proibitiva (Ibidem, p. 16). Especialmente no âmbito das permissões

A competência nada mais é do que caso particular de uma dessas possibilidades normativas. O mecanismo normativo para a outorga de competência é, pois, o da permissão<sup>107</sup>

---

jurídicas, também se manifestou VON WRIGHT. Segundo o autor, há de se diferenciar dois possíveis tipos de permissão. De um lado, temos aquelas permissões que derivam de uma prescrição expressamente manifestada por alguém; na dimensão jurídica, por exemplo, a permissão contida expressamente em uma lei. De outro lado, temos aquelas permissões que lemos a partir da inexistência de um agir em sentido inverso, é dizer, quando inexistente uma prescrição contendo ordem para agir no sentido oposto ou proibição para não o fazer. Em ambos os casos, chegamos à conclusão de haver permissão para a realização da conduta em questão. Entretanto, devemos reconhecer uma diferença de grau entre ambas as permissões. Somente as permissões expressas, por terem sido assim manifestadamente caracterizadas, ganham *status* normativo, por constituírem efetivamente prescrições. As outras permissões, a seu turno, não detém *status* normativo, não consistem em prescrições; são, em verdade, consequências lógicas, não independentes, das demais prescrições positivas ou negativas de um dado sistema normativo. Denominam-se, pois, *fortes* as permissões expressamente manifestadas, e *fracas* as permissões não expressas, decorrentes da lógica de um dado sistema normativo (WRIGHT, Georg Henrik von. *Norm and action. A logical enquiry*. London: Routledge & Kegan Paul, 1963, p. 85-87). A norma jurídica de competência representa, assim, modo de manifestação de uma permissão forte. Considerando a distinção relevante em si, entretanto propondo-a de outra forma, a assumir as permissões fortes, ao contrário das fracas, como normas que conferem poder, RAZ, Joseph. *Razão prática e normas*. Trad. José Garcez Ghirardi. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 85. De outro lado, não nos parece que a hoje tão citada categoria dos poderes-deveres, ou deveres-poderes, como prefere Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 31-32), venha em desabono à posição por nós ora defendida. É que, em verdade, se bem nos ativermos à essência do que sejam os poderes-deveres –, veremos que não se tratam de autorizações puras, mas de permissões a certo modo qualificadas, que, sob determinadas circunstâncias, manifestam alta carga do modal deôntico do dever.

<sup>104</sup> Segundo defende Raz, ter uma permissão significa, pois, não mais do que não possuir restrições para a prática da conduta respectiva (RAZ, Joseph. *Razão prática e normas*. Trad. José Garcez Ghirardi. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 86.

<sup>105</sup> Parece-nos muito claro que, havendo em consideração a distinção entre regra e princípio jurídico em termos de metodologia de seu funcionamento e finalidade, enquanto na primeira podemos veicular proibições, mandamentos e autorizações, no segundo o modal deôntico da autorização apresenta-se como um completo estranho, incompatível com o que poderíamos ter como a essência de um princípio jurídico. Se um princípio jurídico representa o mandamento para atuação de determinada finalidade, algo a ser buscado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas (ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 202-203), não haveria como ser concebida uma faculdade para agir na maior medida possível: ou se deve atuar para a obtenção de uma finalidade na maior medida possível ou não se deve fazê-lo.

<sup>106</sup> Ao limitarmos o fenômeno da norma jurídica ao dever, à proibição e à autorização, tomamos partido para considerar inadequadas as visões que contemplam a possibilidade de existência de normas jurídicas que não contêm uma vinculação à conduta. Uma vez que nossa concepção de norma jurídica contenha abertura tal que receba entidades não vinculativas, parece-nos que, aqui, perde o direito o seu traço distintivo para com outras espécies de ordenação da conduta, como é o caso da moral. No que diz respeito à possibilidade de uma função indicativa para a norma jurídica (por todos, CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Direito econômico – Aplicação e eficácia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 105-116, especialmente p. 107-108), incapazes de gerar vinculação a uma conduta específica mas meramente a objetivos a serem perseguidos (Ibidem, p. 108 e 113), não visualizamos dificuldades em enquadrá-la como manifestação de princípio jurídico e, assim, ao modal do dever. Se a adoção de uma finalidade a ser alcançada não inaugura uma conduta a ser perseguida de modo inevitável, isso ocorre precisamente porque se trata de um dever condicionado – como qualquer juízo hipotético – a possibilidades fáticas e jurídicas (ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 202-203). Se permitimos o reconhecimento de jurídico para algo de modo algum vinculativo, é dizer, algo que pode não ser obedecido mesmo na ausência de razões fáticas e jurídicas que a tanto autorizem – o simples desobedecer, o só querer o contrário –, então estamos diante de conselhos ou orientações, que, por assim serem, discrepam da essência do que é ser jurídico, possuindo função meramente interpretativa.

<sup>107</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15-16; FORSTHOFF, Ernst. *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*. T. I, München: C.H. Beck, 1961, p. 394; ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 236. Já o afirmamos oportunamente: DARCIE, Jonathan Doering. Os contratos de

<sup>108</sup>. Quando afirmamos que alguém possui competência para a prática de um ato jurídico, estamos a significar, com isso, que essa pessoa encontra no direito a permissão para a prática desse ato. Ademais, com isso estamos a assumir que esse ato, uma vez praticado, não é irrelevante, mas juridicamente valioso, dotado de eficácia jurídica específica<sup>109</sup>.

O direito constitucional positivo brasileiro vigente – e as constituições são, historicamente, instrumentos para a partilha, especificação e controle do poder estatal, concretizado através da competência<sup>110</sup> – é rico em exemplos de normas jurídicas permissivas, que outorgam competências: o artigo 21, conferindo competências privativas à União<sup>111</sup>; o artigo 22, conferindo competência legislativa privativa à União<sup>112</sup>; o artigo 23, conferindo competência comum à União, Estados, Distrito Federal e Municípios<sup>113</sup>; o artigo 24, conferindo competência legislativa concorrente a União, Estados, Distrito Federal e Municípios<sup>114</sup>, entre tantas outras oportunidades em que a Constituição Federal outorga competência.

---

empreitada global e sua tributação: conflito de competência entre ICMS e ISS . Revista Jurídica Empresarial, Porto Alegre, v. 3, n. 17, nov./dez. 2010, p. 95-96

<sup>108</sup> Em RAZ, encontramos a classe das permissões tratadas no âmbito das normas não impositivas, alçadas a tal posição tendo em vista o fato de que o permitido substitui o operador deôntico do dever (RAZ, Joseph. *Razão prática e normas*. Trad. José Garcez Ghirardi. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 91-92). No mesmo sentido, concebendo-as de modo não imperativo, HART, HERBERT L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 35 e 57.

<sup>109</sup> Estamos, com isso, a recepcionar a posição de Alexy, para quem ter uma competência é deter a possibilidade jurídica de alteração de uma situação jurídica (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 236).

<sup>110</sup> A distribuição vertical e horizontal de competências constitui uma das tarefas mais antigas e centrais às constituições, possuindo relevante papel no fortalecimento da ordem democrática. HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 184-190.

<sup>111</sup> Exemplos de competências privativas da União previstas no artigo 21 da Constituição Federal são a manutenção de relações com Estados estrangeiros e participação de organizações internacionais (I), a declaração de guerra e celebração da paz (II), o asseguramento da defesa nacional (III), permitir que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente (IV), a decretação do estado de sítio, estado de defesa e a intervenção federal (V), entre tantas outras.

<sup>112</sup> Exemplos de competências legislativas privativas da União previstas no artigo 22 da Constituição Federal são a legislação sobre direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho (I), sobre desapropriação (II), sobre requisições civis e militares, em caso de iminente perigo e em tempo de guerra (III), sobre águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão (IV), sobre serviço postal (V), sobre o sistema monetário e de medidas, títulos e garantias dos metais (VI), entre outras competências legislativas privativas.

<sup>113</sup> Exemplos de competências comuns da União, Estados, Distrito Federal e Municípios previstas no artigo 23 da Constituição Federal são o zelar pela guarda da constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público (I), cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência (II), proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos (III), impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural (IV) proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência (V), proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (VI), preservar as florestas, a fauna e a flora (VII), entre outras.

<sup>114</sup> Exemplos de competências legislativas concorrentes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios previstas no artigo 24 da Constituição Federal são o legislar sobre direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico (I), orçamento (II), juntas comerciais (III), custas dos serviços forenses (IV), produção e

As normas jurídicas que estabelecem competência em matéria tributária são, pois, instrumentos de determinação<sup>115</sup>, concretização e limite<sup>116</sup> do poder tributário. Nesse sentido, porque estruturam o poder estatal, tem seu espaço de manifestação no plano constitucional<sup>117</sup>. As normas jurídicas que estabelecem competência em matéria tributária em nada diferem das demais normas jurídicas de competência. Caracterizam-se, no mais das vezes, por serem normas jurídicas autorizativas da instituição de tributos<sup>118 119</sup>, atendidos os requisitos constitucionalmente erigidos para tanto.

---

consumo (V), florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição (VI), proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico (VII), responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VIII), educação, cultura, ensino e desporto (IX), criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas (X), entre outras. De ser observado que, de acordo com o § 1º desse artigo, "no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais".

<sup>115</sup> Já na perspectiva do próprio direito tributário, trabalha-se a competência como medida concreta do direito tributário. Como bem afirma Hensel, a competência tributária consiste na faculdade de exercitar o poder tributário, do ponto de vista material, sobre um determinado âmbito ou setor. HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 32.

<sup>116</sup> Participa da lógica da atribuição de uma competência que ela represente, ao mesmo tempo, a investidura do seu destinatário dos poderes inerentes à permissão e, também, uma limitação, no sentido de que não poderá exceder o âmbito da autorização que lhe foi concedida. Como bem afirma FORSTHOFF, "cada atribuição de competência é ao mesmo tempo uma permissão e uma limitação: a permissão para cumprir a função confiada; a limitação a essa mesma função" ("*Jede Kompetenzzuweisung ist zugleich eine Ermächtigung und eine Beschränkung. Die Ermächtigung, die übertragene Funktion zu erfüllen, und die Beschränkung auf eben diese Funktion.*"). FORSTHOFF, Ernst. *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*. T. I., München: C.H. Beck, 1961, p. 394.

<sup>117</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 72-73; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. rev. ampl. atual., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 470-471.

<sup>118</sup> A competência em matéria tributária pode se dar de dois modos distintos. Temos, de um lado, a competência para a edição de normas gerais e abstratas em matéria tributária, como é o caso, no nosso sistema tributário, do Código Tributário Nacional. De outro lado, temos a competência para a instituição e alteração do regramento tributário referente aos tributos de competência do ente federativo respectivo, tal como previsto expressamente na constituição. Não visualizamos razão para limitação da expressão "competência tributária" exclusivamente para essa segunda hipótese, é dizer, entendida unicamente como o poder concretamente atribuído de legislativamente instituir e modificar tributos. Nesse mesmo sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 267. Em sentido contrário, por todos, CARRAZZA, para quem "competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. [...] Noutra falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferimos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou base de cálculo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 471 e 473). Por sua vez, SCHOUERI fala em competência tributária e competência para legislar sobre direito tributário, a primeira referente à faculdade de instituir e modificar legislativamente o tributo, a segunda em relação ao poder de editar normas gerais sobre direito tributário (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 238).

<sup>119</sup> Há de se ter presente distinção que existe entre o poder de instituir ou modificar tributo, corporificado na competência tributária, e o poder de exigi-lo, que se denomina de capacidade tributária (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 210; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 238; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 267-268). Em KELSEN, encontramos definida a capacidade como a norma jurídica que confere poder a uma pessoa para estabelecer e aplicar normas jurídicas (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986,

Na Constituição Federal, em tema de direito tributário, vemos o artigo 153, conferindo à União competência para outorga dos impostos sobre (I) importação de produtos estrangeiros, (II) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, (III) renda e proventos de qualquer natureza, (IV) produtos industrializados, (V) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, (VI) propriedade territorial rural, (VII) grandes fortunas. No artigo 155, a Constituição Federal confere aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir impostos sobre (I) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, (II) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior e (III) propriedade de veículos automotores. No artigo 156, a competência dos Municípios para instituir impostos sobre a (I) propriedade predial e territorial urbana, (II) transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição e (III) serviços de qualquer natureza. Além disso, temos uma série de outras disposições constitucionais outorgando competências em matéria tributária, como, a competência residual e extraordinária<sup>120</sup> para a União instituir outros impostos não expressamente previstos, atendidos os requisitos constantes na Constituição Federal (artigo 154); a permissão à União a instituição de empréstimos compulsórios (artigo 148); a permissão à União a instituição de contribuições especiais (artigo 149); a permissão aos Municípios e ao Distrito Federal para instituição de contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A). Ainda, a competência concorrente<sup>121</sup> outorgada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir, além dos impostos referidos anteriormente, taxas e contribuições de melhoria (artigo 145). Todas essas normas jurídicas que conferem permissão a determinados entes federativos para edição de lei instituidora dos tributos que especifica, atendidos os requisitos específicos inerentes a cada disposição.

O que particulariza uma norma jurídica de competência, permissiva que é, perante normas jurídicas proibitivas ou normas jurídicas ordenatórias, além de sua dinâmica neutra de funcionamento – retoma-se, neutralidade a significar que o mecanismo normativo da permissão não direciona previamente a conduta do destinatário da norma, limitando-se a erigir

---

p. 129). Equivocada, por essa razão, a redação vigente do artigo 119. do Código Tributário Nacional, cuja redação é a seguinte: “*Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.*”

<sup>120</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 99-101.

<sup>121</sup> *Ibidem*, p. 100.

uma possível faculdade de ação em conformidade com o direito –, é que corporificam critérios *não contedúísticos* em relação aos atos jurídicos de cuja autorização são fonte. Tendo em vista que a norma jurídica de competência estabelece uma relação de autorização ou conformidade com o direito entre um sujeito e um objeto, na análise de observância à norma de competência são levados em consideração tanto a conformidade do algo ao sujeito quanto do sujeito ao algo<sup>122</sup>. Daí que, exemplificativamente, afirmar que um juiz não é competente (é incompetente) para a promulgação de leis ou que o poder legislativo não é competente (é incompetente) para proferir sentenças não significa ser proibida a promulgação de leis ou proferição de sentenças; apenas que, na particular relação entre dado sujeito e objeto (juiz e promulgação de leis; poder legislativo e proferição de sentenças), a conduta é estabelecida como não permitida<sup>123</sup>.

No plano do direito constitucional, a observância das regras jurídicas de competência para a edição de atos jurídicos, sejam ou não eles normativos, constitui um dos critérios que participam do juízo quanto à forma desses atos jurídicos. A desobediência ao preceito constitucional de competência, então, assumindo um sistema constitucional que se oriente pelo postulado da primazia da constituição (*Vorrang der Verfassung*), origina uma inconformidade para com a Constituição; uma inconstitucionalidade (*Verfassungswidrigkeit*)<sup>124</sup>, na linguagem do direito constitucional, em específico, inconstitucionalidade formal (*formelle Verfassungswidrigkeit*).

---

<sup>122</sup> Cogitações no âmbito do direito privado nos levam a crer não ser possível traçar relevante distinção entre as noções de capacidade jurídica e competência. Assim porque, em ambos os casos, trata-se de uma valoração pelo direito dos atos praticados por alguém. No mesmo sentido, ALEXY (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 235-236).

<sup>123</sup> A não atribuição de competência somente implica um juízo de incompetência naqueles âmbitos em que se reconhece a necessidade de previsão expressa de poderes para que se os tenha como efetivamente outorgados. É o caso, em geral, da distribuição de competências no direito constitucional, em que não se admite o exercício por ente federativo ou órgão de poder não expressamente atribuído pela constituição. Entretanto, em exceção a essa diretriz, fala-se na possibilidade de existência de poderes ou competências implícitas. Esta teoria nasceu no universo norte-americano a partir do julgamento de 1819, *McCulloch x Maryland*, da Suprema Corte. Como nos afirma Stone, o caso concerne ao “*Bank of the United States [...] created in 1790, shortly after ratification of the Constitution, in order to furnish loans to the federal government and to help collect taxes. The constitutional issue was sharply debated. Madison, a member of the House of Representatives, spoke against the bank. Claiming that Congress had no constitutional authority to create it. Hamilton, Secretary of the Treasury, was one its staunchest supporters and indeed drafted the plan for the bank. Jefferson also opposed the first bank on constitutional grounds, invoking the tenth amendment and venturing as well that ‘the Constitution allows only the means which are necessary, not merely convenient’, for effecting the enumerated powers. If such a latitude of construction be allowed to this phrase as to give any non-enumerated power [to Congress], it would swallow up all the delegated powers, and reduce the whole to one power*” (STONE, Geoffrey R. *et ali. Constitutional Law*. 5ª ed., New York: Aspen Publishers, 2005, p. 70-71). No direito constitucional alemão, reconhece-se também a possibilidade de existência de competências federais não-escritas (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 192).

<sup>124</sup> IPSEN, Jörn. *Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt*. Baden-Baden: Nomos, 1980, p. 147.

A inconstitucionalidade formal é aquela que decorre da inobservância da forma prevista na Constituição, em sentido amplo, para a edição de atos jurídicos<sup>125</sup>. Aqui, leva-se em consideração o procedimento a ser adotado para a edição do ato jurídico, o tempo e a sua forma em sentido estrito e, em especial, a observância da norma jurídica de competência. Enquanto a inconstitucionalidade material liga-se a violações a preceitos contitudísticos da constituição<sup>126</sup>, como direitos e garantias fundamentais, direitos sociais, para que ocorra a inconstitucionalidade formal não se pressupõe a contrariedade a qualquer espécie de conteúdo material da constituição. Para a ocorrência da inconstitucionalidade formal desimporta o *quê*, mas o *como* ou *quem*<sup>127</sup>.

<sup>125</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 297-298; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 47; MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1061; BARROSO, Luís Roberto. *Controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 26-27; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., 5ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2000, p. 959; FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 423; considerando a violação a normas de competência um caso de inconstitucionalidade formal subjetiva, BUZUID, Alfredo. *Da ação direta de declaração de inconstitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1958, p. 49.

<sup>126</sup> A inconstitucionalidade material, a seu turno, pode ser definida como aquela cujos “vícios materiais dizem respeito ao próprio conteúdo ou ao aspecto substantivo do ato, originando-se de um conflito com regras ou princípios estabelecidos na Constituição” (MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1063). Em sentido oposto, NEVES e TAVARES, para quem os casos de contrariedade à constituição decorrente de violação direta ou indireta à regra de competência constitui caso de inconstitucionalidade material (TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., Saraiva: São Paulo, 2009, p. 206; NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 112-115). A posição de Neves é particularmente interessante. Segundo esse autor, porque toda as normas constitucionais de conduta são indiretamente limitadoras do âmbito de competência do legislativo ordinário, toda a inconstitucionalidade substancial resulta direta ou indiretamente da incompetência constitucional do órgão legislativo (Ibidem, p. 113). Ainda que estejamos de acordo com relação à limitação de uma competência como consequência jurídica da inserção de uma norma jurídica de conduta no âmbito de uma constituição, parece-nos que é de rigor reconhecer, mesmo segundo essa orientação, que a limitação da competência é um efeito jurídico anexo. Como adequadamente afirma CALAMANDREI sobre os preceitos substanciais da constituição, “sono posti dunque non come limiti di competenza, ma come premese di carattere sostanziale alle quali il legislatore ordinario deve conformarsi nel formulare il contenuto delle sue leggi” (CALAMANDREI, Piero. *Opere giuridiche*. V. III, Napoli: Morano Editore, 1968, p. 359). Não feita essa distinção, perde-se um importante referencial para as questões do direito intertemporal concernentes aos atos normativos hierarquicamente inferiores à constituição.

<sup>127</sup> Como expusemos em nota anterior, as noções de capacidade jurídica e competência guardam certa equivalência (nota de rodapé n. 123). Isso parece consistir em um argumento em favor da posição por nós aqui defendida. A inexistência da capacidade jurídica para a prática de um ato jurídico cria *não um algo em confronto com conteúdo de normas jurídicas, mas um não algo ou um algo defeituoso segundo o Direito*. No direito privado, por exemplo, a inexistência da capacidade jurídica impede a formação de um negócio jurídico (BRINZ, Alois von. *Lehrbuch der Pandekten*. 2ª ed., t. I, Erlangen: 1873, p. 212). Da mesma forma, no geral, a violação a uma norma de competência não implica, em um sentido estrito, a ilegalidade, mas a nulidade ou deficiência do ato (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 241). Para a maioria dos atos jurídicos de natureza civil, em geral, a capacidade jurídica necessária para a sua formação tem como seu marco de existência a vida do indivíduo (SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. II, Berlin: 1840, p. 4), por exemplo. Eis a razão para nos referirmos, no âmbito do direito constitucional, a uma forma em sentido amplo: trata-se das características principais e secundárias que determinam a existência perfeita de algo enquanto jurídico.

Um outro aspecto em que se diferenciam aspectos materiais e formais da constituição diz respeito às consequências para a sua inobservância, considerando-se uma discrepância surgida com o tempo, é dizer, inconformismo outrora inexistente e que passa a existir a partir de mudança no próprio parâmetro de comparação, no caso, a constituição.

Considerando-se um sistema jurídico que adote o postulado da primazia da constituição (*Vorrang der Verfassung*), temos que, independente do momento do seu nascimento, desde a origem ou superveniente, toda a incompatibilidade material entre a constituição e a legislação inferior implica a não-vigência do ato normativo respectivo, haja vista padecer do vício de inconstitucionalidade material. Porque o conteúdo material da constituição, seja ele originário ou derivado, possui precedência sobre o direito ordinário, toda a incompatibilidade que se apresenta se resolve em favor do primeiro e em detrimento do segundo. Se há uma diferença hierárquica entre a constituição e os atos normativos inferiores<sup>128</sup> – e há sistemas em que tal inexistente, tendo-se um mesmo critério para edição de leis ordinárias e constitucionais, como é o caso, por exemplo, do sistema jurídico inglês<sup>129</sup> –, então eventual incompatibilidade deve ser resolvida em prol de um dos lados, para aquele em que se encontre o ato normativo que detenha maior hierarquia.

A situação é diferente quando analisamos os aspectos formais erigidos por uma constituição a serem observados na edição de atos normativos sob a sua vigência. Forma jurídica é a instância que se reporta aos elementos que devem participar inexoravelmente da composição e qualificação de determinado ato jurídico<sup>130</sup>. A inconformidade entre a forma

---

<sup>128</sup> A nota de distinção essencial das leis constitucionais consiste na sua força formal legal superior (JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed., Berlin: O. Häring, 1914, p. 534; JELLINEK, Georg. *Gesetz und Verordnung*. Staatsrechtliche Untersuchungen auf Rechtsgeschichtlicher und Rechtsvergleichender Grundlage. Freiburg i.B.: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1887, p. 261-264). Quando um sistema jurídico não contém critérios formais diferenciados para distinguir leis ordinárias de leis constitucionais, não há como se sustentar uma incompatibilidade entre uma e outra por hierarquia; recorreremos, nesse caso, a critérios para solução de conflitos normativos gerais, como, por exemplo, a prevalência do ato normativo posterior em detrimento do anterior, ou do ato normativo específico diante do geral.

<sup>129</sup> BRYCE, James. *Studies in history and jurisprudence*. Vol. I., New York: Oxford University Press, 1901, p. 80. Trata-se, na essência, da diferença entre constituições rígidas e flexíveis, denominação que devemos a Bryce. Como afirma o autor inglês, após oscilar entre outras possibilidades de denominação, “*there is another and simpler metaphor, which, though not quite perfect, seems on the whole preferable. Constitutions of the older type may be called Flexible, because they have elasticity, because they can be bent and altered in form while retaining their main features. Constitutions of the newer kind cannot, because their lines are hard and fixed. They may therefore receive the name of Rigid Constitutions: and by these two names I propose that we shall call them for the purposes of this inquiry*” (Ibidem, p. 81). É distinta a situação da Constituição dos Estados Unidos da América, em particular, na qual há previsão para o processo de emenda, levando em consideração, inclusive, na regulação e nas características do procedimento, a natureza da disposição constitucional em questão, se fundamental ou se de caráter legislativo (*provisions of legislative nature*). FRIEDRICH, Carl J. *Constitutional Government and Politics: theory and practice in Europe and America*. 4. ed., Waltham, Mass.: Blaisdell Pub. Co., 1968, p. 146-147.

<sup>130</sup> Não satisfaz às exigências do real jurídico falarmos em forma como em Aristóteles, que a contempla ao lado da matéria como entidades inseparáveis, referidas, portanto, às coisas materiais (ARISTOTLE. *Metaphysics*.

prevista e aquela presente no ato jurídico leva ao vício de invalidade, até mesmo inexistência<sup>131</sup> do ato jurídico respectivo. Entretanto, a observância da forma jurídica em

---

Trad. Rev. John H. M'Mahon. London: Henry G. Bohn, 1857, p. 187-194). Por forma, aqui, no sentido jurídico que intencionamos, há de ser entendida como a totalidade das determinações (*Totalität der Bestimmungen*) da coisa que a qualificam enquanto tal, enquanto fenômeno particularizado ("Das Ding zerfällt so in Materie in Form deren jedes die Totalität der Dingheit und selbstständig für sich ist. Aber die Materie, welche die positive, unbestimmte Existenz sein soll, enthält als Existenz eben sowohl die Reflexion-in-Anderes als das In-sich-sein; als Einheit dieser Bestimmungen ist sie selbst die Totalität der Form. Die Form aber enthält schon als Totalität der Bestimmungen die Reflexion-in-sich, oder als sich auf sich beziehende Form hat sie das, was die Bestimmung der Materie ausmachen soll. Beide sind an-sich dasselbe. Diese ihre Einheit gesetzt ist überhaupt die Beziehung der Materie und Form, welche ebenso unterschieden sind.") (HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Encyklopädie der philosophischen Wissenschaften im Grundrisse*. Berlin: Verlag von L. Heimann, 1870, p. 137). A forma, por isso, participa essencialmente da tarefa de individualização do fenômeno. A concepção de uma forma jurídica traduz exigência para o bem descrever da realidade do direito. Imagine-se, por exemplo, um conteúdo normativo de caráter geral e abstrato. Esse conteúdo, presente em um ato normativo, poderá constituir, segundo o sistema constitucional brasileiro, tanto uma lei como uma medida provisória – porque as medidas provisórias, com exceção de certos conteúdos que lhe são proibidos, tem a aptidão para produzir efeitos jurídicos como qualquer outra lei (por todos, MARIOTTI, Alexandre. *Medidas provisórias*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 69-71). O que as diferencia, nesse caso, é apenas a sua forma: uma e outra se distinguem somente em relação ao sujeito competente para edição de cada uma e pelo procedimento para tanto previsto na constituição.

<sup>131</sup> A inexistência jurídica não é defeito do ato jurídico, mas qualidade do ato não jurídico. O conceito de inexistência jurídica é metajurídico, não mais representando do que a enunciação sobre a não-juridicização do ato (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. T. IV, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 44). Isso não significa que a inexistência não seja absolutamente relevante para a dogmática jurídica. É categoria ineliminável, uma vez que o mundo jurídico não contempla toda a extensão do mundo fático, tampouco se identifica com ele (Ibidem, p. 44). Tem sido de grande dificuldade a compreensão, pelos juristas, do conceito de inexistência jurídica. Misturam-na com outras categorias, não de menor importância, como a nulidade e anulabilidade. Equívocos de ordem lógico-semântica os fazem equiparar a ideia de inexistente com o nulo, como se consistissem em sinônimos para a mesma qualidade. Uma grande parcela do problema parece advir de uma incompreensão lógica da diferença entre a inexistência de algo, por um lado, e a existência vazia de algo, por outro. Na lógica predicativa, com vasta aplicação matemática, a

representação formal do inexistente é dado por  $\neg \exists$ . A diferença para o nulo, representado por  $\emptyset$ , estaria em que esse, posto que existente, apareceria destituído valor. É a diferença entre o inexistente e o nulo (português), *inexistent* e *nichtig* (alemão), *inesistente* e *nullo* (italiano), *inexistant* e *nul* (francês), que as línguas adequadamente adotam para expressar estes conceitos logicamente distintos. Basta pensarmos em um exemplo ligado ao direito eleitoral: o cidadão pode, por um lado, não exercitar o voto (artigo 7º da Lei n. 4.374/65), ou, então, exercitando, fazê-lo em desconformidade com os preceitos legais (artigo 175 da Lei n. 4.374/65). No primeiro caso, será considerando não-votante e, nesta condição, sujeito a sanções; no segundo, será considerado votante, ainda que seu ato não apresente qualquer valor para as eleições respectivas. Não compreenderam a inexistência, entre outros, SAVIGNY, que não oferece qualquer sinal de reconhecimento do não existente, tratando o nulo como se inexistente fosse (SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. IV, Berlin: 1841, p. 536-538); PUCHTA, em que, de modo bastante semelhante, há imprecisão no espaçamento entre os conceitos de inexistência e nulidade, falando-se no fim da *existência* do negócio jurídico se o defeito estivesse alocado nas suas circunstâncias (PUCHTA, Georg Friedrich. *Lehrbuch der Pandekten*. 9ª ed., Leipzig: 1863, p. 103-104). Com alguma diferença, a mesma linha é seguida por WINDSCHEID, para quem o negócio jurídico nulo apresentar-se-ia como se incompleto fosse, sendo inexistente para o ordenamento jurídico (WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 6ª ed., t. I, Frankfurt a.M.: 1887, p. 245-247). Aliás, o autor alemão coloca a categoria das invalidades como uma classe de ineficácias, vez que, para ele, as invalidades são entendidas como a incapacidade de produção de efeitos (WINDSCHEID, Bernhard. *Zur Lehre des Code Napoleon von der Ungültigkeit der Rechtsgeschäfte*. Düsseldorf: 1847, p. 1). Também em KELSEN a categoria da inexistência não é reconhecida. Para o autor austríaco, nulidade é equivalente à inexistência jurídica. Segundo sustenta, falar em uma norma contrária à norma que determinou os seus pressupostos constitui uma contradição em termos, já que, nas suas palavras, seria nula (*wäre nichtig*), a implicar que não seria sequer norma jurídica (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit*. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 271). Desse modo, ou a norma (ou ato jurídico) é conforme com os critérios estabelecidos pela norma superior, e, portanto, existente, ou, então, não é, e portanto é nula, inexistente (Ibidem, p. 271-272).

todas as suas possíveis manifestações é critério que somente pode dizer respeito à época em que editado ou constituído o ato jurídico respectivo. O juízo de adequação aos rigores formais de determinado ato se reporta, pois, exclusivamente aos critérios existentes à época da edição ou constituição do ato jurídico em questão. A alteração desses critérios em momento posterior no tempo não é capaz de infirmar a validade ou existência jurídicas do ato; *tempus regit actum*, diz-se correntemente, com a recepção do nosso ordenamento jurídico<sup>132</sup>. Daí porque, no direito constitucional, a alteração da forma prevista para a edição de atos normativos não invalida os atos normativos constituídos sob a vigência de regramento distinto, não

---

Falar-se em ilegalidade de atos jurídicos ou inconstitucionalidade de leis seria, então, para Kelsen, essencialmente incorreto (Ibidem, p. 271-275). Admite o autor, no entanto, a possibilidade de que um ato jurídico, que se apresenta com o sentido subjetivo de norma, assim não ser reconhecido por ninguém. Traz-nos o exemplo de uma lei editada por um louco, internado em um manicômio, referindo que, se se admite a nulidade *a priori*, então não haveria juridicamente uma lei (Ibidem, p. 281-282). Ocorre que, segundo o autor, o ordenamento jurídico não pode determinar de antemão quando um ato que apresenta o sentido subjetivo de norma deve ser considerado nulo e quando deve ser considerado meramente anulável (Ibidem, p. 281-282). Uma vez que a decisão a ser proferida por um órgão constitucionalmente encarregado da apuração destas nulidades seria primariamente constitutiva, sendo a nulidade *efeito* da declaração (*Wirkung der Feststellung*) judicial, então significaria assumir que, enquanto não proferida a declaração judicial, tal norma aparecia como válida (Ibidem, p. 281-282). No que pese a posição dos autores citados, não há como se negar a categoria da existência como indissociável do fenômeno jurídico, nada menos do que o certificado de emancipação do direito enquanto área autônoma do conhecimento. Deve-se ter aqui bem presente que a existência jurídica de algo é determinada unicamente pelo fenômeno da incidência, que tem por pressuposto o 'movimento' de determinada norma jurídica. Movimentar, aqui, empregado em sentido metafórico, é preencher suficientemente uma previsão normativa abstrata, fazendo incidir. Tudo o que excede o mínimo necessário de suporte fático reside no plano da validade (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. T. IV, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 18-19; BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 4). Ser válido significa que o ato é jurídico e que, ademais, preenche todos os pressupostos erigidos pelo ordenamento jurídico para a sua categoria. Nulidade e anulabilidade são – e nisso acertaram os clássicos (SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. IV, Berlin: 1841, p. 536-537; PUCHTA, Georg Friedrich. *Lehrbuch der Pandekten*. 9ª ed., Leipzig: 1863, p. 103-104; WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 6ª ed., t. I, Frankfurt a.M: 1887, p. 246-249) – categorias de invalidade jurídica, consistindo em graus distintos de “deficiência de elementos complementares do suporte fático relacionados ao sujeito, ao objeto ou à forma do ato jurídico” (BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 100). Esses são conceitos onipresentes no fenômeno jurídico, qualquer que seja dele a área. A *rule of recognition* de HART, aliás, parece consistir em um exemplo de construção teórica que toma em consideração critérios distintivos para a determinação da existência jurídica de algo, ainda que, ressaltemos, o autor empregue por vezes o termo validade em sua exposição (HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 104-105). Em termos de competência, em muitos casos a inobservância da regra jurídica respectiva implicará a inexistência do ato em questão para o direito. Basta pensarmos no exemplo de uma medida provisória adotadas por um Ministro de Estado. Sendo a medida provisória o ato normativo emanado do Presidente da República, dele sendo, pois, a competência (artigo 62 da Constituição Federal), a violação desse mínimo implica a inexistência jurídica da medida provisória. Diversa será a consequência se, apesar de adotada pelo Presidente da República, a medida provisória contenha violação às demais disposições contidas no artigo 62 da Constituição Federal. Nesse caso, posto que existente para o direito, será inválida a medida provisória, já que a desconformidade diz respeito a elemento que não constitui o seu núcleo.

<sup>132</sup> A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, outrora denominada Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42), incorpora a regra no nosso ordenamento jurídico através do § 1º do seu artigo 6º, ao dispor que “*reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou*”.

configurando, por isso, hipótese de inconstitucionalidade superveniente<sup>133</sup>. Permanecem plenamente válidos os atos normativos, ainda que recebidos – é o fenômeno da recepção<sup>134 135</sup> – pela novel ordem jurídica sob nova roupagem.

Como visto anteriormente, a competência constitui um dos aspectos não materiais a serem observados na edição de atos jurídicos. Em direito constitucional, a inobservância da regra jurídica de competência somente implica a inconstitucionalidade formal do ato normativo respectivo se a violação ocorrer em relação aos critérios vigentes à data da sua edição. Alterados os critérios, e desde que inexista incompatibilidade material, os atos normativos são recebidos pelo ordenamento jurídico, ainda que em roupagem distinta, mantendo-se eficazes.

Esse nosso breve excuro, contendo encadeamento de ideias aceitas, no geral, de modo tranquilo pela doutrina, demonstra claramente que os autores de direito tributário que definem a imunidade tributária como elemento de interferência na competência tributária não têm sido consequentes com as decorrências de suas teorias.

Ao se assumir que *“a regra de imunidade insere-se no plano das regras de competência ou mais precisamente das regras negativas de competência”*<sup>136</sup>, que a imunidade tributária determina *“a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a*

---

<sup>133</sup> A inconstitucionalidade superveniente somente pode se referir à contradição dos atos normativos com as disposições jurídicas materiais da constituição, nunca à inconformidade que diga respeito a critérios inseridos posteriormente à entrada em vigor do ato normativo. Como muito bem registra Canotilho, *“o princípio tempus regit actum leva a distinguir dois efeitos no tempo: a aprovação da norma rege-se pela lei constitucional vigente nesse momento; a aplicação da mesma norma tem de respeitar os princípios e normas constitucionais vigentes no momento em que se efetiva essa mesma aplicação”* (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., 5ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2000, p. 1307). Inobservada esta diretriz, então *“isso conduziria à inconstitucionalidade de grande parte do ordenamento jurídico anterior, mesmo quando, rigorosamente, as suas normas não estão em contradição com as normas e princípios da Constituição (materialmente considerados)”* (Ibidem, p. 1308).

<sup>134</sup> A dação de vigência por uma nova ordem jurídica a atos normativos constituídos sob a força de ordem jurídica distinta é o que se denomina de recepção. Trata-se, essencialmente, da mutação do fundamento de validade de atos normativos já existentes em razão da mudança de atos normativos de hierarquia superior. É fenômeno com expressão marcante no direito constitucional, tendo em vista o papel hierárquico que ocupa em relação ao fundamento de validade das normas de um ordenamento jurídico. Sobre o tema, ver TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., Saraiva: São Paulo, 2009, p. 173-189; KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1945, p. 118.

<sup>135</sup> A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se apresenta no mesmo sentido do aqui defendido. Quando do julgamento da ADI n. 75 – PR, em 01-04-1992, entendeu-se, com o acolhimento pela maioria do voto do Min. Moreira Alves, que sendo a lei impugnada anterior à Constituição em vigor, o exame da sua compatibilidade em face da mesma se estabelece no plano da recepção, estando, por essa razão, impossibilitado o controle de constitucionalidade de atos normativos na sua relação com a ordem jurídica superveniente.

<sup>136</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 219.

*determinados fatos, bens ou situações*”<sup>137</sup>, está-se alçando-a à posição de critério não material a ser observado pelo legislador derivado no exercício de seu poder de tributar. Com isso, passa a ser consequência lógica que o descompasso porventura existente entre o desenho da competência constitucional tributária e a legislação tributária somente em alguns casos implicará a não-vigência dessa legislação. Pois por consistir em um aspecto formal, a não-vigência da legislação editada em desacordo com a norma de competência somente ocorrerá quando a desarmonia entre ambas for atual, é dizer, quando o desconcerto se dê com base nos critérios existentes à época da edição do ato normativo. Nesse caso, teremos configurada uma inconstitucionalidade formal. Entretanto – eis o aspecto que parece ter sido ignorado pelos autores tributaristas –, a discrepância entre a estrutura constitucional atual de competência tributária e a legislação existente, que tenha sido produzida com base em *standard* de competência diverso, *não gera a inconstitucionalidade formal da legislação respectiva, que permanece vigente*, uma vez que a forma para a ser observada para o ato jurídico é sempre aquela existente à época da sua constituição.

Colocada a questão em termos práticos, se temos a imunidade tributária como uma regra negativa de competência, então havemos de considerá-la como *incapaz de obstaculizar a vigência de toda e qualquer legislação cujo desacordo para com ela tenha nascido a partir do seu ingresso na ordem jurídica*. Assim, toda a alteração de regimes constitucionais que envolva alteração direta na sistemática de competências, seja por promulgação ou outorga de nova constituição, seja pelo processo de reforma constitucional, *somente impede a vigência da legislação tributária com ela em desacordo a partir do momento de sua própria existência*. Toda a legislação tributária anterior produzida em desacordo é recebida normalmente pela ordem jurídica.

Mas essa é uma insólita consequência, inédita na prática tributária. Apesar de se sustentar que a imunidade tributária é regra negativa de competência, em momento algum se estendeu a ela os consectários dessa definição teórica.

Desde a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, temos o fenômeno da imunidade tributária participando do nosso sistema constitucional<sup>138 139</sup>. Na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1934,

---

<sup>137</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed.rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 705.

<sup>138</sup> Em verdade, a certo ponto (§ 2º do artigo 9º), na Constituição de 1891 falava-se em ‘isento’ de tributação, o que deve ser entendido como se imune fosse, dado o escopo da norma e sua finalidade.

<sup>139</sup> Na Constituição de 1891, as imunidades tributárias se encontravam dispostas nos artigos 9º, nos parágrafos 2º, criando imunidade no Estado exportador da produção realizada em outro Estado, e 3º, estabelecendo limitação ao poder de tributar as importações, restringindo-as, pois, à hipótese em que as mercadorias

mantêm-se algumas das imunidades antes existentes, alterando-se a sua extensão, e se adicionam outras<sup>140</sup>. Na outorgada Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 1937, altera-se novamente o regime das imunidades tributárias, com a trazida de certas inovações<sup>141</sup>. Em 1946, promulga-se a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, com sensíveis alterações no sistema tributário, especialmente em relação às imunidades<sup>142</sup>. Em 1967, é promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, primeira a inaugurar um capítulo dedicado do sistema tributário<sup>143</sup>. Pouco tempo depois, temos a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, que, verdadeiramente, trouxe nova Constituição ao Brasil, portando ainda outras alterações em tema de imunidades tributárias<sup>144</sup>. Finalmente, temos a Constituição da República Federativa

---

estrangeiras sejam destinadas ao consumo interno. Além disso, previa-se imunidade recíproca no artigo 10, proibindo-se a tributação de renda e serviços de Estados e União, uns em relação aos outros. No artigo 11, alínea I, estabeleceu-se a proibição de tributar o trânsito de mercadorias, entre Estados da federação e também em relação a Estados estrangeiros.

<sup>140</sup> Na Constituição de 1934, a outrora existente imunidade sobre transporte teve sua extensão ampliada, passando a existir como imunidade sobre transporte e viação, prevista no inciso IX do artigo 17. A imunidade recíproca, agora abrangendo também concessionárias de serviço público, encontrava previsão no inciso X do artigo 17. Em inovação em relação à constituição anterior, previu-se, no inciso VIII do artigo 17, uma imunidade sobre os combustíveis produzidos no país para motores de explosão.

<sup>141</sup> Na Constituição de 1937, a imunidade recíproca veio prevista na alínea *c* do artigo 32 da Constituição, agora nada mencionando a respeito de sua extensão às concessionárias de serviço público, a se entender, com isso, uma restrição no seu âmbito de vigência. A imunidade sobre transporte e viação passa a ser prevista no artigo 25, que, além disso, passa a prever, de modo mais genérico, proibição no erigir de qualquer tipo de barreira alfandegária ou limitações ao tráfego. Inaugurou-se, na alínea *e* do inciso I do artigo 23, no tratar da competência para a instituição de tributo sobre a exportação, a impossibilidade de tributação sobre percentual superior a 10% sobre o produto da exportação das mercadorias de produção do Estado membro. Também, através da redação da alínea *d* do artigo 23, impossibilidade de tributação, pelo imposto sobre vendas e consignações, da primeira operação do pequeno produtor.

<sup>142</sup> Na Constituição de 1946 inaugurou-se, no § 1º do inciso 15, a imunidade do imposto sobre o consumo que incida sobre o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. A imunidade recíproca, prevista na alínea *a* do inciso V do artigo 31, permitindo-se expressamente a tributação dos serviços públicos concedidos; a imunidade sobre templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, prevista na alínea *b* do inciso V do artigo 31, inovando-se em relação ao regime constitucional anterior; a imunidade sobre papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, prevista na alínea *c* do inciso V do artigo 31, também em adição ao regime constitucional anterior. Além disso, no § 1º do artigo 19, havia imunidade do imposto territorial não urbana sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando cultivados, só ou com sua família, pelo proprietário que não possua outro imóvel. Mantiveram-se, ademais, as limitações em relação à tributação da primeira operação do pequeno produtor e à tributação das exportações de mercadorias produzidas pelo Estado membro que em alíquota superior a 5%, respectivamente nas alíneas IV e V do artigo 19.

<sup>143</sup> Na Constituição de 1967 encontravam-se imunidades tributárias no inciso III do artigo 20, ali constando a imunidade recíproca (alínea *a*), imunidade sobre templos de qualquer culto (alínea *b*), imunidade sobre o (alínea *c*) patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, imunidade sobre o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão (alínea *d*). Manteve-se, também, a imunidade sobre a área territorial rural, agora ampliado para propriedades de até 25 hectares (§ 1º do artigo 22). Cria-se, através do § 3º do artigo 24, a imunidade sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas. É mantida, também, a imunidade do imposto sobre o consumo de gêneros de primeira necessidade (§ 6º do artigo 22).

<sup>144</sup> Na 'Constituição' de 1969, era possível identificar imunidades recíproca, sobre templos de qualquer culto, sobre patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, sobre o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão (artigo 19, inciso III, alíneas *a*, *b*, *c* e *d*, respectivamente). Estava, ademais, mantida a imunidade sobre pequenas glebas rurais, nos

do Brasil, de 1988, a que mais trouxe ao Sistema Tributário Nacional imunidades tributárias<sup>145</sup> e limitações ao poder de tributar<sup>146</sup>. Através do tempo, pois, imunidades tributárias foram criadas, suprimidas, apareceram e desapareceram, foram alteradas; e a legislação tributária, os atos normativos que instituíram e regulamentaram os tributos, sempre acompanharam o regime constitucional do seu tempo, na demonstração de um vínculo inexorável com cada constituição. As leis que com o direito constitucional conflitavam, porque pretendiam a tributação de espaço tido pelo regime atual considerado imune, foram consideradas não recepcionadas pela ordem jurídica vigente. Sumiram do ordenamento jurídico, a tanto conduzidas pela eficácia da norma jurídica imunizante, a que não poderia resistir o direito infraconstitucional.

Tenhamos em consideração, apenas para enriquecer nosso excuro com a clareza do exemplo, a trazida pela Constituição de 1946 ao mundo jurídico da imunidade sobre papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, prevista na alínea *c* do inciso V do seu artigo 31, depois transformada, na Constituição de 1967, através da alínea *d*, do inciso III do artigo 20, em imunidade mais ampla, a contemplar o livro, os jornais e os

---

moldes da Constituição anterior (§ 6º do artigo 20); criada uma imunidade, extensível a impostos e taxas, sobre quaisquer modos de utilização de veículos (inciso III do artigo 23); mantida a imunidade sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas (§ 3º do artigo 23). Cria-se, ainda, uma imunidade do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias para produtos destinados ao exterior (§ 7º do artigo 23).

<sup>145</sup> Na Constituição Federal de 1988 encontramos a imunidade recíproca (alínea *a* do inciso VI do art. 150), imunidade aos templos (alínea *b* do inc. VI do art. 150), imunidade aos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social (alínea *c* do inciso VI do art. 150), imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (alínea *d* do inc. VI do art. 150), imunidade do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior (inc. III do § 3º do art. 153), imunidade do ITR sobre as pequenas glebas rurais (inc. III do § 4º do art. 153), imunidade do ICMS sobre serviços prestados a destinatários no exterior e operações que destinem mercadorias ao exterior (alínea *a* do inc. X do § 2º do art. 155), imunidade do ICMS das operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasos dele derivados e energia elétrica (alínea *b* do inc. X do §2º do art. 155), imunidade do ICMS ao ouro definido como ativo financeiro ou instrumento cambial (alínea *c* do inc. X do §2º do art. 155), imunidade ao ICMS sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (alínea *d* do inc. X do §2º do art. 155), imunidade das operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país a outros impostos que não o ICMS e o IE (§ 3º do art. 155), imunidade dos direitos reais de garantia ao ITBI (alínea II do art. 156), imunidade do ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos para a incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, bem como sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas (inc. I do § 2º do art. 156), imunidade sobre impostos das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (§ 5º do art. 184), imunidades sobre taxas e emolumentos (alíneas *a* e *b* do inciso XXXIV do art. 5º, entre outras), imunidade dos proventos de aposentadoria e pensão à contribuição para custeio da seguridade social (inciso II do art. 195), imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições para a seguridade social (§ 7º do art. 195), imunidade das receitas de exportação sobre contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (inc. I, § 2º do art. 149).

<sup>146</sup> Sem qualquer pretensão de exaustividade, como limitações ao poder de tributar podemos nos referir ao sobreprincípio do Estado de Direito, sobreprincípio da dignidade humana, princípio da igualdade, princípio da segurança jurídica, entre tantos outros.

periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão <sup>147</sup>. A Constituição de 1937 não contemplava semelhante disposição. Assim, na época de vigência da Constituição de 1937 podiam os Estados membros instituir e exigir o antigo imposto sobre vendas e consignações, de sua competência, sobre operações de venda de papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos. Altera-se o regramento constitucional, com a inserção de imunidade tributária ao papel e, posteriormente, a livros, jornais e periódicos. Com a vigência dessa imunidade, em momento algum se cogitou de aplicá-la somente dali em diante, como se tivesse havido uma supressão na competência impositiva do ente tributante a ser observada só a partir de então. Ou, também, a inserção, através da Emenda constitucional n. 20/98, da imunidade da contribuição para custeio da seguridade social sobre aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral da previdência social. Desde que vigente a imunidade, sempre se considerou automaticamente derogada toda a legislação que com ela contrastava, adotando-se imediatamente condutas a tanto compatíveis, especialmente no tocante à inexigência de tributos sobre a matéria imune.

Esse comportamento, que detém base histórica em relação à imunidade tributária, não é algo que se pudesse supor em relação a uma regra jurídica de competência. A alteração da dinâmica das regras de competência jamais retirou vigência de atos normativos editados sob o regramento anterior. Tenha-se como exemplo o Código Tributário Nacional, representado no nosso ordenamento jurídico pela Lei federal n. 5.172/66. À época do ingresso em vigência da Constituição de 1946, a competência para edição de normas gerais em matéria de direito tributário, prevista na alínea *b* do inciso XV do seu artigo 5º, era da União, a ser disciplinada em lei aprovada pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal por maioria simples de votos, de acordo com os artigos 42 e 68. A partir da Constituição de 1967, contudo, passou-se a exigir a maioria absoluta em votação dos membros da Câmara dos

---

<sup>147</sup> Outros exemplos, mais atuais, foram a trazida, pela Constituição Federal de 1988, da imunidade constante do inciso II do § 2º do artigo 153, do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. Eis a redação do dispositivo em questão: “Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º - O imposto previsto no inciso III: [...] II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.*” Tratou-se do ingresso de nova imunidade tributária no sistema jurídico à época, pois foi posteriormente revogada pela Emenda Constitucional n. 20/1998: na Constituição de 1969 e em todas que a antecederam, previsão semelhante não existia, apesar de que benefício semelhante já havia sido concedido no plano infraconstitucional, pelo Decreto-lei n. 1.642/78. Também, a imunidade constante do inciso III do § 3º do artigo 153, do Imposto sobre Produtos Industrializados de mercadorias destinadas ao exterior, o que seu por dispositivo dotado da seguinte redação: “Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...] III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.*”

Deputados e do Senado Federal para legislar a respeito de normas gerais em direito tributário, conforme o disposto no § 1º do seu artigo 19, em regra que se repetiu até a Constituição Federal de 1988, no inciso III do artigo 146. O Código Tributário Nacional, aprovado, então, segundo requisitos de deliberação distintos, foi recepcionado tranquilamente pelos sistemas constitucionais posteriores, inclusive pela Constituição Federal de 1988<sup>148</sup>, tendo-se manifestado o Supremo Tribunal Federal inúmeras vezes pela sua conformidade constitucional<sup>149</sup>. Da mesma forma, sob a vigência da Constituição de 1969, foram editados inúmeros Decretos-leis – permitia-se ao Presidente da República, expressamente, de acordo com o inciso II do artigo 55, a edição de Decretos-leis em matéria tributária – em matérias vedadas para o seu equivalente segundo a Constituição de 1988, as medidas provisórias, sendo elas, não obstante, por ela normalmente recebidas sem qualquer tipo de restrição à sua vigência.

Assim, embora os defensores da posição aqui debatida pretendam, no geral, garantir à imunidade tributária um máximo de eficácia, alçando-a à posição de relevantíssima garantia do contribuinte, definem-na como um ser jurídico de natureza limitada, que de modo algum garantiria a proteção que, a partir dessa posição e tendo em consideração o regramento teórico da categoria a que fazem referência, acreditam oferecer.

Inaugura-se, com isso, uma inconformidade lógica que deve ser resolvida para um dos dois lados possíveis: ou a imunidade tributária não é uma regra jurídica ou elemento que interfere diretamente na competência tributária, ou então, em o sendo, possui eficácia jurídica bastante limitada, servindo unicamente ao regramento dos atos normativos editados a partir da sua vigência.

Não temos dúvidas, contudo, de que a questão deve ser resolvida no sentido de uma reformulação sobre a definição da imunidade tributária. Sendo a tarefa que envolve esse nosso esforço teórico a de descrevê-la, desimportando, nesse momento, considerações acerca do que deveria ser ou do que gostaríamos que fosse, cabe-nos recepcionar suas consequências e atribuir-lhes a devida explicação.

---

<sup>148</sup> A Constituição Federal de 1988 contém em seu texto, no § 5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, dispositivo prevendo cláusula de recepção da legislação tributária anterior, desde que não incompatível com as disposições da nova Constituição (“*Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.*”). É dizer, para que se pudesse recepcionar a legislação anterior, haveria ela de ser *compatível*, sem que no dispositivo constitucional em questão tenha sido exteriorizado que critérios de compatibilidade haveriam de ser empregados. A prática constitucional que se seguiu, pois, deu um endosso ao que afirmamos, em linha de que incompatibilidades com relação à forma não impediriam a recepção da legislação respectiva pelo sistema constitucional posterior, salvo se expressamente as tenha rejeitado.

<sup>149</sup> Apenas para trazer um exemplar, o tribunal manifestou essa posição, ainda que em *obiter dictum*, no âmbito da MC na ADI n. 1917 – DF, julgado em 18-12-1998, da relatoria do Min. Marco Aurélio.

### 1.3.2. Imunidade tributária como direito subjetivo

Como visto em tópico precedente, há parcela dos autores do direito tributário que sustenta constituir, a imunidade tributária, direito subjetivo atribuível ao contribuinte. Apesar de que seus defensores se apresentem em menor número, participam do muito seletivo grupo daqueles que dedicaram ao tema da imunidade tributária esforços monográficos. As posições defendidas pelos autores representam, a nosso ver, um passo adiante no desenvolvimento da teoria da imunidade tributária, ainda que haja, pensamos, de acordo com o ideário desses autores, dificuldades a serem resolvidas.

São defensores dessa teoria, especialmente, COSTA e SOBRINHO<sup>150 151</sup>.

De acordo com COSTA, quanto ao que denomina de aspecto material da imunidade – o aspecto formal seria a sua dimensão limitadora da competência tributária –, consistiria ela em um "*direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa*"<sup>152</sup>. Esse direito público subjetivo, vale dizer, não seria mero reflexo ou efeito secundário da imunidade tributária, mas uma própria parcela do seu ser<sup>153</sup>. Por sua vez, partilhado de orientação próxima, sustenta SOBRINHO que "*a norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado*"<sup>154</sup>. Esse direito subjetivo, que vem definido pelo autor como a autorização jurídica para o exercício de uma faculdade<sup>155</sup>, tendo a mola propulsora do seu

---

<sup>150</sup> Ambos os autores, importante registrar, como visto anteriormente, defendem um caráter duplo em relação à imunidade tributária: de um lado regra de estruturação da competência tributária constitucional, de outro fonte de direito subjetivo para o contribuinte. Tendo em vista já termos exteriorizado crítica em relação à definição da imunidade tributária como regra de estruturação da competência tributária, nesse tópico abordaremos unicamente a segunda vertente da imunidade, sua dimensão enquanto direito subjetivo do contribuinte.

<sup>151</sup> Realizamos uma exposição mais detalhada a respeito das posições dos autores referidos no item 1.2.3, a que remetemos o leitor para fins de uma compreensão mais aprofundada a respeito.

<sup>152</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 51-52.

<sup>153</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>154</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 102.

<sup>155</sup> *Ibidem*, p. 89-91.

exercício na ocorrência de lesão<sup>156</sup>, nasceria como um efeito reflexo, é dizer, decorrência do desrespeito pelo titular da competência tributária aos limites postos para o seu exercício<sup>157</sup>.

Apesar da relevância das construções dos autores citados, pensamos haver certas limitações essenciais à sua capacidade de bem definir a imunidade tributária. Em específico, nutrimos sérias dúvidas quanto à possibilidade de se definir a imunidade tributária como sendo, ela própria, direito subjetivo do contribuinte, ou mesmo na relevância de se trazer ao bojo de sua definição a noção de direito subjetivo.

A definição de direito subjetivo está entre aquelas que apresentam maiores polêmicas na história da teoria do direito<sup>158</sup>. Muitos foram e têm sido os teóricos a empreenderem esforços em sua enformação definitiva<sup>159</sup>. Seu papel é absolutamente essencial, haja vista que constitui categoria indispensável à compreensão de inúmeros fenômenos inseparáveis da noção de direito.

Um dos grandes autores a dedicar boas páginas de sua dogmática jurídica à concepção de direito subjetivo foi JHERING. Partindo de premissa de que os direitos não servem para a realização da ideia de vontade jurídica abstrata, mas para garantir os interesses da vida, auxiliar suas necessidades e realizar os seus fins<sup>160</sup>, define o direito subjetivo como a manifestação de interesses juridicamente protegidos, como a segurança jurídica existente para o seu gozo<sup>161</sup>. Com isso, JHERING coloca no centro de sua construção sobre o direito subjetivo não uma vontade jurídica abstrata, mas o próprio indivíduo, dele titular e usufruidor.

Foi controvertida a visão de JHERING. Entre os que opuseram ideias distintas, WINDSCHEID, que direcionava sua construção a respeito do direito subjetivo precisamente naquele aspecto centralmente refutado por JHERING, a vontade objetiva do direito. Segundo WINDSCHEID, o direito subjetivo é o espaço da vontade e de suas potencialidades, seus limites; prescrições, pois, sobre o que pode ser querido (*Vorschriften darüber, was gewollt*

---

<sup>156</sup> Ibidem, p. 92-93.

<sup>157</sup> Ibidem, p. 102-103.

<sup>158</sup> Já o afirmava KELSEN, referindo que "*Man begeht gewiß keine Übertreibung, wenn man behauptet, daß von allen juristischen Grundbegriffen gerade der des subjektiven Rechtes in der theoretischen Literatur der am meisten erörterte ist*" (KELSEN, Hans. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*. Tübingen: J.C.B Mohr (Paul Siebeck), 1911, p. 568).

<sup>159</sup> Houve, inclusive, os que negaram por completo a possibilidade de existência de um direito subjetivo, como é o caso de DUGUIT (DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. 2ª ed., t. I, Paris: Ancienne Librairie Fontemoing & Cie Editeurs, 1921, p. 1-11, especialmente p. 3-4). Para uma crítica da posição assumida por DUGUIT, ver CAMPOS, Carlos. *Sociologia e Filosofia do Direito*. 2ª ed., Belo Horizonte: Editôra Cardal, 1961, p. 16-65, especialmente p. 64.

<sup>160</sup> JHERING, Rudolph von. *La dogmática jurídica : seguida de un apéndice con las doctrinas de Jhering y Windscheid sobre el derecho subjetivo*. Trad.: Enrique Príncipe y Satorres. Buenos Aires: Losada, 1946, p. 180.

<sup>161</sup> Ibidem, p. 189.

*werden dürfe*)<sup>162</sup>. Em termos literais, entende WINDSCHEID o direito subjetivo como um poder da vontade ou conteúdo concreto do domínio da vontade concedido pelo ordenamento jurídico (esse direito em sentido objetivo, direito objetivo)<sup>163</sup>.

Tendo se tornando referência a seu tempo, a teorização de WINDSCHEID também teve sua parcela de opositores. Um deles, responsável por direcionar críticas diretamente a WINDSCHEID e a propor novo ponto de vista a respeito da definição de direito subjetivo foi DERNBURG<sup>164</sup>. Segundo esse autor, o direito subjetivo haveria de ser visto em sua relação para com o direito objetivo. Para definir direito objetivo, DERNBURG recorre em parte ao que propôs a respeito HEGEL, ao determiná-lo como sendo a expressão da vontade geral<sup>165</sup>. Entretanto, ainda que considere o contributo de HEGEL formalmente adequado e conciso, pensa-o ser insuficiente, pois nada apontaria a respeito do conteúdo do direito<sup>166</sup>. Citando as célebres palavras de CELSUS segundo as quais *jus est ars boni et aequi*, DERNBURG entende ser papel do direito dar, em meio ao conflito de interesses humanos, a justa proporção<sup>167</sup>. Com isso, unificando aspectos formal e material, define o direito objetivo como sendo a ordenação das relações da vida mantida através da vontade geral<sup>168</sup>. A partir daí, DERNBURG critica a posição defendida por WINDSCHEID acerca do direito subjetivo, que, nas suas palavras, é entendido com o poder da vontade (*Wollendürfen*). Segundo DERNBURG, essa opinião não trataria do cerne da questão<sup>169</sup>; o ponto de vista dominante, diz-nos, conduz logicamente a uma identificação da capacidade de agir, é dizer, a capacidade de ordenar juridicamente, com a capacidade jurídica, enquanto ela baseia a última na primeira; não enxergaria essa consequência, no entanto, o que implicaria o reconhecimento indireto da insustentabilidade do seu conceito de direito em sentido subjetivo<sup>170</sup>. Ter juridicamente, e não o poder da vontade, representaria o ponto decisivo para bem representar a natureza do direito

---

<sup>162</sup> WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 3ª ed., t. I, Düsseldorf: 1870, p. 86; da mesma forma, WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. 1, Düsseldorf: 1862, p. 81; WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 5ª ed., t. I, Stuttgart: 1879, p. 92-93.

<sup>163</sup> Do original: “*Recht (Recht im subjectiven Sinne, subjectives Recht) ist eine von der Rechtsordnung (Recht in objective Sinne, objectives Recht) verliehene Willensmacht oder Willensherrschaft concreten Inhalts*”. WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 5ª ed., t. I, Stuttgart: 1879, p. 92.

<sup>164</sup> DERNBURG, Heinrich. *Pandekten*. T. I, Berlin: 1884, p. 87.

<sup>165</sup> DERNBURG, Heinrich. *Pandekten*. T. I, Berlin: 1884, p. 42.

<sup>166</sup> *Ibidem*, p. 42.

<sup>167</sup> *Ibidem*, p. 42.

<sup>168</sup> *Ibidem*, p. 43, colocado no original nos seguintes termos: “*Verbindet man den formalen und den materialen Gesichtspunkt, so bestimmt sich das Recht als die durch das allgemeinen Willen aufrechterhaltene Ordnung der Lebensverhältnisse*.”

<sup>169</sup> *Ibidem*, p. 86.

<sup>170</sup> *Ibidem*, p. 87.

subjetivo<sup>171</sup>. Para DERNBURG, finalmente, constitui o direito subjetivo a parcela em que intitulado o indivíduo sobre os bens da vida<sup>172</sup>.

Na obra de THON, por sua vez, encontramos ainda outra visão a respeito de direito subjetivo. O autor, que a certo ponto expressa clara discordância a respeito da posição defendida por JHERING, entende não ser o direito subjetivo um interesse que deva ser protegido, mas, verdadeiramente, a própria proteção jurídica do interesse<sup>173</sup>. Assim, THON trabalha a noção de direito subjetivo a partir dos diversos mecanismos da ordem jurídica para a dinâmica de atuação para a proteção de interesses e bens: a sanção e sua concretização<sup>174</sup>. Daí porque a pretensão constitui elemento-chave na construção de THON<sup>175</sup>.

A definição de direito subjetivo também foi objeto de desenvolvimento por PUCHTA. Segundo esse autor, direito subjetivo é um poder sobre um objeto, como tal reconhecido pelo direito<sup>176</sup>. Para PONTES DE MIRANDA, a seu turno, direito subjetivo é de ser entendido como o "direito de que a regra objetiva dota os sujeitos de direito, conferindo-lhes projeção própria, atuação voluntária ou não"<sup>177</sup>. Para ele, o direito subjetivo representa a individualização da posição jurídica, com o reconhecimento de que alguém – uma vez reconhecida tal posição pelo direito – pode invocá-lo na condição de sujeito ativo em que o direito se precisou, tornando-o invocável e realizável na espécie individual<sup>178</sup>. No seu notório escrito sobre os direitos públicos subjetivos, JELLINEK, a seu turno, considerando não ser o querer abstrato mas o querer vinculado a determinadas finalidades que é reconhecido e protegido pelo direito<sup>179</sup>, tem nos direitos subjetivos a proteção de bens ou interesses (elemento material – *materiale Element*) através do reconhecimento do poder da vontade humana (elemento formal – *formale Element*)<sup>180</sup>. Na Itália, obtendo grande reverberação e influência, a doutrina de

<sup>171</sup> Ibidem, p. 87, a passagem completa, no original, nos seguintes termos: “Die herrschende Ansicht führt folgerecht zu einer Identifizierung von Handlungsfähigkeit, d. h. der Fähigkeit rechtlich zu verfügen, mit der Rechtsfähigkeit, indem sie die letztere auf die erstere gründet. Sie zieht jedoch diese Konsequenz nicht und erkennt hiermit die Unhaltbarkeit ihres Begriffes vom Recht im subjektiven Sinne selbst indirkt an. Das rechtliche haben, nicht das Wollendürfen ist der entscheidende Punkt.”

<sup>172</sup> Ibidem, p. 86.

<sup>173</sup> THON, August. *Rechtsnorm und Subjectives Recht. Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre*. Weimar: Herman Böhlau, 1878, p. 219.

<sup>174</sup> Ibidem, p. 216-218.

<sup>175</sup> Ibidem, p. 218. Para maiores referências a respeito de pretensão, ver nota de rodapé n. 208. No que toca ao conceito de Thon a respeito de pretensão, entende-a como a concretização de todo e qualquer meio de realização do direito (Ibidem, p. 279), tendo como pressuposto, em todo o caso, a violação (Ibidem, p. 250).

<sup>176</sup> PUCHTA, Georg Friedrich. *Vorlesungen über das heutige römische Recht*. 4ª ed., t. I, Leipzig, 1854, p. 71. No mesmo sentido, BARON, Julius. *Pandekten*. 9ª ed., Leipzig: 1896, p. 11.

<sup>177</sup> MIRANDA, Pontes de. *Tratado da ação rescisória das sentenças e outras decisões*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1957, p. 5-6.

<sup>178</sup> Ibidem, p. 10.

<sup>179</sup> JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. Freiburg i.B.: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1892, p. 41-42.

<sup>180</sup> Ibidem, p. 42.

CHIOVENDA, concebendo os direitos subjetivos como a atribuição pelo direito, de pessoa a pessoa<sup>181</sup>, de um bem da vida<sup>182</sup>, manifestando-se ou por direitos a uma prestação ou por direitos de caráter potestativo<sup>183</sup>. Mais recentemente, o suíço BUCHER, tendo dedicado uma dissertação sobre o tema, definiu o direito subjetivo como sendo a faculdade concedida pela ordem jurídica para o estabelecimento de normas<sup>184</sup>. Em FAZZALARI, por sua vez, o direito subjetivo vem estruturado não como uma estrutura estanque e unilateral; ao contrário, segundo pensa, os direitos subjetivos podem ser constituídos pelo relacionamento entre posições jurídicas subjetivas formais relativas a faculdades, poderes e deveres<sup>185</sup>. Os direitos subjetivos, assim, podem existir segundo as seguintes possíveis formações: de estrutura simples, o direito que se concretiza por uma faculdade, o direito que se concretiza por uma obrigação dos outros e o direito que se concretiza por um poder jurídico; por sua vez, como direitos subjetivos de estrutura complexa, o direito que se concretiza pela faculdade do titular e por deveres de todos os consociados e o os direito que se caracteriza pelo mero dever de abstenção de todos os consociados<sup>186</sup>.

Todas essas definições acerca do que vem a ser direito subjetivo, entre tantas outras existentes, nos deixam claro não ser possível empregarmos a expressão “direito subjetivo” como parte de outra definição jurídica sem antes a devida tomada de posição a respeito do que se entende como sendo direito subjetivo. E dado o conflito que existe entre muitas dessas posições, por vezes inaugurando oposições teóricas diretas, uma opção há de ser feita. Qualquer um que pretenda, por isso, trabalhar a noção de direito subjetivo como parcela de outra definição jurídica não pode se furtar de exteriorizar, mesmo que na ausência de um excuro sobre o panorama geral do tema, clara definição a respeito desse instituto, sob pena de, em não o fazendo, tornar equívoca a própria definição que pretenda construir.

Há um aspecto em relação à realidade que circunda a noção de direito subjetivo que parece ser por vezes esquecido, e que, não obstante, representa algo essencial ao seu ser. Quando falamos em direito subjetivo, intencionamos com isso significar, no mais das vezes,

---

<sup>181</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Trad. J. Guimarães Menegale. V. I, São Paulo: Saraiva, 1969, p. 18.

<sup>182</sup> *Ibidem*, p. 10-11. Segundo CHIOVENDA, por 'bem' deve ser entendido o gozo absoluto de uma coisa exterior (a propriedade); o gozo limitado de uma coisa (o usufruto, uso, habitação), ou a possibilidade de exercer determinada atividade em relação a coisa alheia (*ius agendi, eundi, aquam ducendi*); poder ser a atividade alheia, imposta pela lei como meio de obtenção de uma utilidade (as obrigações de fazer e de dar); ou o não fazer alheio, ao permitir o melhor gozo de um 'bem'; um 'bem' pode ser, também, a modificação de um estado jurídico existente (como é o caso da resolução contratual, o divórcio, etc.).

<sup>183</sup> *Ibidem*, p. 11.

<sup>184</sup> BUCHER, Eugen. *Das subjektive Recht als Normsetzungsbefugnis*. Tübingen: Mohr/Siebeck, 1965, p. 55-56.

<sup>185</sup> FAZZALARI, Elio. *Note in tema de diritto e processo*. Milano: Giuffrè, 1957, p. 67.

<sup>186</sup> *Ibidem*, p. 97-98.

uma faculdade que um sujeito de direito possui para potencialmente exigir uma prestação de outro, um dar, um fazer ou não fazer, bem como a possibilidade de interferir na esfera jurídica desse outro independente de sua aquiescência. Poderíamos até mesmo falar, retomando a terminologia de CHIOVENDA, em direitos subjetivos a uma prestação e potestativos<sup>187</sup>. Ao termos essa perspectiva em foco, vemos que ela alude exclusivamente à perspectiva do sujeito a quem a ordem jurídica atribuiu um 'direito' determinado – um direito subjetivamente atribuído<sup>188</sup>.

Existe uma outra realidade que caminha ao lado dessa, contudo, e que diz respeito àquele indivíduo que deve prestar, fazer e não fazer, ou, ainda, submeter-se ao outro. Quando centramos nossa atenção nesse indivíduo, percebemos que, então, a terminologia comum nos conduziria a falarmos não na existência de um direito, mas de um dever ou de uma obrigação<sup>189</sup>. Esse indivíduo pode estar obrigado a uma conduta positiva ou negativa<sup>190</sup>. Estará positivamente obrigado quando, por força da obrigação, tenha que prestar ou fazer algo para outrem, e estará negativamente obrigado quando tenha que omitir uma própria conduta sua ou mesmo se sujeitar à ação de outro.

Participa da terminologia comum afirmar que, quando um indivíduo está obrigado a realizar uma conduta positiva, o outro indivíduo, a quem essa prestação se direciona, é titular de um direito, um direito de ordem subjetiva. Entretanto, quando a obrigação consiste em uma conduta negativa por parte do obrigado, um não fazer, não se costuma sempre falar da existência de um direito subjetivo àquele para quem o proveito dessa omissão se reverterá, mas apenas de que goza ou frui de um direito<sup>191</sup>. Quando se fala na obrigação ou dever de um indivíduo de não matar, de não roubar ou furtar, não é comum dizermos que os outros indivíduos detém um direito subjetivo a não serem mortos, roubados ou furtados; apenas que, nesses casos, gozam ou fruem desse direito<sup>192</sup>.

Em verdade, quando se fala em um direito correspondente à conduta negativa, não se está a retratar nada além de algo que se exaure na própria obrigação do indivíduo à conduta negativa<sup>193</sup>. Se há nesse contexto um sujeito a que nos reportamos, não é outro que não o

---

<sup>187</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Trad. J. Guimarães Menegale. V. I, São Paulo: Saraiva, 1969, p. 11.

<sup>188</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 130-131.

<sup>189</sup> *Ibidem*, p. 131.

<sup>190</sup> *Ibidem*, p. 131.

<sup>191</sup> *Ibidem*, p. 131.

<sup>192</sup> *Ibidem*, p. 131.

<sup>193</sup> *Ibidem*, p. 131.

sujeito obrigado, aquele que, com a sua conduta, pode satisfazer ou violar a obrigação<sup>194</sup>. Aqui, ao nos reportamos ao indivíduo que titula um direito, não indicamos nada além daquele cuja esfera pessoal ou jurídica se encontra em relação de co-determinação para com a do obrigado<sup>195</sup>. Daí porque, nesse caso, tornar-se-ia pouco relevante falarmos na existência de direitos subjetivos reflexos<sup>196</sup>. Essa desnecessidade fica ainda mais evidente quando analisamos aquele tipo de dever ou obrigação que é atribuído a um indivíduo sem que a conduta respectiva tenha de ser exercida frente a um indivíduo determinado. Nesse caso, quando não podemos discriminar exatamente que indivíduos mantêm uma relação de co-determinação para com o obrigado, menos sentido ainda há em falarmos na titularização de um direito subjetivo por alguém<sup>197</sup>.

A partir dessas premissas, parece-nos ser não de todo relevante para a definição da imunidade tributária que a tenhamos como sendo fonte de direito subjetivo em relação ao contribuinte. Assim cremos, pois, com base em considerações de ordem distinta.

Primeiramente, existe um problema particular na construção dos autores aqui citados ao vincularem o suposto direito público subjetivo à não-tributação pelo Estado como decorrência de uma simples não-permissão para exercício de competência, ou, simplesmente, uma incompetência. Devemos aqui recordar o fato de que tanto COSTA<sup>198</sup> como SOBRINHO<sup>199</sup>, ainda que de modo distinto, supõem a existência de um direito subjetivo como apenas uma das dimensões da imunidade tributária: em sua outra dimensão, a imunidade tributária seria uma regra negativa de competência ou elemento de alteração no desenho da competência constitucional tributária. Na prática, incompetência para a instituição de tributo. Sucede, entretanto, que entes federativos não são apenas incompetentes para a instituição de tributos por força de imunidades tributárias. Ao contrário, tendo em vista que, afora as exceções existentes na constituição que estabelecem, atendidas certas regras, cláusulas gerais para a instituição de tributos pelos entes federativos, considerando a infinitude de possíveis aspectos

---

<sup>194</sup> Ibidem, p. 132.

<sup>195</sup> Ibidem, p. 132.

<sup>196</sup> Ibidem, p. 133.

<sup>197</sup> Essa é observação que não deve surpreender, tendo em vista, sobretudo, a forma como concebemos o ordenamento jurídico. Tendo em consideração essa posição, ALEXY a ela responde tendo em consideração não razões de ordem estrutural, mas a conveniência e o uso comum na utilização de enunciados sobre direitos (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 188-189).

<sup>198</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 52. Para um aprofundamento a respeito da orientação específica da autora, dirigimos o leitor ao item n. 1.2.3 da nossa dissertação.

<sup>199</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 76 e 78. Para um aprofundamento a respeito da orientação específica do autor, dirigimos o leitor ao item n. 1.2.3 da nossa dissertação.

materiais a ensejarem possibilidade em tese de instituição de tributo, veremos que as incompetências geradas pelas imunidades tributárias são apenas algumas dentre as incontáveis outras, a gerarem, igualmente, situação de impossibilidade de exercício do poder tributário, já que inexistente distinção entre uma incompetência natural – decorrente, pois, de um limite semântico de uma proposição afirmativa – e uma outra gerada por uso de estruturas de exceção em proposições<sup>200</sup>, da mesma forma que não existe distinção, em termos de resultado sobre o dever de pagar o tributo, entre uma não-incidência pura e uma isenção<sup>201</sup>. Não se fala, todavia, no Brasil, em um direito subjetivo a não ser tributado pelo número de janelas da residência<sup>202</sup> ou direito subjetivo a não ser tributado pela propriedade de aparelhos de telefonia celular; ainda assim, podemos afirmar, sem medo de nos equivocarmos, que os entes federativos não possuem competência para a instituição de tributo sobre tais realidades jurídicas. Na prática, assumido como verdadeiro o raciocínio desenvolvido pelos autores em relação à imunidade tributária, toda e qualquer situação de intributabilidade poderia ser descrita como capaz de fazer nascer um direito subjetivo para o contribuinte, perdendo-se com isso, então, a utilidade desse conteúdo na definição.

Falar-se em um efeito reflexo da norma imunizante<sup>203</sup>, então, não elimina o problema formado, mas apenas o ameniza, tendo em vista que, como demonstrado, nesse caso a noção

---

<sup>200</sup> Para tornar clara nossa exposição através do exemplo, imagine-se a proposição “Todos os livros são amarelos”. Sabemos, pois, através do sentido natural dessa sentença, não há livros que não sejam amarelos. Se, contudo, queremos expressar uma situação que é geral e que contém uma ou poucas exceções, é conveniente que, ao invés de utilizarmos meramente estruturas proposicionais afirmativas, que nos induziriam à formulação de sentenças enormes para podermos predicá-la como verdadeira, trabalheemos através do uso de proposições afirmativas e restritivas, da regra e da exceção, o que enxuga a quantidade ou a dimensão das proposições de que temos que fazer uso para alcançarmos a mesma predicação de verdade. Assim, se queremos indicar que apenas um dentre todos os livros que existem é verde, diremos simplesmente que “Todos os livros são amarelos, exceto o livro que se encontra sobre a mesa, que é verde”.

<sup>201</sup> A diferença entre imunidade, isenção e não-incidência será objeto de exposição no item 1.4.3.

<sup>202</sup> Ainda que jamais tenha se cogitado na instituição de imposto incidindo sobre essa realidade, tal ocorreu efetivamente na França. Denominado de *Impôt sur les portes et fenêtres* (Imposto sobre as portas e janelas), foi instituído pela *Directoire* em 1798 e somente suprimido em 1926. Semelhante imposto foi também posteriormente instituído na Espanha e Reino Unido. Uma vez que a existência de janelas e portas constituída aspecto material e quantitativo da obrigação tributária, o povo, no que certamente pode ser considerado um dos mais documentados casos de planejamento tributário, passou a construir e modificar suas casas para sofrer a menor sujeição possível à tributação. Isso teve como consequência afetar não só a arquitetura da época na França mas, também, indiretamente, o modo de vida dos cidadãos. Em *Les Misérables*, de Victor Hugo, ambientado no começo do século XIX, lemos uma crítica dirigida ao imposto através das palavras do Monseigneur Myriel, bispo de Digne: “Mes très chers frères, mes bons amis, il y a en France treize cent vingt mille maisons de paysans qui n'ont que trois ouvertures, dix-huit cent dix-sept mille qui ont deux ouvertures, la porte et une fenêtre, et enfin trois cent quarante-six mille cabanes qui n'ont qu'une ouverture, la porte. Et cela, à cause d'une chose qu'on appelle l'impôt des portes et fenêtres. Mettez-moi de pauvres familles, des vieilles femmes, des petits enfants, dans ces logis-là, et voyez les fièvres et les maladies. Hélas ! Dieu donne l'air aux hommes, la loi le leur vend.” (HUGO, Victor. *Les misérables*. Paris: J. Hetzel e A. Lacroix, 1866, p. 6).

<sup>203</sup> Conforme o faz SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 102.

de direito subjetivo se exaure por completo na de dever<sup>204</sup>. Se nos baseamos em considerações de tal natureza, falar-se que o contribuinte titula um direito subjetivo de não ser tributado em relação aos âmbitos imunes não seria diferente de referir que animais e plantas, em relação aos quais o direito, em sua proteção, erige proibições, são titulares de direitos subjetivos de não serem mortos, maltratados ou destruídos.

Esse equívoco é que parece ter levado SOBRINHO a sustentar que os direitos subjetivos pressupõem, para o seu exercício, a ocorrência de lesão<sup>205</sup>. Trata-se, é bem dizer, de incompreensão do mecanismo de funcionamento da ordem jurídica. Não há como se sustentar que os direitos subjetivos pressuponham, para a sua dinâmica, a ocorrência de violação. Um direito subjetivo, independente das particularidades de qualquer definição que venhamos a adotar, pode ser definido como a subjetivação de um direito<sup>206</sup>: é dizer, de uma previsão jurídica abstrata, nasce um direito concreto, subjetivamente atribuído. Assim, por exemplo, da previsão jurídica abstrata garantindo ao indivíduo a autonomia da sua vontade como elemento de formação de contratos, como tal reconhecidos pelo direito, nasce, pelo seu exercício concreto por João e Maria ao firmarem uma compra e venda de um veículo, direitos subjetivos e obrigações de um para com o outro, vinculados a uma relação jurídica<sup>207</sup>. Esse

---

<sup>204</sup> Como visto acima, uma das possíveis formações do direito subjetivo para FAZZALARI é a do direito “realizzato soltanto dai doveri (di astensione) di tutti i consociati” (FAZZALARI, Elio. *Note in tema de diritto e processo*. Milano: Giuffrè, 1957, p. 99). Havendo-se como pressuposto a noção de FAZZALARI, não haveria problema lógico em se inserir na definição da imunidade tributária a noção de direito subjetivo. Contudo, precisamente porque, segundo o próprio autor, nessa espécie de direito subjetivo o que há é meramente um dever de abstenção de todos – no nosso caso, um dever de abstenção por parte do Estado –, novamente nos perguntaríamos sobre a utilidade da noção de direito subjetivo na descrição de algo que se consuma não numa posição jurídica de exigência, mas meramente numa posição jurídica destituída de mero gozo de uma vantagem. Se essa concepção ainda pode ser útil para descrever uma situação eminentemente particular – por exemplo, o fato de que A, em decorrência de contrato, deve se abster de praticar em relação a B uma conduta em determinado –, não parece haver sentido na utilização do mesmo mecanismo para a explicação de algo que é geral e abstrato, referido a um sem número de indivíduos.

<sup>205</sup> Afirma-o Sobrinho em dois momentos, às páginas p. 92 e 103 da obra citada, respectivamente nos seguintes termos: “O direito subjetivo não é uma espécie de cheque em branco conferido pelo direito ao indivíduo. Se assim fora, ele poderia ser usado de modo abusivo, o que não é aceitável. Seu exercício pressupõe que o patrimônio jurídico de seu titular foi agredido, resultando daí uma lesão a ser reparada pela via do direito subjetivo posto em ação” (p. 92); “O direito público subjetivo de não ser tributado surge como efeito reflexo da norma imunizante. Se o titular da competência tributária, durante o seu exercício, desrespeitar os limites jurídicos em que seu atuar é lícito e impuser um gravame fiscal ao imune, o direito público subjetivo de não ser tributado terá sido lesado. Esta lesão permitirá que o imune ingresse em juízo pleiteando a invalidade do tributo instituído em condições agressivas a um direito público subjetivo – não ser tributado enquanto imune” (p. 103).

<sup>206</sup> Nisso em pouco ou nada distoam os autores. Apenas para que tenhamos alguns exemplos, veja-se em MIRANDA, Pontes de. *Tratado da ação rescisória das sentenças e outras decisões*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1957, p. 5-6; PUCHTA, Georg Friedrich. *Vorlesungen über das heutige römische Recht*. 4ª ed., t. I: Leipzig, 1854, p. 71; WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 5ª ed., t. I: Stuttgart, 1879, p. 92.

<sup>207</sup> Em regra geral, entende-se a relação jurídica como relação disciplinada pelo direito entre sujeitos de direito. Nesse sentido, DOMINGUES DE ANDRADE, Manuel A. *Teoria geral da relação jurídica*. Vol. I, Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 2; SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. I, Berlin: 1840, p. 331; POST, Albert Hermann. *Die Elemente des gemeinen deutschen und hansestadtbremischen*

direito subjetivo existe e é eficaz independente da existência de qualquer violação. No nosso exemplo, João tem direito ao preço e Maria ao veículo independentemente de que um ou outro descumpram suas obrigações. A exigibilidade da obrigação, no entanto, é que é atributo dinâmico e eventual, dependente das suas características concretas. É o que se denomina pretensão, o poder jurídico de exigir a prestação<sup>208</sup>. Diz-se eventual, haja vista a possibilidade de existência de direitos subjetivos inexigíveis<sup>209</sup>. Se, novamente no nosso exemplo, por força da entrega do veículo, Maria se torna proprietária do veículo, assim é porque possuía direito subjetivo a sê-lo. Participa da normalidade do universo jurídico que direitos subjetivos sejam criados, desenvolvam-se, e tenham fim, sem que, entretanto, qualquer violação participe desse processo: os direitos foram concebidos para serem cumpridos, existindo independentemente da ocorrência de violação. O que a violação proporciona ao titular do direito subjetivo é, em relação a ela própria, pretensão, ação de direito material<sup>210</sup> e interesse jurídico para a busca de tutela jurisdicional para superar o antijurídico<sup>211 212</sup>.

---

*Privatrechts auf Grundlage der modernen Volkswirtschaft*. Bremen: 1866, p. 86. Há quem entenda, entretanto, ser possível o estabelecimento de relações jurídicas entre indivíduos e coisas. Nesse sentido, DERNBURG, para quem relação jurídica é a relação juridicamente fundada de uma pessoa com outra pessoa ou com bens da vida (DERNBURG, Heinrich. *Pandekten*. T. I, Berlin: 1884, p. 88). Também, ROTH, Paul von. *System des deutschen Privatrechts*. T. I, Tübingen: 1880, p. 334.

<sup>208</sup> WINDSCHEID, Bernhard. *Die Actio des römischen Civilrechts, vom Standpunkte des heutigen Rechts*. Düsseldorf: 1856, p. 5; MIRANDA, Pontes de. *Tratado da ação rescisória das sentenças e outras decisões*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1957, p. 10. MIRANDA, Pontes de. *Tratado das ações*. Vol. I, Campinas: Bookseller, 1998, p. 69. Deve ser aqui referido que WINDSCHEID equipara o conceito de pretensão, é dizer, o poder jurídico de exigir uma conduta, ao conceito de *actio*, proveniente do direito romano. Ainda no mesmo sentido, Dernburg, para quem Pretensão é a faculdade de uma pessoa em relação à outra de uma prestação de natureza determinada (DERNBURG, Heinrich. *Pandekten*. T. I, Berlin: 1884, p. 87).

<sup>209</sup> Pense-se, como exemplo, na dívida proveniente do jogo e da aposta segundo a ordem jurídica hoje vigente no Brasil. De acordo com o artigo 814 do Código Civil, “*as dívidas de jogo ou de aposta não obrigam a pagamento; mas não se pode recobrar a quantia, que voluntariamente se pagou, salvo se foi ganha por dolo, ou se o perdente é menor ou interdito*”. Vê-se, assim, que muito embora a obrigação proveniente do jogo e da aposta não seja contrária ao direito, falta-lhe a exigibilidade. Entretanto, a falta de exigibilidade não torna a obrigação inexistente, apenas retirando do seu titular a faculdade de exigi-la do devedor. Na mesma linha, Pontes de Miranda, para quem “*há direitos sem pretensão porque há direitos que não podem ser exigidos*” (MIRANDA, Pontes de. *Tratado das ações*. Vol. I. Campinas: Bookseller, 1998, p. 61).

<sup>210</sup> Por ação de direito material deve ser entendida a ação do titular do direito direcionada à realização substancial da prestação. Ao contrário do direito subjetivo e a pretensão, que tendem à prestação, supõe combatividade e não tende à prestação, mas a efeito jurídico específico (MIRANDA, Pontes de. *Tratado da ação rescisória das sentenças e outras decisões*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1957, p. 18). Deve-se ter presente, contudo, que a ação de direito material se manifesta em poucos casos no nosso ordenamento jurídico, que veda ao indivíduo, em geral, a auto-tutela. Temos como exemplo de auto-tutela autorizada no nosso ordenamento jurídico o desforço imediato, nos termos do § 1º do artigo 1.210 do Código Civil (“*Art. 1.210. O possuidor tem direito a ser mantido na posse em caso de turbação, restituído no de esbulho, e segurado de violência iminente, se tiver justo receio de ser molestado. § 1º O possuidor turbado, ou esbulhado, poderá manter-se ou restituir-se por sua própria força, contanto que o faça logo; os atos de defesa, ou de desforço, não podem ir além do indispensável à manutenção, ou restituição da posse*”) e a legítima defesa, tal como prevista no artigo 25 do Código Penal (Art. 25 - *Entende-se em legítima defesa quem, usando moderadamente dos meios necessários, repele injusta agressão, atual ou iminente, a direito seu ou de outrem*).

<sup>211</sup> A tutela jurisdicional não pressupõe, no entanto, lesão a direito, permitindo-se o acesso a quem dela necessite mesmo para coibir ameaça a direito. Nos termos do inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal, “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”. A atuação jurisdicional preventiva

Coloca-se em dúvida, com isso, se seria adequado falarmos na existência de qualquer direito exercitável pelo contribuinte antes da ocorrência de prática pelo Estado de ação que implique violação à regra de competência, da mesma forma que, pelo outro lado, o Estado não possua direito subjetivo à prestação do tributo antes da ocorrência do fato gerador: em ambas as situações – antes da ocorrência da violação à regra de competência ou da ocorrência do fato gerador –, inexistem quaisquer faculdades a serem exercidas tanto pelo contribuinte como pelo Estado.

Não se considera, por essas razões, adequado retratar a imunidade tributária como direito subjetivo público do contribuinte, da mesma forma que, em relação ao homicídio, não seremos precisos em defini-lo, primariamente, como sendo direito subjetivo do indivíduo a não ser morto. Se queremos apreender bem a realidade da imunidade tributária, havemos de

---

exerce-se, no mais das vezes, através de tutelas mandamental e executiva. Para uma perspectiva do processo civil na perspectiva das tutelas jurisdicionais, consultar ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. *Teoria e prática da tutela jurisdicional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

<sup>212</sup> Os históricos debates da dogmática do processo civil provaram, pensamos, que o direito de acesso à tutela jurisdicional é independente da ocorrência de lesão a direitos ou interesses. Pensava-o de modo diferente SAVIGNY, no que se convencionou denominar de teoria civilística da ação. Para ele, existiam duas realidades distintas, os direitos em si (*Rechte an sich*) e os direitos em estado de defesa (*Rechte im Zustand der Verteidigung*). Os primeiros, o equivalente ao que hoje denominaríamos de "direito material"; os outros, o resultado de uma mutação dos "direitos em si", que tem como causa a ocorrência de uma violação (*Rechtsverletzung*). A este conjunto de modificações decorrentes da violação é que SAVIGNY denomina de direito de ação. Como dirá SAVIGNY, por direito de ação (*Klagrecht*) ou ação (*Klage*) pode-se entender algo que brota da violação do direito (SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. V, Berlin: 1841, p. 5). Esse monismo, depois objeto de formulações mais atuais (FAZZALARI, Elio. *Note in tema de diritto e processo*. Milano: Giuffrè, 1957, p. 25-26) sobrevaloriza o processo em detrimento do direito material. Ao obliviar o direito material, acaba por deixar em um segundo plano aquilo que, entretanto, representa massivamente o fenômeno jurídico, pois faculdades jurídicas são exercidas, deveres são cumpridos e proibições respeitadas sem que de qualquer modo participe, direta ou indiretamente, um processo judicial. As correntes dualistas, em contrapartida, que acabaram por se tornar aquelas que receberam maior adesão dos processualistas, propõem o reconhecimento da existência de dois planos ou ordenamentos distintos, um relativo ao direito processual e outro concernente ao direito material. Assim, DEGENKOLB, que vê no direito de ação (*Klagrecht*) entidade autônoma em relação ao direito material, cuja existência está condicionada unicamente à afirmação da existência do direito material, tanto quanto na existência de convicção da própria existência do direito (DEGENKOLB, Heinrich. *Einlassungszwang und Urteilsnorm – Beiträge zur materialen Theorie der Klagen insbesondere der Anerkennungsklagen*. Neudruck, Aalen: Scientia Verlag Aalen, 1969, p. 44). Também PLÓSZ, para quem o direito de ação é um direito de natureza pública ao estabelecimento do processo, incondicionado à existência do direito material, dirigido tanto contra o demandado como contra o tribunal, havendo como pressuposto, unicamente, a inclusão de certas alegações acionáveis (PLÓSZ, Alexander. *Beiträge zur Theorie des Klagerechts*. Leipzig: Verlag von Duncker & Humboldt, 1880, p. 5; ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. *Teoria e prática da tutela jurisdicional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 65-66). Ainda, WACH, para quem, ao lado da sua pretensão à tutela jurídica (*Rechtsschutzanspruch*), existente somente para aquele que tem direito a uma sentença favorável, o acesso à jurisdição dava-se pelo que denominou de faculdade de demandar (*Klagebefugnis*), que possui natureza pública, competindo a qualquer um que, dentro das formas estabelecidas e com fundamento jurídico, sustente uma pretensão à tutela jurídica (WACH, Adolf. *Handbuch des deutschen Civilprozessrechts*. T. 1, Leipzig: 1885, p. 19; WACH, Adolf. *Der Feststellungsanspruch. Ein Beitrag zur Lehre vom Rechtsschutzanspruch*. 1888, p. 87). Entre nós, defenderam o dualismo em relação ao ordenamento jurídico Pontes de Miranda (MIRANDA, Pontes de. *Tratado da ação rescisória das sentenças e outras decisões*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1957, p. 20 e 27, especialmente) e ALVARO DE OLIVEIRA, esse último a defender o redirecionamento das atenções do conceito de ações para algo mais adequado à realidade do processo, a tutela jurisdicional, de natureza pública, constitucional e fundamental (ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. *Teoria e prática da tutela jurisdicional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 72-92).

direcionar nossa atenção para o modal deôntico que determina a sua existência. Não é, pois, a imunidade tributária, primariamente uma permissão ao contribuinte, mas, antes de mais nada, uma proibição direcionada ao Estado, pela qual vedada o exercício do poder tributário em certos âmbitos.

Se intencionamos com a definição da imunidade tributária descrever com precisão a situação jurídica em que se encontra o contribuinte, parece mais adequado que, ao invés de fazermos uso da noção de direito subjetivo, nos refiramos a uma posição jurídica de não ser submetido à tributação<sup>213</sup>.

### 1.3.3. Imunidade tributária e princípios jurídicos

Segundo RIBEIRO DE MORAES, autor a que nos reportamos anteriormente, a imunidade tributária não ostentaria no Sistema Constitucional um papel de mero aspecto complementar em relação a princípios albergados na Constituição Federal. Julga, pois, que a imunidade tributária constitui ela própria um princípio constitucional, é dizer, "*um princípio constitucional de vedação impositiva*"<sup>214</sup>. Chama-a, por isso, de princípio da imunidade constitucional<sup>215</sup>. Precisamente porque é um princípio constitucional, a imunidade tributária representaria, segundo pensa, uma verdade primeira do ordenamento jurídico, razão pela qual, considerada também a sua axiologia de base – princípios, interesses ou valores tidos como fundamentais pelo Estado<sup>216</sup> –, não poderia ser de qualquer forma recusada ou renunciada<sup>217</sup>.

Não há no desenvolvimento de RIBEIRO DE MORAES, no entanto, indicação do que assumo como sendo fonte para a sua orientação a respeito da definição e metodologia de funcionamento de princípio jurídico, apesar de constituir peça-chave na sua teoria a respeito da imunidade tributária. A esse respeito, surpreendemos apenas consideração geral, quando se

---

<sup>213</sup> Para basear essa noção, poderíamos fazer uso do conceito de um *status* negativo do contribuinte, no sentido de JELLINEK, como uma ampliação do âmbito de liberdade do indivíduo (JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. Freiburg i.B.: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1892, p. 89-91), com a distinção de que não se a considera irrelevante mas juridicamente valiosa, visto que relacionada imediatamente com o conteúdo de uma proibição. Preferimos a denominação de posição jurídica, por isso, porque expressa com mais clareza a colocação da imunidade tributária como um direito de defesa, no sentido que lhe atribui ALEXY (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 184-185, 196-199).

<sup>214</sup> RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 34, 19-40, jul./1998, p. 21-22.

<sup>215</sup> *Ibidem*, p. 21.

<sup>216</sup> *Ibidem*, p. 20, 27.

<sup>217</sup> *Ibidem*, p. 27.

afirma que princípio seria uma verdade primeira, básica, fundamental do ordenamento jurídico, sem a qual seria impossível o desenvolvimento seguinte do conhecimento; que princípio, pois, seria algo que precede na ordem do conhecimento<sup>218</sup>.

Propriamente, não podemos erguer considerações em contrário à construção de RIBEIRO DE MORAES a respeito da natureza jurídica da imunidade tributária. Não que não as tenhamos, pois há divergências. Ocorre, entretanto, que o cerne de nosso desacordo reside precisamente na adoção de paradigma distinto a respeito do que venha a ser princípio jurídico e o modo como funciona. É somente indiretamente, então, que exsurge a maioria de nossas discordâncias.

Se bem analisarmos os fundamentos pelos quais o autor defende a natureza principiológica da imunidade tributária, veremos que é porque, no seu ver, em relação a ela existe uma teleologia, uma intencionalidade ligada à estrutura política do País; ao que, em relação a determinado Estado – e, parece-nos, escreve tendo o Brasil como referência –, constituem interesses e valores fundamentais.

Ao adotar essa posição, é bom registrar que não estaria o autor sozinho em sua visão a respeito de princípios jurídicos. Ao considerá-los como pensamentos dirigentes de uma regulação jurídica existente ou possível, ninguém menos do que LARENZ<sup>219</sup> viria em socorro a RIBEIRO DE MORAES. Da obra do autor alemão poderíamos extrair até mesmo um segundo auxílio, quando, na linha do que propõe RIBEIRO DE MORAES sobre serem os princípios verdades primeiras, básicas, fundamentais do ordenamento jurídico, defende que os princípios jurídicos representam pré-decisões sobre valores<sup>220</sup>.

Contudo, os desenvolvimentos mais atuais a respeito da teoria dos princípios nos conduzem a caminho inteiramente distinto daquele tomado por RIBEIRO DE MORAES.

Um primeiro aspecto a ser abordado diz com o fato de que a existência de uma intencionalidade não constitui característica exclusiva dos princípios jurídicos. Na verdade, por provir do homem, o direito inteiro está impregnado de intencionalidade, de finalidades<sup>221</sup>.

---

<sup>218</sup> Ibidem, p. 22.

<sup>219</sup> LARENZ, Karl. *Richtiges recht. Grundzüge einer Rechtsethik*. München: Beck, 1979, p. 23, 33; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 302.

<sup>220</sup> Ibidem, p. 23.

<sup>221</sup> Nos permitimos aqui citar passagem da obra de JHERING em que desenvolve a noção de intencionalidade por nós aqui explorada. Trata-se, é bem dizer, de ponto fundamental do seu ideário, haja vista que construiu toda a sua teoria do direito sob o tom da intencionalidade. Diz-nos ele: "*De acordo com a teoria da motivação suficiente, nada ocorre no mundo por si (causa sui), mas tudo o que ocorre, é dizer, toda a modificação no mundo sensível é a consequência de uma modificação anterior, sem a qual ela própria não teria sido introduzida. Este fato, postulado através de nosso pensamento e confirmado pela experiência, denominamos como a conhecida lei da causalidade (Kausalitätsgesetz). Essa lei também existe para a vontade. Sem motivação suficiente um movimento da vontade é impensável da mesma forma que a movimentação da matéria; liberdade da vontade no*

Assim é toda a norma jurídica, tendo em vista que através do direito se pretende a ordenação da conduta humana, direcionando-a<sup>222 223</sup>. Toda a produção do homem, aliás, dá-se desta forma, de simples condutas a obras de arte. Imagine-se todo o rol de regras jurídicas que criminalizam condutas, instituindo uma série de proibições na ordem jurídica. Tenhamos, como exemplo próximo, o caso do crime de homicídio, tal como previsto no artigo 121 do Código Penal. Trata-se de crime que concretiza proteção ao bem jurídico<sup>224</sup> vida, fato esse que, inclusive, deixa-se surpreender pela topologia da sua tipificação, no título I, dos crimes contra a pessoa, capítulo I, dos crimes contra a vida. Ainda que inserida na ordem jurídica para esta finalidade, dela todavia nunca se falou como 'princípio da proibição do homicídio',

---

*sentido de que a vontade pode colocar-se em movimento sem qualquer motivo condutor é Münchhausen, que pelos próprios cabelos se puxa fora do pântano. Pois a vontade necessita de motivação suficiente tanto quanto necessita a natureza. Para a última, no entanto, trata-se de uma motivação suficiente de natureza mecânica: a causa (causa efficiens). Para a primeira, trata-se de uma motivação suficiente de natureza psicológica: a finalidade (causa finalis). A pedra não cai para cair, mas porque ela deve, é dizer, pois seu apoio é retirado. O homem que age, no entanto, não o faz por um "porquê", mas por um "para", porque ele pretende com isso algo obter. Esse "para" é indispensável para a vontade da mesma forma que o "porquê" para a pedra: tanto não é possível o movimento da pedra sem causa como a vontade sem finalidade. No primeiro caso falamos de uma lei da causalidade mecânica, no último de uma lei da causalidade psicológica. [...] A lei da causalidade nesse último sentido consiste em não haver acontecimento no mundo sensível exterior sem outro prévio que o tenha causado. Dito de um modo mais corrente: nenhum efeito sem causa. A lei da finalidade, por sua vez, consiste no seguinte: nenhum querer, ou, o que é o mesmo, nenhuma ação sem finalidade." No original, consta o seguinte: "Nach der Lehre vom zureichenden Grunde geschiehet nichts in der Welt von selbst (causa sui), sondern alles, was geschieht, d. h. jede Veränderung in der Sinnenwelt ist die Folge einer vorangegangenen andern, ohne die sie selber nicht eingetreten sein würde. Diese durch unser Denken postulierte und durch die Erfahrung bestätigte Tatsache bezeichnen wir bekanntlich als Kausalitätsgesetz. Dieses Gesetz besteht auch für den Willen. Ohne zureichenden Grund ist eine Bewegung des Willens ebenso undenkbar wie die Bewegung der Materie; Freiheit des Willens in dem Sinne, daß der Wille sich spontan ohne irgend einen treibenden Grund in Bewegung versetzen könne, ist der Münchhausen, der sich selber beim Schopfe aus dem Sumpfe zieht. Also des zureichenden Grundes bedarf es für den Willen ganz so gut wie für die Natur. Aber bei letzterer ist er mechanischer Art: die Ursache (causa efficiens), bei dem Willen psychologischer Art: der Zweck (causa finalis). Der Stein fällt nicht, um zu fallen, sondern weil er muß, d. h. weil ihm die Stütze entzogen ist, aber der Mensch, welcher handelt, tut es nicht eines 'Weil', sondern eines 'Um' wegen, - um etwas damit zu erreichen. Dieses "Um" ist für den Willen ebenso unerläßlich wie das "Weil" für den Stein; so wenig die Bewegung des Steines ohne Ursache möglich ist, so wenig die des Willens ohne Zweck. Im ersteren Fall sprechen wir von dem mechanischen, im letztern vom psychologischen Kausalitätsgesetz [...] Das Kausalitätsgesetz in diesem letztern Sinne lautet: kein Vorgang in der äußern Sinnenwelt ohne einen vorangegangenen andern, der ihn bewirkt hat, oder in bekanter Fassung: keine Wirkung ohne Ursache. Das Zweckgesetz lautet: kein Wollen, oder was dasselbe, keine Handlung ohne Zweck."*

(JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 4ª ed., v. I, Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1904, p. 1-2).

<sup>222</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 113.

<sup>223</sup> Na linha do por nós exposto, THON, afirmando que as ordens provenientes do ordenamento jurídico não são cegas e sem finalidade (THON, August. *Rechtsnorm und Subjectives Recht. Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre*. Weimar: Herman Böhlau, 1878, p. 3-4)

<sup>224</sup> A noção de bem jurídico vai aqui compreendida como a estrutura representativa da objetivação de interesses (D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade e crimes omissivos próprios*. Contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 40). A partir do conceito de bem jurídico, estrutura-se toda uma corrente de pensamento no direito penal, compreendendo o crime como ofensa a bens jurídicos (DARCIE, Stephan Doering. O perigo na perspectiva do direito penal: uma análise acerca dos elementos constitutivos da noção penal de perigo. *In Revista de Estudos Criminais*. Ano X, 37-65, n. 37 (2010), p. 38; D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade e crimes omissivos próprios*. Contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 39-62, especialmente).

ou denominação semelhante. Assim o é porque a proibição ao homicídio contém certa estrutura normativa que lhe garante características distintas em sua aplicação, regra jurídica que é.

Se há infalibilidade na observância das imunidades tributárias, que, como acertadamente afirmou RIBEIRO DE MORAES, não podem ser recusadas ou renunciadas, isso se dá precisamente porque *não são* princípios, mas regras jurídicas. A moderna teoria das normas jurídicas já há tempo vem demonstrando que os princípios jurídicos são normas jurídicas que têm sua aplicação determinada por dimensão de peso (*dimension of weight*)<sup>225</sup>, a significar que devem ser aplicadas de modo a garantir que tenham máxima eficácia, consideradas as possibilidades fáticas e jurídicas<sup>226</sup>. A não aplicação ou redução da eficácia de um princípio jurídico, com isso, passa a ser algo natural à sua metodologia de funcionamento, algo que de modo algum deve ser considerado como não possível. Princípios jurídicos se submetem a juízos de ponderação, através dos quais se estabelece, diante de colisão com outros princípios, quais e de que forma devem ter precedência<sup>227</sup>. Por sua vez, as regras jurídicas se submetem a metodologia de aplicação inteiramente distinta. As regras jurídicas, ao contrário de determinarem uma finalidade a ser alcançada na maior medida possível, segundo as possibilidades fáticas e jurídicas, indicam uma conduta a ser observada pelo seu destinatário de modo absoluto<sup>228</sup>. Fala-se, nesse sentido, que as regras jurídicas são – ou, como já se afirmou, a tanto tendem<sup>229</sup> – aplicadas de modo tudo ou nada (*all-or-nothing*): ou a regra é válida e deve ser aplicada, exceto quando existente regra de exceção a ela na ordem jurídica, ou a regra é inválida e, portanto, não pode ser aplicada<sup>230</sup>.

Com isso, parece claro que, a partir dos predicados que RIBEIRO DE MORAES atribui à imunidade tributária, mostrar-se-ia impossível nela ver um princípio jurídico. A imunidade tributária não representa a atuação de uma finalidade na maior medida possível, consideradas as possibilidades fáticas e jurídicas. Da aplicação das várias espécies de imunidades tributárias por nós conhecidas não resultam condutas positivas de obtenção de finalidades.

<sup>225</sup> DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (MA): Harvard Univ., 1978, p. 24-27.

<sup>226</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90; ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 202-203

<sup>227</sup> Como com acuidade refere ALEXY, "duas normas levam, se isoladamente consideradas, a resultados contraditórios entre si. Nenhuma delas é inválida, nenhuma tem precedência absoluta sobre a outra. O que vale depende da forma como será decidida a precedência entre elas sob a luz do caso concreto". ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008

<sup>228</sup> Tendo em consideração a orientação de ÁVILA a respeito, diríamos que as regras são imediatamente prescritivas (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 78-79).

<sup>229</sup> É a posição de Ávila (Ibidem, p. 47).

<sup>230</sup> DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (MA): Harvard Univ., 1978, p. 24-25.

Dito de outro modo: aplicar a imunidade tributária não significa a realização de medidas concretas para a promoção da finalidade constitucionalmente protegida. O que a imunidade tributária proporciona é, pela sua observância, o respeito à finalidade constitucional que a trouxe ao ordenamento jurídico, o que se dá em caráter absoluto: ou se a respeita, e então há observância à finalidade constitucional, ou se a viola, e a finalidade constitucional não é de modo algum observada.

Assumir a imunidade tributária como sendo princípio constitucional implicaria, pois, além da obrigatoriedade, por parte do Estado, de realização de atos concretos para a promoção da finalidade constitucionalmente eleita – a imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (alínea *d*, inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal) garantiria, então, direito subjetivo público a qualquer cidadão (porque, aqui, a figura do contribuinte se tornaria equívoca, haja vista a atuação do princípio da igualdade) de exigir do Estado atos concretos de promoção a estes bens –, a possibilidade de sua não aplicação ou de sua aplicação em menor peso diante de determinadas circunstâncias, consequência que o autor, a exemplo da maioria dos tributaristas que escreveram a respeito, não estaria disposto a acatar.

#### 1.4. A definição de imunidade tributária

O nosso perflustrar por sobre o que se escreveu até hoje a respeito da imunidade tributária nos deixa claro que, não tendo sido poucas as tentativas de defini-la, houve avanço na sua caracterização, ao se enfatizar características e pontos que efetivamente participam do universo da imunidade tributária. Ainda assim, como visto, não são inexpressivas as críticas que se podem dirigir às concepções existentes.

Não é fácil definir um instituto jurídico. As mais perversas dificuldades se nos apresentam no nosso *iter* de descrição de um ser jurídico. Se intencionamos ser abrangentes e ao mesmo tempo precisos, obrigamo-nos sempre a proceder em meticuloso avanço, atentos que havemos de estar para a necessária coerência interna que deve sempre comparecer às construções de ordem teórica. Como na engenharia, faltante ou defeituosa a relação entre base e estrutura, ruirá toda a estrutura. O desabamento da estrutura equivale, em termos de teoria do direito, à incapacidade de determinada formulação de descrever a realidade que tem por referência.

Para ser bem sucedido, já o referimos, toda a tentativa de definir um instituto jurídico deve dirigir preocupações primordialmente para dois aspectos: uma coerência interna, a demonstrar harmonia no relacionamento existente entre os institutos jurídicos que participam da definição, e uma coesão entre a predicação jurídica e as implicações práticas efetivamente observadas para o instituto. Não se define nem jamais definiu o homicídio como o 'princípio da proibição do homicídio' porque a norma jurídica respectiva jamais indicou características que nos levariam a entendê-lo como se um princípio jurídico fosse. O jurista não é dono da realidade do direito, mas seu servente. Não lhe cabe, na empresa de definir o universo jurídico, propor mudança, mas descrever realidade. Cabe à crítica às instituições jurídicas, ofício não menos nobre mas, lamentavelmente, muito pouco praticado no Brasil, a tarefa de propor mudança e renovação. Ao que pretenda se inserir nas cercanias da teoria do direito, seu compromisso se estabelece com o ser das coisas.

Não temos dúvida de que a imunidade tributária afeta o regime jurídico-constitucional das competências tributárias. Não temos dúvida de que o contribuinte, submetido à tributação em âmbito considerado dela imune pela Constituição Federal, ou mesmo a tanto receoso de sê-lo, tem direito de reagir, provocando a jurisdição para que intervenha a seu favor. Não duvidamos de que o âmbito de proteção garantido pela imunidade tributária ao contribuinte é amplo, impondo ao Estado entrave pesado e intransponível ao exercício do poder tributário. A prática, ela só, nos conduz a essas e outras tantas verdades a respeito da imunidade tributária.

Estivessem nossas preocupações limitadas exclusivamente aos 'quês', nossas páginas a respeito da imunidade tributária seriam outras, mais curtas e diretas, sem a preocupação de visitarmos outros e grandes no nosso trabalho. Mas são de outra ordem as nossas preocupações. Posto que nos ocupemos com os 'quês', queremos fazer ciência e, por isso, temos muitas inquietações com os 'porquês'. Afinal, como já se disse certa vez, há uma perpétua troca de serviços entre a Ciência e o empirismo; muitas vezes, a função da primeira consiste em formalizar o que a segunda descobriu<sup>231</sup>. O relevantíssimo papel da imunidade no âmbito tributário e no direito constitucional dignifica os nossos e quaisquer outros esforços em dar à luz sua realidade.

Para que possamos, no entanto, penetrar nos 'porquês' da imunidade tributária, havemos de nos preocupar, em ocasião anterior, com um breve excuro a respeito das características essenciais da ordem jurídica, para que, com isso, seja possível bem

---

<sup>231</sup> Dito que se atribui a Eduard Douwes Dekker.

compreendermos em que dimensão dessa estará aquela inserida. A imunidade tributária é uma norma jurídica. Isso é algo que não deve ser recebido de modo auto-evidente, no entanto. Pressupõe, antes de mais nada, uma tomada de posição a respeito da abrangência da definição de norma jurídica, assumindo-se, a partir daí, as consequências da elaboração desse juízo relacional. Para os fins do nosso posicionamento, afirmar a imunidade tributária como sendo norma jurídica implica reconhecer que dela emana um condicionamento direto de uma conduta. Não se apresentam desse modo todas as entidades que participam da ordem jurídica, no entanto, exemplo que em direito tributário nos fornece a isenção tributária<sup>232</sup>.

A imunidade tributária é, além disso, entidade dotada de múltiplas eficácias, capaz de gerar efeitos no âmbito do relacionamento normativo com a conduta humana (eficácia normativa) e do ordenamento jurídico no âmbito dos direitos abstratos (eficácia metanormativa abstrata) e concretos (eficácia metanormativa concreta).

#### 1.4.1. A estrutura normativa da ordem jurídica e a técnica de ordenação do direito

*Ubi societas, ibi jus.* Com essa célebre e tão repetida passagem<sup>233</sup>, está-se a indicar uma verdade que dificilmente veremos contrariada pela realidade: onde quer que haja homens vivendo em sociedade – e também se diz que onde quer que haja homem haverá também sociedade<sup>234</sup> –, haverá um direito a regular-lhes o convívio. Se existe uma vinculação tão próxima entre sociedade e direito, assim é porque o direito serve aos homens como mecanismo de regulação da vida em sociedade.

Se é a conduta o elemento de intersecção entre homens, o agir e o não agir de uns em relação aos outros a determinar o convívio – ou o agir e não agir de uns em relação a bens socialmente relevantes, alcançando apenas mediatamente outros homens –, será esse, obrigatoriamente, o fator a ser observado pelo direito na concretização de sua finalidade

---

<sup>232</sup> A questão será abordada no item 1.4.3.1, na oportunidade em que nos debruçarmos para realizar diferenciação entre esse instituto e a imunidade tributária.

<sup>233</sup> A sentença é originalmente empregada por Hugo Grotius em sua concepção de direito natural. No que diz respeito ao nosso trabalho, por sermos positivistas, assumimos a expressão mais no sentido de uma constatação decorrente de indução.

<sup>234</sup> *Ubi homo, ibi societas.*

essencial: regular a vida em conjunto, tornando-a possível e adequada aos interesses sociais<sup>235</sup>.

A norma jurídica assume, com isso, o protagonismo do direito. Norma jurídica, pois, é um ato de vontade direcionado à conduta de outrem ordenando que algo deva ou não acontecer<sup>236</sup>. Com isso, não intencionando a descrição de uma determinada realidade objetiva, mas, ao contrário, prescrevendo uma direção a ser seguida, a norma jurídica representa não um ser mas um dever ser, assumindo, com isso, natureza prescritiva<sup>237</sup>. Falamos na norma como essencial ao direito porque não há como concebê-lo sem ela. Através de um exercício lógico, segundo o qual imaginamos um direito e dele retiramos tudo o que de prescritivo, para, ao depois, aplicarmos a uma dada sociedade, verificaremos que, sem prescrever sobre a conduta, perde ele algo que lhe é central, tornando-se um ser desfigurado e destituído de utilidade. Não há, pois, qualquer sentido em um direito não normativo. Ainda que, na ausência da normatividade, se pudesse reconduzir o direito a valores<sup>238</sup>, somente ganham sentido se vinculados a normas, tendentes, portanto, à conduta humana<sup>239</sup>.

---

<sup>235</sup> Com pequenas oscilações, muitos foram os autores a defender posições semelhantes, trazendo ao centro da função do direito e definindo a sua essencialidade na ordenação do comportamento humano. Nesse sentido, WINDSCHEID, para quem o direito tem por função o direcionamento da vontade humana (WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. I, Düsseldorf: 1862, p. 81; WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 3ª ed., t. I, Düsseldorf: 1870, p. 86). Igualmente, KELSEN, ao propor que incumbe ao direito ordenar a conduta dos seres humanos, fazendo-os se abster de certos atos que, por alguma razão, são considerados deletérios para a sociedade, fazendo-os realizar outros que, por alguma razão, são considerados para ela úteis (KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1945, p. 15). Com a mesma direção, ainda que com o enfoque a um outro aspecto, manifestaram-se muitos outros autores: ZACHARIÁ VON LINGENTHAL, Karl Salomo. *Handbuch des französischen Civilrechts*. 8ª ed., T. I, Freiburg i. B.: 1894, p. 89; STERNBERG, Theodor. *Allgemeine Rechtslehre*. Leipzig: G. J. Goschen, 1904, p. 14; HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Grundlinien der Philosophie des Rechts*. Leipzig: F. Meiner, 1911, p. 27, concebendo o direito como a concretização da verdadeira liberdade; KANT, Immanuel. *Metaphisik der Sitten*. Leipzig: Verlag der Durr'schen Buchhandlung, 1870, p. 32-33, abordando a teleologia de modo indireto, a partir de sua perspectiva da ontologia do direito como sistema de harmonização dos arbítrios segundo uma lei universal da liberdade; BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 19; JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. V. I., 4ª ed., Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1904, p. 399, afirmando, textualmente, ser o direito "o conjunto de condições da vida da sociedade garantido através de coerção externa pelo poder do Estado"; GROPPALI, Alessandro. *Filosofia del diritto*. Milano: Editore Libraio Della Real Casa, 1906, p. 199-200; AUSTIN, John. *The Province of Jurisprudence Determined and The Uses of the Study of Jurisprudence*. Cambridge: Hackett Publishing Company, 1998, p. 10-14; HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 35-36, 57 e 91.

<sup>236</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 2.

<sup>237</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>238</sup> Valores que, segundo KELSEN, são constituídos pelas normas ou seu conjunto e são, por esta razão, arbitrários. KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 17-18.

<sup>239</sup> Com KELSEN, é possível afirmar que "o objeto da norma é aquilo que está prescrito numa norma, fixado como devido, é a conduta de um ser dotado de razão e de vontade – segundo nossa concepção de hoje – é a conduta de uma pessoa." (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 113).

Até aqui, no entanto, não conseguimos visualizar qualquer distinção entre o Direito e a moral. Se bem notamos, como advertiu WINDSCHEID<sup>240</sup>, tanto um quanto o outro tem por escopo a regulação da conduta humana<sup>241</sup>. Todo o agir humano, no entanto, é determinado por uma finalidade<sup>242</sup>. Esse agir teleologicamente orientado, contudo, não serve para gerar sua conformidade com o dever moral. O agir por dever é agir sem ser movido por inclinação (*Neigung*), decorrendo o valor moral (*moralischen Wert*) do querer da própria ação<sup>243</sup>. Disto sucede que a moral é ordem normativa desprovida de sanção<sup>244</sup> e, nesse sentido, fundamentalmente não coercitiva. Dada a pretensão e a necessidade de *direcionar* a conduta humana, o direito é, em oposição à moral, fundamentalmente coercitivo. Seu aspecto coercitivo se apresenta através do instituto da sanção<sup>245</sup>, concebido como uma consequência pela prática de conduta contrária à norma<sup>246</sup> <sup>247</sup>. Sendo a sanção a ligação de uma consequência jurídica pela realização de determinada conduta contrária à norma, facilmente se percebe que o aspecto coercitivo do direito se realiza através do sancionamento das condutas humanas, através de ações previamente determinadas pelo Estado<sup>248</sup>. Daí porque,

<sup>240</sup> WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. I, Düsseldorf: 1862, p.81.

<sup>241</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 60-63.

<sup>242</sup> O que Jhering denominou, como já tivemos a oportunidade de referir (nota n. 221), de ‘lei da finalidade’ psicológica.

<sup>243</sup> KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Hamburg: Verlag Meiner, 1965, p. 17-18.

<sup>244</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 64-65.

<sup>245</sup> Nas palavras de KELSEN, “*Sob uma sanção estatuída numa ordem normativa entende-se uma certa conduta face a um indivíduo, a qual é geralmente vista como um mal, o qual – conforme uma norma da ordem – deve ser causado a um indivíduo, se este – ou também um outro que com ele esteja numa determinada relação social – não se conduziu de uma forma correspondente à ordem. O infortúnio pode – como no caso das sanções do Direito – consistir numa subtração, à força, de valores, como: a vida, a liberdade, bens econômicos e outros*”. KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 171-172.

<sup>246</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 34-35.

<sup>247</sup> KANT parte de uma distinção entre moral e direito, creditando à primeira o aspecto interior do agir – agir em respeito à lei moral –, e ao segundo o aspecto exterior do agir (KANT, Immanuel. *Metaphisik der Sitten*. F. Meiner, 1966, p. 25-26). Afirmaria que o direito é essencialmente coercível, pois somente sobre a ação exterior e não sobre as intenções se pode exercer a violência, sendo a consciência algo inacessível (DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Vol. I, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1959, p. 175-176). Se se pode falar em coerção em relação à moral kantiana, então seria ela meramente uma “coerção interior situada na idéia de dever” (ALEXY, Robert. *A interpretação de Ralf Dreier da definição do direito kantiana*. Trad. Luís Afonso Heck. in HOLLERBACH, Alexander [et al.] *Direito natural, direito positivo, direito discursivo*. Org. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 142-143).

<sup>248</sup> Observação de CARNELUTTI, segundo o qual sanção é categoria jurídica que contempla os diferentes meios de imposição do preceito da norma jurídica (CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. Trad. Antônio Carlos Ferreira. 2ª reimpr., São Paulo: Lejus, 2000, p. 114-113).

igualmente, a sanção usualmente possui como conteúdo uma consequência desfavorável àquele que se comporta em desconformidade com a norma<sup>249 250</sup>.

Assim, é possível trazer para a dimensão essencial do direito não apenas a norma mas, também – porque de outro modo não possuiríamos qualquer contraste com a moral –, a coercibilidade proveniente de um ‘poder executivo externo’<sup>251</sup>, a explicar coerentemente a relação entre o seu ser e sua finalidade.

Não se está a afirmar, no entanto, que o direito se consuma por inteiro dentro de um ser normativo e da coercibilidade que o acompanha.

Na história da dogmática jurídica, muitos foram os debates instituídos a respeito do caráter exclusivamente imperativo do direito. Aos defensores da corrente imperativista do direito, o fenômeno jurídico, normativo que é, estaria reduzido exclusivamente a mandamentos, ordenações positivas da conduta, e proibições, ordenações negativas da conduta<sup>252</sup>. Segundo afirmam, ainda que se reconheça eventualmente existência de elementos

<sup>249</sup> Mesmo as normas de moral teológica, também de natureza deontológica, geralmente sancionam positivamente determinadas condutas, embora a sanção possua natureza transcendental. As normas de moral social, a seu turno, tem sanção que emana do próprio corpo social, é dizer, a reação dos indivíduos à prática de conduta contrária à norma (KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986., p. 171-172).

<sup>250</sup> A sanção não é, no entanto, instituto particular das teorizações do direito positivo, mas também aparece nas construções jusnaturalistas. Em Tomás de Aquino, a função do direito positivo é descrita como sendo o de sancionar as normas do direito natural. Este relacionamento, entre a lei do homem e a lei divina, é explicado ao momento da *quaestio XCV (de lege humana)*, afirmando a necessidade de que, ausente a tendência natural (o dom divino) para o bem, o coibir dos desvios da virtude deve ser ultimado através do emprego da força e do medo: “*Dicendum quod, sicut ex supra (q. 63, a. 1; q. 94, a. 3) dictis patet, homini naturaliter inest quaedam aptitudo ad virtutem; sed ipsa virtutis perfectio necesse est quod homini adveniat per aliquam disciplinam. Sicut etiam videmus quod per aliquam industriam subvenitur homini in suis necessitatibus, puta in cibo et vestitu: quoarum initia quaedam habet a natura, scilicet rationem et manus; non autem ipsum complementum, sicut caetera animalia, quibus natura dedit sufficienter tegumentum et cibum. Ad hanc autem disciplinam non de facili invenitur homo sibi sufficiens: quia perfectio virtutis paecipue consistit in retrahendo homine ab indebitis delectationibus, ad quas praecipue homines sunt proni, et maxime iuvenes, circa quos est efficacior disciplina. Et ideo oportet quod huiusmodi disciplinam, per quam ad virtutem pervenitur, homines ab alio sortiantur. Et quidem quantum ad illos iuvenes qui sunt proni ad actus virtutum ex bona dispositione naturae, vel consuetudine, vel magis divino munere, sufficit disciplina paterna, quae est per monitiones. Sed quia inveniuntur quidam protervi, et ad vitia proni, qui verbis e facili moveri non possunt: a necessarium fuit quod per vim vel metum cohiberentur a malo, ut saltem sic malefacere desistentes, et aliis quietam vitam redderent, et ipsi tandem, per huiusmodi assuetudinem, ad hoc perducerentur quod voluntarie facerent quae prius metu impleant, et sic fierent virtuosi. Huiusmodi autem disciplina, cogens metu poenae, est disciplina legum. Unde necessarium fuit ad pacem hominum et virtutem, quod leges ponerentur: quia, sicut Philosophus dicit, in I Polit. (lect. I), sicut homo, si sit perfectus virtute, est optimum animalium; sic, si sit separatus a lege et iustitia, est pessimum omnium: quia homo habet arma rationis ad explendas concupiscentias et saevitias, quae non habent alia animalia*” (AQUINO, Tomás. *Suma teológica*. 2ª ed., Caxias do Sul: Livraria Sulina Editora, 1980, p. 1767-1768). A sanção e o aspecto coercitivo sempre estiveram no centro ou ao entorno dos conceitos de direito, em vista, sobretudo, da finalidade do direito de regulação da vida em sociedade e, portanto, das relações *hominis ad hominem*, a denotar o caráter exclusivamente bilateral do direito e das normas jurídicas.

<sup>251</sup> A expressão é de ROSS, empregada para demonstrar a heteronomia do direito, em contraste com a autonomia da moral (ROSS, Alf. *Hacia una ciencia realista del derecho: crítica del dualismo en el derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1961, p. 128-129).

<sup>252</sup> Nesse sentido, JHERING, reduzindo todo fenômeno normativo a imperativos (JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 3ª ed., t. I, Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1893, p. 330-331); também, THON, August.

não imediatamente imperativos, esses somente poderiam ser compreendidos em conexão de sentido com as normas jurídicas, reconduzindo-se todo o fenômeno, por isso, aos imperativos<sup>253</sup>. De outro lado, aqueles que sustentam não ser possível reduzir o fenômeno jurídico aos imperativos, ainda que indispensáveis à concretização da realidade do direito<sup>254</sup>. Para esses autores, do direito não emanam apenas mandamentos e proibições, mas outros elementos individualizáveis e dignos de consideração particular.

Pensamos não ser possível reduzir o fenômeno jurídico exclusivamente a imperativos. Se o fizéssemos, estaríamos descuidando de outros aspectos relevantes do direito que, em maior ou menor intensidade, participam de sua ontologia. As relações sociais a que se reporta o direito na concretização da sua finalidade há muito são complexas o suficiente para demandar da ordem jurídica uma técnica minudente de regulação. A ordem jurídica, assim, para o bem cumprir da teleologia do direito, emprega na sua estrutura expedientes que a tornam capaz de regulamentar situações gerais e particulares, bem como de promover as finalidades socialmente relevantes, sempre de forma clara e, tanto quanto possível, concisa. Se concebemos o ordenamento jurídico meramente como complexo de imperativos, então tudo o que nele poderia haver são ordens e proibições, nada além. E assim efetivamente não ocorre. É comum encontramos na ordem jurídica elementos, suscetíveis de individualização, e que não representam estruturalmente imperativos. Assim as regras jurídicas de outorga de

---

*Rechtsnorm und Subjectives Recht. Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre.* Weimar: Herman Böhlau, 1878, p. 2-3, 8, nessa última página concluindo que "a totalidade do direito de uma comunidade não é senão um complexo de imperativos, os quais, a esse respeito, amarram-se e se conectam uns aos outros, vez que a inobservância de um frequentemente constitui o pressuposto do ordenado" ("Das gesamte Recht einer Gemeinschaft ist nichts als ein Complex von Imperativen, welche insofern mit einander verknüpf und verbunden sind, als die Nichtbefolgung der einen für andere häufig die Voraussetzung des Befohlenen bildet"). Ainda, nesse mesmo sentido, BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre.* T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 30-31 e BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre.* T. III, Tübingen: J.C.B Mohr, 1905, p. 192-193, rodapé n. 8; DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito.* Vol. I, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1959, p. 111; AUSTIN, John. *The Province of Jurisprudence Determined and The Uses of the Study of Jurisprudence.* Cambridge: Hackett Publishing Company, 1998, p. 10.

<sup>253</sup> THON, August. *Rechtsnorm und Subjectives Recht. Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre.* Weimar: Herman Böhlau, 1878, p. 2-3, 8; JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht.* 3ª ed., t. I, Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1893, p. 330-331.

<sup>254</sup> Em oposição à tese exclusivamente imperativista do direito, HART, Herbert L. A. *O conceito de direito.* Trad. A. Ribeiro Mendes. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 35 e 57; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft.* 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 74-78; ZITELMANN, Ernst. *Irrtum und Rechtsgeschäft.* Leipzig: 1879, p. 222-223, que centra sua crítica, efetivamente, no fato de considerar que cada norma jurídica é um juízo, somente podendo ser impropriamente denominada de imperativo; KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre.* Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15-16; KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas.* Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 121-122; KELSEN, Hans. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre.* Tübingen: J.C.B Mohr (Paul Siebeck), 1911, p. 210-212, nessa último trecho da obra enfatizando os equívocos decorrentes da equiparação entre as concepções de norma e imperativo; BOBBIO, Norberto. *Teoria dell'ordinamento giuridico.* Torino: G. Giappichelli, 1960, p. 18-22, concebendo tanto "norme di condotta" como "norme di struttura o di competenza".

competência, por exemplo, manifestações do modal deôntico da permissão, que não conduzem seu destinatário imediatamente a uma conduta, limitando-se a conferir autorização e valor jurídico à sua prática. Da mesma forma, os elementos normativos, constituídos por proposições jurídicas de estrutura não completa, que, posto que não tendam imediatamente à conduta e, por isso, não constituam isoladamente normas, participam da infra-estrutura do direito, declarando conteúdo, modificando a extensão de normas jurídicas ou outros elementos normativos, promovendo o relacionamento entre normas jurídicas ou outros elementos normativos ou interferindo diretamente na sua vigência. Ao se circunscrever todo o fenômeno jurídico à esfera dos imperativos, estamos negando o predicado de jurídico a substância que, mesmo lhe incumbindo uma atuação menos intensa na realização da finalidade do direito, ainda assim possui características próprias e capacidade de individualização.

Ao se alçar o direito à condição de repositório de imperativos, passamos a enfrentar graves problemas ao explicar fenômenos jurídicos corriqueiros como o de atribuição de direitos<sup>255</sup>, outorga de propriedade, entre outros. Se o direito se resume exclusivamente a emanção de ordens e proibições, como explicar a só alteração da posição de alguém, que tem no seu patrimônio jurídico o ingresso de direitos? Como adequadamente explicar o valor jurídico atribuído à conduta de alguém que, titular da propriedade de determinado bem, faz dela uso para ceder a terceiro seu direito de usar e gozar dessa coisa<sup>256</sup>? Torna-se ainda mais complicada a situação com relação àquelas disposições jurídicas meramente predicativas, que estabelecem prazos para exercício e perda de direitos, denominações, que caracterizam transferências de direitos e poderes jurídicos, entre outras tantas.

Ao contrário do que pensam os defensores das teorias imperativistas, ainda que eventualmente se reconheça uma relação de dependência de participante da ordem jurídica a uma norma, será, ainda assim, um algo que toma parte do fenômeno jurídico enquanto

---

<sup>255</sup> O exemplo nos é fornecido por LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 75.

<sup>256</sup> O direito de propriedade tem sido historicamente ponto de debate no curso da dogmática do direito, empregando os autores as mais diversas explicações para descrevê-lo. Em particular, tornam-se problemáticas as explicações na medida em que devem equacionar uma relação – palavra que aqui se utiliza em sentido não jurídico – entre um indivíduo e uma coisa, enquanto direitos, naturalmente, devem ser *hominis ad hominem*. Tome-se, a exemplo, WINDSCHEID: para ele, a propriedade é entendida em dúplice perspectiva, positiva e negativa; positivamente, significa dispor da coisa como bem entender; negativamente, o dever de todos os outros de respeitar a disposição da coisa como querido pelo seu proprietário (WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. I, Düsseldorf: 1862, p. 417-418). Por outro lado, já se entendeu o direito de propriedade como sendo primariamente o complexo de faculdades de um indivíduo sobre uma coisa (UNGER, Joseph: *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. 5ª ed., T. I, Leipzig: 1892, p. 527; um panorama geral sobre o tema, com a exposição inclusive das posições intermediárias, com farta referência à bibliografia, dá-nos COMPORTI, Marco. *Diritti reali in generale*. 2ª ed., Milano: Giuffrè, 2011, especialmente p. 13-27). O direito de propriedade é, assim, caso limite da dogmática jurídica, precisamente porque coloca em teste as próprias concepções sobre a estrutura e finalidade do próprio direito.

indispensável à concepção e funcionamento desse enquanto tal. Ainda que tenhamos os imperativos e normas em um primeiro plano de precedência, já que responsáveis pela realização da finalidade de ordenação da conduta, o direito neles não se esgota.

#### 1.4.1.1. Normas jurídicas como vetores da finalidade precípua do direito: direcionamento do comportamento

Se a finalidade primeira do direito é prescrever a respeito do comportamento humano, é natural que reconheçamos na norma jurídica, como visto, a força de um certo protagonismo. *Hominis ad hominem*, a norma jurídica pressupõe cognoscibilidade, sem a qual perderia por completo seu sentido de ser.

Porque precisa ser entendido, a formulação em linguagem passa a ser condição essencial para existência do direito. É o que se denomina de postulado da alteridade<sup>257</sup>. Entretanto, não há correspondência exata entre o que se encontra expressa e textualmente exteriorizado em dado ordenamento jurídico e normas jurídicas. Colocada a questão de outra forma, não há uma relação necessária entre os veículos de expressão da linguagem<sup>258</sup> (a língua falada, a língua escrita) e a norma jurídica<sup>259</sup>. De uma ou mais manifestações da linguagem, poderá advir uma, várias ou nenhuma norma, haja vista que a norma corresponde ao sentido que se extrai de tais manifestações.

A norma jurídica, como adequadamente registrou KELSEN, consiste em um esquema de interpretação (*Deutungsschema*), pois o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação normativa<sup>260</sup>. Não se pode encontrar e determinar o direito na dimensão do real-sensível. É que o direito é entidade imaterial, constituído e presente no plano das ideias. A este material bruto, presente na linguagem, que produz o desenho fundamental do direito, atribui-se o nome de proposição jurídica.

---

<sup>257</sup> CAPELLA, Juan-Ramon. *El Derecho como Language*. Barcelona: Ariel, 1968, p. 28.

<sup>258</sup> O emprego da expressão se justifica, aqui, haja vista que a exteriorização por textos escritos não corresponde a característica universal de todos os ordenamentos jurídicos, a exemplo do direito inglês, onde parte expressiva de sua ordenação decorre de usos e costumes não escritos.

<sup>259</sup> Como bem observa ÁVILA, "não há correspondência biunívoca entre dispositivo e norma – isto é, onde houver um não terá obrigatoriamente de haver o outro" (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 31, 41 e 42).

<sup>260</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 3-4.

Toda a proposição (*Satz*) é uma estrutura linguística consistente em uma relação entre dois objetos<sup>261</sup>. Sendo uma proposição de natureza enunciativa (*Aussagesatz*), poderá conter uma ligação entre um objeto e uma propriedade ou, também, um modo de comportamento<sup>262</sup>. Proposições são, assim, estruturas linguísticas determinadas à atuação da função primordial da linguagem, a descrição<sup>263</sup>, de modo que estão submetidas à valoração veritativa (verdadeiro ou falso)<sup>264</sup>, ao contrário das normas jurídicas, que, de caráter deontológico, sujeitam-se a um juízo de validade<sup>265 266</sup>.

A proposição jurídica (*Rechtssatz*) ostenta, pois, a mesma estrutura de qualquer proposição<sup>267</sup>. Tanto quanto uma proposição enunciativa, faz a ligação entre uma coisa e outra coisa<sup>268</sup>. Para que ostentem o qualificativo de jurídicas, no entanto, essas proposições devem promover um relacionamento entre dois objetos especiais, a saber, um suporte fático (*Tatbestand*) e uma consequência jurídica (*Rechtsfolge*)<sup>269 270</sup>. A consequência jurídica da proposição estará, então, sempre no plano normativo<sup>271</sup>, a ser verificado o sentido de um dos modais deônticos (permissão, proibição ou mandamento). Trata-se de estrutura, é bem dizer, que representa tradicionalmente as regras jurídicas, que contém uma ligação entre uma hipótese e uma consequência jurídica. Aos princípios, normas jurídicas aplicadas de modo distinto, contudo, não há impeditivo para que se lhes reconheça uma origem também em juízos hipotéticos. Isso ocorre por duas razões. De um lado, porque tendo em vista que os princípios jurídicos são aplicados através de processos de ponderação, que leva em

<sup>261</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 72.

<sup>262</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>263</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1968, p. 63-72, especialmente p. 72

<sup>264</sup> Como refere Vilanova, as proposições são “*asserções de que algo é algo, de que tal objeto tem a propriedade tal. Estruturas de linguagem expressivas de proposições são suscetíveis de valores (verdade/falsidade), empiricamente verificáveis por qualquer sujeito que se ponha em atitude cognoscente*” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1977, p. 3).

<sup>265</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 36-37.

<sup>266</sup> Segundo SOMLÓ, as diferença central existente entre proposições enunciativas (*Aussagesätze*), ou, como prefere referir, proposições do ser (*Seinsätze*), e proposições jurídicas, representadas, no geral, por proposições do dever-ser (*Sollensätze*), está no fato de que as primeiras contém uma pretensão de validade veritativa (*Geltungsanspruch der Wahrheit*), enquanto as demais contém uma pretensão de dever ser (*Sollensanspruch*). SOMLÓ, Felix. *Juristische Grundlehre*. Leipzig: Felix Meiner, 1917, p. 180.

<sup>267</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 72.

<sup>268</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>269</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>270</sup> Promove KELSEN uma distinção entre o ser da proposição jurídica, ou seja, seu caráter enunciativo, e o dever ser da norma jurídica, com seu caráter prescritivo, nos seguintes termos: “*proposições jurídicas são juízos hipotéticos que enunciam que no sentido de um dado ao conhecimento jurídico ordenamento jurídico, nacional ou internacional, sob determinadas condições determinadas consequências devem [sollen] ocorrer. Normas jurídicas não são juízos, é dizer, enunciações sobre um objeto dado ao conhecimento. Elas são, conforme o seu sentido, mandamentos e, como tais, ordens, imperativos*”. KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 73.

<sup>271</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 73.

consideração certas configurações fático-jurídicas, sua aplicação acaba por ser concretizada através da regra jurídica resultado dessa ponderação<sup>272</sup>. Por outro lado, mesmo que admitida a aplicação de um princípio jurídico sem a mediação de uma regra, negando-se uma dimensão *prima facie*, ainda nesse caso se poderia chegar à conclusão de que contém juízo hipotético, tendo em vista que a aplicação do princípio estaria condicionada à ocorrência de certos fatos a que vinculado o seu conteúdo normativo<sup>273</sup>.

Dessa forma, em consideração conclusiva, poderíamos afirmar que norma jurídica é um juízo hipotético<sup>274</sup> dirigido à conduta humana, contida em proposição normativa<sup>275</sup>.

Através de uma norma jurídica, ordena-se, proíbe-se ou se permite ou autoriza ao destinatário a prática de alguma conduta<sup>276</sup>. Ao ordenar determinada conduta (*geboten*),

<sup>272</sup> Precedência; regras jurídicas resultado da ponderação.

<sup>273</sup> Basta pensarmos no princípio constitucional da capacidade contributiva. Não há dúvidas de que, referido ao âmbito do direito tributário, não se poderia cogitar aplicá-lo em outros espaços que não esse. Enquanto não seja razoável, por isso, falar-se na eficácia normativa do princípio em um caso onde se debata a interpretação de um contrato de direito privado, por outro lado é indispensável que sua dimensão normativa seja observada em um ato de imposição abstrato, como a criação de um tributo, por exemplo.

<sup>274</sup> Um juízo hipotético pode ser definido como todo aquele que determina um fazer ou não fazer como consequência de um fato estabelecido como pressuposto, uma condição (KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. 2ª ed., Riga: J.F. Hartknoch, 1786, p. 51; BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 76; ENGISCH, Karl; *et alii*. *Beiträge zur Rechtslehre*. Frankfurt a.M.: Vittorio Klostermann, 1984, p. 196), no que diferem dos juízos categóricos, assim compreendidos aqueles que determinam um fazer ou não fazer independente de qualquer condicionamento (Ibidem, *Grundleg...*, p. 51-52; Ibidem, *Juristi...*, p. 76). Também concebendo a norma jurídica como juízo hipotético, KELSEN, visualizando normas primária e secundária, a segunda contendo juízo hipotético para a sanção (dado que A, então B deve ser) e a segunda juízo hipotético para a conduta (dado que  $\neg B$ , então C deve ser) (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 114-116, especialmente). De ser referido, entretanto, que o próprio autor reconhece a existência de normas jurídicas categóricas no ordenamento jurídico, as normas individuais, decorrentes de sentenças judiciais (Ibidem, p. 107). Prefere-a ENGLISH denominado de condicional, vale dizer, haja vista que entende a norma jurídica como imperativo categórico hipoteticamente estruturado, ou seja, de uma consequência vinculada ao atendimento de certos pressupostos (ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. J. Baptista Machado. 7ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 52-54). Já se afirmou, a respeito, particularmente dos princípios jurídicos, que podem deter estrutura hipotético-condicional (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 41-43). Nos parece adequado o posicionamento. É preciso determinar a forma com que se manifestam os juízos normativos, também os princípios. Tendemos a negar a possibilidade de tratar os princípios jurídicos como estruturas que contém um juízo categórico. Um juízo categórico é aquele que, no dizer de KANT, sendo independente de todo e qualquer condicionamento, detém, por isso, uma generalidade irrestrita (Ibidem, *Grundle...*, p. 51-52). E essa é uma característica que não pode ser identificada em um princípio jurídico. Em primeiro lugar, por uma demanda de pertinência: as normas jurídicas só se aplicam para o âmbito em que prescritas. Em segundo lugar, porque, particularmente os princípios jurídicos, são essencialmente *prima facie*, estando o volume da sua eficácia adstrito a propriedades do caso concreto. Presente um condicionamento, incidiríamos em incorreção ao negarmos a regras ou princípios a estrutura hipotético-condicional.

<sup>275</sup> JHERING retrata a norma jurídica como contida em proposição de caráter prático (JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 4ª ed., t. I, Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1904, p. 256). O autor, ao retratá-la nesses termos, dela distingue as máximas, afirmando, para isso, que "*máximas são indicações para o agir livre, sendo a sua obediência colocada a critério do próprio agente, no que diferem as normas, pois que indicam à vontade alheia uma direção que deve deter, é dizer, toda a norma é um imperativo*". Ibidem, p. 257.

<sup>276</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15-16; KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 120-128; ALEXYS, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad.

espera-se do seu destinatário que assuma certa postura positiva perante a ordem jurídica, agindo no sentido da conduta prescrita<sup>277</sup>. Assim, por exemplo, o artigo 135 do Código Penal Brasileiro, ao tipificar como crime a conduta de omitir socorro, com o que instituindo dever de prestação de socorro a pessoa nos termos do lá disposto<sup>278</sup>. Quando o ordenamento jurídico, por outro lado, estabelece proibição sobre determinada conduta (*verboten*), indica, com isso, que o destinatário da proibição deve se abster de agir de determinado modo. Aqui, espera-se do destinatário uma omissão. Inúmeras são as proibições contidas no Código Penal Brasileiro, tendo-se aqui como exemplo a proibição da conduta de subtrair coisa alheia móvel, mediante violência ou grave ameaça, o roubo, tal como previsto no artigo 157<sup>279</sup>. Através de uma norma jurídica, pode-se, finalmente, permitir ou autorizar a alguém a prática de determinada conduta. Com a permissão, cria-se ao seu titular um caminho para agir com valor de conformidade para o direito; o agir do autorizado é agir juridicamente valioso, não inválido ou irrelevante. No entanto, constitui-se em uma potencialidade, tendo em vista que inteiramente dependente do fato de o titular da autorização praticar concretamente a conduta para qual concedida a permissão (*ermächtigen, erlauben*). São muitas as normas jurídicas que concedem permissões e autorizações. Constituem manifestações suas todas as normas do ordenamento jurídico que instituem poderes, faculdades e competências; afora o citado através das notas de rodapé de ns. 111 a 114, podemos ter como exemplo o artigo 235 do Código Civil brasileiro, que estabelece faculdade ao credor para recebimento da coisa ou resolução da obrigação respectiva na hipótese de deterioração da coisa sem culpa do devedor<sup>280</sup>. Em todos esses casos, valora-se juridicamente um agir potencial do invidíduo.

---

Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 51-58; VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1977, p. 37; RAZ, Joseph. *Razão prática e normas*. Trad. José Garcez Ghirardi. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 68-86. Considerando que as permissões não constituem normas jurídicas, THON, August. *Rechtsnorm und Subjectives Recht. Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre*. Weimar: Herman Böhlau, 1878, p. 219; AUSTIN, John. *The Province of Jurisprudence Determined and The Uses of the Study of Jurisprudence*. Cambridge: Hackett Publishing Company, 1998, p. 10-14; JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 3ª ed., t. I, Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1893, p. 330-331, ao lado dos demais que consideram o direito como reduzido exclusivamente a imperativos.

<sup>277</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 46-50 e 52-55.

<sup>278</sup> O artigo 135 do Código Penal brasileiro está redigido nos seguintes termos: "*Deixar de prestar assistência, quando possível fazê-lo sem risco pessoal, à criança abandonada ou extraviada, ou à pessoa inválida ou ferida, ao desamparo ou em grave e iminente perigo; ou não pedir, nesses casos, o socorro da autoridade pública: Pena - detenção, de um a seis meses, ou multa.*"

<sup>279</sup> O artigo 157 do Código Penal brasileiro está redigido nos seguintes termos: "*Art. 157 - Subtrair coisa móvel alheia, para si ou para outrem, mediante grave ameaça ou violência a pessoa, ou depois de havê-la, por qualquer meio, reduzido à impossibilidade de resistência: Pena - reclusão, de quatro a dez anos, e multa.*"

<sup>280</sup> O artigo 235 do Código Civil brasileiro está redigido nos seguintes termos: "*Deteriorada a coisa, não sendo o devedor culpado, poderá o credor resolver a obrigação, ou aceitar a coisa, abatido de seu preço o valor que perdeu.*"

Comum a todos esses casos de normas jurídicas é que neles existe uma manifestação de vontade<sup>281</sup> – é um ato intencional<sup>282</sup> –, direcionada imediatamente à conduta de alguém. Ao lado de normas jurídicas dessa espécie, às quais já se atribuiu a denominação de normas jurídicas autônomas (*selbständigen Rechtsnormen*)<sup>283</sup>, haveria outra espécie de normas jurídicas, ditas não-autônomas ou dependentes (*unselbständigen Rechtsnormen*), assim denominadas pelo fato de que somente aquelas outras representariam manifestações independentes capazes de determinar a conduta humana<sup>284</sup>. Nessa segunda categoria, estariam incluídas todas aquelas normas jurídicas incapazes de realizar independentemente a finalidade de ordenar a conduta humana, somente podendo, então, alcançar tal desiderato, através da conexão com outras normas jurídicas, das quais pelo menos uma deve ser norma jurídica autônoma<sup>285 286</sup>.

---

<sup>281</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 2.

<sup>282</sup> Não é possível aqui uma exposição sobre os contornos do desenvolvimento da teoria de Husserl sobre o ato intencional. Para um excuroso sobre o tema, ver KALINOWSKI, Georges. *Querelle de la science normative*. Une contribution à la théorie de la science. Paris: LGDJ, 1969, p. 113-118.

<sup>283</sup> Em verdade, essa denominação, que se atribui a BIERLING, não contempla a modalidade normativa das permissões. Para o autor, o fenômeno normativo está limitado a mandamentos e proibições. Segundo Bierling, o conceito de normas jurídicas autônomas se deixa descobrir no que os juristas até então empreenderam sob a dupla denominação de proposições jurídicas ordenadoras e proibitivas (*gebietende und verbietende Rechtsätze*) (BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 72). Para ele, "*as normas jurídicas mandamentais (gebietenden Rechtssätzen) exigem uma determinada ação positiva, a produção de um resultado determinado ou, pelo menos, ambicionar e para tanto atuar para um determinado objetivo (ou, se assim se prefere, em uma determinada direção positiva); as normas jurídicas proibitivas (verbietenden Rechtssätze), ao contrário, nunca exigem uma determinada ação positiva, mas prescrevem sempre o que não pode ser feito ou, noutras palavras, o que deve ser evitado, sendo indiferente se para evitar um modo determinado do agir mesmo ou, melhor, cada modo de agir que presumivelmente conduza a um certo resultado possível de ser prevenido*" ("*die gebietenden Rechtssätzen fordern ein bestimmtes positives Handeln, die Herbeiführung eines bestimmten Erfolges oder doch wenigstens ein Streben und Hinarbeiten auf bestimmte Ziele (oder wenn man lieber will in positiv bestimmter Richtung); die verbietenden Rechtssätze dagegen fordern niemals eine bestimmte positive Handlung, sondern sie schreiben immer nur vor, was nicht gethan oder m. a. W. was gemieden werden soll, gleichviel ob das zu Meidende eine bestimmte Art des Handels selbst ist oder vielmehr jede Handlungsweise, die voraussichtlich zu einem bestimmten, gerade möglichst zu verhindernden Resultate führt*") (Ibidem, p. 74).

<sup>284</sup> Diz-nos BIERLING que "*a razão pela qual somente mandamentos e proibições podem valer como normas jurídicas autônomas não é difícil de reconhecer: somente eles servem diretamente e por si sós à finalidade de qualquer direito, determinar a conduta de pessoa para pessoa ou, com outras palavras, para produzir tal conduta. Somente eles expressam diretamente exigências compreensíveis de querer para querer, somente eles prescrevem diretamente como devemos agir em relação aos outros*" ("*Der Grund, warum nur Gebote und Verbote als selbständige Rechtssätze gelten können, ist unschwer zu erkennen: Nur sie dienen unmittelbar und für sich allein schon dem Zwecke alles Rechtes, das Verhalten von Menschen zu Menschen zu bestimmen oder m. a. W. ein solches Verhalten herzustellen; dass nur sie sprechen unmittelbar verständliche Forderungen von Vullen zu Villen aus, nur sie schreiben unmittelbar vor, wie wir Anderen gegenüber handeln sollen*"). BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 87.

<sup>285</sup> Ibidem, p. 87-88.

<sup>286</sup> O autor concebe as normas jurídicas não autônomas em dois grupos, cada um deles portando duas espécies distintas de normas. No primeiro grupo, as normas jurídicas puramente formais (*rein formale Rechtssätze*), das quais são espécies as normas jurídicas referidas (*verweisende Rechtssätze*) e as normas jurídicas derogatórias (*aufhebende Rechtssätze*). No segundo grupo, as normas jurídicas modificadoras (*modifizierenden Rechtssätze*), havendo como espécies as normas jurídicas negativas (*verneinende Rechtssätze*) e as normas jurídicas

Se bem nos ativermos à definição que atribuímos à norma jurídica, ou mesmo tendo em consideração a posição adotada pelo próprio BIERLING a respeito – concebendo-as, então, como imperativos, capazes de ordenar autonomamente a conduta humana –, concluiremos facilmente pela inadequação da classificação de normas jurídicas não-autônomas ou dependentes (*unselbständigen Rechtsnormen*). Parece-nos absolutamente clara a inadequação existente no predicar de "normas jurídicas" entidades incapazes, por si sós, de ordenar a conduta. Se é característica central da norma jurídica a ordenação da conduta, então todos aqueles elementos que, posto que inseridos em um sistema de ordenação da conduta, não promovam imediatamente essa finalidade, porque movem finalidade distinta, devem receber também distinta denominação. Para esses outros participantes do sistema normativo que não ordenam imediatamente a conduta, mas que exercem, ainda assim, papéis indispensáveis na sistematização de qualquer ordenamento jurídico, preferimos a denominação de elementos normativos.

#### 1.4.1.1.1. As espécies de normas jurídicas

Historicamente, pouco se pensava a respeito de possíveis especificações do gênero 'norma jurídica'. Nas obras de teoria do direito, gerais ou específicas, debatia-se, no mais das vezes, simplesmente a respeito do caráter exclusivamente imperativo do direito, com as conclusões a se inserirem como base para análises lógico-proposicionais da norma jurídica.

Nas mais antigas obras da teoria do direito, elaboravam-se distinções de toda a ordem a respeito dos modos de manifestação de uma norma jurídica. Falou-se em diferenças

---

desenvolvedoras-de-conceito (*begriffentwickelnde Rechtssätze*) (BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 88). Por normas jurídicas desenvolvedoras-de-conceito (*begriffentwickelnde Rechtssätze*) deve-se entender aquelas normas que, em relação a outra norma, realizam uma pormenorização (*näher bestimmen*) de conteúdo ou a emendam apenas de modo parcial, pelo menos em algum aspecto positivamente (Ibidem, p. 89). Por sua vez, normas jurídicas negativas (*verneinende Rechtssätze*) são todas aquelas que, através de atuação negativa, modificam outras normas jurídicas. Como pontua o autor, as assim denominadas normas jurídicas permissivas não seriam nada além do que caso de manifestação de uma norma jurídica negativa (*verneinende Rechtssatz*) direcionada contra uma proibição (*Verbot*) (Ibidem, p. 93). A seu turno, as normas jurídicas derogatórias (*aufhebende Rechtssätze*) são aquelas que, ou determinam, dirigidas a normas jurídicas até então em vigor, que, de um ponto em diante, essas perderão a sua vigência, ou determinam que outras normas jurídicas para pessoas ou classes determinadas, ou para uma parcela do respectivo direito positivo ou, ainda, em razão de determinadas eventualidades, não devem valer (Ibidem, p. 98-99). Finalmente, as normas jurídicas referidas (*verweisende Rechtssätze*), a representarem aquelas que estabelecem que, mediante determinados requisitos, determinações que se reportam a situação jurídica distinta devem valer para outra categoria de situações ou, ao contrário, um único ou poucos dispositivos legais direcionarem-se a determinadas leis, contratos, etc., ou ambas as formas conjuntamente; ainda, pode-se falar em normas jurídicas referidas que inauguram relacionamentos normativos baseados em ficção (Ibidem, p. 100-101).

relacionadas ao curso de permanência da eficácia jurídica da norma, a gama de situações individuais envolvidas e o âmbito de sua vinculatividade<sup>287</sup>; como visto acima, em completude ou incompletude de normas jurídicas, ao lado de diferenças relacionadas a fundamento e dimensão de validade, bem como à finalidade com que vêm ao ordenamento jurídico<sup>288</sup>. Ao se tratar do tema das espécies de normas jurídicas, chegou-se a falar na existência de leis coativas e leis não-coativas<sup>289</sup>.

A partir do início do século XX, houve o estabelecimento definitivo de uma deontologia jurídica de base positivista. Especialmente a partir da publicação da primeira edição da *Reine Rechtslehre* de HANS KELSEN, o estudo da norma jurídica ganhou posição de destaque no panorama da teoria geral, elevada à posição de objeto de estudo central da Ciência do Direito. A obra de KELSEN, no entanto, como outras que a precederam, posto que em menor densidade e especificidade, trata essencialmente de normas jurídicas imediatamente descritivas constituídas a partir de juízos hipotéticos<sup>290</sup>, é dizer, condutas específicas a serem realizadas uma vez verificadas certas condições. É o que se convencionou denominar de regra jurídica.

A prática jurídica que se seguiu no século XX, em parte induzida pela constatação de uma incapacidade de plena regulação por parte da ordem jurídica através de normas jurídicas de baixo grau de abstração, com a contribuição prestada à crise por eventos que puseram em xeque o modelo do positivismo puro – fala-se, aqui, especialmente, da ascensão ao poder dos

---

<sup>287</sup> Assim compreendemos a distinção proposta por JHERING, no que se entende serem as etapas de desenvolvimento dos imperativos provenientes do Estado. Segundo o autor, os imperativos podem ser classificados em mandamentos individuais (*Individualgebot*), responsáveis pela regulação das necessidades imediatas de cada caso concreto, pelo impulso do momento, aparecendo para imediatamente desaparecer, esgotando sua eficácia apenas com a situação concreta individual (JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 4ª ed., t. I, Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1904, p. 264). Ao lado deles, uma segunda etapa as normas unilaterais obrigatórias (*einsitig verbindende Norm*), responsáveis por regular, em "situação de paz" – é dizer, não direcionada para o conflito ou caso concreto – unilateralmente todas as situações a ela correspondentes; são as "normas da lei e do direito" (Ibidem, p. 270-272). Finalmente, as normas bilaterais obrigatórias (*zweiseitig verbindende Norm*), definidas como as que induzem subordinação do poder do Estado às próprias leis por ele promulgadas (Ibidem p. 278-279, 293). Segundo JHERING, apenas as últimas, abstratas que são, representariam efetivamente normas jurídicas (Ibidem, p. 263).

<sup>288</sup> BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 71-143. Particularmente em relação à finalidade, o autor diferencia normas primárias, secundárias e terciárias. Por normas primárias deve-se entender aquelas que se ocupam com a ordenação da vida em comunidade; normas secundárias, a seu turno, são aquelas que auxiliam na atuação das normas primárias, produzindo eficácia contra o antijurídico ou compensação pela falta de cumprimento das normas primárias, ou, ainda, como decisão sobre o sentido e a aplicação de normas primárias ou como prevenção contra sua violação (Ibidem, p. 133-134).

<sup>289</sup> A distinção é de DERNBURG, para quem leis coativas são aquelas que, decorrendo necessariamente de características de um instituto jurídico, expressam mandamentos ou proibições (DERNBURG, Heinrich. *Pandekten*. T. I, Berlin: 1884, p. 67); a seu turno, leis não-coativas são aquelas que não contém proibição ou dever, que abrem espaço para o agir do indivíduo conforme seu alvedrio (Ibidem, p. p. 69-70). Digno de nota o equívoco cometido pelo autor, ao confundir norma com seu veículo de introdução na ordem jurídica.

<sup>290</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 106-107.

regimes totalitários que cometeram graves crimes contra a humanidade –, conduziram os juristas a desconfiar, aos poucos, a respeito da existência de uma outra espécie de norma jurídica. Essa norma, portadora por natureza de um elevado grau de abstração, acabou por receber a denominação de princípio jurídico.

Foram várias as tentativas empreendidas pelos autores no sentido de sistematizar um conceito definitivo de princípio jurídico. Falou-se em princípios como fundamentos para a busca de determinando mandamento, como fundamento normativo<sup>291</sup>. Também foram os princípios jurídicos trabalhados na perspectiva de pensamentos dirigentes de uma regulação jurídica, existente ou possível<sup>292</sup>, ou, de modo semelhante, alçados à posição de elementos de sistematização, como ordenadores dos valores de um sistema jurídico destituídos de aplicabilidade imediata, não constituindo, por isso, normas<sup>293</sup>. Todas essas proposições teóricas, no entanto, acabaram ou por negar aos princípios jurídicos uma deontologia explícita, ou então, garantindo-a em alguma medida, impor-lhes uma feição incompatível com sua metodologia de aplicação<sup>294</sup>.

Foi a partir do pensamento de DWORKIN que os princípios jurídicos receberam contributo definitivo para sua definição teórica<sup>295</sup>. Segundo DWORKIN, que direciona sua construção teórica tendo HART como referencial para crítica<sup>296</sup>, a integralidade do

---

<sup>291</sup> ESSER, Josef. *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado*. Trad. Eduardo Valentí Fiol. Barcelona: Bosch, 1961, p. 52-66, especialmente p. 65.

<sup>292</sup> LARENZ, Karl. *Richtiges recht. Grundzüge einer Rechtsethik*. München: Beck, 1979, p. 23, 33; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 302.

<sup>293</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 86-97.

<sup>294</sup> Se bem notarmos, ainda que não de modo expresse, é possível perceber certa receptividade da teoria de Bierling a respeito da norma aos princípios jurídicos, na oportunidade em que a define normas jurídicas mandamentais (*gebietenden Rechtssätzen*) como as que "exigem uma determinada ação positiva, a produção de um resultado determinado ou, pelo menos, ambicionar e para tanto atuar para um determinado objetivo (ou, se assim se prefere, em uma determinada direção positiva)". BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 74.

<sup>295</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 36.

<sup>296</sup> Segundo Hart, que constrói sua teoria tendo em conta certa medida de considerações baseadas em observações e senso comum, o direito seria constituído exclusivamente por regras de dois tipos diversos, concomitantes e complementares: de um tipo primário, pelas quais se exige dos seres humanos que façam ou se abstenham de ter certas condutas, representando, pois, os mandamentos de uma ordem jurídica; de um tipo distinto, uma segunda espécie de regras, pelas quais os seres humanos podem criar regras do tipo primário, extinguí-las ou modificá-las, interferir em sua incidência, incentivar ou garantir sua aplicação, a definir, com isso, mecanismos de outorga de poder (HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 79, 91 e 104). Dentre as possíveis espécies de regras secundárias de um sistema jurídico, figura a importantíssima *rule of recognition*, ou regra de reconhecimento. Trata-se de um remédio para a incerteza do regime das regras primárias (Ibidem, p. 104). A regra de reconhecimento de HART consiste em um critério previamente declarado pelo qual é possível reconhecer uma outra regra como participante de um dado sistema jurídico, apartando-a de normatizações de outra natureza. Na verdade, a regra de reconhecimento presta contributos à sistematização da ordem jurídica, uma vez que consistirá no elemento de sua unificação, de seu discernimento.

ordenamento jurídico não se exauriria na figura das regras jurídicas<sup>297</sup>. Ao contrário, a prática demonstraria que muitas vezes na solução de casos jurídicos os tribunais aplicavam normas de distinta estruturação, os princípios jurídicos, responsáveis não pela prescrição de uma conduta a ser observada de modo inevitável, mas pela indicação de uma finalidade a ser alcançada<sup>298</sup>. Daí que a verdadeira distinção entre as regras e princípios jurídicos consistiria em uma distinção de caráter lógico escorada no modo de aplicação por dimensão de peso dos princípios (*dimension of weight*)<sup>299</sup>, sendo as regras aplicadas por um critério tudo ou nada (*all-or-nothing*)<sup>300</sup>. Em parte recepcionadas as considerações formulada por DWORKIN, ALEXY foi responsável por outro avanço na teoria dos princípios. Para ALEXY, os princípios jurídicos constituem mandamentos de otimização, veículos para a obtenção de uma finalidade, algo a ser buscado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas<sup>301</sup>. Na ocorrência de um conflito entre princípios, no entanto, não se estabelece de imediato a prevalência de um sobre o outro, mas através de ponderação, situação em que, tomadas em consideração as circunstâncias fáticas e jurídicas inerentes à aplicação das normas colidentes, constituem-se as regras de colisão, receptáculos do resultado da ponderação levada a efeito<sup>302</sup>. Nesse sentido, ao contrário do que propõe DWORKIN em relação às distinções no tocante à metodologia de aplicação das normas jurídicas, diferencia ALEXY ambas as modalidades normativas ao propor a existência de diferença em relação às obrigações decorrentes de regras e princípios; no primeiro caso, estabeleceriam uma obrigação absoluta, ao passo que os princípios instituiriam obrigações *prima facie*, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros princípios colidentes<sup>303</sup>.

Entre nós, recebeu também a teoria dos princípios relevante contributo. Após excursão a respeito das mais relevantes posições existentes sobre a definição de princípio jurídico e sua distinção a respeito das regras jurídicas, passa ÁVILA a demonstrar a

---

<sup>297</sup> DWORKIN, Ronald. Taking rights seriously. Cambridge (MA): Harvard Univ., 1978, p. 22-23.

<sup>298</sup> Ibidem, p. 22.

<sup>299</sup> Segundo textualmente afirma, “*principles have a dimension that rules do not – the dimension of weight or importance. When principles intersect [...], one of who must resolve the conflict has to take into account the relative weight of each*” (Ibidem, p. 26).

<sup>300</sup> Ibidem, p. 24, referindo-se que “*rules are applicable in an all-or-nothing fashion. If the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted, or it is not, in which case it contributes nothing to the decision*”.

<sup>301</sup> ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 202-203.

<sup>302</sup> Ibidem, p. 202-203, ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 93-103.

<sup>303</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 39.

insuficiência dos modelos existentes<sup>304</sup>. Forte especialmente no argumento da falibilidade da distinção corrente entre as espécies normativas com base na metodologia de aplicação ("critério do 'modo final de aplicação'")<sup>305</sup>, atribuindo-se às regras jurídicas um caráter tudo ou nada e aos princípios jurídicos uma dimensão de peso, ÁVILA pretende demonstrar que, ao contrário do que se supõe, também as regras jurídicas podem ser objeto de superação por fundamentos não antevistos por parte do legislador, existentes razões substanciais consideradas pelo aplicador como superiores àquelas que justificam a própria regra<sup>306</sup>. Daí que, em essência, entre outros predicados, a distinção entre regras e princípios jurídicos deve ter como referência o caráter *prima facie* de cada um: enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade<sup>307</sup>. Ademais, ao lado das regras e dos princípios, ÁVILA agrega uma terceira categoria, dos postulados normativos aplicativos, a que define como normas imediatamente metódicas, que instituem critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto de aplicação<sup>308 309</sup>.

A partir desse panorama, estabelece-se o que se pode considerar a moderna teoria das normas jurídicas. De um lado, as regras jurídicas, normas que descrevem imediatamente condutas do indivíduo; de outro lado, os princípios jurídicos, normas que, não promovendo imediatamente a descrição de condutas, estabelecem finalidades a serem atingidas em conformidade com as circunstâncias concretas, fáticas e jurídicas. Os princípios jurídicos, nessa condição, convivem naturalmente com a negação ou diminuição de sua eficácia diante de determinada situação em que outras sejam as normas jurídicas que, pelas circunstâncias fáticas, tenham reconhecida a prevalência em sua aplicação. Ainda que se sustente, como em ÁVILA<sup>310</sup>, que mesmo as regras jurídicas podem experimentar uma não-aplicação que não decorra de sua invalidade ou da existência de critérios objetivos de prevalência de outra

---

<sup>304</sup> Ibidem, p. 39-64.

<sup>305</sup> Ibidem, p. 44.

<sup>306</sup> Ibidem, p. 47.

<sup>307</sup> Ibidem, p. 78-79.

<sup>308</sup> Ibidem, p. 122.

<sup>309</sup> Deve ser por nós registrado, outrossim, que a teoria desenvolvida por Ávila defende, ainda, a possibilidade de coexistência de espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo. Ao invés de alternativas exclusivas entre as espécies normativas, propõe a possibilidade de coexistência entre espécies normativas a partir de uma mesma base (Ibidem, p. 69). Nas suas palavras, "um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente, pode experimentar uma dimensão imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado)". Ibidem, p. 69.

<sup>310</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 47, 103, 114-120.

norma sobre ela<sup>311</sup>, havendo como fundamento para o *overruling* a consideração a razões altamente relevantes, não se perde, com isso, o fato de que os princípios jurídicos tendem naturalmente a juízos de ponderação, à submissão a situações em que possível a diminuição da sua eficácia. De qualquer sorte, por descrição ou por indicação de finalidade, tanto regras como princípios jurídicos tendem imediatamente ao direcionamento da conduta humana, aí residindo sua eficácia, diferindo, unicamente, quanto ao modo de promover esse condicionamento<sup>312</sup>.

Os ordenamentos jurídicos modernos, em geral, recepcionam essa distinção, concebendo, com distribuição maior ou menor para um dos lados, a existência concomitante de regras e princípios jurídicos com força normativa<sup>313</sup>.

No entanto, com os contornos que concebemos as normas jurídicas e suas espécies, fica-nos claro ser impossível reduzir toda a complexidade do fenômeno jurídico a entidades que ordenam diretamente a conduta humana. Ainda que reconheçamos o protagonismo e a onipresença das normas jurídicas, dado que encontramos nelas a realização da finalidade maior do direito, a técnica para boa ordenação do direito exige que ao lado daquelas participem outros elementos, capazes de individualização, que atuam como instrumentos de sistematização e estruturação do direito.

É o tema com que nos ocuparemos a seguir.

---

<sup>311</sup> Conforme DWORKIN, ou a regra jurídica é válida e, por isso, a resposta que fornece ao caso concreto deve ser aceita, ou é inválida, e nesse caso não contribui em nada para uma decisão (DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (MA): Harvard Univ., 1978, p. 24).

<sup>312</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 71. O autor, ademais, a respeito, manifesta-se nos seguintes termos: "As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões ou proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento."

<sup>313</sup> Como exemplo de um ordenamento jurídico em que o papel do princípio jurídico (*Rechtsbeginsel*) permanece sendo marginal mesmo nos dias de hoje é o belga. Ainda que, lá, já se reconheça aqui e ali uma certa eficácia normativa para os princípios jurídicos, são iterativamente nivelados com o direito costumeiro, com a consequência de que se os vê como subalternos ao direito legislado (BOCKEN, Hubert; BONDT, Walter de. *Introduction to Belgian law*. Bruxelles: Kluwer, 2001, p. 35-36). Por vezes, como no caso do direito holandês, os princípios são tratados como inseridos na categoria do direito não escrito, suscitando os mais diversos problemas, sobretudo quando se há em conta a máxima tradicional segundo a qual as ações da administração devem ter por base regras escritas ("*overheidsoptreden moest berusten een geschreven regel*") (KORTMANN, C.A.J.M. *Constitutioneel recht*. 6ª reimp., Deventer: Kluwer, 2008, p. 54-55).

#### 1.4.1.2. Elementos normativos

Como visto anteriormente, existindo para regradar a conduta do homem que vive em sociedade, o direito deve ser naturalmente passível de formulação em linguagem, para que possa ser entendido e obedecido. Trata-se, então, de pressuposto inescapável para a sua existência (fala-se, aqui, do postulado da alteridade). De outro lado, também, deve ser considerado que o direito não constitui realidade material, participante da dimensão do real-sensível, mas entidade formal, cujo desenvolvimento tem lugar em um sobreplano ideal<sup>314</sup>. Para alcançar o lugar do seu ser, o direito faz uso de estruturas linguísticas, que dão a sua forma ou com ela interagem; para sermos precisos, diríamos que as estruturas linguísticas movimentam a forma dos *elementos que constituem o direito*, constituindo o direito, assim, de modo apenas mediato. A essas estruturas linguísticas atribuímos o nome de proposições jurídicas (*Rechtssatz*).

Toda a proposição consiste em uma estrutura que promove a relação entre dois objetos<sup>315</sup>. Haja vista, no entanto, que nem toda a estrutura jurídica contém imperativos ou disposições tendentes imediatamente à conduta humana, mas, também, possivelmente, conteúdo diretamente dirigido ao sobreplano em que presente o direito, meramente formal, haverá proposições jurídicas que realizam a ligação não apenas entre uma condição e uma consequência normativa – um suporte fático (*Tatbestand*) e uma consequência jurídica (*Rechtsfolge*), por exemplo –, mas que conterão meramente ordens de vigência, presentes em proposições dispositivas. A essa classe de proposições jurídicas que não promovem a ligação entre uma condição e consequência normativa – e que, por isso, não representam juízos hipotéticos –, convencionou-se utilizar a denominação de proposições jurídicas incompletas (*unvollständige Rechtssätze*)<sup>316</sup>.

---

<sup>314</sup> A investigação sobre o plano de manifestação ontológica do direito é das mais interessantes. O escopo do nosso trabalho, no entanto, não nos permite um aprofundamento do assunto. Apenas para referenciar nossa posição, concebemos o direito como um algo objetivado fora da consciência do homem, mesmo que com ela mantendo relações e, em certo sentido, seja dela dependente. É o que já se denominou de espírito objetivo (HARTMANN, Nicolai. *Das Problem des geistigen Seins*. Untersuchungen zur Grundlegung der Geschichtsphilosophie und der Geisteswissenschaften. 3ª ed., Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1962, p. 175 e ss). Para um aprofundamento sobre o assunto, além da fonte antes citada, ver COING, Helmut. *Fundamentos de filosofía del derecho*. Trad. Juan Manuel Mauri. Barcelona: Ediciones Ariel, 1961, p. 31-33; HENKEL, Heinrich. *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Trad. Enrique Gimbernat Ordeig. Madrid: Taurus Ediciones, 1968, p. 23-38; SOMMER, Franz. *Kritischer Realismus und positive Rechtswissenschaft*. Beiträge zum Problem der Rechtswissenschaft als Realwissenschaft. T. I, Leipzig: Felix Meiner, 1929, *passim*.

<sup>315</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 72.

<sup>316</sup> *Ibidem*, p. 78

As proposições jurídicas incompletas constituem, pois, a matéria prima para a construção dos participantes não imediatamente normativos do fenômeno jurídico, que podem ser denominados de *elementos normativos*<sup>317</sup>. Aos elementos normativos são incumbidas as tarefas de atuar pela sistematização do direito, através da colaboração na ordenação eficiente e adequada da conduta, especificação do âmbito de validade de normas jurídicas, determinar o relacionamento entre normas jurídicas e constituir as premissas de funcionamento do ordenamento jurídico, estabelecendo definições ou as especificando, entre outras possíveis funções. A eficácia dos elementos normativos, por essa razão, ao contrário do que sucede com as normas jurídicas, direciona-se sobretudo para parcelas do próprio ordenamento jurídico, acrescentando, alterando ou reduzindo a realidade do ser não naturalista<sup>318</sup> em que opera o direito<sup>319</sup>.

---

<sup>317</sup> A razão pela qual não empregamos 'proposição', tal como o faz LARENZ (Ibidem, p. 78), para representar as entidades responsáveis pelas distintas eficácias jurídicas que definem em pormenor um conceito ou tipo empregue em outras proposições jurídicas, ou especificam ou completam o conteúdo de expressão utilizada no seu significado geral (Ibidem, p. 79, no que refere ser as *erläutende Rechtssätze*), que promovem o inter-relacionamento entre normas jurídicas, fazendo correspondência ou transferência de conteúdos entre elas (Ibidem, p. 81-82, no que refere ser as *verweisende Rechtssätze*) ou que restringem o âmbito de validade de outras normas ou elementos jurídicos (proposições, como quer LARENZ, ibidem, p. 80, a que denomina de *einschränkende Rechtssätze*), é porque, enquanto portadoras de eficácia jurídica, tais são entidades do direito e como tais devem ser representadas. Da mesma forma que não retratamos as regras jurídicas como 'proposições jurídicas portadoras de juízo hipotético', não pensamos adequado trabalhar entidades dotadas de eficácia jurídica no âmbito da linguagem e dos juízos: tais entidades linguísticas *constituem* as figuras jurídicas respectivas, mas não são a elas correspondentes. Se reconhecemos existência autônoma a tais entidades, devemos, em Ciência do Direito, nos ocupar com elas na perspectiva jurídica.

<sup>318</sup> O conceito foi desenvolvido na nota de rodapé n. 314.

<sup>319</sup> Franco opositor da ideia de existência de entidades jurídicas não normativas é DEL VECCHIO. Segundo esse autor, mesmo aquelas entidades jurídicas que tem por objetivo limitar ou destruir a vigência de outras – o que denominamos de elementos normativos modificativos e elementos normativos de vigência – seriam normas jurídicas, tendo em vista que, mesmo que dependentes das normas a que se reportam, imporiam o reconhecimento da abolição ou diminuição da vigência mediante um comando próprio (DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Vol. I, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1959, p. 115). Esse raciocínio também poderia ser estendido para o que aqui denominamos de elementos normativos declaratórios, ou, segundo DEL VECCHIO, normas explicativas ou declarativas, tendo em vista que ainda que não contenham sentido normativo-imperativo autônomo, ganham-no no relacionamento que mantém com as normas jurídicas a que se reportam (Ibidem, p. 116). Parece-nos, no entanto, que a tentativa de reconhecer uma imperatividade nessas entidades acaba por impor um contorcionismo retórico excessivo. Orientamo-nos, por isso, com LARENZ (LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 74-78), com pequenas ressalvas de terminologia, classificação e extensão (para tanto, ver nosso item n. 1.4.1.2.1.1), para reconhecer no direito a existência não apenas de imperativos, mas também de normas jurídicas não imperativas ou, como é da nossa preferência, de elementos normativos, com função de complementariedade e sistematização em relação às primeiras. Em DEL VECCHIO, o que denomina de normas explicativas ou declarativas mostra com clareza o excesso argumentativo por ele empreendido para explicar o seu caráter supostamente imperativo. Como veremos adiante, não é possível reconhecer nessas entidades um caráter deontológico imediato, tendo em vista que não condicionam imediatamente a conduta dos destinatários da norma cujo conteúdo explicita ou declara. Trata-se, isso sim, de uma premissa normativa, sem a qual falha todo e qualquer raciocínio empreendido no processo de aplicação da norma jurídica a que se reporta.

#### 1.4.1.2.1. As técnicas de ordenação e integração sistemática do direito

Ao direcionarmos nossa atenção para manifestações positivas do ordenamento jurídico, nele somos capazes de encontrar, em grande quantidade, regras jurídicas, estabelecendo condutas proibidas, determinando algo que não deve ser feito; condutas permitidas, introduzindo uma autorização para a prática de determinada conduta em conformidade com o direito e condutas ordenadas, descrevendo um comportamento que deve ser realizado pelo destinatário da norma. Por vezes, também, encontramos princípios jurídicos – já que muitos deles, não positivados, decorrem de especificações do espírito de dada ordenação –, indicando uma finalidade a ser alcançada. Porque o direito tende à ordenação da conduta, não é surpresa constatar que diplomas normativos como o Código Tributário Nacional, a Constituição Federal, o Código de Processo Civil ou mesmo o Código Penal estão cheios de ordenações imediatas da conduta humana.

Quando na Constituição Federal, a certo ponto, afirma-se ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (inciso I e *caput* do artigo 150), está-se a prescrever claramente a respeito da conduta dos destinatários dessa norma – a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios –, erigindo uma proibição, a exigência de tributo sem lei que o estabeleça. Entretanto, com essa só disposição, a norma constitucional não informa aos seus destinatários o que vem a ser lei ou tributo. A partir disso, conforme a definição empregada no dispositivo seja ou não participante dos mínimos semânticos que estruturam dada linguagem<sup>320</sup>, poderá ser ou não conveniente ao legislador constituinte a adição de outras disposições no texto da constituição, através das quais poderá manifestar sua definição do que vem a ser lei e tributo. Se não o faz, cabe ao intérprete extrair o sentido a partir de outras disposições do próprio texto constitucional, da prática jurídica ou da experiência comum. Se, no entanto, o legislador estabelece expressamente a sua definição, então o seu conteúdo passa a assumir caráter obrigatório, tanto quanto qualquer outra disposição da constituição.

Existe, assim, uma relação de complementaridade entre a norma jurídica e a definição constante de texto normativo, concretizada, no exemplo que trouxemos acima, através do uso da técnica do elemento normativo declaratório. Esse elemento normativo,

---

<sup>320</sup> A ideia de mínimo semântico vai aqui entendido como aquele conteúdo geral da linguagem que está dissociado de conhecimentos particulares do intérprete e, por isso, vai pressuposto em uma atividade de interpretação. Sobre o tema, abordando a linguagem a partir da metáfora de um jogo, ver WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophische Untersuchungen*. 2ª ed. bilíngue, Oxford: Blackwell Publishers, 1999, *passim*.

contudo, somente pode ser compreendido diante da exigência semântica inaugurada pela norma jurídica a que se vincula, já que seria impensável um ordenamento jurídico constituído exclusivamente por definições e institutos, ausente qualquer tipo de ordenação da conduta humana. Deve ser percebido, ademais, que enquanto o elemento normativo é inteiramente dependente da norma jurídica a que se reporta, essa é, por outro lado, inteiramente autônoma, no sentido de que, mesmo na ausência do elemento normativo declaratório, deve ser capaz de ordenar a conduta humana.

Deve ser observado, entretanto, que o destinatário da norma jurídica não deve obediência imediata às disposições nascidas a partir de elementos normativos. Existe, como visto, uma unidade de sentido e vigência entre normas jurídicas e elementos normativos. É só a partir do existir da norma jurídica que o seu destinatário passa a estar vinculado às disposições contidas em elementos normativos. Atendo-nos ao exemplo por nós utilizado acima, perceberemos sem dificuldade que, inexistente na Constituição Federal uma proibição dirigida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, a só existência de um elemento normativo declaratório a partir do qual erigida a definição de tributo em nada vincula o destinatário da norma, pois que nele nada de prescritivo há. Empregando a terminologia de KELSEN, diríamos que elementos normativos não contém imediatamente sentido de ordenação positivo ou negativo<sup>321</sup>, mas neutro. Para melhor clarificar o que sustentamos, imagine-se que no município de Porto Alegre resolve-se editar lei municipal alterando o nome da avenida Ipiranga, batizando-se-a de avenida Werner Dullius. O fato de que todos permaneçam fazendo referência à denominação anterior mesmo a partir da vigência desta lei não gera qualquer situação de antijuridicidade, porque não se está, com isso, promovendo desobediência a qualquer tipo de prescrição. Se, no entanto, uma outra lei estabelece ser proibido o tráfego de caminhões às sextas-feiras na avenida Werner Dullius e indivíduos trafegam por ela de caminhão em uma sexta-feira, cometem um ilícito, sujeitando-se às sanções para tanto estabelecidas. O fato de que o ilícito somente passa a existir a partir da desobediência de uma norma demonstra que os elementos normativos não podem ser obedecidos ou violados diretamente, mas somente através da obediência da norma jurídica a que se vinculam. O efeito jurídico a que tendem os elementos normativos, por isso, é inteiramente dependente da norma jurídica com que

---

<sup>321</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15-16. Para especificação da posição do autor, ver nota de rodapé n. 103.

mantenham conexão, pois a conduta ordenada em definitivo depende da vigência da globalidade dessas entidades, normas jurídicas e elementos normativos<sup>322</sup>.

Os elementos normativos não atendem exclusivamente à finalidade de constituir definições de que dependem as ordenações imediatas da conduta, no entanto. Através dos elementos normativos, pode-se promover o relacionamento entre normas jurídicas ou elementos normativos, restringir âmbito natural de normas jurídicas ou elementos normativos ou alterar-lhes a vigência.

#### 1.4.1.2.1.1. Elementos normativos declaratórios

Os elementos normativos declaratórios são aqueles que, constituídos por proposições jurídicas aclaratórias (*erläutende Rechtssätze*), estabelecem definições ou especificações de definições e termos empregados em qualquer espécie de normas jurídicas ou outros elementos normativos<sup>323</sup>. Através dos elementos normativos declaratórios, adicionam-se ao ordenamento jurídico novas disposições, responsáveis ou pela consolidação de determinada premissa, no que, então, o elemento normativo reconhece uma realidade e a torna vinculativa, ou, pelo seu estabelecimento a partir de certo ponto, pode constituir inovação em relação à orientação antes vigente a respeito do conteúdo que traz.

---

<sup>322</sup> A questão é colocada de modo levemente distinto por SOMLÓ, Felix. *Juristische Grundlehre*. Leipzig: Felix Meiner, 1917, p. 185-186. Segundo esse autor, os elementos normativos declaratórios ou, como prefere, normas jurídicas desenvolvidoras-de-conceito (*begriffentwickelnde Rechtssätze*) ou definições legais, terão sentido normativo sempre que se encontrem em conexão com estruturas normativas ("Ob nun in irgendwelchen von der Rechtsmacht ausgehenden Sätzen überhaupt Normen enthalten sind oder nicht, ist eine Tataschenfrage. Findet sich in einem Gesetz zum Beispiel eine Einteilung, die zu seinem Verständnis überhaupt nicht beiträgt und die auch vom Gesichtspunkte des Wortgebrauches des Gesetzgebers gänzlich unerheblich ist, so ist sie keine Norm. Damit ist die Bedeutung der sogenannten "begriffentwickelnden Rechtssätze" oder "Legaldefinitionen" überhaupt gelöst. Sie dürfen, wie die Sätze der Rechtsmacht überhaupt, nicht aus ihrem Zusammenhang herausgerissen für sich und auch nicht rein ihrer grammatischen Form nach beurteilt werden, sondern sind mit den übrigen Sätze und erweisen sich dadurch als Normen. Sie enthalten sodann die Forderung, die in ihnen definierten Ausdrücke immer in einem bestimmten Sinne zu verstehen".) No mesmo sentido, LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 78. Também de certo modo sustentando que a normatividade da categoria que denomina de regras construtivas somente passa a existir em conexão com as regras normativas, DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. 2ª ed., t. I., Paris: Ancienne Librairie Fontemoing & Cie Editeurs, 1921, p. 36-39.

<sup>323</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 78, que as trata exclusivamente por proposições jurídicas aclaratórias (*erläutende Rechtssätze*). Também Bierling, em parte, no que considera normas jurídicas desenvolvidoras-de-conceito (*begriffentwickelnde Rechtssätze*), que estabelecem pormenorização de conteúdo em relação a outras normas (BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 89).

No ordenamento jurídico-positivo brasileiro são muitas as ocorrências do elemento normativo declaratório. Assim, por exemplo, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que o "*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*". Ou, do mesmo Código, os seus artigos 114 e 115, a definirem, respectivamente, o fato gerador da obrigação principal como "*a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*" e o fato gerador da obrigação acessória como "*qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*", disposições essas que, inclusive, na sistemática do Código Tributário Nacional, encontram-se em íntima conexão com os § 1º e § 2º do artigo 113, elementos normativos de mesma espécie, que trazem àquele sistema normativo definições de obrigação principal e obrigação acessória. Ainda no Código Tributário Nacional, também representam elementos normativos declaratórios as definições de sujeito passivo (artigo 121), contribuinte (inciso I do parágrafo único do artigo 121) e responsável (inciso II do parágrafo único do artigo 121), sujeito ativo (artigo 119), entre tantas outras lá existentes. No Código Penal, por exemplo, os conceitos de crime consumado (inciso I do artigo 14) e crime tentado (inciso II do artigo 14), crime doloso (inciso I do artigo 18) e crime culposo (inciso II do artigo 18), entre várias outras declarações normativas.

Os elementos normativos declaratórios, para que possam ser assim considerados, ademais, devem sempre promover *inserções* no ordenamento jurídico a que se reportam, com o que ostentam caráter exclusivamente positivo<sup>324</sup>. Deve ser aqui referido, ademais, que serão elementos normativos declaratórios as disposições ainda que ocasionem redução do âmbito de vigência de outra norma jurídica, desde que o façam como consequência de estruturas proposicionais afirmativas.

Embora ostente a pretensão de estabelecer conteúdo a ser sempre observado, os elementos normativos declaratórios não detém caráter absoluto. Com isso, em casos particulares, abre-se a possibilidade de que as definições ou pormenorizações trazidas por tais entidades sejam tomadas com reservas. É o caso em que o sentido pretendido pelo elemento normativo contraria o sentido lógico existente em uma dada ordenação, inagurando, com isso, um obstáculo para o bom e coerente funcionamento do sistema jurídico, colocando o intérprete na posição de determinar uma precedência.

---

<sup>324</sup> BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 89.

De outro lado, para que possam ser capazes de gerar a vinculatividade que deles se espera, os elementos normativos declaratórios devem estar em mesmo ou superior nível hierárquico em relação às disposições cujo sentido pretendam definir ou pormenorizar. Assim, por exemplo, não se pode através de lei inserir no ordenamento jurídico definição que de qualquer modo altere o alcance do dispositivo constitucional a que se reporta: nesse caso, estaríamos diante de uma usurpação pelo legislador infraconstitucional da competência do legislador constituinte, inaugurando situação de inconstitucionalidade. Havendo declaração de conteúdo estabelecida em texto normativo de hierarquia inferior àquele em que contido a definição explicitada, a disposição enunciativa passa a deter caráter meramente informativo, sem possibilidade de vinculação do seu destinatário, exceto quando se verifique efetivamente a correspondência semântica entre ambos – caso em que, à toda evidência, estaríamos diante de um simples pleonasma.

Porque fazem inserir no ordenamento jurídico conteúdo novo, ainda que mesmo para o fim de gerar vinculatividade a orientação interpretativa já existente, os elementos normativos declaratórios possuem *eficácia formativa positiva*<sup>325</sup>.

#### 1.4.1.2.1.2. Elementos normativos modificativos

Os elementos normativos modificativos são aqueles responsáveis pela alteração do âmbito de vigência de uma norma jurídica ou elemento normativo, o que se dá através de modificação do conteúdo de determinada disposição jurídica<sup>326</sup>. As modificações

---

<sup>325</sup> O caráter declarativo de tais elementos normativos poderia nos conduzir à conclusão de que em qualquer caso ostentariam uma eficácia *ex tunc*, como seria o caso do material proveniente de leis interpretativas. Assim não ocorre, contudo. Isso porque uma vinculação ao conteúdo desse elemento normativo somente poderia ser admitido, quando não advenha à ordem jurídica para estabelecer um truismo ou com a pretensão de consolidar uma interpretação já corrente, com eficácia *ex nunc*. Aqui, a noção de declaração não é utilizada com a conotação tradicional, como no reconhecimento de um algo já existente, mas como a *formação* de um conteúdo enunciativo. Tome-se como exemplo a LC n. 118/05, que, através do seu art. 3º, pretendia a interpretação do inc. I do art. 168 do Código Tributário Nacional. Uma vez que a interpretação realizada destoava por completo daquela já estabelecida de modo pacífico pelos tribunais, não se poderia admitir que o elemento normativo em questão viesse ao ordenamento jurídico com a pretensão de alteração das situações jurídicas já estabelecidas antes da sua vigência. Nesse sentido, por todos, MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito. Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 72. Permitida a alteração retroativa a título de interpretação, estaríamos a institucionalizar no ordenamento jurídico grave situação de instabilidade, com violação geral à segurança jurídica e, de certo, concretamente, à confiança do indivíduo.

<sup>326</sup> Encontramos em LARENZ, ao tratar das proposições jurídicas restritivas (*einschränkende Rechtssätze*), retratado exclusivamente o caráter negativo que aqui abordaremos, deixando-se de fora, lá, o aspecto positivo que, pensamos, não deve ser olvidado (LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 80-81). Assim deve ser porque, ainda que falando no âmbito de proposições, não há como

concretizadas por esses elementos normativos podem se dar tanto de modo positivo – a gerar elementos normativos modificativos positivos – ou negativo – a gerar elementos normativos modificativos negativos<sup>327</sup>.

Ao atuarem de modo positivo, podem os elementos normativos modificativos concretizar duas possíveis funções. De um lado, podem promover uma alteração em relação a uma norma jurídica ou elemento normativo, substituindo conteúdo neles previamente existente; de outro lado, podem realizar uma adição de conteúdo a outra norma jurídica ou elemento normativo. Em um ou em outro caso, através desses elementos normativos modificativos, interfere-se positivamente no âmbito de vigência de determinada norma jurídica ou elemento normativo, os quais, por força da eficácia jurídica que daqueles emana, passam a ter funcionamento distinto do que antes ostentavam no ordenamento jurídico. Bom exemplo do que aqui tratamos é o *caput* do artigo 6º da Constituição Federal, nas distintas redações que experimentou no curso do tempo, sempre alteradas através de emendas constitucionais. À época da promulgação da Constituição Federal, o *caput* do artigo 6º vinha redigido da seguinte forma: "*São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição*". Com a vigência do artigo 1º da Emenda Constitucional n. 26/2000, houve uma adição à redação do *caput* do artigo 6º da Constituição Federal, que, a partir de então, passou a ser acrescido do substantivo 'moradia'. Alguns anos depois, vem ao ordenamento a Emenda Constitucional n. 64/2010, pela qual, novamente, através de seu artigo 1º, acrescenta novo substantivo ao *caput* do artigo 6º da Constituição Federal, 'alimentação', de modo que, a partir de então, o texto constitucional passou a ostentar a redação seguinte: "*São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição*." Se tivermos em consideração a

---

reduzir o fenômeno de relacionamento semântico entre duas proposições de modo unicamente negativo. Sem grandes dificuldades, conseguimos visualizar proposições jurídicas efetuando adições ou alterações semânticas em outras, algo que não poderíamos de modo algum classificar como interferência negativa de sentido.

<sup>327</sup> De acordo com a concepção de BIERLING – ver o que exteriorizamos a respeito na nota n. 286 –, os elementos normativos modificativos representariam o que o autor denominou de normas jurídicas modificadoras (*modifizierenden Rechtssätze*), havendo como espécies as normas jurídicas negativas (*verneinende Rechtssätze*) e as normas jurídicas desenvolvedoras-de-conceito (*begriffentwickelnde Rechtssätze*) (BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 88). No que diz respeito ao aspecto positivo que sustentamos existir em relação aos elementos normativos modificativos, corresponderia à tarefa de emenda parcial que Bierling sustenta existir na atuação das normas jurídicas desenvolvedoras-de-conceito (*begriffentwickelnde Rechtssätze*) (Ibidem, p. 89). No que diz respeito ao aspecto negativo, corresponderia, na construção de BIERLING, às suas normas jurídicas negativas (*verneinende Rechtssätze*), entendidas aquelas que, através de atuação negativa, modificam outras normas jurídicas (Ibidem, p. 93).

redação do texto constitucional nos dois momentos, à época da promulgação da Constituição Federal e após a vigência da Emenda Constitucional n. 64/2010, veremos claramente que houve uma expansão no espaço de vigência da norma constitucional, que, a partir da sua emenda, passou a garantir também direitos à alimentação e moradia. Veja-se que não é o artigo 1º da Emenda Constitucional n. 64/2010 que garante a todos o direito social à alimentação, mas o *caput* do artigo 6º da Constituição Federal. Enquanto do artigo 6º da Constituição Federal emana eficácia normativa, inaugurando faculdade aos indivíduos de pleiterem do Estado, entre outros bens, moradia e alimentação, do artigo 1º da Emenda Constitucional n. 64/2010 advém meramente uma eficácia formativa positiva, uma ordem de vigência positiva.

Nesse sentido, diferenciam-se elementos normativos modificativos positivos de declaratórios na medida em que, enquanto esses trazem ao ordenamento jurídico conteúdo novo em que presente uma unidade autônoma de sentido – definição de 'tributo' ou 'lei', por exemplo, podem ser compreendidas mesmo que na ausência de outros elementos normativos ou normas jurídicas –, as alterações por aqueles realizadas são inteiramente dependentes do sentido das normas jurídicas ou elementos normativos a que se reportam, não podendo sem esses ser adequadamente compreendidos.

É distinto o mecanismo de funcionamento dos elementos normativos modificativos negativos. É da técnica legislativa, nas formulações de disposições legais, o proceder mediante o mecanismo do geral e do particular, especialmente da regra e da exceção. Isso porque, para a feitura de uma norma jurídica ou elemento normativo que contivessem diretamente o sentido para eles pretendido, constituído inteiramente através das proposições que os formam, enorme esforço seria demandado. Outro óbvio inconveniente desse proceder seria a dificuldade na apreensão do material expresso, sujeitando o intérprete do texto a um grande empenho para o desvendar da sintaxe e do conteúdo constante no objeto interpretado.

Assim, o legislador usualmente procede, na edição dos textos legais, mediante a técnica da regra e da exceção. Essa técnica legislativa do excetuar a regra geral funciona através das elementos normativos modificativos negativos. Eles contém uma ordenação de vigência negativa (*negative Geltungsanordnung*), que somente é compreensível em ligação com ordenação de vigência positiva (*positive Geltungsanordnung*) previamente existente<sup>328</sup>. Constituem exemplos de proposição jurídica restritiva, dentro de um universo de outras tantas, o artigo 649 do Código de Processo Civil brasileiro, a estabelecer impenhorabilidades,

---

<sup>328</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 80.

excetuando, assim, o artigo 655 do mesmo Código; o artigo 26 da Lei n. 9.250/95, isentando do imposto sobre a renda as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, atendidos os demais requisitos por ele estabelecidos, com isso criando exceção ao elemento material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda (artigo 4º da Lei n. 8.383/91, entre outros)<sup>329</sup>.

O âmbito de vigência definitivo da disposição jurídica consiste, assim, no confronto entre as ordenações de vigência positiva e negativa. Uma vez que, no direito, o fenômeno da incidência se realiza no plano não físico, sendo, assim caracterizado, infenso à dimensão de tempo, deve ser observado que haveria impropriedade em se falar em ordem de precedência entre elementos normativos e normas. O verdadeiro alcance da vigência da disposição jurídica somente se torna cognoscível quando tomado em interpretação o conjunto da lei, das ordenações de vigência positivas e negativas<sup>330</sup>.

Deve ser observado, ademais, que ainda que à primeira vista pareça que uma das consequências da existência de elementos normativos modificativos negativos é a formação de uma proibição, com o que não difeririam em nada de proibições propriamente ditas, assim não ocorre. Primeiramente, porque, como visto anteriormente, os elementos normativos não constituem normas jurídicas propriamente, haja vista que não prescrevem imediatamente sobre a conduta. Em segundo lugar – e, pensamos, no mais relevante a ser considerado –, existe uma diferença de sentido normativo entre o resultado da introdução de um elemento normativo modificativo negativo e de uma proibição. Enquanto no primeiro caso se estabelece um vazio normativo, retirando do ordenamento jurídico um determinado espaço de vigência, no segundo caso inexistente vazio mas, pelo contrário, conteúdo bem determinado, consistente na proibição erigida. Pensemos no seguinte exemplo: considerando norma conferindo competência para a prática de determinado ato jurídico, é possível tanto diminuir diretamente o âmbito da competência outorgada, empregando, para tanto, um elemento normativo modificativo negativo, ou então fazê-lo de modo indireto, por intermédio de uma norma proibitiva: no primeiro caso, estaríamos diante de uma permissão fraca<sup>331</sup>, no segundo inexistiria qualquer tipo de permissão.

A eficácia jurídica dos elementos normativos modificativos negativos é sempre *formativa negativa*, tendo em vista que a consequência jurídica que promove é a saída do mundo jurídico de determinados espaços de vigência antes existentes.

---

<sup>329</sup> As isenções tributárias constituem hipótese típica de manifestação de elementos normativos modificativos negativos, como será visto adiante, no ponto n. 1.4.3.1.

<sup>330</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 80.

<sup>331</sup> Ver, para tanto, na nota de rodapé n. 103, nossa observação a respeito das permissões fracas.

#### 1.4.1.2.1.3. Elementos normativos relacionais

É comum nos ordenamentos jurídicos positivos que, por razões de praticidade ou mesmo de necessidade, sejam inseridas certas disposições que estabelecem relacionamento entre normas jurídicas ou elementos normativos, da mesma forma que estabelecem os termos em que tal relacionamento deve operar<sup>332</sup>. Através dos elementos normativos relacionais, estabelece-se no ordenamento jurídico uma conexão de vigência entre disposições ou grupos de disposições jurídicas distintas, as quais, na ausência dessa ligação, estariam isolados em esferas de vigência distintas, muitas vezes inteiramente desconectadas<sup>333</sup>.

---

<sup>332</sup> É o que Larenz denomina de proposições jurídicas remissivas (*verweisende Rechtssätze*) (LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 78). De acordo com BIERLING, com as características que apontamos anteriormente (nota n. 286), a correspondente em sua formulação para os elementos normativos relacionais são as normas jurídicas referidas (*verweisende Rechtssätze*). BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 100-101.

<sup>333</sup> Em geral, os autores trabalham as ficções jurídicas como possíveis exteriorizações do que denominamos elementos normativos relacionais, ou, na terminologia de Larenz, proposições jurídicas remissivas (*verweisende Rechtssätze*) (LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 83-84). Segundo esse mesmo autor, apoiado em farta e relevante doutrina – Esser, por exemplo, as considera como uma forma particular de referenciamento, ainda que de caráter exclusivamente normativo (ESSER, Josef. *Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen*. Frankfurt a. M.: Vittorio Klostermann, 1940, p. 26 e 29) –, ficções jurídicas devem ser entendidas como a equiparação voluntária de algo que se sabe desigual, afirmando, a seguir, que tem como finalidade a aplicação da regra existente para uma previsão normativa a outra previsão normativa. Seriam, por essa razão, não outra coisa senão remissões encobertas (Ibidem, p. 83). Parece-nos, no entanto, um tanto impreciso promover o enquadramento das ficções jurídicas como espécie de elementos normativos relacionais ou, como entende LARENZ, proposições jurídicas remissivas. Não nos opomos, em absoluto, à definição de LARENZ do que venham a ser ficções jurídicas. Ao que tudo indica, sua sucinta exposição, apoiada em rica doutrina sobre o tema, parece bem retratar a realidade do que venham a ser. Bernhöft, um dos autores citados por LARENZ, aliás, em obra distinta da por aquele referida, define a a ficção jurídica como simplesmente uma técnica legislativa para aplicação de uma forma do pensamento ("*Sie ist lediglich eine in der Gesetzestechnik zur Anwendung kommende Denkform, nicht mehr und nicht weniger*") (BERNHÖFT, Franz. *Beiträge zur Auslegung des Bürgerlichen Gesetzbuches*. T. I, Leipzig: Georg Böhme, 1902, p. 381). Desconsiderada a enformação estrutural das presunções, já se falou nelas como as consequências que a lei ou o juiz deduz de um fato conhecido para se dirigir a um fato não conhecido ("*un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto*") (RAMPONI, Lamberto. *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*. Torino: Fratelli Bocca Editori, 1890, p. 6). Mesmo sem a indicação de bibliografia distinta, parece-nos claro que a colocação das ficções jurídicas como formas de manifestação de elementos relacionais não é adequada. Ao se erigir uma ficção jurídica, não se está realizando nada além do que inserir no ordenamento jurídico uma discrepância intencional entre o que constitui um fenômeno real e o seu correspondente fenômeno jurídico. Com isso, uma ficção jurídica representa precisamente um elemento normativo declaratório, ou, segundo LARENZ, proposição jurídica aclaratória (*erläutende Rechtssätze*), com a especial característica de que a definição jurídica que contém contraria intencionalmente o sentido que a ela, através de uma correta interpretação do real, usualmente a ela atribuíríamos. Tenha-se como exemplo o artigo 3º da Lei n. 9.718/98, que definiu 'faturamento' – reportando-se, com isso, ao âmbito de vigência do artigo 2º da mesma lei – como a receita bruta da pessoa jurídica. Ora, o que o artigo 3º faz é somente contrariar a definição usual que temos de faturamento, concebido que é como receita decorrente da emissão de faturas. A existência dessa disposição, no entanto, não constitui um relacionamento entre outras disposições da ordem jurídica. Não é uma conexão, mas uma aplicação do âmbito da hipótese de incidência de uma regra jurídica (*Tatbestand*). No nosso exemplo, o que a Lei n. 9.718/98 fez foi ampliar a

No ordenamento jurídico positivo brasileiro, é recorrente o emprego da técnica do relacionamento normativo. Assim, por exemplo, o artigo 533 do Código Civil, que estabelece aplicarem-se ao contrato de troca ou permuta as disposições relativas ao contrato de compra e venda (regrados, no Código Civil, especialmente pelos artigos 481 a 532). Da mesma forma, o artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais, estabelece a aplicação subsidiária das disposições do Código de Processo Civil ao procedimento regido por aquela lei.

Com a formalização do relacionamento entre normas jurídicas ou elementos normativos, algumas são as consequências para o ordenamento jurídico em que inseridos. Especialmente em âmbito normativo, é possível que a introdução do elemento normativo relacional provoque a nascerça de inúmeras normas jurídicas específicas, tendo sua fonte na ponte de vigência firmada entre dispositivos da ordem jurídica. No caso do artigo 533 do Código Civil, exemplo que trouxemos acima, inauguram-se tantas normas jurídicas quanto sejam as disposições respectivas aplicáveis aos contratos de permuta e troca. Assim, por exemplo, a disposição contida no inciso III e *caput* do artigo 497 do Código Civil, que contém proibição referida ao contrato de compra e venda<sup>334</sup>, passa a trazer ao ordenamento, com a inserção do artigo 533 do Código Civil, também proibição de semelhante escopo, havendo, entretanto, como objeto de regulação, o contrato de permuta ou troca.

Deve ser aqui registrado, no entanto, na mesma linha do que já se exteriorizou em relação a elementos de outras espécies, que o elemento relacional não pode ser interpretado como sendo ele próprio o algo normativo que faz surgir. Em verdade, ele constitui a causa –

---

quantidade de situações em que possível a ocorrência do fato gerador do PIS e da COFINS, estendendo o espaço de submissão do contribuinte à tributação. Se a inserção de ficções jurídicas implica um certo relacionamento, a aplicação para dada hipótese de consequências jurídicas usualmente existentes para outra – algo que efetivamente ocorre –, isso se dá unicamente como conseqüência do imputação que a ficção implica, o que não nos parece suficiente para qualificá-la como um elemento normativo relacional. Somente podemos surpreender alguma particularidade nas ficções jurídicas se as compararmos com a realidade a que corresponderia; e inexistente, em linha de princípio, qualquer necessidade de relacionamento entre o direito e a realidade. Não por outra razão, em referência às ficções jurídicas, haveria Kelsen a elas se referido como uma declaração da falência da ciência (KELSEN, Hans. *Zur Theorie der juristischen Fiktionen*. In *Annalen der Philosophie*. T. I, p. 632. *Apud* ESSER, Josef. *Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen*. Frankfurt a. M.: Vittorio Klostermann, 1940, p. 15). Entre nós, especialmente no âmbito tributário, considerando as ficções jurídicas como uma discrepância entre o real e o jurídico, BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 509, CANTO, Gilberto Ulhôa. *Presunções no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, 9 v. 1984, p. 3) e FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 74.

<sup>334</sup> A redação do dispositivo é a seguinte: "Art. 497. Sob pena de nulidade, não podem ser comprados, ainda que em hasta pública: [...] III - pelos juízes, secretários de tribunais, arbitradores, peritos e outros serventuários ou auxiliares da justiça, os bens ou direitos sobre que se litigar em tribunal, júízo ou conselho, no lugar onde servirem, ou a que se estender a sua autoridade".

termo que empreendemos aqui em sentido estritamente metafórico<sup>335</sup> – do nascimento das normas jurídicas a cujo conteúdo se reporta.

Porque através do relacionamento que constituem fazem nascer outras normas e elementos normativos, ou estendem o seu âmbito natural de vigência, os elementos normativos relacionais contêm eficácia formativa positiva, eis que toda a modificação que dele decorre somente poderá ser concebida em perspectiva positiva.

#### 1.4.1.2.1.4. Elementos normativos de vigência

Como visto anteriormente, no ordenamento jurídico encontramos disposições jurídicas responsáveis por estabelecer definições ou especificações de definições e termos empregados em outros elementos normativos ou normas jurídicas (elementos normativos declaratórios); disposições jurídicas que são responsáveis pela modificação parcial do conteúdo de outra disposição jurídica, alterando, com isso, positiva ou negativamente, o seu âmbito de vigência (elementos normativos modificativos); disposições jurídicas responsáveis por estabelecer no ordenamento jurídico uma conexão de vigência entre disposições ou grupos de disposições jurídicas distintas, em que, na ausência dessa ligação, participariam de esferas de vigência distintas (elementos normativos relacionais).

Se bem atentarmos, perceberemos ser comum a essas espécies de elementos normativos que todos estabelecem alterações no âmbito de vigência de um dado ordenamento jurídico, positiva ou negativamente: como decorrência de uma definição, pela alteração do conteúdo de outra disposição jurídica ou pelo estabelecimento de um *link* entre disposições jurídicas e seus grupos. No entanto, essas alterações de vigência ocorridas não decorrem de uma intencionalidade dirigida diretamente contra a vigência das disposições jurídicas a que se reportam; são, antes de tudo, consequências de alterações parciais ocorridas nessas disposições jurídicas.

Os elementos normativos de vigência, ao contrário, direcionam sua eficácia não contra o conteúdo de outras disposições jurídicas, mas imediatamente contra a própria eficácia

---

<sup>335</sup> Para um aprofundamento do problema da causalidade no direito, além das considerações que no geral já conferimos ao assunto nesse trabalho, ver especialmente KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 191-197; COSSIO, Carlos. *La 'causa' y la comprensión en el derecho*. Buenos Aires: Juarez Editor S.A., 1969, p. 19-25, especialmente; VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989, em especial p. 2-8, 20-21, 24-26.

dessas disposições. Assim, enquanto nos outros elementos normativos a alteração de vigência ocorre de modo indireto, tendo em vista alterações de conteúdo ou conexões realizadas entre distintas disposições jurídicas, os elementos normativos de vigência ocupam-se exclusivamente do dimensionamento da vigência de outras disposições jurídicas. Atuam, dessa forma, metaforicamente, como se 'interruptores' ou 'potenciômetros' de vigência fossem<sup>336</sup>.

Os elementos normativos de vigência são abundantes nos ordenamentos jurídicos positivos. Em especial, é comum encontrarmos tais disposições em veículos legais (leis, medidas provisórias, emendas constitucionais, etc.) editados com o intuito de promover alterações em disposições previamente existentes naquele ordenamento. A Lei complementar n. 116/03, por exemplo, no seu artigo 10, expressamente revogava uma série de outras disposições da ordem jurídica, por inteiro<sup>337</sup>. Por sua vez, o Código Civil brasileiro em vigor, através do seu artigo 2.045, revogou expressamente o Código Civil de 1916 e parte do Código Comercial<sup>338</sup>. Da mesma forma, o artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988 expressamente dispôs a respeito da revogação, mediante certas condições, dos dispositivos legais até então existentes que contivessem delegação ao Poder Executivo de competência atribuída por aquela constituição ao Congresso Nacional<sup>339</sup>.

---

<sup>336</sup> Encontramos em BIERLING desenvolvimento parcial do por nós aqui sustentado, na oportunidade em que trata das normas jurídicas puramente formais (*rein formale Rechtssätze*), especificamente acerca das normas jurídicas derogatórias (*aufhebende Rechtssätze*), responsáveis, segundo pensa, pela negativa de vigência a determinadas normas jurídicas, em absoluto ou a partir de determinadas características (pessoas, grupos de pessoas, situações ou dimensões do ordenamento jurídico). BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 98-99.

<sup>337</sup> A redação completa do artigo 10 da Lei complementar n. 116/03 é a seguinte: "Ficam revogados os arts. 8o, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3o do Decreto-Lei no 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar no 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei no 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar no 100, de 22 de dezembro de 1999".

<sup>338</sup> A redação completa do artigo 2.045 do Código Civil é a seguinte: "Revogam-se a Lei no 3.071, de 1o de janeiro de 1916 - Código Civil e a Parte Primeira do Código Comercial, Lei no 556, de 25 de junho de 1850".

<sup>339</sup> A redação completa do artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é a seguinte: "Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I - ação normativa; II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie. § 1º - Os decretos-lei em tramitação no Congresso Nacional e por este não apreciados até a promulgação da Constituição terão seus efeitos regulados da seguinte forma: I - se editados até 2 de setembro de 1988, serão apreciados pelo Congresso Nacional no prazo de até cento e oitenta dias a contar da promulgação da Constituição, não computado o recesso parlamentar; II - decorrido o prazo definido no inciso anterior, e não havendo apreciação, os decretos-lei ali mencionados serão considerados rejeitados; III - nas hipóteses definidas nos incisos I e II, terão plena validade os atos praticados na vigência dos respectivos decretos-lei, podendo o Congresso Nacional, se necessário, legislar sobre os efeitos deles remanescentes. § 2º - Os decretos-lei editados entre 3 de setembro de 1988 e a promulgação da Constituição serão convertidos, nesta data, em medidas provisórias, aplicando-se-lhes as regras estabelecidas no art. 62, parágrafo único."

Os elementos normativos de vigência, no entanto, ao contrário do que já se supôs<sup>340</sup>, não se limitam a promover a derrogação de outras disposições jurídicas, individualmente ou em grupos. Não há qualquer impeditivo para que elementos normativos contenham ordenações de vigência positivas, através das quais repõem a vigência de disposições jurídicas que já não mais a têm. Assim, por exemplo, é possível que um elemento normativo de vigência, contido como disposição única de uma determinada lei, determine o retorno da vigência de disposições específicas que, expressa ou tacitamente, há muito já a haviam perdido. Poderá, também, determinar expressamente a perda de vigência das disposições com elas incompatíveis, contendo, nesse caso, também eficácia jurídica metanormativa (ou derogatória).

As ordenações de vigência de que aqui falamos ocorrem sempre de modo integral, consideradas as unidades ou grupos de disposições jurídicas afetadas pelo elemento normativo de vigência. Enquanto, por exemplo, os elementos normativos modificativos alteram parcialmente o conteúdo de determinada disposição jurídica, afetando, por essa razão, também parcialmente seu âmbito de vigência, os elementos jurídicos de vigência o fazem de modo integral, ora derogando por completo determinadas disposições jurídicas, ora trazendo-as de volta à vigência por completo.

Assim, podemos visualizar certas formas de manifestação de tais elementos normativos. Poderão ser abstratos quando se reportem a disposições jurídicas por suas características, sendo concretos quando se dirigirem a determinadas disposições jurídicas ou seus grupos. Poderão ser positivas quando intencionem primeiramente a retomada da vigência de determinada disposição jurídica ou seus grupos, sendo negativas quando realizarem precisamente o contrário. Poderão ser, ademais, quando negativas, totais ou parciais, a depender, pois, da extensão da ordenação negativa de vigência que contêm: sempre que se dirigirem à integralidade de um certo diploma legal (leis, decretos, emendas constitucionais, etc.), serão totais; quando se reportarem a unidades ou grupos de disposições jurídicas, não afetando, no entanto, a totalidade daquele diploma legal, serão parciais.

Não apenas a existência ou inexistência da vigência de uma disposição jurídica, mas também as condições de sua manifestação podem ser objeto de regulação pelos elementos normativos de vigência. Assim, por exemplo, as corriqueiras disposições legais que determinam períodos de tempo para a entrada em vigência de determinadas leis.

---

<sup>340</sup> Eis pontualmente a razão da nossa discordância pra com Bierling, cujo pensamento expusemos sucintamente, a respeito, na nota n. 286.

A eficácia jurídica dos elementos normativos de vigência, então, pode se manifestar por dois distintos modos. Sendo positivos os elementos normativos em questão, promovendo a vigência de determinadas disposições legais, então ostentarão eficácia metanormativa positiva, tendo em vista que alteram positivamente a estrutura de vigência dessas disposições. Sendo, por outro lado, negativos, então possuirão eficácia metanormativa negativa (ou eficácia derogatória), já que retiram da disposição jurídica a que se reportam a sua vigência. No caso dos elementos normativos que condicionam a vigência de outras disposições jurídicas, será positiva ou negativa a eficácia jurídica, servindo a condição ou termo que contenha como mecanismo de sua própria limitação.

#### 1.4.2. A natureza jurídica da imunidade tributária

##### 1.4.2.1. A imunidade tributária como norma constitucional proibitiva

A análise que realizamos anteriormente, havendo em consideração aspectos práticos da aplicação das imunidades tributárias, as concepções teóricas hoje existentes e as suas implicações, levaram-nos a crer que a natureza jurídica da imunidade tributária deve ser explicada de um modo distinto do usualmente realizado.

Uma das funções primeiras da imunidade tributária é atuar como restritora do poder tributário do Estado, através de relacionamento com as estruturas de sua concretização na constituição. Não como regra negativa de competência, no entanto <sup>341</sup>. Não nos convence, como antes vimos, a corrente que vê na imunidade tributária uma regra negativa de competência. Afora as considerações que já tivemos a oportunidade de exteriorizar, parece-

---

<sup>341</sup> A certo ponto de sua obra, afirma ALEXY que enquanto a negação de uma permissão consiste em uma proibição, a negação de uma competência representa uma não-competência (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 237). As observações que o autor faz a respeito do relacionamento entre competência e proibição aqui nos interessam. Segundo afirma, nem toda a proibição veda necessariamente o exercício de uma competência, asserção que comprova com a jurisprudência do *Bundesgerichtshof* e com disposição do Código Civil alemão (especialmente, o § 134). Se bem observarmos, no entanto, com base nos próprios exemplos trazidos pelo autor, o que permite que, apesar de proibições gerais, exista a possibilidade de exercício de competência está na constatação de que, antes de tudo, entre proibição e permissão existe sempre uma relação de precedência lógica de uma sobre a outra, da particular para a geral. Assim, tanto uma proibição geral admite permissões específicas, que nessa relação constituem exceções, como permissões gerais comportam proibições específicas, nesse caso elas próprias as exceções.

nos absolutamente clara a discrepância que existe na relação conferida pelos autores entre o ser de uma regra negativa de competência e as suas efetivas consequências<sup>342</sup>.

Estabelecer uma competência, já registramos, é instituir uma norma jurídica contendo uma permissão<sup>343</sup> para que alguém pratique determinado ato jurídico; um caminho para agir com valor de conformidade para o direito, um agir juridicamente valioso, não inválido ou irrelevante<sup>344</sup>. Se se fala, então, em uma 'regra negativa de competência', não podemos nos reportar a outra coisa que não uma 'não permissão' para a prática de determinado ato – sendo  $P$  o predicado de permitido, sua negação corresponde a  $\neg P$ , não permitido (sendo  $C$  uma conduta qualquer, diríamos que  $C$  é  $\neg P$ ). Ocorre que, ao contrário do que o uso comum da linguagem nos sugeriria, não se permitir algo *não* é equivalente a proibir esse algo. Em termos normativos, a negação da permissão consiste em uma conduta que não é nem permitida nem necessariamente proibida<sup>345</sup>. Ainda que toda a proibição implique uma não permissão, nem toda a não permissão implica uma proibição<sup>346</sup>. Não é difícil imaginar uma conduta que não constitui objeto de uma proibição para determinada ordem jurídica ao mesmo tempo em que, também para ela, não é objeto de uma permissão.

Poder-se-á argumentar, em contrário ao que afirmamos acima, que em inúmeros espaços do universo jurídico uma permissão constitui pressuposto necessário para a prática de determinada conduta em conformidade com o direito, de modo que, nesse caso, ser não

---

<sup>342</sup> A ideia de uma norma negativa de competência também é tratada no âmbito dos direitos fundamentais, como uma possível faceta de manifestação estrutural de um direito fundamental (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 247-248; HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 239-240; BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia – Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale*. Trad. Omar Brino et alii. Milano: Giuffrè Editore, 2006, p. 152). Entretanto, de acordo mesmo com a posição de ALEXY e HESSE – já que Böckenförde limita-se a indicar essas normas negativas como expressões de direitos fundamentais de liberdade –, o sentido da negação da competência parece poder ser traçado como uma dimensão de uma proibição constitucional, no molde do por nós proposto neste trabalho.

<sup>343</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15-16.

<sup>344</sup> Nesse sentido, a formação de uma norma de competência representa a categoria das "ordenações positivas" a que se refere KELSEN (KELSEN limita todo o fenômeno normativo a aspectos positivo e negativo (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15), ou, segundo a visão de VON WRIGHT, o que denomina de permissões fortes (WRIGHT, Georg Henrik von. *Norm and action*. A logical enquiry. London: Routledge & Kegan Paul, 1963, p. 85-87).

<sup>345</sup> Não diríamos, contudo, como faz FERRAZ JÚNIOR, que a ausência de determinação – como seria a consequência da negação de uma permissão – gera uma situação de indecisão normativa (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 64-65). Assim porque, pelo menos no direito, existem postulados gerais que estabelecem as diretrizes aplicáveis em cada âmbito para o sentido da conduta do destinatário da norma. Por exemplo, no âmbito das relações privadas, ser não-proibido significa a possibilidade da prática de uma conduta; no âmbito público, em geral, precisamente o oposto, haja vista a necessidade de autorizações como pressuposto à prática da conduta em conformidade com o direito.

<sup>346</sup> Eis a razão de ser da distinção entre permissões fortes e permissões fracas, como sustentado por WRIGHT, Georg Henrik von. *Norm and action*. A logical enquiry. London: Routledge & Kegan Paul, 1963, p. 85-87.

permitido equivaleria a ser proibido. Colocada no contexto de uma conduta atual, tal afirmativa não mereceria reparo algum.

No entanto, o direito não é entidade que lida apenas com o presente e com o futuro, mas, também e constantemente, com o passado. Ainda que todo o direito contenha uma perene e onipresente intencionalidade de regulação da conduta humana<sup>347</sup>, para que possa atingir propriamente tal desiderato trabalha com uma dimensão do ser que lhe pertence com exclusividade, dotada de desenvolvimento próprio – é mutável e em constante transformação<sup>348</sup> – e de um sentido de co-determinação com o ser material, algo que já se denominou de espírito objetivado<sup>349</sup>. Somente essa dimensão especial do ser é capaz de explicar a dinâmica de existência e desaparecimento não apenas de prescrições de conduta, mas particularmente de características exclusivamente jurídicas atribuíveis a determinados indivíduos ou grupos de indivíduos, enquanto sujeitos jurídicos<sup>350</sup>, em momentos específicos do tempo. Ser credor, proprietário, curador, tutor, juiz, entre uma infinidade de outros predicados de um indivíduo, são, todos, *status* jurídicos do sujeito.

Ocorre, então, que dirigindo nossa atenção para a posição jurídica<sup>351</sup> de um sujeito de direito na particular relação com uma permissão para uma conduta que lhe é dirigida, podemos identificar dois pontos a serem distinguidos: a conduta não permitida e a conduta permitida. Interessam-nos ambos os pontos. Se o sujeito pratica a conduta ao tempo em que a mesma não era permitida, sendo necessária a permissão para a sua prática, então se estabelece

<sup>347</sup> KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 113.

<sup>348</sup> Nos apropriamos, aqui, de passagem de KELSEN, que, de forma mais abrangente, refere-se ao direito como sendo algo mutável e em constante mutação, criado através do arbítrio humano e não da vontade eterna da divindade ("*wandelbare und sich stetig wandelnde, durch menschliche Willkür geschaffene und nicht auf dem ewigen Willen der Gottheit*"). KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 175.

<sup>349</sup> Sobre o tema, ver nossa nota de rodapé n. 314.

<sup>350</sup> Empreendemos a expressão sujeito jurídico em equivalência a de sujeito de direito, assim entendido como toda a entidade que seja capaz de ser sujeito de relações jurídicas como tal reconhecido pelo direito (DOMINGUES DE ANDRADE, Manuel A. *Teoria geral da relação jurídica*. Vol. I, Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 29). Com isso, nos orientamos pela impossibilidade da existência de direitos sem sujeitos jurídicos a que possam ser atribuídos. Nesse sentido, além de DOMINGUES DE ANDRADE (Ibidem, p. 34-35), DERNBURG (DERNBURG, Heinrich. *Die allgemeinen Lehren des bürgerlichen Rechts des Deutschen Reichs und Preußens*. 3ª ed., Halle a.S.: 1906, p. 131; DERNBURG, Heinrich. *Pandekten*. 6ª ed., T. I, Berlin: 1900, p. 107, referindo expressamente nesta última obra que capaz de direitos, sujeito jurídico ou pessoa é aquele que pode ter direitos, quem também é capaz de deter uma parcela autônoma dos bens da vida); Gierke (GIERKE, Otto von. *Deutsches Privatrecht*. T. I., Leipzig: 1895, p. 265), KOHLER (KOHLER, Josef. *Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts*. T. I., Berlin: 1906, p. 265) e Pontes de Miranda (MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. T. I, 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 117-119; MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. T. XI, 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 6, 15 e 16).

<sup>351</sup> Deve ser aqui entendida posição jurídica como as relações que se estabelecem entre o indivíduo e o ordenamento jurídico e que descreve, em dimensão estritamente jurídica, seus direitos, deveres e faculdades (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 184-185). Os enunciados sobre posições jurídicas são aqueles que, em geral, expressam um relacionamento entre um sujeito e um predicado: A é credor; B é devedor; C tem o poder jurídico de D, etc.

em relação a ela uma antijuridicidade; se, no entanto, a pratica ao tempo em que era permitida, há uma situação de conformidade com o direito. Deve ser aqui observado, contudo, que ainda que seja verdadeiro afirmar ser da natureza do direito a sua mutabilidade, como forma de acompanhar o espírito de uma dada sociedade, existem certas situações que constituem realidades estáticas, não mutáveis sem prejuízo de violação a certos postulados lógicos. Assim, pois, a relação dá forma jurídica para os objetos a que se refere<sup>352</sup>. Enquanto normas e atos jurídicos podem livremente vir à existência e do mesmo modo deixar de existir, há certos atributos juridicamente relevantes que constituem realidades essencialmente estáveis, não sujeitas, por isso, à modificação. Nesse sentido, a validade jurídica de algo, uma vez como tal reconhecida, jamais pode ter o seu curso alterado. Um contrato, um ato jurídico ou uma lei, uma vez existentes, podem deixar de sê-lo; podem, também, tendo adquirido em algum ponto a eficácia, perdê-la. Jamais poderão perder a validade, no entanto, desde que em algum momento a tenham tido<sup>353</sup>.

O reconhecimento de uma estabilidade relacionada à validade de entidades jurídicas implica algumas consequências, uma das quais nos interessa particularmente nesse momento. É que dada essa característica, a ocorrência de mudanças nos critérios de validade existentes em um dado ordenamento jurídico não poderá produzir efeitos retrospectivos, alterando um predicado que já se encontra estabilizado em um 'passado do direito'.

Parece não haver dúvidas de que a imunidade tributária é entidade que está de algum modo referida ao poder tributário e às estruturas de sua concretização, as competências. Assim nos permitem deduzir o direito positivo, fonte primeira da sua existência – no artigo 150 da Constituição Federal e seu inciso VI, fala-se em "ser vedado instituir impostos sobre..." –, e, de um modo ou de outro, os autores que a respeito dela se manifestaram<sup>354</sup>. Entretanto, a imunidade tributária não é o que geralmente se supõe que seja precisamente porque faz o que se alega que faz.

---

<sup>352</sup> Para um olhar por sobre a ideia de forma jurídica, ver nossa nota de rodapé n. 130.

<sup>353</sup> Deve ser aqui referido, porque relevante à nossa exposição, que o reconhecimento da inexistência de determinado ser jurídico não implica a sua invalidade. Em verdade, para sermos tecnicamente corretos, haveremos de concluir que um ato juridicamente inexistente não é válido nem inválido, mas incapaz de predicação no plano da validade. Daí porque não prejudicada nossa afirmativa no sentido de que a validade é atributo imutável de determinado ser jurídico.

<sup>354</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 219; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed.rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 705; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 103; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Alcance da imunidade de livros, jornais, e periódicos*. Revista da Ajuris. Porto Alegre, vol. 27, n. 83 (set. 2001), p. 263; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 175; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 234; <sup>354</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 51, entre outros.

A imunidade tributária é e sempre foi concebida pelos autores como um dos mais relevantes entre os institutos de limitação da tributação, sobretudo em função das finalidades que indiretamente promove<sup>355</sup>. Assim, não é de ser estranhado o fato de que se pretenda reconhecer nela capacidades condizentes com essa sua relevância; como um possível exemplo, a aptidão para remover a vigência de toda a legislação que com ela seja incompatível, impedindo, com isso, o nascimento de obrigação tributária que, noutra circunstância, normalmente existiria. Se, filiando-nos à maioria, entendemos a imunidade tributária como uma regra negativa de competência, então, como vimos anteriormente<sup>356</sup>, porque a competência é critério que somente pode dizer respeito à época em que editado ou constituído o ato jurídico respectivo, orientação da ordem do direito intertemporal leva-nos a afirmar que a alteração desse critério (a competência) em momento posterior no tempo não é capaz de infirmar a validade jurídica do ato. É dizer, assim vista, a imunidade tributária é incapaz de impedir a vigência de toda e qualquer legislação cujo desacordo para com ela tenha nascido em momento posterior à sua própria entrada em vigor na ordem jurídica. Nesse sentido, alterações de regimes constitucionais e processo de reforma da constituição somente seriam obstáculos à vigência da legislação tributária produzida *posteriormente* ao momento da sua própria existência. Na prática, com isso, teríamos uma imunidade com capacidade de limitação à tributação inferior a das isenções, conclusão ainda inédita junto às páginas do direito tributário.

A imunidade tributária não é um elemento normativo modificativo de eficácia negativa, dirigido à competência tributária dos entes federativos, mas algo mais. O tempo nos mostra que imunidades tributárias vieram e voltaram ao nosso direito positivo e a legislação tributária correspondente sempre se manteve a elas atualizada, na demonstração de existência de um vínculo substantivo inexorável com a cada constituição.

*A imunidade tributária é uma regra jurídica positiva<sup>357</sup> em matéria tributária, dirigida ao titular do poder tributário em medida concreta, através da qual se estabelece uma*

---

<sup>355</sup> Por todos, nesse sentido, BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 7 e RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 34, 19-40, jul./1998, p. 21.

<sup>356</sup> Essa crítica foi formulada inicialmente quando nos ocupamos da crítica à compreensão da imunidade tributária como regra negativa de competência, pela ocasião do item 1.3.1.

<sup>357</sup> Afirmava PONTES DE MIRANDA, no âmbito da Constituição de 1946, existir uma 'imunidade' dirigida à tributação do mínimo vital (MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. V. I, Rio de Janeiro: H. Cahen, 1947, p. 24). Já se entendeu o mínimo existencial ou vital como sendo a "soma dos meios de subsistência que, segundo os critérios culturais de um tempo, são necessários para o desenvolvimento de uma existência humanamente digna" (SCHMIDT, Hermann. *Die Steuerfreiheit des Existenzminimums – Ein Beitrag zur Theorie der Einkommensteuern*. Leipzig: Duncker & Humboldt, 1877, p. 4-5). Segundo a nossa compreensão, nesse caso não se poderia falar em imunidade tributária, haja vista que somente podem existir imunidades como

*proibição para toda e qualquer atividade impositiva, em abstrato ou em concreto, sobre determinados âmbitos materiais e em relação a sujeito considerados relevantes pelo constituinte*<sup>358</sup>, formando, assim, posição jurídica de intributabilidade à pessoa (física ou jurídica). Para que possa ser compreendida adequadamente, a definição deve ser exposta de forma minudente em relação às partes que a compõem.

Tratarmos a imunidade tributária como regra jurídica proibitiva na medida em que ela prescreve imediatamente sobre a conduta dos entes federativos, estabelecendo um objeto

---

manifestações de regras jurídicas do direito positivo. Mais apropriado, por essa razão, falarmos na proteção do mínimo existencial como uma decorrência da eficácia normativa da dignidade humana. Nesse sentido, por todos, ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 86-87, 332.

<sup>358</sup> Nesse sentido, também trabalhando a imunidade tributária como proibição, ainda que com desenvolvimento distinto, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 171. Pensamos poder também considerar partidário dessa posição Carvalho. No seu curso, o jurista define a imunidade tributária como "A classe finita e imediatamente determinável da norma jurídica, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 234). A partir dessa posição, visualizaríamos o autor como um partidário dos que vêem a imunidade tributária como uma regra negativa de competência. Contudo, na mesma obra, a seguir, refere que ser "imperioso que o núcleo deontico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos" (Ibidem, p. 235). É posição pelo mesmo já exteriorizada em trabalho anterior, ao trabalhar a imunidade tributária como norma jurídica a substanciar proibição clara e peremptória, "com indicação precisa do objeto de interdição" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidades tributárias*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 27-28, 88-108, jan./jun. 1983, p. 104-106), detalhando, pouco antes, que "incluem-se no subdomínio das sobrenormas, metaproposições normativas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competências das pessoas titulares do poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante" (Ibidem, p. 100). É preciso melhor especificar a posição do autor. Segundo entende, existe uma distinção conceitual entre o que denomina de regras de comportamento e regras de estrutura. Na sua visão, regras de comportamento são aquelas "que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório", enquanto as regras de estrutura "prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação)" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 559). Apesar de que, segundo pensa, ambas possuam a mesma constituição interna, uma hipótese descritora de um fato e uma consequência, as regras de comportamento teriam seu mandamento dirigido ao comportamento das pessoas, enquanto nas regras de estrutura esse mandamento estaria dirigido a outras normas (Ibidem, p. 559). Pois com a ressalva da nossa posição pessoal a respeito da possibilidade de reconhecimento de uma deontologia às denominadas regras de estrutura, parece não haver dúvidas de que, pela obra do autor, alça a imunidade, tanto quanto a isenção, à classe das regras de estrutura (Ibidem, p. 237). Contudo, porque fala ora em "proibição clara e peremptória", ora em "sobrenormas, metaproposições normativas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competências das pessoas titulares do poder político" (Ibidem, p. 237), acreditamos ser possível conceber, segundo o autor, essas regras de estrutura como contendo proibições. Se é possível, como parece ser, que as denominadas "regras de estrutura" conttenham núcleo deontico contendo proibição (Ibidem, p. 235), então a imunidade tributária constituiria em proibição dirigida não ao legislador – quando seriam, segundo o autor, normas jurídicas dirigidas ao comportamento, regras de comportamento –, mas às próprias regras jurídicas de outorga de competência, o que, parece, estaria contrariando o afirmado textualmente pelo próprio autor (Ibidem, p. 235). Entre as principais distinções entre nossa posição e a de Carvalho, estão o fato de que não concebemos "regras de estrutura" como dotadas de uma estrutura hipotético-condicional, é dizer, formadas por hipótese e consequência e, tampouco, nelas vemos natureza deontica. Assim, quando a imunidade tributária limita uma competência, faz-no de modo apenas indireto, como consequência do relacionamento lógico que existe entre a concessão de uma permissão geral e uma proibição específica.

de proibição. Assim como a Constituição Federal estabelece proibição de existência de penas de morte, salvo em caso de guerra declarada, penas de caráter perpétuo, de trabalhos forçados, de banimento ou cruéis (alíneas *a, b, c, d* e *e* do inciso XLVII do artigo 5º), a proibição de privação da liberdade e dos bens sem a observância do devido processo legal (inciso LIV do artigo 5º) ou a proibição de emprego de provas ilícitas no processo (inciso LVI do artigo 5º), proíbe, da mesma forma, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o exercício de qualquer atividade impositiva, em abstrato ou em concreto, tendente à tributação sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, 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, e livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (alíneas *a, b, c* e *d* do inciso VI do artigo 150), entre outras imunidades previstas no texto constitucional.

Não restam dúvidas, com isso, que a imunidade tributária restringe a competência tributária dos entes federativos<sup>359</sup>. Isso se dá, no entanto, não porque é técnica de redução de uma estrutura normativa – o que tornaria a imunidade tributária um elemento normativo modificativo de eficácia negativa, a gerar simples estado de não permissão –, mas como consequência da inserção da proibição no ordenamento jurídico<sup>360</sup>. Toda a norma jurídica

---

<sup>359</sup> Contudo, divergimos de COELHO na oportunidade em que define a imunidade como “heterolimitação ao poder de tributar” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 171). Para que assim pudesse ser, haveríamos de tratar, aqui, de uma relação plurisubjetiva, o que não há. Incidindo sobre o poder tributário o corte realizado pela imunidade tributária, é, em última análise, algo que se inicia e encerra no âmbito da dação originária do poder, quando consideramos imunidades instituídas pelo poder constituinte originário. Isso não significa que estejamos a defender a existência de uma proibição imanente à própria constituição, nos termos do que propõe TORRES (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 65; TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problema de legitimação. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 313). Ainda assim, estamos inteiramente de acordo com a perspectiva adotada pelo autor, que coloca em primeiro plano a liberdade para, a seguir, tomar o poder tributário como sua exceção (Ibidem, p. 35). Nossa dissensão está em que não consideramos essa liberdade como um direito natural do indivíduo, mas como fundamento primeiro de uma constituição que a intencione garantir.

<sup>360</sup> Não haveria problema teórico de concebermos a existência de um elemento normativo modificativo de eficácia negativa trazido ao ordenamento jurídico através de lei constitucional, tendo por escopo unicamente a limitação de uma regra jurídica de competência. Sendo uma limitação dirigida a uma regra jurídica de outorga de competência tributária, a denominaríamos, com franca inspiração no direito romano, de quase-imunidades tributárias. No direito romano falava-se em quase-contrato e quase-delito como manifestações de institutos que compartilham parcela das características daqueles a que se reportam, o contrato e o delito (THIBAUT, Anton Friedrich Justus. *System des Pandekten-Rechts*. 9ª p., T. I, Jena: 1846, p. 465; BUCHER, Karl. *System der Pandekten oder Versuch einer wissenschaftlichen Darstellung des Justinianischen Privatrechts*. 3ª ed., Erlangen: 1882, p. 451; BRINZ, Alois von. *Lehrbuch der Pandekten*. 2ª ed., t. II, p. I, Erlangen: 1879, p. 145). Assim, as quase-imunidades seriam institutos que atuariam *quase* como se imunidades tributárias fossem, uma vez que, em relação a essas últimas, apresentar-se-iam como fenômenos de eficácia reduzida, já que afetariam exclusivamente a estrutura da competência tributária, em nada atacando as manifestações concretas já existentes do exercício dessa competência – é dizer, a legislação responsável pela instituição do tributo. Seriam como se isenções tributárias fossem, exceto que, ao invés de limitarem o âmbito material de uma hipótese de incidência, restringiriam uma estrutura positiva de competência. Apesar da viabilidade teórica de tal estrutura jurídica, não

contendo proibição excetua naturalmente norma jurídica permissiva de caráter geral com a qual mantenha vínculo lógico. A existência de proibições conteudísticas de caráter geral tende a implicar exceções às normas jurídicas que contém permissões. Isso ocorre porque os modais deônticos da proibição e da permissão são manifestações de vontade contrárias entre si<sup>361</sup>. A imunidade tributária, por isso, *não é* uma regra negativa de competência, mas norma jurídica cuja eficácia jurídica a limita; de se concluir, com isso, que a imunidade tributária *não é* a limitação da competência, mas simplesmente a causa da sua existência. Dessa forma, em relação à competência tributária, como noutra oportunidade já registramos<sup>362</sup>, poderíamos assim representar a relação entre as estruturas concretas de concessão do poder tributário e as imunidades tributárias, limitando-as<sup>363</sup>:

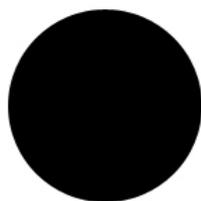
---

consequimos ver nela alguma vantagem prática no espaço do direito tributário. É que a competência tributária, ao contrário de outras manifestações de competência, em geral são exercitadas uma vez, realizando-se apenas ajustes no curso do tempo, de modo que eventual limitação prospectiva para o seu exercício não traria qualquer utilidade para o legislador constitucional.

<sup>361</sup> É bem verdade que entre proposições normativas que determinam condutas distintas existe uma certa dificuldade em visualizarmos propriamente contradição, já que a contradição é ocorrência mais natural no plano dos juízos assertóricos – há contradição quando referimos que 'todo A é P' ao mesmo tempo em que 'B, sendo A, é -P'. Segundo pensamos, no entanto, existe um relacionamento lógico necessário entre proposições normativas que nos permite alcançar conclusão de que, em situações determinadas, a derrogação de uma por outra consiste em uma consequência natural, ressalvada a possibilidade de previsão em contrário expressa por parte de uma terceira proposição. De acordo com KELSEN, a proposição *lex posterior derogat priori* seria falsa, na medida em que a derrogação não poderia ser consequência de uma das duas normas em questão, mas somente de uma terceira (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 161-162; em sentido contrário, considerando-a fruto de “incontestáveis princípios doutrinários”, ESPÍNDOLA, Eduardo. FILHO, Eduardo Espíndola. *Tratado de Direito Civil Brasileiro*. V. II, São Paulo: Editora Freitas Bastos, 1939, p. 126-127). Se assumimos como verdadeira a assertiva do próprio autor, no sentido de que uma norma consiste em um ato de vontade (Ibidem, p. 2), facilmente perceberemos que um ato de vontade posterior, com mesma dimensão de abrangência, que traduz conteúdo exatamente oposto ao existente em ato de vontade anterior, constitui uma negação mediata desse ato de vontade. Uma mesma conduta não pode ser, validamente, ao mesmo tempo e com mesma extensão, permitida e proibida – no que, pensamos, trata-se da aplicação do princípio *tertium non datur* ao plano normativo. Não há razão para não se conceber *prima facie* a precedência do ato de vontade posterior, considerando-se que, por ser mais atual, constitui uma atualização da vontade normativa do direito. Fora dessa solução, então um sistema normativo não poderia ser caracterizado como um sistema racional. Para um maior aprofundamento sobre o tema, ver KELSEN, Hans; KLUG, Ulrich. *Normas jurídicas y análisis lógico*. Trad. Juan Carlos Gardella. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1988.

<sup>362</sup> DARCIE, Jonathan Doering. A interpretação das imunidades tributárias. *Revista da AJURIS*. Ano n. 38, n. 124 (dez 2011), 148/178, p. 170.

<sup>363</sup> Não raro autores dirigem críticas à ideia de um diacronismo no direito, é dizer, sobre a possibilidade de se conceber incidência de parcelas do ordenamento jurídico em momentos distintos. No caso da imunidade tributária, por todos, assim se manifesta Carvalho, quando afirma que “*inexiste cronologia que justificasse a outorga das 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*” (CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 27-28, 88-108, jan./jun. 1983, p. 89). Acreditamos, contudo, haver na generalização da afirmativa um equívoco de perspectiva. Ainda que seja verdadeiro que o fenômeno da incidência seja algo essencialmente sincrônico, não se podendo cindi-lo em partes no tempo, isso não obsta a constatação de que no direito existe uma dimensão temporal. Assim, por exemplo, se tivermos em mira a a superveniência de uma imunidade tributária, seja ela decorrência da ação do poder constituinte originário ou derivado, não há dúvidas de que, comparada com a estruturação concreta anterior do poder tributário, *observa-se uma limitação*. Essa dimensão histórica interna é inseparável do direito. É ela que explica as formas e conteúdo de sua aplicação em relação à realidade que



PODER TRIBUTÁRIO  
(normas permissivas)



PODER TRIBUTÁRIO LIMITADO  
PELAS IMUNIDADES  
(normas permissivas - normas proibitivas)

É precisamente porque a imunidade tributária é norma jurídica proibitiva que a sua eficácia não se dirige somente às estruturas concretas de outorga do poder tributário, mas, também, age sobre os atos concretos derivados do exercício dessa competência. Quer-se com isso dizer que a imunidade, por estabelecer na constituição conteúdo de observância obrigatória para toda a legislação e atos jurídicos hierarquicamente inferiores, dado o postulado da supremacia da constituição (*Vorrang der Verfassung*), é também capaz de interferir nessa legislação e atos jurídicos inferiores para retirar-lhes a vigência mesmo quando tenham sido constituídos em conformidade com os critérios formais e materiais vigentes à época de sua formação. Isso se dá porque a imunidade tributária, ao lado da sua eficácia normativa decorrente da prescrição proibitiva que contém, detém também uma eficácia metanormativa, dirigida, desse modo, não imediatamente à conduta mas, particularmente, às estruturas do próprio direito, atuando através de ordenações negativas de vigência para a remoção do que quer que com ela conflite.

Essa estrutura particular de funcionamento da imunidade tributária parece provar, pensamos, a incorreção da visão segundo a qual consistiria ela em um princípio jurídico, "*um princípio constitucional de vedação impositiva*"<sup>364</sup>. Se a imunidade tributária promove o estabelecimento de conduta a ser observada de modo absoluto por aqueles a que se destina, atuando do mesmo modo como funcionam outras proibições contidas na constituição, inclusive com a consequência de limitar o âmbito de uma permissão mais abrangente existente – a competência tributária, então não é possível entendê-la de outra forma senão como uma regra jurídica, de modo algum um princípio jurídico<sup>365</sup>.

---

regula, a razão pela qual nos reportamos a regulações jurídicas de outrora para os atos praticados na sua vigência.

<sup>364</sup> RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 34, 19-40, jul./1998, p. 21-22.

<sup>365</sup> O caráter principiológico da imunidade tributária também é expressamente negado por Ávila (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 80). Deve ser observado,

Como qualquer outra proibição da ordem jurídica, poderá ocorrer que o destinatário da proibição contida na imunidade tributária a contrarie, realizando, com isso, a conduta contrária àquela prevista pela norma jurídica. Imagine-se, pois, que a União instituiu o imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza, fazendo incluir expressamente na lei, através do dispositivo legal prevendo a hipótese de incidência do tributo, a seguinte afirmação: "inclusive as obtidas pelos Estados da federação e Municípios". Inaugura-se, com isso, uma contrariedade conteudística entre a lei que instituiu o imposto sobre a renda e a Constituição Federal, que através da alínea *a* do inciso VI do seu artigo 150 proíbe a tributação do patrimônio, renda ou serviços de entes federativos – no que se conhece como sendo a imunidade recíproca. Tendo em vista o escalonamento da ordem jurídica, e se havendo como pressuposto a superioridade hierárquica da constituição diante das demais leis do ordenamento jurídico, a consequência imediata desse conflito é a inconstitucionalidade da lei em questão, a significar, nesse caso, a sua nulidade<sup>366</sup>. A invalidade da lei ocorre como que por sanção pela violação ao conteúdo da constituição<sup>367</sup>. Do mesmo modo, não há dúvidas de que será contrária ao direito a obrigação tributária que tenha como conteúdo de prestação tributo objeto de interdição por parte de norma constitucional.

Uma vez violada a proibição constitucional com origem na imunidade tributária, passa o contribuinte a poder postular a intervenção do Poder Judiciário, em caráter preventivo ou repressivo, para o fim de não se submeter à tributação em relação a âmbitos de imposição previamente excluídos pelo constituinte. Não se trata, aqui, é bom que se ressalve, de adesão à

---

outrossim, que ainda que seja possível, segundo esse mesmo autor, a coexistência espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 69), ainda assim não entende possível ver na imunidade tributária uma dimensão principiológica.

<sup>366</sup> A questão é abordada de forma minudente por KELSEN. Segundo o autor austríaco, "*A constituição, que regra a produção de normas gerais, pode também determinar o conteúdo de leis futuras; e as constituições positivas fazem-no não raro de modo a prescreverem ou excluírem determinados conteúdos. No primeiro caso, existe, no máximo, uma promessa de edição de tais leis sem qualquer obrigação de fazê-lo, uma vez que por razões de técnica jurídica, não bem pode-se ligar uma sanção à não realização de leis com o conteúdo prescrito. Ao contrário, de modo mais efetivo, deixam-se excluir pela constituição leis de determinado conteúdo. O catálogo de direitos fundamentais e de liberdade, que forma uma típica parcela das constituições modernas, não é verdadeiramente outra coisa senão uma tentativa de impedir que tais leis venham a se realizar. Ele é efetivo quando a edição de uma tal lei – como uma lei que viole a chamada liberdade da pessoa ou da consciência, ou a igualdade – ocorre sob a responsabilidade pessoal de determinados órgãos que tomam parte de seu processo – Chefe de Estado, Ministro –, ou quando há possibilidade de anulá-la ou de nulificá-la*". KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 230.

<sup>367</sup> Nesse sentido, defendendo posição semelhante, AULETTA, Ferruccio. *Nullità e "inesistenza" degli atti processuali civili*. Padova: CEDAM, 1999, p. 61. Deve ser por nós aqui reiterado, a propósito, que nosso posicionamento leva em consideração uma orientação particular sobre o conceito de sanção, a qual não ostenta, segundo pensamos, caráter punitivo, devendo ser vista unicamente como a consequência pelo descumprimento de determinada norma (em mesmo sentido, MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Introducción al estudio del derecho*. 35ª ed., México: Editorial Porrúa, 1984, p. 295-298). Em contrário, entendendo a sanção em uma perspectiva unicamente punitiva e, por isso, tecendo críticas à posição teórica que concebe a nulidade como sanção, HART, Herbert L. A. *The Concept of Law*. 2ª ed., Oxford: Oxford University Press, 1994, p. 33-35.

corrente que pensa a imunidade tributária como direito subjetivo do contribuinte<sup>368</sup>. Como tivemos a oportunidade de observar na seção respectiva deste trabalho, se tivermos o direito subjetivo como sendo uma faculdade que um sujeito de direito possui para potencialmente exigir uma prestação de outro, um dar, um fazer ou não fazer<sup>369</sup>, então veremos que conceber a imunidade tributária como tal não bem descreve a sua primordialidade, pois que, aqui, esse direito subjetivamente atribuído somente apareceria como uma consequência da violação da proibição contida na constituição. Quando se fala em um direito correspondente à conduta negativa, não se está a retratar nada além de algo que se exaure no próprio dever do indivíduo a essa conduta negativa<sup>370</sup>. O foco, pensamos, por se tratar de uma proibição, deve estar centrado na direção do dever do Estado, não direcionado para quem com ela é favorecido. Por isso, nesse caso, melhor falarmos em uma posição jurídica subjetiva do indivíduo.

Definidos os que pensamos serem os contornos da imunidade tributária, passa a ser relevante diferenciá-la de outros institutos representantes de casos tradicionais de não sujeição do contribuinte à imposição de tributos.

#### 1.4.3. Distinção da imunidade tributária em relação a manifestações de não-incidência tributária

O bem compreender da natureza jurídica da imunidade tributária nos obriga, como passo subsequente, a dirigir nossa atenção, ainda que brevemente, para outros institutos próprios do direito tributário relacionados com a inoccorrência de imposição, a isenção e a não-incidência tributária. Dedicando algo da nossa atenção para esses institutos, seremos capazes de determinar que pontos de distinção em relação a eles possui a imunidade tributária.

##### 1.4.3.1. Imunidade tributária e isenção tributária

---

<sup>368</sup> Em representação à essa orientação, especialmente COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 51, SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 101. De modo mais brando, RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 34, 19-40, jul./1998, p. 27.

<sup>369</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Trad. J. Guimarães Menegale. V. I, São Paulo: Saraiva, 1969, p. 10-11.

<sup>370</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 131.

Como antecedente à nossa compreensão da diferença existente entre a imunidade e a isenção tributárias, havemos de compreender primeiramente o mecanismo de funcionamento da isenção tributária. E para tanto, primeiramente, devemos entender como se dá a formação da obrigação tributária.

Distintamente em relação às obrigações do direito privado, a obrigação tributária não nasce da vontade, conectada ou de qualquer modo a ela relacionada. A obrigação tributária, muito além da volição, decorre de uma relação de sujeição do contribuinte ao poder de tributar do Estado. Em sendo manifestação de soberania do Estado, a imposição tributária atua através da lei, instrumento democrático de manifestação do direito. Fala-se aqui, pois, do princípio constitucional da reserva legal, legalidade em sentido estrito. A obrigação tributária, que se caracteriza por ser manifestação da ordem deôntica dos deveres<sup>371</sup>, pressupõe, assim, para seu nascimento *em concreto*, previsão normativa em abstrato (hipótese de incidência) em lei e a ocorrência no mundo dos fatos da situação abstratamente descrita<sup>372</sup>.

Na juventude do desenvolvimento da dogmática tributária no Brasil, certamente influenciados por uma visão tradicionalmente obrigacional e privatística das relações jurídicas, os manualistas trataram a isenção tributária como hipótese de dispensa legal do pagamento do tributo. Assim foi a leitura de Sousa, ao afirmar que "*isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido*"<sup>373</sup>.

Pouco nos diz o autor, conceitualmente, ao tratar a isenção como um 'favor fiscal'<sup>374</sup>. Trata-se de uma dimensão extrajurídica, centrada no âmbito da política, que não fornece indícios sobre o funcionamento do instituto no ordenamento jurídico. É a segunda parte da afirmativa que nos interessa. Seria a isenção, assim, a dispensa do pagamento de um tributo devido. A definição de Sousa respeita fielmente a disciplina legal das isenções, inserida que

---

<sup>371</sup> BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (uma introdução metodológica). 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 38-40.

<sup>372</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981, p. 30; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2ª ed., 3ª tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981, p. 68.

<sup>373</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97. Apesar de todo o desenvolvimento teórico a que se submeteu a matéria até hoje, ainda encontramos adeptos da corrente de Souza. Ver, por exemplo, Cassone, para quem "*na isenção a operação continua no campo da incidência, ocorre o fato gerador, nasce a obrigação tributária, mas a lei dispensa seu pagamento*" (CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 42, de 19-12-2003*. 16ª ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 254).

<sup>374</sup> No mesmo sentido, Meirelles, sem expressar preocupação dogmática (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 681).

está no capítulo V do Código Tributário Nacional, oportunidade em que trata da exclusão do crédito tributário.

Dispensar o pagamento de um tributo pressupõe, como é óbvio, *causa* jurídica anterior para que esse pagamento pudesse ser feito. É dizer, segundo a visão de Sousa, há obrigação tributária – incidência da norma jurídica tributária – e, posteriormente, a sua inexigibilidade decorrente de lei que afasta o dever *concreto* de pagar. Definição muito próxima, senão idêntica, nos deu FALCÃO. Para ele, confirmando a leitura que fizemos do conceito de GOMES DE SOUSA, na isenção "*há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário*"<sup>375</sup>.

As duas concepções dos autores antes citados, tanto quanto a sistematização legal do instituto pelo Código Tributário Nacional, receberam duras críticas dos tratadistas do direito tributário, especialmente no tocante a trazer o fenômeno tempo, em uma cronologia de incidência que absolutamente não se explica, dado o caráter imanente do direito<sup>376</sup>.

Ademais, dada a natureza *legal* da obrigação tributária, o fenômeno isentivo não poderia consistir em eficácia atuante exclusivamente no plano da relação jurídica já estabelecida, mas antes, no plano normativo. Desenvolvimentos posteriores, com essa percepção, alçaram o instituto da isenção tributária ao plano normativo. Formulações deste jaez denotaram, sem dúvida, uma visualização mais adequada por parte dos autores em relação a institutos do direito tributário e a natureza que lhes é própria.

Nesta linha, de interação propriamente normativa, as lições de BECKER. Sugeriu o autor, em contraposição às construções que lhe antecederam, que se concebia a regra jurídica de isenção para bloquear a incidência da regra de imposição da obrigação tributária. Haveria, assim, uma incidência sucessiva de regras jurídicas no tempo: primeiro a regra jurídica isentiva, que, incidindo, impediria a de tributação de incidir<sup>377</sup>. A formulação de BECKER errou, também, na fenomenologia do relacionamento entre a isenção e a regra determinante da

---

<sup>375</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª ed. São Paulo : Rev. dos Tribunais, 1977. p. 118.

<sup>376</sup> O equívoco foi bem notado por CARVALHO, que, acertadamente, proferiu a crítica seguinte: "*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 da atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm.*" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 556-557).

<sup>377</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 305-306.

tributação, ao propor a existência de um processo mais célere de incidência da norma isentiva, contrariando, com isso, a dimensão lógico-normativa do ordenamento jurídico.

Avançando em relação à construção de BECKER, sobreveio a teoria de BORGES. Afirmando ter alcançado segurança até então não atingida pela doutrina<sup>378</sup>, sugere que a isenção seria norma excepcional diante da normatividade geral da tributação, *hipótese de não-incidência legalmente qualificada*. Asseverou que

Nas hipóteses de isenção, a lei pré-exclui do âmbito das normas obrigacionais tributárias os *factos isentos*. As técnicas de exoneração são diversas, ora é o pressuposto objetivo, ora subjetivo, ora o temporal, ora o espacial. Enquanto norma excepcional diante da normatividade geral da tributação, a isenção se funda em pressupostos de incidência diferentes dos contemplados em norma jurídica obrigacional tributária. Daí a impossibilidade lógica (é devido, não é devido) e fenomenológica da incidência simultânea das duas normas, a obrigacional e a isentante. Não por outro motivo ocorreu-me caracterizar a isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, autonomizada, enquanto tal, diante das hipóteses constitucionais de não-incidência (imunidade tributária)<sup>379</sup>.

A concepção de BORGES prestigia, pois, o caráter normativo das isenções, colocando a questão na perspectiva intra-normativa, das configurações internas do ordenamento jurídico<sup>380</sup>.

Parece-nos, contudo, que a proposta teórica mais relevante a respeito da isenção tributária veio a ser representada pelo desenvolvimento que lhe deu CARVALHO. Partindo de um esforço crítico a respeito das teorizações anteriores, propôs um novo modelo, trabalhando-o a partir do que denominou de 'regras de estrutura'. Afirma-nos, pois:

Iniciemos por observar que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. Lembremo-nos de que estas últimas, as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação).<sup>381</sup>

<sup>378</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 199.

<sup>379</sup> Ibidem, p. 200.

<sup>380</sup> Ibidem, p. 201-202.

<sup>381</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 558-559.

Sugere, assim, a existência de duas categorias de regras jurídicas: as regras de conduta e as regras de estrutura. Segundo afirma, tanto as regras de conduta como as regras de estrutura possuiriam a mesma constituição interna, a saber, "*uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo*"<sup>382</sup>. As primeiras, as regras de conduta, expediriam um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade<sup>383</sup>. Nas regras de estrutura, contudo, o mandamento atingiria outras normas e não a conduta, diretamente considerada<sup>384</sup>. Essencialmente, pois, "*a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente*"<sup>385</sup>, o que denomina de "recontro normativo"<sup>386</sup>.

Ao contrário do que sugerem esses autores, dada sua enformação e modo de atuação no ordenamento jurídico, a isenção tributária não possui qualquer natureza normativa.

Como tivemos a oportunidade de demonstrar, nem todo o conteúdo jurídico constitui, propriamente e por si, algo normativo. O relacionamento não é necessário. Para que as estruturas linguísticas sejam capazes de formar normas jurídicas, devem promover um relacionamento entre dois objetos especiais, a saber, um suporte fático (*Tatbestand*) e uma consequência jurídica (*Rechtsfolge*)<sup>387</sup>, com natureza deôntica.

Haverá casos, então, em que apesar de possuírem estrutura gramatical completa – um relacionamento entre dois objetos com a sintaxe adequada –, determinadas proposições jurídicas, por *não produzirem um relacionamento entre suporte fático e consequência jurídica*, ou por *não possuírem algum desses elementos*, não constituirão normas jurídicas. Recebem, ainda assim, reconhecimento de caráter jurídico, ainda que não, por si sós, normativas. Constituirão, como vimos, elementos normativos, responsáveis por atuar pela sistematização do direito, através da colaboração na ordenação eficiente e adequada da

---

<sup>382</sup> Ibidem, p. 559.

<sup>383</sup> Ibidem, p. 559.

<sup>384</sup> Ibidem, p. 559.

<sup>385</sup> Ibidem, p. 560.

<sup>386</sup> Ibidem, p. 560.

<sup>387</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 72; KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 73. Percebeu-o com acuidade, também, Carvalho, registrando na oportunidade que "*seja ela a perinorma, que estabelece a providência sancionadora da ordem jurídica (norma primária de Kelsen) para os casos em que se não verifique a prestação fixadas em endonormas, sejam essas últimas, isto é, aquelas que expressam os deveres jurídicos que o Estado pretende ver cumpridos, no tempo e na forma que estipula (normas secundárias de Kelsen), a verdade é que ambas terão a mesma estrutura lógica: uma hipótese, à qual se associa uma consequência*" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981, p. 30).

conduta e especificação do âmbito de validade de normas jurídicas, enfim, permitindo a configuração de um sistema coerente.

A isenção tributária é entidade que não contém absolutamente qualquer conteúdo normativo: não proíbe, não permite e não ordena. Verdadeiramente, sequer incide de forma autônoma, uma vez que sua incidência é inteiramente de outra estrutura proposicional – esta completa – efetivamente geradora de norma, é dizer, com estrutura completa de hipótese e consequência contendo modal deôntico. A isenção não é norma. É, isso sim, elemento normativo modificativo, estrutura jurídica que contém uma ordenação de vigência negativa (*negative Geltungsanordnung*)<sup>388</sup>, tendo como destinatária de sua eficácia formativa negativa a estrutura da norma impositiva da obrigação tributária, essa contendo uma ordenação de vigência positiva (*positive Geltungsanordnung*). A isenção age, assim, ainda no plano pré-normativo, promovendo cortes nas estruturas que carregam a hipótese de incidência da obrigação tributária, que, deste modo, nasce já com o formato que lhe imprime a isenção<sup>389</sup>. Pense-se na norma constituída pelo relacionamento entre a hipótese H e a consequência normativa C [**H** → **C**]. Sobrevém, então, a isenção I, que direciona o seu conteúdo de restrição contra a hipótese H. Com a vinda da isenção I, a norma que antes tínhamos por representada em [**H** → **C**] sofre uma transformação na sua hipótese, agora convertida em hipótese H', com a exclusão do conteúdo de I [**H'** (**H-I**) → **C**]<sup>390</sup>.

A isenção distingue-se da imunidade tributária, portanto, em um primeiro momento, pelo fato de que não constitui norma jurídica, haja vista que não prescreve imediatamente sobre a conduta. A imunidade tributária, a seu turno, como vimos, é entidade essencialmente normativa, na medida em que estabelece uma prescrição de conteúdo proibitivo dirigida imediatamente ao titular do poder tributário, determinando o que ou quem não podem ser objeto de imposição.

<sup>388</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 80.

<sup>389</sup> Ainda que não tenha especificado propriamente *o que é* a isenção tributária, em termos jurídicos, uma vez que a retrata meramente como uma exclusão legal de parcela da hipótese de incidência, Machado alcança conclusões próximas às por nós atingidas (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 186)

<sup>390</sup> Por força dessas razões, não nos permitimos concordar com Carvalho quando assevera que as isenções possuem “*uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo*”, sendo que “*o mandamento atinge outras normas*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 558-559). Afora a problemática acima apontada, quanto à dimensão estrutural das isenções tributárias, conceber a existência de um ‘mandamento para uma norma’ faz emergir ilogicidade consistente na visão de um ‘comportamento a que deve tender o direito’, ou seja, um dever ser direcionado não à conduta humana, mas ao próprio direito, algo de todo impensável, pois unicamente se prescreve sobre a conduta, como vastamente demonstrado no transcorrer da nossa exposição (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989, p. 10-11, 15; KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1945, p. 15-16).

Existe, além do mais, uma diferença de escopo entre a isenção e a imunidade tributária. A isenção tributária, como elemento normativo modificativo negativo que é, promove uma limitação no âmbito de vigência do suporte fático da norma de imposição tributária, impedindo o nascimento da obrigação – o fato gerador não ocorre. A imunidade tributária, a seu turno, representa limitação ainda maior. Além de realizar semelhante limitação em relação ao suporte fático da norma que estabelece a obrigação tributária, restringe, também, a própria norma constitucional permissiva geradora da competência tributária, tornando antijurídica qualquer tentativa do legislador ordinário de promover a instituição do tributo sobre a parcela imune.

Ainda que auto-evidente a observação, deve ser referido, por fim, que a imunidade tributária possui assento na constituição, enquanto a isenção tributária em diploma legal da mesma ou superior hierarquia em relação ao que contenha a norma que pretende limitar. Diz-se truístico o registro tendo em vista que, por óbvio, sendo a constituição a fonte de outorga da competência tributária e ostentando hierarquia superior, somente lá poderia haver norma capaz de promover-lhe limitação.

#### 1.4.3.2. Imunidade tributária e não-incidência

É comum vermos autores escrevendo sobre a imprestabilidade, na perspectiva do direito, de categorias que se reportem a entidades não-jurídicas. Assim, por exemplo, muitos são os críticos da teoria da inexistência jurídica<sup>391</sup>, afirmando-a para o direito irrelevante<sup>392</sup>.

A não-incidência tributária, logicamente, nada mais é do que uma manifestação de ordem tributária de uma inexistência jurídica. Daí porque, assim como em relação à teoria da inexistência jurídica, a não-incidência tributária também é alvo de muitas críticas<sup>393</sup>.

---

<sup>391</sup> A respeito da existência e inexistência jurídica, ver o que brevemente exteriorizamos em nossa nota de rodapé n. 131.

<sup>392</sup> Nesse sentido, entre outros, LUTZESCO, Georges. *Teoria y practica de las nuliddes*. Trad. Manuel Romero Sánchez y Julio López de la Cerda. Mexico: Editorial Porrúa S.A., 1978, p. 232-238; BAGGIO, Lucas Pereira; TESHEINER, José Maria Rosa. *Nulidades no processo civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 8-38; MOREIRA, José Carlos Barbosa. Invalidez e ineficácia do negócio jurídico. *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil*. Porto Alegre: Síntese, n. 23, p. 118-127, maio/junho, 2003, p. 123., além daqueles que, citados na nossa nota de rodapé n. 131, explícita ou implicatadamente já se posicionaram sobre o tema. Em sentido contrário, reconhecendo, no âmbito do processo, a possibilidade de uma inexistência jurídica – refere-nos o exemplo de uma "sentença" assinada por quem não é juiz –, OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Direito processual civil*. V. I, 1ª ed., Brasília: Fortium, 2008, p. 155.

Assim como pensamos em relação à inexistência jurídica, não vemos quaisquer problemas no tratamento teórico desse fenômeno. Tendo em vista que toda a manifestação de inexistência jurídica representa naturalmente uma delimitação do jurídico, tratarmos dela significa falarmos dos critérios para a existência jurídica de algo.

Podemos definir a não-incidência tributária como a situação em que incoerrem os pressupostos materiais para a movimentação da norma tributária para formação da obrigação tributária<sup>394</sup>. Nada mais é a não-incidência do que o âmbito *naturalmente* não participante do elemento material da hipótese de incidência da norma tributária. Trata-se, estruturalmente, de todo espaço natural e logicamente excluído, como decorrência semântica, de uma proposição afirmativa. Por essa razão, distingue-se da isenção tributária, na medida em que essa representa um corte *artificial* no âmbito natural de vigência do elemento material da hipótese de incidência da norma tributária.

Assim concebida, a não-incidência tributária detém algumas diferenças em relação à imunidade tributária. Primeiramente, enquanto a não-incidência se reporta exclusivamente ao espaço de vigência inexistente de uma norma tributária impositiva, é dizer, todos os casos em que ela não incide, a imunidade tributária consiste em algo verdadeiramente jurídico, norma que é, contendo proibição de exercício do poder tributário sobre determinados espaços. Ademais, a primeira se reporta ao plano das leis, onde estabelecidas as estruturas necessárias ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a segunda se manifesta na constituição, lá limitando a competência tributária, além de também restringir a vigência da norma tributária impositiva.

#### 1.4.4. O *status* constitucional da imunidade tributária

---

<sup>393</sup> Por todos, considerando-a definição imprópria e cientificamente absurda, ATALIBA, Geraldo, *et alii*. Interpretação no direito tributário. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 420-421.

<sup>394</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 128-129; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 305; BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 208-209, referindo-se na obra, a propósito, denominação de isenção imprópria. Colocando a questão de modo mais objetivo, afirma Difini que "*na não-incidência (ou não-incidência em sentido estrito) o fato em questão não foi descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma de tributação. A legislação não instituiu tributo sobre aquele fato. Aquel fato não está descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma. Não há lei criando obrigação de pagar tributo pela ocorrência daquele fato. O fato continua sendo mero fato da vida. Não há incidência, o fato não se juridiciza e não se torna fato imponible*". DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 103

Os esforços que empreendemos até aqui representam uma tentativa de determinar a *estrutura de funcionamento da imunidade tributária* perante o ordenamento jurídico, o seu ser e a sua relação com as demais entidades que dele participam. Se pudemos afirmar que a imunidade tributária repercute no direito inferior à Constituição Federal brasileira, contudo, assim o fizemos unicamente baseados na premissa de que o sistema jurídico brasileiro opera orientado pelo postulado da primazia da constituição (*Vorrang der Verfassung*), nada mais. No entanto, a definição da imunidade tributária enquanto estrutura normativa não nos diz nada acerca de seu *status* constitucional. E essa informação é de todo relevante, tendo em vista que é a partir da descoberta do *status* constitucional da imunidade tributária que se torna possível traçar as diretrizes básicas para solver questões como a sua possibilidade de submissão a processo de reforma constitucional ou medidas de limitação da sua eficácia, por exemplo.

Contudo, a questão sobre a posição de uma norma dentro de uma constituição é questão que somente se nos mostra interessante em um sistema constitucional que, como o brasileiro, prevê um regime de certa hierarquia e diferenciação entre normas constitucionais, tornando possível distintos regimes de qualidade de eficácia jurídica às suas normas e estabelecendo graus variados de exigência para a sua submissão a processos de reforma. Se não há diferenciação realizada pela própria constituição, então se trata de um esforço teórico de mera classificação, sem que, a partir disso, se possa extrair consequências jurídicas relevantes.

#### 1.4.4.1. Os distintos regimes de normas constitucionais

A dogmática constitucional vem já há anos teorizando a respeito das possíveis formas de manifestação das normas constitucionais, propondo inúmeras e distintas classificações. Já se falou em normas constitucionais auto-executáveis (*self-executing provisions*) e não auto-executáveis (*not self-executing provisions*), diferenciando-se-as pela sua capacidade de serem ou não aplicadas sem a interferência de concretização legislativa<sup>395</sup>

---

<sup>395</sup> COOLEY, Thomas M. *Treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the states of the american union*. 6ª ed., Boston: Little, Brown, and Company, 1890, p. 98-100. Nas palavras do autor, uma norma (provision) constitucional deve ser considerada auto-executável se fornece regramento suficiente através do qual o direito concedido pode ser desfrutado e protegido, ou o dever imposto pode ser exigido; e não é auto-executável quanto ela meramente indica princípios, sem fornecer regras através das quais a

<sup>396</sup> <sup>397</sup>, ou, em formulação semelhante, normas de eficácia direta e normas de eficácia indireta<sup>398</sup>; normas constitucionais de aplicação e normas constitucionais de integração, as primeiras compreendidas como aquelas dotadas de eficácia desde a sua existência, as outras como normas em que existente um interstício entre a sua existência e sua capacidade para produção de efeitos jurídicos<sup>399</sup>; ou normas constitucionais de eficácia plena, entendidas aquelas que detêm aplicabilidade imediata, independentes de legislação superveniente; de eficácia contida, assim compreendidas aquelas que, posto serem capazes de aplicabilidade imediata, admitem a restrição da sua eficácia por ação do legislador infraconstitucional; e de eficácia contida, assim compreendidas as que não detêm eficácia sem a intervenção do legislador ordinário<sup>400</sup>. Ainda, há quem defenda uma partição entre normas constitucionais de organização, responsáveis pela formação, disciplina e ordenação de entes públicos<sup>401</sup>; normas constitucionais definidoras de direitos, às quais corresponderia todas as formas de manifestação de direitos fundamentais<sup>402</sup>; finalmente, normas constitucionais programáticas, referentes às disposições constitucionais que contenham princípios ou programas e que contém alguma medida de vinculatividade imediata<sup>403</sup>. Dizendo respeito à generalidade de manifestação do ordenamento jurídico, mesmo a separação entre regras e princípios – ou

---

tais princípios pode ser concedida a força do direito (*A constitutional provision may be said to be self-executing if it supplies a sufficient rule by means of which the right given may be enjoyed and protected, or the duty imposed may be enforced; and it is not self-executing when it merely indicates principles, without laying down rules by means of which those principles may be given the force of law* – Ibidem, p. 99-100). Assim classificadas as *not self-executing provisions*, então teríamos, hoje, os princípios jurídicos como manifestações suas, obstaculizado o seu caráter normativo.

<sup>396</sup> Deve ser observado que é só a partir da 4ª edição da obra (COOLEY, Thomas M. *Treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the states of the american union*. 6ª ed., Boston: Little, Brown, and Company, 1878, p. 99 e ss.), que o autor passa a tratar dessa classificação de modo específico.

<sup>397</sup> Entre nós, também adotando a orientação de Cooley, Ferreira Filho, com especificação e desenvolvimento particulares (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 29ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 12-13).

<sup>398</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. *Manuale di diritto costituzionale: il sistema delle fonti del diritto*. 1ª ed., Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1988, p. 104; *apud* TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., Saraiva: São Paulo, 2009, p. 93-94.

<sup>399</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 72-75; BASTOS, Celso Ribeiro. BRITTO, Carlos Ayres. *Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 34-50.

<sup>400</sup> SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 88-134.

<sup>401</sup> BARROSO, Luis Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 95-99.

<sup>402</sup> Ibidem, 99-115.

<sup>403</sup> Ibidem, p. 116-120.

regras, princípios e postulados normativos<sup>404</sup> – como espécies de normas jurídicas pode ser reconhecida como uma possível classificação das normas constitucionais<sup>405</sup>.

Como visto anteriormente, em atenção aos mais modernos desenvolvimentos referentes à teoria das normas jurídicas, compreendemos a imunidade tributária como expressão de uma proibição jurídica cujas consequências normativas são operacionalizadas através de suas eficácias<sup>406</sup>.

Assim, a questão sobre a extensão natural da eficácia das normas constitucionais, tal como debatido pelos autores há pouco nominados, passa a representar apenas um *plus* em relação às nossas explicitações anteriores. Em verdade, se atentarmos para as classificações das normas constitucionais em relação à extensão natural de sua eficácia, então perceberemos que o tema não traduz maiores dificuldades em relação à imunidade tributária, eis que inteiramente dependente do regime de direito positivo a que submetido cada imunidade. *Em geral, as imunidades tributárias do direito positivo constitucional brasileiro constituem regras jurídicas de eficácia plena, ou auto-executáveis, na medida em que são capazes de produzir efeitos jurídicos desde o momento da sua existência*<sup>407</sup>. Não há qualquer obstáculo, no entanto, para que o constituinte originário ou derivado, ao instituir um regime de imunidades tributárias, opte por limitar imediatamente a sua eficácia, ou autorizar que a lei o faça<sup>408</sup>.

Nossas inquietações nos conduzem, no entanto, a um outro problema concernente às normas da constituição. Como consequência de um sistema constitucional que prevê a possibilidade de normas dotadas de distintos graus de estabilidade em decorrência da

<sup>404</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 122.

<sup>405</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 135-144; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., 5ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2000, p. 1255; TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., Saraiva: São Paulo, 2009, p. 103-106. Trata-se de classificação extensível ao ordenamento jurídico em geral (ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1. ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 177-212), não se podendo, por isso, afirmar que consiste em algo particularmente aplicável às normas constitucionais.

<sup>406</sup> Para uma compreensão adequada da nossa orientação, remetemos o leitor ao item n. 2.2.1 desta dissertação.

<sup>407</sup> Já no texto originário da constituição Federal de 1988 havia previsão de imunidades tributárias que poderiam ser consideradas normas jurídicas de eficácia contida. É o caso das imunidades sobre 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 (alínea c do inciso VI do artigo 150), tendo em vista ter permitido à lei estabelecer os requisitos para o gozo da posição jurídica respectiva.

<sup>408</sup> Nossa afirmativa merece explicação adicional. Em relação ao constituinte originário, tendo em vista que não encontra quaisquer limites para a normatização constitucional, poderá ou não prever imunidades tributárias e, então, tratá-las como bem entender. No que diz respeito ao constituinte derivado, tem, também, semelhante margem de liberdade no que diz respeito às imunidades que *adiciona* ao ordenamento positivo constitucional. Em relação às imunidades existentes, como será visto a seguir, somente poderá ampliar o seu âmbito de vigência, jamais reduzi-lo.

representatividade do seu conteúdo, como é o caso do brasileiro, passa a ser relevante estabelecermos *o que é* uma imunidade tributária, como meio de podermos, então, determinar a sua suscetibilidade à mutação.

#### 1.4.4.2. A estabilidade da imunidade tributária como consequência do seu *status* constitucional

Assumindo-se uma constituição rígida<sup>409</sup>, uma modificação do seu conteúdo somente pode ocorrer como consequência da observância da forma constitucionalmente erigida para tanto<sup>410</sup>. Desobedecido o procedimento para a dação da lei constitucional, poderão ocorrer tanto a sua inexistência para o direito como sua invalidade<sup>411</sup>, a implicar um juízo de contrariedade à constituição, uma inconstitucionalidade.

Há, no entanto, situações em que independente do procedimento a ser observado para a edição de leis constitucionais, a própria constituição estabelece disposições suas que são insuscetíveis de modificação. São as denominadas cláusulas pétreas ou eternas – correspondente a denominação, nesse último caso, à *Ewigkeitsklausel* ou *Ewigkeitsgarantie* do direito alemão<sup>412</sup>.

---

<sup>409</sup> BRYCE, James. *Studies in history and jurisprudence*. Vol. I., New York: Oxford University Press, 1901, p. 80, a quem se deve originalmente a denominação.

<sup>410</sup> ZACHARIÄ, Heinrich albert. *Deutsches Staats- und Bundesrecht*. T. I, Göttingen: Vandenhoech & Ruprecht, 1841, p. 125.

<sup>411</sup> Trata-se, segundo a sistemática da Constituição Federal brasileira, de uma nulidade (BARBOSA, Ruy. *A Constituição e os actos inconstitucionales do congresso e do executivo ante a justiça federal*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Atlantida Editora, 1933, p. 43-45, 91; BARROSO, Luís Roberto. *Controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 15-16. Para outras considerações a respeito do significado da invalidade segundo os sistemas constitucionais em particular, ver nossa nota de rodapé n. 470.

<sup>412</sup> A Lei Fundamental alemã prevê, pois, além de determinar a forma pela qual é possível uma alteração do seu conteúdo, estabelece, através da denominada cláusula de eternidade (*Ewigkeitsklausel*) contida no artigo 79, inciso III, a impossibilidade de modificações tendentes a alterar a estrutura federativa em *Länder* (equivalente aos estados federados no Brasil) e sua participação no processo legislativo, bem como dos fundamentos estabelecidos nos artigos 1 e 20 (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 510-511; STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. T. I, 2ª ed., München: C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1984, p. 165-176). Tal garantia, entre nós denominada por cláusula pétrea, inexistente no âmbito do direito constitucional espanhol (BOFILL, Hèctor Lopez. *Parteiverbot ohne Grundlage in der Verfassung?* BLANKENAGEL, Alexander. PERNICE, Ingolf. SCHULZE-FIELIZ, Helmuth. *Verfassung im Diskurs der Welt*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004, p. 392). A Constituição Federal da República Áustria (*Bundesverfassung der Republik Österreich*) prevê, por exemplo, no inciso III do seu artigo 44, a garantia de um processo para a edição de lei ou reforma constitucionais, garantindo, com isso, um *status* diferenciado às leis constitucionais em relação ao direito ordinário. Ainda que possível a submissão de uma série de conteúdos à reforma constitucional, a Constituição Federal austríaca prevê limites para intervenção na ordenação

Na Constituição Federal brasileira, disposição contendo os limites materiais para sua alteração vem previsto no § 4<sup>a</sup> do seu artigo 60, que ostenta a redação seguinte:

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

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais.

Assim, a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais constituem, no espaço da Constituição Federal brasileira, conteúdo incapaz de ser submetido a processo de reforma constitucional. As cláusulas pétreas da Constituição, com isso, constituem limites materiais ao poder de submetê-la à reforma<sup>413</sup>, de modo que, correspondente uma disposição constitucional ao conteúdo tido por ela como insuscetível de reforma, toda a tentativa de intromissão – é o sentido que nos leva a crer o emprego do termo *tendente* pelo direito positivo – em seu espaço de manifestação é tida pela Constituição como inadmissível<sup>414</sup>.

Ao erigirem a proibição de alteração de certos conteúdos, as cláusulas pétreas não fazem outra coisa senão constituir uma certa forma de qualificação das normas constitucionais. Estruturalmente, no entanto, as normas constitucionais permanecem podendo ser partidas em regras e princípios – ou, também, em adição, em postulados normativos. O que ocorre, no entanto, é que essas normas constitucionais, em decorrência da existência de um regime de limitação à modificação de seus conteúdos, acabam por se tornar em certa

---

fundamental constitucional (ADAMOVICH, Ludwig K. *et alii. Österreichisches Staatsrechts*. T. I., 2<sup>a</sup> ed., Springer: Wien, 2011, p. 131). Naquele sistema constitucional, portanto, é possível falarmos em hierarquia de normas de uma mesma constituição, havendo como consequência, especialmente, a formação de uma base para a interpretação de leis 'ordinárias' constitucionais e seu controle formal (*Ibidem*, p. 131-132). No sistema constitucional americano, em que há previsão de rito específico para alteração da constituição, não são permitidas alterações que impliquem a privação da representação dos estados no Senado sem o seu consentimento (FRIEDRICH, Carl J. *Constitutional Government and Politics: theory and practice in Europe and America*. 4. ed., Waltham, Mass.: Blaisdell Pub. Co., 1968, p. 146-147; COOLEY, Thomas M. *Treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the states of the american union*. 3<sup>a</sup> ed., Boston: Little, Brown, and Company, 1874, p. 33)

<sup>413</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25<sup>a</sup> ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 66-68; FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 9<sup>a</sup> ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 334; SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O poder de reforma constitucional*. Salvador: Progresso, 1954, p. 90; TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7<sup>a</sup> ed., Saraiva: São Paulo, 2009, p. 1233.

<sup>414</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25<sup>a</sup> ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 67.

medida diferenciados<sup>415</sup>, já que, ao contrário das demais, sua vigência e eficácia não podem ser de qualquer modo reduzidos por leis constitucionais supervenientes.

Dirigindo nossa atenção para a redação do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal, critério de definição das cláusulas pétreas, percebemos imediatamente que a possibilidade de qualificação da imunidade tributária como submetida a esse espaço de proteção somente seria possível por sua classificação como um direito ou garantia fundamental, tal como previsto através do inciso IV, eis que inviável concebê-la, nos termos da nossa exposição, como concretizadora da forma federativa de Estado<sup>416</sup>, sistema de voto ou de separação de poderes. A possibilidade de estabelecer o rol de imunidades tributárias como indisponíveis à reforma, pois, depende essencialmente de saber se constituem, nos termos do direito positivo constitucional, direitos e garantias individuais.

Se atentarmos para estrutura de organização da Constituição Federal, notamos que o regramento básico acerca dos direitos e garantias individuais está localizado no capítulo I do seu título II. Tratam-se, pois, os direitos e garantias individuais, de uma manifestação entre os possíveis direitos e garantias *fundamentais* regrados pela Constituição Federal, que contemplam, além deles, direitos e garantias coletivos, direitos sociais (capítulo II), direitos de nacionalidade (capítulo III) e direitos políticos (capítulo IV). Desse modo, no intuito de

---

<sup>415</sup> TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., Saraiva: São Paulo, 2009, p. 107, reportando-se ao conteúdo objeto de proibição pelas cláusulas pétreas como referido "*normas de alta relevância*".

<sup>416</sup> Em verdade, se dirigirmos nossa atenção para a imunidade recíproca, prevista na alínea *a* do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, poderíamos nos ver inclinados a promover um enquadramento imediato entre ela e a proibição de alteração da constituição de que trata o inciso I do § 4º do artigo 60, concernente à forma federativa de Estado. Como já foi dito oportunamente, "*a independência necessária entre os governos federal e estadual impõe uma limitação sobre o poder de tributar de cada um. Nenhum deles pode exercer o seu próprio poder de tributação de modo a reduzir os legítimos poderes do outro, ou interferir no livre desempenho de suas funções constitucionais, ou obstruir, embaraçar ou nulificar suas legítimas operações, ou destruir os meios das agências empregados por ele no exercício de tais poderes e funções*" (BLACK, Henry Campbell. *Handbook of American Constitutional Law*. 2ª ed., St. Paul: West Publishing Co., 1897, p. 378). A imunidade recíproca, assim, representaria um instrumento de estabilização e garantia de uma estrutura federativa de Estado. Tanto é assim que o seu reconhecimento pela *Supreme Court*, quando do julgamento do *leading case* *McCulloch vs. Maryland*, deu-se apesar da inexistência de disposição expressa prevendo tal limitação à tributação, consistindo em uma implicação da natureza federativa do Estado (Ibidem, p. 378; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 92). Se tivermos atenção em relação ao objeto de proteção da imunidade recíproca, no entanto, perceberemos que, apesar da sua intencionalidade dirigida a uma estrutura federativa de Estado, a eventual inexistência da imunidade não implicaria, por si só, uma desfiguração da forma federada, mas unicamente o enfraquecimento de sua estrutura de funcionamento. Ainda assim, haja vista que constitui uma *implicação* da adoção de um sistema federativo de Estado, inclinamo-nos por relacionar a imunidade recíproca com o conteúdo de proibição de que trata a alínea *a* do inciso I do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal, a qualificá-la, independente de interpretação que se atribua a um *status* constitucional geral das imunidades tributárias, como norma constitucional insuscetível de supressão. Esse entendimento foi recepcionado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI 939/DF, em que julgou contrária à Constituição a Emenda Constitucional n. 3/93, na medida em que autorizava a União a instituir imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, inclusive sobre movimentações de outros entes federativos, o que implicaria, segundo a opinião do Tribunal, violação ao inciso I do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal.

identificarmos a natureza de direito ou garantia individual na imunidade tributária, de direitos fundamentais, portanto, em nosso auxílio vem os contributos da teoria dos direitos fundamentais, há muito dirigindo esforços não apenas para os mecanismos de funcionamento desses direitos, mas, também, para a construção de critérios no intuito de viabilizar o seu reconhecimento.

A identificação de uma norma de direito fundamental pode se dar por distintos critérios, muitas vezes excludentes entre si. Assim, uma norma de direito fundamental pode ser reconhecida a partir de critérios que levam em consideração elementos substanciais, estruturais e formais<sup>417</sup>.

A norma de direito fundamental é reconhecida como tal a partir de critérios substanciais sempre que o juízo para a sua identificação leva em consideração o *conteúdo* da disposição de direito fundamental que lhe garante a existência<sup>418</sup>. Assim ocorreria, por exemplo, se definíssemos o direito fundamental como todo aquele proveniente de uma disposição que implicasse proteção à liberdade, à propriedade, à dignidade humana, ou todos simultaneamente. O reconhecimento de uma norma de direito fundamental torna-se, com isso, inteiramente dependente da nossa capacidade de reconhecer na expressão das normas constitucionais a promoção de tais conteúdos. De outro lado, também é possível delimitar o espaço de manifestação de direitos e garantias fundamentais fazendo uso de um critério estrutural. Se assim o fizéssemos, então para defini-los haveríamos de ter em consideração não o conteúdo de disposições da constituição, mas sua estrutura de manifestação no ordenamento jurídico. Aqui, interessariam-nos unicamente as categorias dogmáticas: direitos subjetivos, deveres objetivos, etc<sup>419</sup>. Se eventualmente definimos os direitos e garantias fundamentais como a expressão de direitos subjetivos constantes no texto constitucional, então, no âmbito da Constituição Federal brasileira, a disposição contida na alínea *a* do inciso XXXIV do seu artigo 5º é um direito fundamental, na medida em que estabelece ao indivíduo a possibilidade de exercício de uma faculdade junto ao Estado<sup>420</sup>. Poderíamos, finalmente, fazer uso de critérios formais para definir os direitos e garantias fundamentais, deixando de lado conteúdo e estrutura dos mesmos. Assim, esses direitos e garantias passam a ser

---

<sup>417</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 66-68.

<sup>418</sup> *Ibidem*, p. 66-67.

<sup>419</sup> *Ibidem*, p. 67.

<sup>420</sup> O dispositivo em questão ostenta a seguinte redação: "XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder".

definidos a partir de critérios formais; não a sua forma propriamente, no que estaríamos diante de *estruturas*, mas na forma de sua positivação junto à ordem constitucional<sup>421</sup>.

Reconhecendo as dificuldades inerentes à determinação de um conteúdo de direitos e garantias fundamentais ou de uma estrutura típica das disposições que as proporcionam<sup>422</sup>, o direito constitucional alemão adota um critério formal para a sua identificação<sup>423</sup>. Assim, naquele país, são disposições de direitos fundamentais os artigos 1º a 19, sendo garantidoras de direitos fundamentais as constantes do § 4º do artigo 20, 33, 38, 101, 103 e 104, todos da Lei Fundamental alemã<sup>424</sup>.

Na Constituição Federal brasileira, no entanto, a aplicabilidade de um critério formal com exclusividade parece não ser solução possível. Da mesma forma que a Constituição da República Portuguesa de 1976<sup>425</sup>, o sistema constitucional brasileiro de direitos e garantias fundamentais é determinado por sua abertura. Assim, ao lado de um catálogo expresso, a Constituição Federal brasileira expressamente registra, através do § 2º do seu artigo 5º, a abertura do seu sistema de direitos e garantias fundamentais<sup>426 427</sup>, sem determinar, entretanto, critérios formais conducentes à determinação dessas disposições fundamentais.

A prática nos mostra, também, que não podemos depender de critérios exclusivamente estruturais para a busca da essência dos direitos e garantias fundamentais. A experiência nos mostra com clareza que o legislador constitucional faz uso permanente de inúmeras técnicas de positivação de direitos e garantias fundamentais, sem que deixe surpreender mesmo uma preferência por um ou outro modo em sua implementação. Enquanto

<sup>421</sup> Ibidem, p. 68.

<sup>422</sup> Ibidem, p. 66-68.

<sup>423</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 69. Em contrário, HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 225, para quem a definição meramente formal mostra-se insuficiente, havendo-se de avançar para um critério material para os direitos fundamentais.

<sup>424</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 68.

<sup>425</sup> VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 78-79. Como expressamente registra, "*Haverá, assim, direitos fundamentais em sentido material que não o são formalmente, porque não estão incluídos no catálogo constitucional. [...] A Constituição aponta para a existência de direitos fundamentais em sentido material e essa distinção não teria interesse meramente acadêmico*". Ibidem, p. 78 e 79-80.

<sup>426</sup> Assim está redigido o dispositivo em questão: "*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.*"

<sup>427</sup> Nas palavras de Sarlet, a endossar a posição por nós aqui defendida, "*É, portanto, evidente que uma conceituação meramente formal, no sentido de serem direitos fundamentais aqueles que como tais foram reconhecidos na Constituição, revela sua insuficiência também para o caso brasileiro, uma vez que a nossa Carta Magna, como já referido, admite expressamente a existência de outros direitos fundamentais que não os integrantes do catálogo (Título II da CF), seja com assento na Constituição, seja fora desta*". SARLET, Info Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 75.

o inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal claramente atribui direito subjetivo aos litigantes e acusados em geral ao contraditório e à ampla defesa<sup>428</sup>, por exemplo, o inciso LVII do mesmo artigo estabelece uma proibição objetiva ao Estado de considerar criminoso a quem quer que seja até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória<sup>429</sup>, sendo que, em ambos os casos, a localização das disposições em relação ao texto constitucional – critério formal, portanto – não deixa qualquer dúvida de estarmos diante de disposições fundamentais da Constituição Federal.

Além dos critérios formais, portanto, devemos buscar apoio em critérios materiais para identificação da dos direitos e garantias fundamentais e, com isso, nos capacitarmos à sua identificação em locais outros que não aqueles expressamente indicados pela constituição.

O asseguramento de direitos e garantias fundamentais pelos Estados não consistiu em um evento isolado, fruto de uma vontade individual ou de um acidente na história da humanidade. Ao contrário, tratou-se de um longo processo de conquistas pontuais, não unidimensionalmente localizadas, que colocou as condições de existência do homem no centro dos âmbitos de proteção jurídica essencial, culminando com a conformação nas constituições modernas de concretizações dessas conquistas do homem<sup>430</sup>.

Existe, pois, um significado histórico atribuível aos direitos e garantias fundamentais que os liga a noções de dignidade humana<sup>431</sup> <sup>432</sup>. Diretamente ou de forma derivada, os direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal brasileira, como em tantas

<sup>428</sup> O dispositivo em questão ostenta a seguinte redação: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes."

<sup>429</sup> O dispositivo em questão ostenta a seguinte redação: "ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória."

<sup>430</sup> Como nos mostra a história, os direitos fundamentais podem ser vistos em três perspectivas e manifestações na história: em dimensão filosófica ou jusnaturalista, concebidos como direitos inerentes ao homem e anteriores ao Estado; em dimensão universalista, através de declarações universais aplicáveis a todos os homens em quaisquer lugares; e em dimensão constitucional concreta, em que se reconhece a autonomia dos povos no estabelecimento do disposições jurídicas adequadas à sua cultura. VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 11-30.

<sup>431</sup> A noção de dignidade humana por nós aqui empregada leva em consideração em parte o direito de autodeterminação e autonomia da pessoa (SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 9ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 56), não se deixando de também considerar, com isso, que a dignidade humana igualmente implica o reconhecimento à existência e autodeterminação qualificadas, com a garantia de um mínimo existencial (MAUNZ, Theodor. DÜRIG, Günter. *Grundgesetz Kommentar*. T. I., München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1964, p. 21-22).

<sup>432</sup> Nesse sentido, a cátedra de HESSE, para quem, os direitos fundamentais representam pressupostos elementares para o estabelecimento e manutenção de uma vida em liberdade e dignidade humana ("Grundrechte sollen elementare Voraussetzungen eines Lebens in Freiheit und menschlicher Würde schaffen und erhalten") (HESSE, Konrad. *Bedeutung der Grundrechte*. BENDA, Ernst et alii. *Handbuch des Verfassungsrechts*. 2ª ed., Berlin: W. de Gruyter, 1994, p. 134). É de mesma opinião VIEIRA DE ANDRADE, para quem a dignidade humana "está na base do estatuto jurídico dos indivíduos e confere unidade de sentido ao conjunto de preceitos relativos aos direitos fundamentais" (VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 101).

outras<sup>433</sup>, apresentam-se em conexão íntima com a noção de dignidade humana, que se coloca, assim, inclusive, como dimensão de base da noção moderna de Estado de Direito constitucional<sup>434</sup>.

A assunção de um critério material como fator para discernimento de direitos e garantias fundamentais no âmbito da Constituição Federal brasileira traz consequências especiais para o regime jurídico das normas de imunidade tributária, objeto da nossa investigação.

Em geral, os autores do direito tributário tendem a tratar a questão da qualificação da imunidade tributária a partir de juízos disjuntivos, é dizer, de alternativas que se excluem. Assim, esses autores ou reconhecem a todas as imunidades tributárias o *status* de direito ou garantia fundamental<sup>435</sup>, ou, por outro lado, não o fazem, negando-o em absoluto<sup>436</sup>.

Pensamos, no entanto, que a solução adequada seja outra. Como observamos anteriormente, a identificação dos direitos e garantias fundamentais no Constituição Federal brasileira demanda o emprego de critérios tanto formais quanto materiais, haja vista o caráter aberto do seu sistema. Assim, para que possamos nos referir a outros direitos e garantias fundamentais que não aqueles expressamente inseridos no título II da Constituição Federal,

---

<sup>433</sup> A Constituição Federal de 1988 não deixa dúvidas quanto à posição central exercida pela dignidade humana na estruturação do Estado brasileiro, ao estabelecê-la através do inciso III do seu artigo 1º, como um dos seus fundamentos. Também o estabelece como fundamento central a Constituição da República Portuguesa, no que Canotilho denomina de sua esfera constitutiva (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed., 5. reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2000, p. 225). A dignidade humana também é fundamento da Constituição da República de Angola, o que é declarado pelo seu artigo 1º.

<sup>434</sup> HÄBERLE, Peter. Die Menschenwürde als Grundlage der staatlichen Gemeinschaft. In: ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, t. I, 1995, p. 817, 833, 845-846. A imprescindibilidade da garantia de direitos fundamentais, inseparável do conceito de Estado de Direito, é o que Schmidt-Aßmann alça como elemento material do Estado de Direito (*materialer Rechtsstaat*) (SCHMIDT-AßMANN, Eberhard. Der Rechtsstaat. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995, p. 998, 1003-1004).

<sup>435</sup> Reconhecendo a posição de direito fundamental às imunidades tributárias, COSTA, para quem seriam direitos fundamentais "porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos, retromencionado: são normas constitucionais, erigidas ao status de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revem-se de aplicabilidade direta e imediata" (COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 82; também p. 62). Defendendo semelhante orientação, CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed.rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 687; TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problema de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 325; MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda nº 1, de 1969*. T. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 397.

<sup>436</sup> Geralmente encontramos nos autores tributaristas ou a afirmação positiva a respeito de se identificarem a imunidade tributária com os direitos fundamentais, ou o silêncio, cujo significado é, nesse sentido, neutro. Há autores que, contudo, manifestam-se expressamente negando às imunidades tributárias o *status* de direito fundamental. Seguindo essa orientação, por todos, ICHIHARA, ao defender que as imunidades são resultado de meras opções políticas, desvinculadas a conteúdos ligados a direitos humanos, direitos fundamentais da liberdade ou da dignidade humana (ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 174-175).

necessitamos fazer uso de critérios materiais, identificando, nos termos do que propusemos anteriormente, as normas constitucionais respectivas como concretizações imediatas da dignidade humana.

Ocorre que nem toda a imunidade tributária consiste em uma manifestação concreta de proteção à dignidade humana ou de direitos fundamentais<sup>437</sup>. Isso ocorre essencialmente porque uma imunidade tributária não representa um valor próprio e geral, mas, essencialmente, estruturas positivas de limitação da manifestação concreta do poder tributário em que o conteúdo depende de decisões axiológicas do legislador<sup>438</sup>. Dito de outra forma: as imunidades tributárias não compartilham necessariamente conteúdo, mas mesma estrutura jurídica. Isso fica bastante claro quando dirigimos nossa atenção para manifestações do instituto no direito positivo constitucional. A imunidade ao IPI incidente sobre produtos industrializados destinados ao exterior, como previsto no inciso III do § 3º do artigo 153 da Constituição, por exemplo, como bem referem os seus comentaristas, atende a finalidades de mera lógica econômica e comercial<sup>439</sup>, em nada se relacionando com disposições de direito fundamental ou concretizadoras de dignidade humana. É inteiramente distinta a situação da imunidade geral existente sobre a tributação de templos de qualquer culto, tal como prevista na alínea *b* do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Essa imunidade, ao contrário da outra, concretiza a proteção a uma dimensão essencial da dignidade humana, *a livre manifestação da liberdade religiosa do indivíduo*<sup>440</sup>, extensão, por certo, da garantia contida no inciso VI do artigo 5º da Constituição Federal<sup>441</sup>.

A assunção de que toda a imunidade tributária forma um direito ou garantia fundamental e que, por isso, ostenta característica de imutabilidade, necessitaria a prova de que representa conteúdo do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal e, em específico – porque, como visto, apenas a imunidade recíproca poderia ter seu fundamento de

---

<sup>437</sup> Nesse mesmo sentido, BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 40, 2001, p. 208/209. Em contrário, a considerar todas as imunidades tributárias como manifestação de direitos fundamentais, por todos, TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problema de legitimação. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 319-332.

<sup>438</sup> DARCIE, Jonathan Doering. A interpretação das imunidades tributárias. In *Revista da AJURIS*. Ano n. 38, n. 124 (dez 2011), 148/178, p. 170.

<sup>439</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed.rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 770; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 227-229.

<sup>440</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed.rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 717; COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 156.

<sup>441</sup> O dispositivo em questão tem a seguinte redação: "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".

imutabilidade reconduzido ao inciso I da disposição em questão – , que sempre concretiza de alguma forma um direito ou garantia fundamental. E isso não é essencialmente verdadeiro, exceto pela pressuposição de um critério estrutural para identificação dos direitos e garantias fundamentais.

O regime de estabilidade da imunidade tributária é, assim, contingente. Não há como afirmá-lo de modo geral, sem a análise concreta do conteúdo das imunidades tributárias trazidas à vigência pelo direito positivo constitucional. Identificada, todavia, determinada imunidade tributária como fator de concretização de um direito ou garantia fundamental, o que pode ocorrer, no sistema constitucional brasileiro, através de critérios formais ou materiais, então será disposição constitucional imutável, insuscetível de submissão à exclusão ou diminuição do seu âmbito de eficácia pela ação do poder constituinte derivado.

## CAPÍTULO II: A EFICÁCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A definição que construímos em seção anterior a respeito da natureza jurídica da imunidade tributária teve em consideração, como tivemos a oportunidade de registrar, preocupações de ordem prática e teórica. Principalmente, quisemos propiciar à enformação teórica da imunidade tributária uma coerência em relação às consequências que geralmente a doutrina e a jurisprudência lhe atribuem como suas, tais como a limitação da competência constitucional e a derrogação de toda a legislação que com ela mantenha sentido divergente.

Tratar dos efeitos da imunidade tributária significa trabalhar, em um primeiro momento, as causas de sua manifestação. Em atenção à boa técnica, em observância à linguagem jurídica, se nos referimos a efeitos ou consequências de um instituto em âmbito jurídico, com isso excluindo do objeto de apreciação considerações de ordem fática, mais afeitas ao universo das ciências sociais, então não queremos com isso dizer outra coisa senão a eficácia jurídica deste instituto<sup>442</sup>.

Uma primeira observação a ser feita é no sentido de que poucos são os autores que se dedicam a enfrentar o tema da eficácia da imunidade tributária. Em geral, como vimos em seção anterior, quando dissertam acerca da natureza jurídica da imunidade tributária, limitam-se a trazer inserida no corpo de suas definições essas consequências jurídicas, tratatando a questão de forma una e sem formulação de maiores explicitações. Se tivermos em consideração a construção de BALEEIRO a respeito, por exemplo, para quem a imunidade tributária é vedação dirigida ao legislador ordinário para decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, consequência de uma exclusão da competência tributária de gênese constitucional<sup>443</sup>, percebemos claramente que nela figuram aspectos ligados ao *ser* ("vedação dirigida ao legislador ordinário") e aos seus efeitos ("exclusão da competência tributária").

---

<sup>442</sup> Se nos preocupamos com dimensões não jurídicas da norma, com a sua observância ou violação pelos destinatários e as consequências sociais de tais ocorrências, então devemos fazer uso de outra expressão para significá-lo. Podemos falar de uma eficácia adicionada de um adjetivo, como social ou econômica, para expressar essas realidades paralelas. Sem uma conotação estritamente jurídica, a expressão vem a significar "*a produção de resultados com a maior produção de efeitos*", no que deve ser distinguida de eficiência, entendida como "*a realização de determinados processos com a maximização de resultados pela menor utilização de meios*", e de efetividade, tida como "*a maior produção de efeitos no tempo*" (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 70).

<sup>443</sup> BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 1, 67-100, 1977, p. 70; BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 302.

De outro lado, preocupando-se com a eficácia da imunidade tributária, há quem escreva sobre o assunto exclusivamente na perspectiva da sua aplicabilidade enquanto gênero de norma constitucional. Segundo COSTA, que tem como pressuposto à sua construção a classificação de SILVA<sup>444</sup> a respeito das eficácias da norma constitucional, as imunidades tributárias ou são normas de eficácia plena ou de eficácia contida, em ambos os casos dotadas de aplicabilidade imediata<sup>445</sup>.

Contudo, como visto, segundo essa visão, trata-se apenas de estabelecer em que termos podem se dar as eficácias da norma constitucional ou, dito de melhor forma, quais são os seus graus de aplicabilidade. No entanto, construções dessa ordem nada dizem sobre o *quê* das eficácias, apenas tratando possíveis qualidades das mesmas. Ser auto-aplicável (1), ser sujeita a restrições (2) ou não ser auto-aplicável (3) não significa outra coisa que não características (1 e 2) ou negação (3) de eficácia, nada nos dizendo sobre *quais* são as possíveis eficácias da norma constitucional.

Para que possamos determinar quais são as consequências da imunidade tributária, quais são seus efeitos jurídicos, devemos centrar nossa atenção nas espécies de eficácias jurídicas que nela se manifestam, detalhando-lhes a forma de atuação.

## 2.1. Eficácia e efeito jurídico

Nem sempre os autores promovem distinção entre o que venha a ser eficácia e efeito jurídicos; não, ao menos, de modo expresso e claro<sup>446</sup>. As expressões não se identificam,

<sup>444</sup> Brevemente a respeito dessa classificação, ver o nosso item n. 1.3.5.1.

<sup>445</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 93. A autora observa a seguir que "*se, diversamente, a norma constitucional não definir, de modo suficiente e expressamente, a situação de exoneração tributária que aponta, remetendo ao legislador infraconstitucional a incumbência de fazê-lo, estar-se-á diante de mera isenção com fundamento em norma constitucional de eficácia limitada*" (Ibidem, p. 93-94). Assiste razão à autora. Apenas registraríamos, em adição, que a razão pela qual não se está a tratar de imunidade tributária consiste no fato de que, em se tratando de delegação ao legislador ordinário da tarefa de exonerar tributos – o inciso III do § 3º do artigo 156 da Constituição Federal é um exemplo ("*§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso II do caput deste artigo, cabe à lei complementar: [...] II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior*") –, não há na norma o emprego do modal deôntico da proibição mas o da permissão, já através dela se está a constituir uma *competência*, algo que escapa à natureza jurídica de qualquer possível manifestação de imunidade tributária.

<sup>446</sup> Tenhamos, aqui, como exemplo de obra em que não se promove uma distinção clara entre eficácia e efeito jurídicos o *Efficacia ed Autorità della Sentenza* de LIEBMAN. Do prefácio da sua obra, extraímos a seguinte consideração, que ilustra o que aqui nos propusemos a demonstrar, bem como, de certa forma, sintetiza o pensamento do autor acerca do tema que se propunha a enfrentar, a coisa julgada e sua relação com a sentença judicial: "*La funzione giurisdizionale ha un contenuto più complesso, più ricco o più vario di quello della semplice soluzione di una questione dubbia. La certezza è, sì, componente essenziale della giustizia, ma non la*

entretanto, posto que mantenham relação de dependência semântica – é dizer, uma necessita da outra para sua própria definição. Torna-se importante distingui-las, assim, como meio de agregar precisão ao tema que ora pretendemos enfrentar.

Como seres inseridos na natureza, nos inclinamos naturalmente a imaginar um efeito jurídico como sendo decorrência de uma causa que lhe é anterior<sup>447</sup>. Ocorre que 'causa' e efeito jurídicos não possuem uma relação necessária como aquela existente em seus respectivos no âmbito natural, de qualquer modo inextricável. A relação entre causa e efeito jurídicos é contingente, no sentido de que depende sempre de um fator de intermediação entre um e outro: o direito, início e fim de sua própria realidade<sup>448</sup>.

Por outro lado, a existência do efeito jurídico não pode ser igualmente atribuída a um nexó psicológico de motivação que se atribui a uma origem de natureza jurídica<sup>449</sup>. Fosse originário de um nexó psicológico de motivação, então haveríamos de reconduzir os efeitos jurídicos como uma realidade meramente subjetiva<sup>450</sup>. Não se explica, com isso, por qual

---

*esaurisce. E la sentenza, in cui culmina l'ufficio del giudice, non crea soltanto certezza, ma produce spesso (anzi, nel più gran numero dei casi) anche altri effetti, praticamente di grande rilievo, i quali tutti non possono essere rimossi quando la sentenza acquisiti l'autorità della cosa giudicata. Perciò quest'autorità non può riferirsi ad uno solo tra i possibili effetti della sentenza, bensì a tutti unitariamente e non può avere altro significato, se non quello di indicare un modo di essere, una qualità di quegli effetti"* (LIEBMAN, Enrico Tullio. *Efficacia ed Autorità della Sentenza*. Milano: Giuffrè, 1962, p. IV-V, prefazione). Essa obra de LIEBMAN representa, em verdade, um levante contra a teoria a respeito da coisa julgada desenvolvida por HELLOWIG, segundo o qual a coisa julgada coincidiria com a declaração a respeito de ser ou não fundada a pretensão que se quis fazer valer com a ação (ou, exatamente, a demanda, *Klagantrag*), desde que a decisão não possa mais ser atacada no processo em curso, que se torna, por essa razão, inquestionável perante qualquer outro juiz (HELLOWIG, Konrad. *Wesen und subjektive Begrenzung der Rechtskraft*. Reimpressão da ed. de 1901, AAlen: Scientia Verlag, 1967, especialmente p. 12). Segundo Liebman, essa orientação seria essencialmente equivocada, na medida em que "la cosa giudicata è qualche cosa di più che si aggiunge per accrescere la loro stabilità e ciò vale egualmente per tutti i possibili effetti della sentenza" (Ibidem, p. 14). Contudo, no que se veio a identificar como um problema da doutrina de Liebman, inexistente no seu desenvolvimento uma distinção entre eficácia e efeito jurídicos (veja-se, por exemplo, na mesma obra aqui citada, as páginas 12, 13, página 23 em especial, entre outras); teria o autor, por isso, concebido a imutabilidade da sentença em relação ao conteúdo errado, uma vez que, em uma sentença, os efeitos são geralmente mutáveis – a exemplo do estado jurídico de 'divorciado' decorrente de uma sentença constitutiva negativa, que, após novo casamento, altera-se para 'casado'. Também não os diferencia com clareza FALZEA, autor do verbete *efficacia giuridica*, inserido na *Enciclopedia del Diritto*, no qual trata sobretudo a respeito do *effetto giuridico* (FALZEA, Angelo. *Efficacia giuridica*. in *Enciclopedia del diritto*. Giuffrè, 1965, p. 432-509, vol. XIV), nem VILANOVA, que retrata a eficácia como o somatório de efeitos jurídicos de algo (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989, p. 25).

<sup>447</sup> Por todos, nesse sentido, ZITELMANN, que defende a existência de uma causalidade jurídica equiparável à causalidade natural. ZITELMANN, Ernst. *Irrtum und Rechtsgeschäft*. Leipzig: 1879, p. 200-208.

<sup>448</sup> Trata-se da 'causalidade interna' de que trata VILANOVA (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989, p. 14-15).

<sup>449</sup> Defensor dessa posição é SCHLOSSMANN, Siegmund. *Der Vertrag*. Leipzig: 1876, especialmente p. 17-19. Segundo esse autor, opositor da corrente que concebe possível uma equiparação da causalidade jurídica à causalidade natural, "Não a causalidade mas a motivação proporciona a conexão pela qual falamos dos fenômenos puramente mentais de formação, criação e destruição." ("*Nicht Kausalität, sondern Motivation vermittelt den Zusammenhang, wo wir bei rein geistigen Vorgängen von Entstehen, Erzeugen, Zerstören reden*"). Ibidem, p. 18.

<sup>450</sup> FALZEA, Angelo. *Efficacia giuridica*. in *Enciclopedia del diritto*. Giuffrè, 1965, p. 432-509, vol. XIV, p. 434.

razão, apesar de o vínculo se estabelecer em bases subjetivas, o mesmo pode e deve ser realizado da mesma forma por todos que sob o direito vivem. Em uma relação jurídico-tributária, por exemplo, obtido faturamento pela sociedade, então se sabe devedora de COFINS, da mesma forma que também o sabe o fisco. O vínculo entre a causa jurídica do nascimento da obrigação tributária – seu efeito jurídico – deve ser, por isso, buscado em outras bases, de ordem objetiva<sup>451</sup>.

O efeito jurídico é a concretização de consequências no mundo jurídico, não mantendo qualquer relação com o plano material – as preocupações com as decorrências dos efeitos jurídicos no mundo real não são matéria do direito, mas da sociologia<sup>452</sup>. Enquanto uma relação entre causa e consequência físicas é constituída por um relacionamento entre fato e fato – aquecer uma pedra de gelo (fato 1) *causa* o seu derretimento (fato 2) –, o relacionamento entre causa e efeitos jurídicos se constitui por um vínculo entre um fato e uma valoração – a percepção de renda (fato) implica o dever de pagar o imposto sobre a renda (valor condicionado)<sup>453</sup>. De modo que o efeito jurídico não é outra coisa senão um valor condicionado a um fato<sup>454</sup>, cuja ligação se dá por um vínculo de natureza lógica<sup>455</sup>.

A eficácia jurídica, de outro lado, ainda que mantenha relação com a noção de efeito jurídico, representa algo um pouco distinto. A doutrina alemã mais antiga, preocupada com o direito privado, trabalhava a eficácia especialmente em consideração ao seu equivalente negativo, a ineficácia, considerando-a como decorrência de defeito do negócio jurídico (os *fehlerhafte Rechtsgeschäfte*), que a impedia de produzir seus efeitos normais<sup>456</sup>. Posteriormente, a ineficácia do negócio jurídico (*Unwirksamkeit*), passou a ser vista como sendo o estado do negócio jurídico que, em decorrência de existência ou inexistência de determinada condição, impedia-a de produzir efeitos (*Wirkungen*)<sup>457</sup>.

---

<sup>451</sup> FALZEA, Angelo. Efficacia giuridica. In *Enciclopedia del diritto*. Giuffré, 1965, p. 432-509, vol. XIV, p. 434. Registra o autor, a propósito, que existe de um lado uma "*impossibilità di ridurre l'effetto giuridico ad effetto fisico; d'altro lato si insiste sulla impossibilità di attribuire all'effetto giuridico un'esistenza soltanto psichica e quindi soggettiva: si tratta di garantire tanto il carattere immateriale quanto l'oggettività dei vincoli e delle relazioni che l'ordine giuridico costituisce.*"

<sup>452</sup> SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 14.

<sup>453</sup> FALZEA, Angelo. Efficacia giuridica. In *Enciclopedia del diritto*. Giuffré, 1965, p. 432-509, vol. XIV, p. 441.

<sup>454</sup> *Ibidem*, p. 441.

<sup>455</sup> *Ibidem*, p. 434.

<sup>456</sup> SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. Tomo IV, Berlin: 1841, p. 536; DERNBURG, Heinrich. *Pandekten*. 6. ed., T. I, V. I, parte geral. Berlin, 1900, p. 279.

<sup>457</sup> HEINSHEIMER, Karl. *Das deutsche Bürgerliche Gesetzbuch mit seinen Nebengesetzen und das badische Recht*. 2. ed., tomo I. Karlsruhe: 1901, p. 88; ALEXANDER, Kurt. *Der Begriff der Unwirksamkeit im B.G.B.* Berlin: 1903, p. 27.

A eficácia jurídica denota, assim, um sentido de aptidão e capacidade, consistindo em um estado estático de algo jurídico. Ser eficaz consiste, pois, na qualidade de ser capaz de produzir *efeito jurídico*<sup>458 459</sup>. O destaque ao *jurídico* é relevante, haja vista que atos ou negócios jurídicos ineficazes poderão gerar *efeitos*, que, no entanto, não serão jurídicos. Fala-se, aqui, de *efeitos de fato*, como seria o exemplo do processamento de execução provisória de sentença que tenha sido objetada por recurso dotado de efeito suspensivo, ou do lançamento liquidando crédito tributário inexistente em decorrência da não realização do fato gerador<sup>460</sup>.

Sendo a eficácia jurídica a capacidade de produção de efeitos também jurídicos, então a possibilidade de realização de distintos efeitos conduz necessariamente à existência de distintas eficácias.

## 2.2. As duas eficácias da imunidade tributária

Tivemos a oportunidade de registrar que os autores do direito constitucional e tributário, ao lado dos tribunais, tem reconhecido conseqüentemente à existência de uma imunidade tributária – apesar da definição jurídica que a ela atribuem, é bom registrar – sobretudo duas implicações jurídicas essenciais: de um lado, seria ela capaz de limitar o âmbito da competência constitucionalmente outorgada ao Estado para o exercício do poder tributário; de outro lado, ela retiraria a vigência de toda a legislação que contra o seu conteúdo

---

<sup>458</sup> SARLET, Info Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 240; DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 31; SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 60; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 97; MOREIRA, Barbosa. *Conteúdo e efeitos da sentença: variações sobre o tema*. in Revista Brasileira de Direito Processual. Vol. XXXXVI. Uberaba: Forense, p. 94; MOREIRA, Barbosa. *Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada*. in Revista Brasileira de Direito Processual. Vol. XXXII. Uberaba: Forense, p. 45. Em sentido contrário, trabalhando a noção de efeito ou eficácia – no *Reine..* fala em eficácia (*Wirksamkeit*) e no *Hauptprobleme..* em efeito (*Wirkung*) – no âmbito inteiramente fático, KELSEN, Hans. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*. Tübingen: J.C.B Mohr (Paul Siebeck), 1911, p. 14; KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 9-10.

<sup>459</sup> A partir dessa posição, parece-nos que a eficácia jurídica não pode ser considerada como algo posterior à incidência do ato jurídico que a contém. Posterior é o efeito jurídico, que tem a incidência como sua 'causa'. Em contrário a essa orientação, MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. T. V, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 3.

<sup>460</sup> O ato ou negócio jurídico ineficaz é, então, aquele que não é, em dado momento, capaz de produzir efeitos jurídicos. Com isso, se está aqui tomando partido e declinando de concepções que vinculam eficácia à possibilidade *concreta* de atuação de efeitos jurídicos, o que, a nosso ver, contraria a noção de direito como instância de dever ser. Falamos, particularmente, da ineficácia que tem como gênese qualidade ou defeito centrado no plano da eficácia.

se dirija, ainda que tenham sido leis e atos normativos vindos outrora à vigência, é dizer, em momento *anterior* à existência jurídica da imunidade.

A imunidade tributária não é, no entanto, regra negativa de competência, tendo em vista que o conteúdo de proibição que estabelece não se limita ao espaço das competências constitucionais. Ao contrário, precisamente porque demarca um conteúdo proibido, tanto quanto fazem inúmeras outras disposições da Constituição Federal<sup>461</sup>, a imunidade tributária passa também a alcançar atos concretos do exercício da competência tributária outrora estabelecida, como leis, atos normativos e, atendidos certos critérios, até mesmo obrigações tributárias em processo de exigibilidade.

São, por essa razão, de duas espécies as suas possíveis eficácias jurídicas: uma eficácia normativa, ligada imediatamente ao objeto de proibição que enceta, e uma eficácia metanormativa, ou derogatória, que se dirige aos atos concretos derivados do exercício da competência outrora estabelecida.

### 2.2.1. Eficácia normativa da imunidade tributária

Toda a norma jurídica imediatamente prescritiva, que se reporta, por isso, a um agir humano, estabelecendo deveres ou proibições, contém o que se pode denominar de uma eficácia normativa.

Há de se ter presente desde logo, contudo, que essa eficácia jurídica não é algo mensurável a partir da conduta do indivíduo, caso em que estaríamos a tratar de uma repercussão fática da norma jurídica, ou, noutros termos, de sua efetividade<sup>462</sup>. A eficácia jurídica das normas, ao contrário, é questão que diz respeito ao universo jurídico, é questão

---

<sup>461</sup> Como exemplos de disposições semelhantes, os incisos VI e IX do artigo 5º da Constituição Federal, a prescreverem, respectivamente, ser "*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*", e serem "*invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação*". De ser observado, no entanto, que tais disposições contém, além de proibições, a constituírem posições jurídicas subjetivas que tem como correspondente uma ação negativa por parte do Estado (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 199), deveres por parte do Estado a ações positivas (Ibidem, p. 201-203).

<sup>462</sup> BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 84-89.

jurídica (*Rechtsfrage*)<sup>463</sup>. Enquanto tratamos de efetividade, perquirimos a respeito de capacidade concreta de condicionamento da conduta humana em decorrência da existência da norma, sua obediência ou desobediência; ao falarmos de eficácia, nos ocupamos com a sua capacidade de produção de efeitos *jurídicos*, ainda que sejam eles tendentes ao condicionamento da conduta humana.

Como traço diferencial entre as normas morais e as normas jurídicas<sup>464</sup>, é comum que essas últimas, ao estabelecerem seus objetos de proibição, tenham a elas vinculada uma consequência, também jurídica, pelo descumprimento da prescrição normativa. Trata-se do que geralmente se denomina de sanção<sup>465</sup>. Ainda que geralmente consista em um mal<sup>466</sup>, haja vista que a finalidade que norteia a norma jurídica é a de conduzir a conduta humana, nem sempre assim o será<sup>467</sup>. Veja-se que enquanto a violação a proibições contidas no direito penal implica quase sempre uma consequência jurídica desagradável para o autor do crime, como a subtração da sua liberdade, perda temporária de direitos, etc.<sup>468</sup>, pelo contrário, a violação a proibições estabelecidas em uma constituição geralmente gera consequências jurídicas de outra natureza. Assim, particularmente, quando se trata de atos jurídicos infraconstitucionais em que consta conteúdo proibido pela constituição, uma dessas possíveis consequências é a contrariedade ao direito do ato respectivo, que se considera inválido<sup>469</sup>, inaugurando, particularmente, situação de inconstitucionalidade<sup>470</sup>.

---

<sup>463</sup> JELLINEK, Walter. *Gesetz, Gesetzanwendung und Zweckmässigkeitserwägung – Zugleich ein System der Ungültigkeitsgründe von Polizeiverordnungen und –Verfügungen*. Eine Staats- und Verwaltungsrechtliche Untersuchung. Reimpressão da ed. de 1913, Aalen: Scientia Verlag, 1964, p. 13

<sup>464</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 64-65. Para considerações adicionais a respeito da distinção essencial entre a moral e o direito em sentido normativo, ver nosso item n. 1.4.1.

<sup>465</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 34-35.

<sup>466</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 171-172.

<sup>467</sup> Assim, podemos afirmar, com KELSEN, ser possível compreender "o conceito de sanção como todos os atos de coerção estatuídos pela ordem jurídica, quando com ele se queira expressar não outra coisa, com esse ato, que a ordem jurídica reage contra esse fato socialmente indesejável e, através dessa reação, expressa a indesejabilidade desse fato" (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 43).

<sup>468</sup> Para ilustrar o afirmado, veja-se o artigo 32 do Código Penal brasileiro, que prevê a possibilidade de penas restritivas de liberdade (inciso I), restritivas de direitos (inciso II) e de multa (inciso III).

<sup>469</sup> Nulidade e anulabilidade são possíveis graus de manifestação dessa invalidade (SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. IV, Berlin: 1841, p. 536-537; PUCHTA, Georg Friedrich. *Lehrbuch der Pandekten*. 9ª ed., Leipzig: 1863, p. 103-104; WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 6ª ed., t. I, Frankfurt a.M.: 1887, p. 246-249). Essas categorias não são portáteis de modo irrefletido para todos os âmbitos do direito. Exemplo lapidar disso é o processo, em que o reconhecimento de uma invalidade pressupõe a concorrência de outros requisitos que não a própria invalidade, como é o caso do necessário juízo sobre vínculo de finalidade entre o ato o processo de que participa. Para um panorama sobre a teoria das invalidades no processo, entre nós, consultar LACERDA, Galeno Vellinho de. *Despacho saneador*. 3ª ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990, p. 68-75, 124-132, 161-164, 170-171; PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Esboço de uma teoria das nulidades*. Rio de Janeiro: Forense, 2002; SCARPARO, Eduardo

Kochenborger. *As invalidades processuais civis na perspectiva do formalismo valorativo*. Porto Alegre: UFRGS, 2011; MITIDIERO, Daniel. O problema da invalidade dos atos processuais no direito processual civil brasileiro contemporâneo. *Revista da AJURIS*. Ano n. 31, n. 96 (dez 2004), 69-91; SILVEIRA, Marco Antonio Karam. Invalidade Processual. *Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil*. Porto Alegre: V. I, 59-86, Magister, jul/ago. 2005; para um panorama da questão no espaço do processo penal, ver, por todos, DARCIE, Stephan Doering. Breves Reflexões Acerca das Nulidades no Processo Penal. *Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal*. V. 11, n. 68, jun./jul. 2011, 99-116.

<sup>470</sup> A invalidade de um ato normativo que se apresenta com conteúdo contrário à constituição pode dar causa tanto a uma nulidade quanto a uma anulabilidade (ou nulificabilidade), a depender, sobretudo, das características do sistema constitucional respectivo. Para uma distinção entre nulidade e anulabilidade, segundo KELSEN, no âmbito da jurisdição constitucional, consultar KELSEN, Hans. *Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtbarkeit. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*. H. V, Berlin und Leipzig: Walter de Gruyter, 1929, p. 44-48; KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y Del Estado*. Trad. Eduardo García Máynez. 2ª ed., México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1979, p. 185-191). Em específico, no espaço de atuação do *Bundesverfassungsgericht*, tradicionalmente e em regra geral, entende-se que o juízo de inconstitucionalidade implica a nulidade da lei ou ato normativo contrário à constituição desde o início (SCHLAICH, Klaus. *Das Bundesverfassungsgericht: Stellung, Verfahren, Entscheidungen*. 5. Aufl., München: Verlag C. H. Beck, 2001, p. 161; HECK, Luís Afonso. *O recurso constitucional na sistemática jurisdiccional-constitucional alemã*. Revista de Informação Legislativa, n. 124, 1994, p. 129; HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais: Contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 161. MAURER, Hartmut. *Contributos para o direito do estado*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 250). De acordo com HESSE, "Se o Tribunal Constitucional Federal, no procedimento de controle de normas abstrato e concreto, chega a convicção de que a norma examinada é incompatível com direito de hierarquia superior, então ele declara essa norma nula (§ 78, frase 1, da Lei sobre o Tribunal Constitucional Federal). Essa decisão tem força de lei (§ 31, alínea 2, da Lei sobre o Tribunal Constitucional Federal). Ela atua fundamental ex tunc e tem, por conseguinte, como consequência, que todas as sentenças judiciais, regulamentos jurídicos e atos administrativos que foram promulgados com base nas normas nulas, mas também as eleições, que se realizaram segundo uma lei posteriormente declarada nula, carecem doravante de base jurídica" (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 499-500). No sistema constitucional austríaco a solução parece ser distinta, havendo se assumindo o modelo da nulificabilidade para as hipóteses de contrariedade à constituição (Bundes-Verfassungsgesetz, 140, V e VI; HECK, Luís Afonso. *Jurisdição constitucional: teoria da nulidade versus teoria da nulificabilidade das leis*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 38). No sistema constitucional brasileiro, é da tradição (BARBOSA, Ruy. *A Constituição e os atos inconstitucionais do congresso e do executivo ante a justiça federal*. 2. ed., Rio de Janeiro: Atlantida Editora, 1933, p. 43-45, 91; BARROSO, Luís Roberto. *Controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 15-16) o entendimento de que a lei contrária à constituição é nula, podendo, no entanto, receber uma declaração de inconstitucionalidade alternativa, sem implicar a contaminação com atos que dela possam ter decorrido, em homenagem a princípios constitucionais colidentes, sobretudo a segurança jurídica (MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 321-334). É a mesma a opinião de ZAVASCKI, para quem a inconstitucionalidade de determinado ato normativo implica a sua nulidade, podendo, no entanto, haver salvamento da validade de determinados fatos consolidados decorrentes do ato anticonstitucional (ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 45-48). Na mesma linha escreve STRECK, admitindo a possibilidade de adoção de eficácia *ex nunc* às decisões do Supremo Tribunal Federal, fazendo ressalva, no entanto, à possibilidade de fixação pelo Tribunal da data em que haverá eficácia a decisão de inconstitucionalidade (STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 541-545). De outro lado, demonstra ÁVILA que existiria na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal uma interpenetração entre os modelos da nulidade e da anulabilidade (ÁVILA, Ana Paula. *A modulação dos efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 46-56). Ressalva-se, no entanto, nossa posição, exteriorizada de modo sucinto quando da nota de rodapé n. 131, pela possibilidade de pronunciamento judicial, inclusive pelo tribunal encarregado da jurisdição constitucional, acerca da inexistência jurídica de uma lei ou ato normativo por não preenchimento dos requisitos mínimos necessários à sua configuração como jurídico. No mesmo sentido, ainda que sem empregar o termo *inexistência*, HART, HERBERT

A eficácia normativa de uma norma jurídica consiste, pois, na sua capacidade de produzir uma consequência jurídica para o caso de realização de uma conduta contrária à normativamente prescrita<sup>471</sup>. No espaço do direito constitucional, então, uma inconstitucionalidade de ato normativo editado com conteúdo contrário ao da constituição é efeito ou consequência jurídica decorrente da desobediência ao parâmetro lá estabelecido<sup>472</sup>.

A eficácia normativa da imunidade tributária pode ser então compreendida como a capacidade jurídica que detém de tornar inconstitucionais – contrários ao direito, pois – todos os atos normativos que sejam editados em violação ao seu conteúdo proibitivo a partir do momento da sua vigência na ordem jurídica. Diz-se que esse efeito ocorre *a partir* da vigência da imunidade tributária porque, em se tratando de uma eficácia normativa, vinculada à conduta, sua capacidade de produzir efeitos jurídicos se irradia exclusivamente para o futuro (*ex nunc*)<sup>473</sup>.

A limitação da competência tributária de que decorre a existência da imunidade tributária, como defende a maioria dos autores do direito tributário, e com a qual já concordamos, ocorre como algo dependente da sua eficácia normativa. O desenho definitivo da competência constitucional tributária é fruto, pois, de um confronto entre normas permissivas e normas proibitivas, atuando as últimas, aqui, como causa de restrição. Se uma proibição de conduta implica limitação de competência, então estamos diante de um efeito anexo<sup>474</sup> de que é dotada a imunidade tributária.

L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 38-39.

<sup>471</sup> Não existe, por essa razão, compatibilidade entre a proposta de Ávila acerca do que denomina de eficácia seletiva das normas jurídicas e a orientação que estabelecemos no nosso trabalho sobre eficácia normativa (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 108). Ao definir a eficácia externa seletiva das normas como o estabelecimento de condutas ou atribuição de competências, coloca o autor no espaço da eficácia aquilo que descreveríamos como o objeto de uma norma jurídica – nesse sentido, por todos, KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit*. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 15. Se uma norma é um mecanismo para ordenação da conduta, o mandar, proibir ou permitir não podem ser, ao menos em sentido jurídico, dela um efeito, mas o seu centro, seu objeto.

<sup>472</sup> Deste modo, nas palavras de TAVARES, é possível conceber a inconstitucionalidade como "*a relação que se estabelece, a partir de uma Constituição vigente, entre esta e uma lei, editada sob a sua vigência, e que lhe é hierarquicamente inferior, cujos termos, contudo, são incompatíveis, formal ou materialmente, em vista do que o sistema constitucional determina a produção de certos efeitos (sanção) previamente traçados, que podem ser imediatos ou depender de uma provocação (nulidade ou anulabilidade da lei)*" (TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., Saraiva: São Paulo, 2009, p. 204). No mesmo sentido, CANOTILHO, dado um sistema que adote o postulado da primazia da constituição como diretriz, a inconstitucionalidade possui significado de uma sanção aplicável a um ato normativo colidente com o parâmetro normativo-constitucional existente (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., 5ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2000, p. 947).

<sup>473</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. T. V, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 5-6.

<sup>474</sup> *Ibidem*, p. 4, numa tentativa de aproveitamento da categoria, aplicada que é geralmente no âmbito do direito privado e, também, do processo (ver, para tanto, ROSENBERG, Leo. *Lehrbuch des Deutschen*

## 2.2.2. Eficácia metanormativa (ou derogatória) da imunidade tributária

Tivemos oportunidade para registrar anteriormente, na linha, inclusive, de muitos autores que sobre o assunto se debruçaram, que além de determinar a restrição de um âmbito de competência, a imunidade tributária também retira a vigência de todo e qualquer ato normativo que nessa tenha direta ou indiretamente baseado a sua existência, ainda que tal tenha ocorrido antes da sua própria vigência.

Trata-se de um efeito derogatório<sup>475</sup> ou metanormativo da imunidade tributária, enquanto norma constitucional<sup>476</sup>. Em decorrência da existência de um sistema em que há hierarquização entre seus atos normativos, tendo-se como postulado a primazia da constituição, uma incompatibilidade que porventura exista entre o conteúdo do ato normativo superior e o ato normativo inferior resolve-se em favor do primeiro, com a consequência de que cessa a vigência do segundo.

Poder-se-ia, com isso, sustentar que essa capacidade da imunidade tributária, comum a todas as outras normas constitucionais, em nada difere de um elemento normativo de vigência dotado de eficácia negativa, tendo em vista que, como afirmamos anteriormente, tais entidades tem por finalidade o dimensionamento da vigência das disposições jurídicas a que se dirigem<sup>477</sup>. São, efetivamente, muito próximas. É possível, no entanto, traçar algumas distinções fundamentais entre ambas. A primeira e mais evidente delas, diz respeito ao fato de que, enquanto a existência do elemento normativo de vigência principia e tem fim nessa sua eficácia, eis que ele existe para restringir ou nulificar o âmbito de vigência de uma norma

*Zivilprozessrechts*. 3ª ed., Berlin: Verlag von Otto Liebmann, 1931, p. 514). O efeito anexo há de ser diferenciado do denominado efeito reflexo (*Reflexwirkung*), no qual as consequências jurídicas ocorrem em relação a terceiro não envolvido na relação jurídica do qual nasce (por todos, JHERING, Rudolf von. *Die Reflexwirkungen oder die Rückwirkung rechtlicher Thatsachen auf dritte Personen*. In *Jahrbücher für die Dogmatik des heutigen römischen und deutschen Privatrechts*. T. X, p. 245-354, 1871, especialmente p. 248).

<sup>475</sup> Essa expressão não é apenas utilizada no âmbito do direito constitucional mas, também, do direito privado. Com o mesmo sentido de perda de vigência aqui empreendido mas em relação ao direito civil, PEISER, Heinrich. *Handbuch des Testamentsrechts*. Berlin: 1902, p. 315. Considerando a derrogação total como equivalente à nulificação da obrigatoriedade do direito e parcial como sua restrição, THIBAUT, Anton Friedrich Justus. *System des Pandekten-Rechts*. 2ª ed., T. I, Jena: 1805, p. 153-154.

<sup>476</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., 5ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2000, p. 700-701; DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 48-50, falando em revogação; considerando caso de inconstitucionalidade, SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 216-217 e MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 2ª ed., Rio de Janeiro: 2009, 348-352.

<sup>477</sup> Tendo como paralelo, pois, as normas jurídicas derogatórias (*aufhebende Rechtssätze*) de que trata BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 98-99.

jurídica ou outro elemento normativo, a eficácia metanormativa de que é dotada a imunidade tributária é apenas uma de suas potencialidades, visto que parte de sua função reside precisamente no estabelecimento de uma proibição de *status* constitucional, dotada da respectiva eficácia normativa. Por outro lado, também são distintas as bases lógicas em que estabelecidas as eficácias de um e de outro. Assim, enquanto a eficácia metanormativa da imunidade tributária existe como que em dependência do estabelecimento de sua eficácia normativa, visto que a derrogação do direito que com ela conflita ocorre como que por consequência da unidade formada por seu conteúdo e hierarquia na ordem jurídica, a eficácia do elemento normativo de vigência decorre de uma intencionalidade expressa, da manifestação de uma ordenação negativa de vigência.

Assim, diferentemente da eficácia normativa, a eficácia metanormativa da imunidade tributária representa a potencialidade de realização de efeitos jurídicos inteiramente apartados de âmbitos de conduta, interferindo, isso sim, na estruturação da ordem jurídica. Todas as implicações de conduta que daí decorrem, por isso, serão sempre indiretas.

A eficácia metanormativa da imunidade tributária pode se manifestar de dois modos, particularmente: limitando disposições jurídicas que consistam em direitos objetivos, quando se dirá ela abstrata; e em alguns casos, restringindo o direito existente em bases subjetivas, caso em que ostentará a denominação de concreta.

#### 2.2.2.1. Eficácia metanormativa abstrata

Como decorrência da existência de uma imunidade tributária, estabelecendo proibição na constituição em matéria de direito tributário, perdem a vigência todos os atos normativos anteriores à vigência daquela que, de algum modo contenham disposições jurídicas que contrariem o seu conteúdo. Fala-se, aqui, especialmente, dos atos normativos editados – leis, decretos, medidas provisórias, etc. – que formem estruturas de direito objetivo na ordem jurídica.

Assim, por exemplo, com a entrada em vigor da Constituição de 1934, que trouxe imunidades tributárias antes inexistentes na Constituição de 1891 – por exemplo, a disposição do inciso VIII do artigo 17, de que decorre imunidade sobre os combustíveis produzidos no país para motores de explosão –, todos os atos normativos então existentes que permitiam a

tributação do que então passou a ser proibido perderam sua vigência, em decorrência da supremacia da constituição.

É somente nesse sentido, pois, que é correto afirmar que a imunidade tributária gera caso de não-incidência<sup>478</sup>. Como visto anteriormente, é possível definir a não-incidência tributária como a situação em que inócorrem os pressupostos materiais para a movimentação da norma tributária formativa da obrigação tributária. Há uma não-incidência em decorrência de uma imunidade tributária porque essa, ao lado de restringir uma competência tributária que, em sua ausência, seria dotada de maior amplitude, retira a vigência de todo o direito objetivo que contra ela se manifeste. Há não-incidência, pois, porque a eficácia metanormativa da imunidade tributária produz o efeito de afetar as disposições jurídicas de que decorrem estruturas normativas capazes de gerar obrigações tributárias objeto de proibição constitucional.

Com isso não se está a dizer outra coisa que não que a eficácia metanormativa da imunidade tributária altera a vigência do direito objetivo<sup>479</sup> a ela hierarquicamente inferior. O conteúdo de leis, decretos, medidas provisórias, enfim, tudo o que contraste com o objeto de proibição estabelecido pela imunidade, perde imediatamente vigência, a significar a perda da sua eficácia jurídica<sup>480</sup>.

A inserção de uma imunidade tributária na ordem jurídica, no entanto, não tem por consequência nulificar as disposições jurídicas que em relação a ela se contraponham. Fosse esse o caso, então uma imunidade implicaria sempre um juízo de inconstitucionalidade com eficácia *ex tunc*, o que não ocorre. O que existe verdadeiramente é uma *nulificação da obrigatoriedade* em relação às disposições jurídicas outrora vigentes<sup>481</sup>. Cessada a vigência

---

<sup>478</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 103; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Alcance da imunidade de livros, jornais, e periódicos. Revista da Ajuris. Porto Alegre, vol. 27, n. 83 (set. 2001), p. 263; MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 296.

<sup>479</sup> Por direito objetivo, nesse sentido, deve-se entender todas as disposições jurídicas que contenham prescrições em abstrato (BARON, Julius. *Pandekten*. 9ª ed., Leipzig: 1896, p. 11) e que possuam caráter geral, razão porque, em regra, estão inseridas em diplomas dotados de tais características quanto ao âmbito de sua validade. Nesse sentido, SCHMIDT, Carl A. *Der principielle Unterschied zwischen dem römischen und germanischen Rechte*. T. I, Rostock: 1853, p. 65; BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894, p. 146-151; KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 130.

<sup>480</sup> Em KELSEN, semelhante conceito é definido a partir da noção de validade, *Geltung*. Define-a, então, como a existência específica de uma norma (Ibidem, p. 9). Parece-nos, contudo, e por isso falamos em eficácia jurídica, que a vigência não pode estar vinculada unicamente à ideia de existência da norma, já que, segundo nossa orientação, por existência jurídica da norma deve ser entendido unicamente o atendimento dos pressupostos mínimos para sua entrada no mundo jurídico. Se queremos com vigência indicar, na mesma linha do empregado pelo direito positivo, a obrigatoriedade de uma norma jurídica, então não há como nos afastarmos da noção de eficácia jurídica.

<sup>481</sup> Próximo ao sentido de que fala THIBAUT, Anton Friedrich Justus. *System des Pandekten-Rechts*. 2ª ed., T. I, Jena: 1805, p. 153-154

das disposições de direito objetivo, então se torna impossível o nascimento da obrigação tributária que noutra circunstância estabeleceriam.

É possível dizer, portanto, que a eficácia metanormativa abstrata da imunidade tributária, dotada de sentido negativo, produz seus efeitos jurídicos apenas *ex nunc*, retirando a vigência do direito objetivo que contrarie seu conteúdo somente a partir da sua própria entrada em vigor.

#### 2.2.2.2. Eficácia metanormativa concreta

O estabelecimento de uma proibição em uma constituição constitui a formação de um juízo de desvalor em relação à prática de conduta contrária à normativamente definida<sup>482</sup>. O fato de que uma valoração subjaz a uma norma não traz outra consequência senão o reconhecimento de que essa norma, enquanto ato de vontade, carrega consigo uma intencionalidade<sup>483</sup>. Ainda que esse conteúdo seja inteiramente discricionário, no sentido de que, respeitados os relacionamentos hierárquicos do direito positivo, todo o conteúdo pode tomar parte em uma norma jurídica, a identificação desse conteúdo deve ser levada em consideração nos processos de aplicação da norma, a pressupor, por isso, uma atividade de interpretação.

Estabelecemos anteriormente que a imunidade é uma proibição em matéria tributária, com assento constitucional. Devemos reconhecer, por isso, que a sua existência representa um juízo de desvalor referido ao ato de tributar determinados fatos ou pessoas que, por alguma razão, foram tidos como impassíveis de sujeição à tributação pelo constituinte. Tendo em mira a imunidade tributária prevista na alínea *b* do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, pela qual se proíbe tributação que incida sobre templos de qualquer culto, poderíamos afirmar que a omissão da União, Estados, Distrito Federal e Municípios em exercer atividade impositiva sobre templos de qualquer culto, em correspondência ao dever ser instituído, é julgada como "boa"; será "má", por outro lado, na medida em que contrarie o dever ser e,

---

<sup>482</sup> Segundo Engisch, eis a razão pela qual não se pode falar em existência, em sentido kantiano, de imperativos hipotéticos no direito, mas somente categóricos. ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. J. Baptista Machado. 7ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 46-49. Especificamente sobre a valoração normativa, ver KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 16-24.

<sup>483</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 2.

então, exerça atividade impositiva sobre templos de qualquer culto<sup>484</sup>. O caso particular da imunidade tributária não é, na base, diferente de qualquer outra manifestação jurídica de proibição. Assim, quando o Código Penal brasileiro estabelece pelo seu artigo 121 uma pena para o homicídio, não faz outra coisa senão proibi-lo, emitindo um juízo de valor para as duas possíveis condutas em relação à norma: positivo para o caso de uma omissão em matar, e negativo para o caso de sua realização<sup>485</sup>. É possível diferenciá-los unicamente no que respeita ao *status* normativo de cada um.

Esse juízo de que a imunidade é medida ostenta grande importância para o direito tributário. O direito tributário é ordenação jurídica de submissão, limitação do âmbito de liberdade do indivíduo. Em matéria de tributos, relações jurídicas obrigacionais não se formam por vontade, mas em decorrência de lei<sup>486</sup>: não se paga tributos porque se quer, mas porque se deve. "*Sem tributos e contribuintes, não se fazem Estado ou Estado de Direito, menos ainda um Estado Social*", observa TIPKE com acuidade<sup>487</sup>. A tributação é, por essa razão, âmbito do direito dotado de elevado conteúdo moral<sup>488 489</sup>.

<sup>484</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 16-17.

<sup>485</sup> A questão se coloca em certa relação com a teoria das normas penais de BINDING. Segundo afirma, a realização de uma conduta criminosa não constitui uma violação à lei penal, senão às normas – para o autor, imperativos – que particularmente dela emergem (BINDING, Karl. *Die Normen und ihre Übertretung*. 4ª ed., t. I. Leipzig: Scientia Verlag Aalen, 1965, p. 3-25). A orientação de BINDING recebeu crítica de KELSEN, para quem o significado de uma violação a uma norma não significa outra coisa senão uma ação contrária à conduta que constitui finalidade da norma (KELSEN, Hans. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*. Tübingen: J.C.B Mohr (Paul Siebeck), 1911, p. 273). O sentido da valoração aqui pressuposto representa, assim, precisamente a congruência entre a conduta efetivamente realizada e aquela preconizada pela norma.

<sup>486</sup> HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 72.

<sup>487</sup> TIPKE, Klaus. *Besteuerungsmoral und Steuermoral*. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag, 2000, p. 12.

<sup>488</sup> Por esse motivo os autores tem se preocupado com temas como o de uma justiça fiscal (*Steuergerechtigkeit*) ou de uma moral tributária (*Steuermoral*). Na obra de Tipke, encontramos um vasto trabalho sobre a moral tributária, tratando-a nos âmbitos legislativo, administrativo e do contribuinte (TIPKE, Klaus. *Besteuerungsmoral und Steuermoral*. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag, 2000). Entre nós, o tema da moral tributária foi trabalhado especialmente por Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 3-142; TORRES, Ricardo Lobo. *Moralidade e finanças públicas*. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes. *Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito*. Renovar: Rio de Janeiro, 1997, p. 525-561).

<sup>489</sup> A existência de escolas econômicas liberais a terem a tributação como espécie de "roubo" parece bem indicar essa alta carga moral de que falamos (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 41-46). Estruturalmente, inclusive, se por exemplo tivermos em consideração a posição de KELSEN acerca do ato jurídico (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 2-3), perceberemos que a tributação e um roubo possuem muito em comum. Colocando-se de um lado a imposição do dever ao indivíduo de pagar imposto sobre a renda e, de outro, a ordem de um criminoso, armado, exigindo que o indivíduo entregue o seu dinheiro, notamos que: 1. em ambos os casos existe uma ordem, que se insere no universo do dever ser; 2. em ambos os casos, trata-se da entrega de uma coisa sem existir uma contraprestação imediata; 3. em ambos os casos, a ordem é emitida sob pena de imposição de uma sanção ao indivíduo, com caráter de pena. Voltando a KELSEN, diríamos que em ambos os casos é o mesmo o sentido subjetivo do ato. Diferirão, contudo, unicamente em relação ao seu sentido objetivo: enquanto a tributação, exercida dentro do âmbito do juridicamente permitido, está autorizada pelo direito, o roubo, por outro lado, não está.

Pois bem. Quando imaginamos a obrigação tributária, não devemos considerá-la como algo que principia e se consuma em um momento. A obrigação tributária, da mesma forma como já se vem reconhecendo em relação ao direito privado<sup>490</sup>, é um processo. Isso fica particularmente claro quando analisamos determinados impostos ou contribuições. Um bom exemplo disso nos proporciona a COFINS. Com a percepção de receita ou faturamento<sup>491</sup>, nasce para uma determinada empresa a obrigação de pagar a COFINS. A partir daí, essa empresa deve necessariamente retratar essa realidade em sua contabilidade e, atendendo aos deveres instrumentais a que submetida, procedendo na escrituração fiscal digital (EFD) via SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, apurar ela própria o montante devido, com sua declaração através de DAFON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), informando-o também por outros meios (DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais). Então, a empresa deve pagar o que apurou devido até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores<sup>492</sup>, caso em que estará por 5 anos sujeita à fiscalização para fins de verificação da correção do montante pago<sup>493</sup>. Se não paga ou paga incorretamente, verá o crédito da fazenda inscrito em dívida ativa, adicionado de multa – no caso em questão, de até 150%, conforme as características do caso concreto<sup>494</sup> –, encargos de mora e mais um "adicional" de 20% – devido pelo fato de o crédito ingressar em processo de cobrança<sup>495</sup> –, caso em que estará sujeita a um processo

---

<sup>490</sup> A posição é sustentada, entre nós, por SILVA, Clóvis do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006. No espaço do direito alemão, com alguma diferença para o sustentado por Couto e Silva, admitindo a possibilidade de a obrigação ser vista como um processo que se estende no tempo, LARENZ, Karl. *Lehrbuch des Schuldrechts*. T. I, 4ª ed., München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1987, especialmente p. 28.

<sup>491</sup> O fato gerador da COFINS no regime cumulativo é o faturamento, tendo em vista que é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, conforme declarado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 346.084/PR, que pretendia estender a tributação respectiva para a integralidade das receitas da pessoa jurídica. Já no regime não-cumulativo, tal como instituído pela Lei n. 10.833/03, o fato gerador é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, como previsto pelo seu art. 1º, eis que, quando vigente a lei respectiva, a alínea *b* do inc. I do art. 195 da Constituição Federal constava já com a alteração promovida pela EC n. 20/98, que trouxe ao texto constitucional a possibilidade de instituição de contribuição sobre a receita.

<sup>492</sup> É o que determina o art. 18 da Medida Provisória n. 2.158-35/01.

<sup>493</sup> Trata-se do lançamento por homologação, que tem a sua previsão no artigo 150 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação: "O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

<sup>494</sup> A multa em questão, no percentual de 150%, está prevista no § 1º e inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

<sup>495</sup> Trata-se de prestação prevista originalmente no Decreto-lei n. 1.025/69, no valor de 20% sobre o valor do crédito, devido à União pelo simples fato de o crédito tributário estar em processo de cobrança. A partir da entrada em vigor da Lei n. 7.711/88, o valor está destinado ao "*Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, destinado a fornecer recursos para financiar o reaparelhamento e reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do*

judicial executivo de natureza expropriatória. Se por outro lado paga corretamente, poderá ou não se submeter a este *iter*, situação que estará a depender de a Fazenda ter devidamente apurado os fatos e circunstâncias envolvendo o nascimento da obrigação tributária respectiva: havendo discrepância entre o entendimento da Fazenda e o do contribuinte, estará ou não obrigada a participar no pólo passivo de processo de execução fiscal, a depender unicamente do seu sucesso em demonstrar, em via administrativa, a correção do procedimento que adotou. Não se trata apenas de pagar o tributo, portanto. Trata-se, também, de tudo que o próprio contribuinte deve fazer para poder realizá-lo, ainda assim sem qualquer garantia de sucesso.

Quando se estabelece uma imunidade sobre determinada base impositiva, constitui-se de imediato um juízo de desvalor sobre a conduta oposta a da proibição erigida. Esse juízo, indicando que a imposição nesse caso é "má", pode ter inúmeros fundamentos, de considerações fundadas em ideias de "justiça" a interesses utilitaristas. Essa variância se explica, essencialmente, porque a imunidade tributária não é outra coisa senão o estabelecimento de uma finalidade por intermédio de uma técnica de ordenação do direito: os motivos que conduzem uma determinada sociedade a prever imunidades tributárias poderão ser os mais diversos, ligados de forma inseparável às particularidades sócio-culturais de cada lugar. Mas esse juízo de desvalor não é exclusivamente moral, no sentido de uma desaprovação destituída de caráter jurídico. O desvalor formado por uma imunidade tributária é desvalor jurídico: com a sua vigência, a violação a ela constitui contrariedade ao direito, um antijurídico.

O que ocorre, então, com as obrigações tributárias já existentes ao tempo da entrada em vigor de uma imunidade? Para responder a essa questão devemos considerar, ao mesmo tempo, como registramos acima, que o estabelecimento de uma imunidade tributária significa um juízo de desvalor dotado de duas dimensões: moral, porque torna "errado" o ato de tributar determinados âmbitos; e jurídico, porque torna antijurídica essa imposição. A conjunção desses dois fatores leva-nos a crer que, em se tratando de fatos geradores ocorridos em momento anterior à vigência da imunidade tributária, havendo eles formado obrigação tributária que está ainda em processo de exigibilidade, tal não se mostra mais possível.

---

*valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais*" (art. 6º do Decreto-lei n. 1.437/75). Por ocasião da arguição de inconstitucionalidade n. 2004.70.08.001295-0, a Corte Especial do TRF4, em julgado relatado pelo Des. federal Otávio Roberto Pamplona em 07-10-2009, reconheceu a constitucionalidade da exigência em questão, tendo-a considerado, a partir da vigência da Lei nº 7.711/88, "*crédito da Fazenda Pública de natureza híbrida não tributária*", nele incluído a verba honorária. Não há espaço no presente trabalho para um aprofundamento a respeito da exação em questão. Consideramo-la, apenas para registro, inconstitucional. No que nos permitimos brevemente afirmar, é bastante evidente que, em geral, nossos tribunais tem sido mais rigorosos no controle da constitucionalidade de tributos do que de encargos em geral ou outras exações.

Por outras palavras, a obrigação tributária, não tendo por qualquer razão normal ou anormal se extinguido, perde, com a vigência de uma imunidade tributária, a sua exigibilidade. Assim ocorre porque o nascer e o ocaso da obrigação tributária não se consumam em um único momento, mas, no mais das vezes, após uma sucessão de atos que se estendem no tempo. O tributo se submete a um processo de exigibilidade que tem em correspondência um período de submissão do contribuinte. Se nesse curso sobrevém uma imunidade tributária, trazendo à ordem jurídica um objeto de proibição, parece adequado concluir que, sendo agora antijurídica a exigência, não se poderia admitir a persistência da exigibilidade do tributo. Caso contrário, estaríamos a permitir a realização de atos concretos de exigência considerados agora desvalorosos e contrários ao direito segundo manifestação expressa o poder constituinte.

Poder-se-ia alegar, em contrário à posição aqui defendida, que o titular respectivo do poder tributário, pessoa jurídica de direito público, estaria protegido pelo princípio constitucional da segurança jurídica, a se manifestar, entre outras formas, pela garantia de manutenção do ato jurídico perfeito, nos termos do inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal. Esse argumento traz uma série de implicações e nos obrigaria ao enfrentamento de várias questões de base, tais como a possibilidade de titularização de direitos subjetivos por pessoas jurídicas de direito público<sup>496</sup> e a interpretação da própria cláusula citada, como modo de determinar a sua extensão. Parece-nos, contudo, que a questão pode ser resolvida pela consideração a outro aspecto, referente ao significado de uma imunidade tributária na sua particular relação com quem a traz à vigência no ordenamento jurídico. Uma vez que temos no Estado, em perspectiva estritamente jurídica, a corporificação de um sujeito titulando poder<sup>497</sup>, veremos que a trazida ao ordenamento jurídico de uma imunidade tributária não representa outra coisa que não uma decisão auto-referida<sup>498</sup>, é dizer, de alguém em relação a ele mesmo, pela qual se concretiza uma diminuição de poderes jurídicos e direitos de outro modo possíveis. Nesse sentido, não é significativamente diferente

---

<sup>496</sup> Para um panorama sobre o tema, ver, entre nós, SARLET, Info Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 222-224; também, MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 306.

<sup>497</sup> Nesse sentido, JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed., Berlin: O. Häring, 1914, p. 183. De modo próximo ao aqui defendido, ao menos no sentido de que, relacionando Estado e direito, traduz uma visão jurídica do poder, KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 283-284, 289-293.

<sup>498</sup> A questão foi por nós discutida por oportunidade da nota de rodapé n. 359, com referência à posição contrária e crítica respectiva.

de uma renúncia de direitos, tal como no âmbito privado<sup>499</sup>, que não gera qualquer instabilidade tendo em vista que as consequências jurídicas respectivas acabam por se manifestar no patrimônio jurídico do próprio renunciante, ao menos as que impliquem a perda de uma posição de vantagem. Para que se pudesse falar em segurança jurídica nesse caso, haveríamos de estar tratando de uma relação jurídica bilateral que se pretende dotar de uma estabilidade atributiva, o que não ocorre.

Assim, por ação da eficácia metanormativa concreta, perde a obrigação tributária a sua exigibilidade, que cessa a partir da entrada em vigor da imunidade tributária. Como se trata de uma interferência que se posiciona no plano da eficácia e não nos planos da existência ou validade, não é possível ao contribuinte postular a repetição de pagamentos, integrais ou parciais, que tenha feito em relação a tributos cujo fato gerador tenha ocorrido *antes* da entrada em vigor da imunidade tributária. Nada impede que o legislador constitucional preveja cláusula limitando temporalmente ou retirando a eficácia metanormativa concreta da imunidade constitucional, no entanto, para o fim de proteger as obrigações tributárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da sua entrada em vigor, com o que se mantém a exigibilidade administrativa e judicial do crédito correspondente.

---

<sup>499</sup> No direito privado, a renúncia participa intensamente como instituto jurídico, especialmente no direito das obrigações. A renúncia, aqui, pode ser entendida como um modo de derrogação (*Aufhebung*) de direitos possível aos que o titulam, sendo admissível para direitos presentes e futuros (GRAEBE, Philipp Wilhelm Leopold. *Die Lehre des Verzichts, nach den Quellen bearbeitet*. Kassel: 1843, p. 1). Sobre a renúncia no direito privado, ver, ademais REGELSBERGER, Ferdinand. *Pandekten*. T. I., Leipzig: 1893, p. 451; UNGER, Joseph: *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. 5ª ed., T. II, Leipzig: 1892, p. 175-177; ZACHARIÄ VON LINGENTHAL, Karl Salomo. *Handbuch des französischen Civilrechts*, 8ª ed., T. IV, Freiburg i. B.: 1895, p. 94-95; tratando-a particularmente como caso de derrogação decorrente de negócio jurídico unilateral, MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. T. III, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 152-157; MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. T. XXXI, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1971, p. 25-27. A renúncia é comumente tratada como manifestação de disposição sobre um direito. Nosso direito positivo contém inúmeros casos de sua manifestação, como por exemplo, no Código Civil brasileiro, a possibilidade de renúncia de compensação, contida no artigo 375, ou como causa de extinção do contrato de mandato, conforme inciso I do artigo 682, como hipótese de perda da propriedade, conforme inciso II do artigo 1.275, ou de renúncia da herança, conforme artigo 1.806. No âmbito do direito tributário, a renúncia encontra correspondente na remissão e na anistia, conforme inciso IV do artigo 156 e inciso II do artigo 175, ambos do Código Tributário Nacional, respectivamente referidas ao crédito e a penalidades de natureza tributária (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 308-309, 327-328).

### CAPÍTULO III: A INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

#### 3.1. A hermenêutica e o problema da extração de sentido de textos jurídicos

O direito é a mais peculiar das ciências. Assim o é porque, ao contrário das ciências naturais, como a física, que faz uso da linguagem para descrever objeto que existe ontologicamente e lhe é exterior, o mundo natural e suas propriedades, o direito é ao mesmo tempo constituído<sup>500</sup> (a deontologia do direito) e descrito<sup>501</sup> (a ontologia do direito) pela linguagem<sup>502</sup>. Porque é constituído pela própria linguagem, a construção da ciência que toca ao direito e a sua própria operacionalização passa pelos intrincados problemas da determinação de sentido<sup>503</sup> (semântica), algo constante no universo da linguagem.

Denomina-se interpretação a atividade – também o resultado da atividade<sup>504</sup> – de extração de sentido de determinado objeto, notadamente a linguagem. Sendo constituído pela linguagem<sup>505</sup>, o direito adquire através da interpretação a declaração<sup>506</sup> do sentido dos

<sup>500</sup> CAPELLA, Juan-Ramon. *El Derecho como Language*. Barcelona: Ariel, 1968, p. 28.

<sup>501</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1968, p. 63-72, especialmente p. 72.

<sup>502</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>503</sup> Como adequadamente pontua Thibaut, ainda que possa uma palavra pode pretender designar um único objeto, na maioria das línguas há palavras dotadas de uma certa ambiguidade, a implicar, na compreensão de um determinado discurso, a opção do intérprete pelo significado preferido para o caso (THIBAUT, Anton Friedrich Justus. *Lehrbuch der Geschichte und Institutionen des römischen Rechtes*. Berlin: 1842, p. 376).

<sup>504</sup> ALEXYY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 77.

<sup>505</sup> Na forma de proposições, ou seja, “*asserções de que algo é algo, de que tal objeto tem a propriedade tal.*” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1977, p. 3; KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit*. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 7). Há uma outra dimensão do discurso jurídico, no entanto, não propriamente ligado à sua extensão apofântica, ou seja, de submissão a juízos veritativos, mas prescritiva, da dimensão deontológica do direito. Em ambos os casos a estrutura da linguagem é formada por proposições, uma vez que, com Vilanova, as proposições expressam “*tanto os enunciados da linguagem descritiva de objetos, como os enunciados da linguagem prescritiva de situações objetivas, ou seja da linguagem cuja finalidade é ‘alterar a circunstância’, e cujo destinatário é o homem e sua conduta no universo social*” (Ibidem, *As estruturas...*, p. 3).

<sup>506</sup> Problema que, pelo aprofundamento que demanda, transborda o objeto de nossa análise é o da função da interpretação no direito, no plano normativo, ou seja, se a interpretação declara ou constitui a norma jurídica. Tomamos partido, como visto, pela função declarativa da interpretação, por concebermos logicamente impossível a funcionalidade das normas jurídicas se não preexistem ao comportamento que pretendem induzir. A figura da violação da norma – a conduta contrária à proibição ou mandamento, por exemplo, somente é possível se o sujeito a ela submetido compreende *previamente* que deverá se comportar de determinada maneira, omitindo em conduzir-se do modo proibido ou agindo conforme o ordenado. A noção de obrigação – estar alguém obrigado a alguma coisa –, da mesma forma, somente pode ser explicada se a norma que a determina preexiste ao comportamento que pretende induzir (com considerações que circundam a asserção, HART, H. L. A. *O conceito de direito*. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 92-101).

elementos que o formam. Embora guarde relação com as suas fontes, o direito é em relação a elas algo ontologicamente distinto. Mesmo recaindo a interpretação sobre as fontes do direito – é dizer, os textos legais, que encetam as proposições geradoras e alteradoras das normas<sup>507</sup> –, visa a um outro patamar, que é o expressar do direito propriamente dito. A atividade interpretativa, assim, assume um papel de explicitação dos componentes do universo do direito, seja pela descoberta das normas ou pela contribuição ao enunciamento de instituições jurídicas<sup>508</sup>.

Enquanto atividade, a interpretação está sujeita a métodos e regras, que a direcionam e determinam o seu resultado, conforme seja a sua finalidade mediata. A finalidade mediata a que aqui nos reportamos consiste na opção pelo sentido subjetivo ou objetivo da fonte do direito interpretada, decisão que influencia significativamente – na maioria dos casos, integralmente – o produto da atividade, seu fim imediato, qual seja, a extração de sentido das fontes jurídicas, a declarar normas, instituições e, até mesmo, valores inseridos no ordenamento jurídico.

### 3.2. A finalidade mediata da interpretação jurídica

O direito é criação do homem para o homem. Por nascer do *ato* humano, vem ao mundo contaminado por vontades e os elementos que as produzem. A legislação, nesse sentido, é atividade historicamente determinada, pois vem à vigência com finalidade, surgida de necessidades e interesses sociais verificáveis em conjunturas pontuais no tempo<sup>509</sup>.

Esta relação dinâmica entre o direito e o tempo tem repercussões diretas no âmbito da interpretação jurídica. Controvérsia central que daí decorre está concentrada no reconhecimento da finalidade mediata da interpretação jurídica: a obtenção da vontade do

---

<sup>507</sup> Como dito alhures, as proposições são as estruturas linguísticas formadoras das normas jurídicas e elementos normativos. São proposições especiais, porque prescrevem e, assim, distam de outras espécies de proposições, como as enunciativas (LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 250-251). Embora por vezes haja uma exata correspondência entre determinada proposição e uma norma jurídica, de modo que aquela se consome inteiramente no sentido dessa, o relacionamento não é necessário. Verificamos a existência de proposições que participam do universo jurídico e que, no entanto, não corporificam normas, ainda que com elas guardem conexão. É o caso das proposições que dão origem aos elementos declaratórios, a que nos reportamos anteriormente.

<sup>508</sup> SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. 1, Berlin: 1840, p. 9.

<sup>509</sup> No dizer de HUSSERL, “cada sistema jurídico representa uma fase determinada na história da humanidade. Ordenamentos jurídicos possuem uma história e são, eles próprios, história. A norma jurídica tem a sua essência (Daseinswurzel) sempre em uma situação historicamente determinada.” (HUSSERL, Gerhart. *Recht und Zeit*. Frankfurt am Main: Vittorio Klostermann, 1955, p. 10-11).

legislador inserida em determinada fonte do direito ou do sentido razoável, correto ou justo desta. Fala-se, respectivamente, das teorias subjetiva e objetiva da interpretação jurídica.

### 3.2.1. As teorias subjetivas e objetivas da interpretação jurídica

Na fase mais jovem do positivismo jurídico, interpretar significava extrair o sentido da lei. Para SAVIGNY, nas primeiras formulações do seu pensamento<sup>510</sup>, interpretar significava reconstruir o *pensamento* que é expresso na lei<sup>511</sup>. Equiparava, portanto, direito positivo ao direito legislado, apontando que a interpretação demandaria a atuação conjunta de três elementos, a saber, um lógico, gramatical e histórico. Dada a sua intenção de reconstruir o sentido autônomo da lei, o autor alemão rechaça a possibilidade de interpretações ampliativas e restritivas em razão do fim da lei, visto que este elemento teleológico não participa do conteúdo da norma<sup>512</sup>. Vale aqui registrar que na maturidade do pensamento de SAVIGNY, abandona ele este critério meramente dedutivo, para trazer o conceito de *Volksgeist* – a comum convicção jurídica do povo ou espírito do povo – como sendo a fonte originária do direito<sup>513</sup>.

A interpretação jurídica avançou em ares subjetivos com a construção de WINDSCHEID. Para o autor, não consiste só a interpretação na tarefa de trazer o valor a que pretendeu o legislador ligar com as palavras que empregou, mas, além, de trazer à luz aquilo que intencionou expressar, o que representa o seu verdadeiro pensamento<sup>514</sup>. O intérprete deve buscar o verdadeiro pensamento do legislador porque esse, com frequência, não consegue expressar com integral clareza o seu pensamento<sup>515</sup>. É, neste caso, o mais elevado e

<sup>510</sup> Altera ele sua posição no *System des heutigen Römischen Rechts*.

<sup>511</sup> A ver que no *System des heutigen Römischen Rechts*, SAVIGNY indica ser função da interpretação a reconstrução do pensamento congênito da lei ("*die Reconstruction des dem Geseße inwohnenden Gedankens*"), referindo-se, por sua vez, no *Juristische Methodenlehre*, ser finalidade da interpretação a reconstrução do conteúdo da lei ("*Rekonstruktion des Inhalts des Gesetzes*"). Isto porque, para o autor alemão, somente assim procedendo é que se poderá conseguir uma visão completa do conteúdo da lei, e, unicamente desta forma, a obtenção da sua finalidade. SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. 1, Berlin: 1840, p. 213; SAVIGNY, Friedrich Carl von. *Juristische Methodenlehre*. Stuttgart: K.F. Koehler Verlag, 1951, p. 18.

<sup>512</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 12-13.

<sup>513</sup> *Ibidem*, p. 13-14.

<sup>514</sup> WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. I, Düsseldorf: 1862, p. 51.

<sup>515</sup> *Ibidem*, p. 51.

nobre papel da interpretação o de trazer, em oposição à vontade feita expressar, a legítima vontade do legislador<sup>516</sup>.

Assim formulado, em WINDSCHEID a interpretação possui função que se coloca para além da obtenção da vontade superficial do legislador, ou seja, daquele sentido que expressou mas, antes, do *sentido que almejava expressar*. Pode-se afirmar, assim, que em WINDSCHEID a finalidade mediata da interpretação é a da extração da vontade racional contida na lei<sup>517</sup>.

O forte racionalismo presente no pensamento dominante do século XIX, no entanto, conduziu à percepção de que, embora considerado o direito como um produto da evolução histórica, via-se nele, porém, uma ordem racional, por essa razão suscetível de ser compreendida e sistematizada conceitualmente<sup>518</sup>. Concebia-se a *lex*, sobretudo o direito privado romano, com significado mais relevante de uma razão escrita do que como uma vontade, pois neles haveria, pensavam, uma razoabilidade ou racionalidade intrínseca como manifestação de direito positivo<sup>519</sup>.

Esta visão de uma racionalidade intrínseca ao direito fez nascer a teoria objetiva da interpretação. Não mais fundada em um voluntarismo do legislador<sup>520</sup>, os defensores da teoria objetiva direcionaram a finalidade mediata da interpretação para a racionalidade presente no próprio sistema jurídico. A reação ao subjetivismo da interpretação jurídica vem, principalmente, pelo pensamento de THÖL, BINDING, WACH, KOHLER e BÜLOW. Partem da premissa da existência de um problema semântico, ou seja, de que qualquer palavra dita ou escrita pode implicar significação não pensada pelo seu autor – o que, na visão de Larenz, representaria um truísmo –, sustentando-se, a partir daí, a irrelevância do aspecto volitivo do legislador<sup>521</sup>. O que é juridicamente decisivo para determinação do conteúdo é a significação objetiva da lei. Para esses autores, a lei é entidade mais racional do que o seu próprio autor e, estando uma vez em vigência, vale por si mesma<sup>522</sup>. Em WACH, aprofundando na teorização da interpretação jurídica, afirma que a lei escrita é o objeto de interpretação, constituindo

---

<sup>516</sup> Ibidem, p. 51.

<sup>517</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 29.

<sup>518</sup> Ibidem, p. 32.

<sup>519</sup> Ibidem, p. 32.

<sup>520</sup> A interpretação não poderia, como se pensava à época, buscar nas palavras conteúdo que não lhe fosse naturalmente inerente, como o aspecto da volição do legislador. Servindo a interpretação para a averiguação do que pode ou quer conter a palavra, ocupando-se com seu conteúdo possível e real, o verdadeiro conteúdo ou está na palavra ou contra a palavra, mas nunca ao lado da palavra. O que está ao lado da palavra não pode ser obtido através da interpretação da palavra, não é conteúdo seu (THÖL, Heinrich. *Einleitung in das deutsche Privatrecht*. Göttingen: 1851, p. 145).

<sup>521</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 33-35.

<sup>522</sup> Ibidem, p. 34.

operação de natureza dedutiva e não produtiva<sup>523</sup>, finalizando seu pensamento propondo não significar a interpretação a busca e descoberta de uma vontade, mas do conteúdo próprio da lei<sup>524</sup>. Ou, nas palavras de KOHLER, “*interpretar significa averiguar sentido e significado, não do que alguém quis dizer, mas sentido e significado do que foi dito.*”<sup>525</sup> Na obra de BÜLOW, da mesma forma, sugere-se ser impossível o reconhecimento de uma vontade unívoca e inequívoca na lei<sup>526</sup>.

A corrente objetiva propõe a existência de uma racionalidade diversa daquela defendida pelos subjetivistas: não é apenas uma racionalidade formal, mas uma racionalidade de fins ou, segundo KOHLER, uma teleologia imanente<sup>527</sup>. Esse aspecto finalístico é central na teoria objetiva, visto que sugere uma auto-completude interna da lei, no sentido de que deve ser interpretada de acordo com os fins a que se propõe. Pensamento que fica bastante evidente em WACH, ao propor que seja a lei interpretada em conformidade ao seu fim manifesto e às necessidades de justiça<sup>528 529 530</sup>.

Não há qualquer simplicidade na solução por uma das correntes. Por um lado, a teoria subjetiva da interpretação prestigia o caráter democrático do direito e sua gênese, exortando a autoridade em que investido o legislador. Por outro lado, gera um embaraço ao

<sup>523</sup> WACH, Adolf. *Handbuch des deutschen Civilprozessrechts*. T. I, Leipzig: 1885, p. 255.

<sup>524</sup> *Ibidem*, p. 256.

<sup>525</sup> KOHLER, Josef. *Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts*. T. I, Berlin: 1906, p. 123.

<sup>526</sup> Na tradução de nossa autoria do *Gesetz und Richteramt* de BÜLOW, ainda inédita, eis o que textualmente se registra a respeito do relacionamento entre lei e o sentido do seu conteúdo: "Nossas leis não são declarações de vontade de pessoas individuais! São declarações coletivas, para as quais muitas pessoas colaboraram e muitas outras participaram. Quiséssemos realizar um levantamento com todos eles para o que “ele”, esse legislador de várias cabeças verdadeiramente quis dizer e pretendeu, então descobriríamos que alguns dos mais honestos homens ficariam devendo por completo uma resposta, seja porque não pensaram nada, sequer uma vez, a respeito da determinação legislativa, seja porque seriam incapazes de entender qualquer coisa dos termos técnicos jurídicos contidos no projeto de lei, mesmo que eles o tenham lido do começo ao fim. Quanto aos demais, no entanto, teríamos que estar preparados para a possibilidade dos mais diversos tipos de respostas. Quantas vezes não vêm à luz as opiniões conflitantes nas sessões legislativas da lei coletivamente aprovada! Sob essas circunstâncias, a unidade da manifestação de vontade legislativa está limitada ao texto expresso. Sob o véu deceptivo da mesma palavra da lei, esconde-se uma multiplicidade de opiniões jurídicas e direções da vontade do direito! A lei não se pronuncia sobre qual delas é a certa. É deixado ao critério do juiz para que extraia uma unidade daquela multiplicidade ou, diferentemente, escolha aquela determinação do direito que, na média, pareça a mais correta". BÜLOW, Oskar. *A lei e o ofício judicial*. Trad. Jonathan Doering Darcie. Porto Alegre: 2011, p. 29.

<sup>527</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 34.

<sup>528</sup> *Ibidem*, p. 34

<sup>529</sup> Se tivermos em justaposição as ideias de JHERING e a dos partidários da teoria objetiva, veremos que, enquanto o primeiro visualizava o fim mediato da interpretação do direito na figura da vontade do legislador ou da própria sociedade, enquanto representada em interesses – algo que vem consolidado e desenvolvido pela jurisprudência dos interesses, especialmente em PHILIPP HECK –, BINDING e KOHLER concebiam-no objetivamente, algo fora do âmbito volitivo e, portanto, em certo sentido, humano, encontrando-o no Direito, considerado de forma objetivamente (*Ibidem*, p. 34-35).

<sup>530</sup> Ficando claro, com isso, o enquadramento de WACH à categoria de objetivista, haja vista que, no âmbito das teorias objetivas da interpretação, geralmente apontam como finalidade mediata da interpretação a averiguação do sentido racional, correto ou justo da lei (ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 82).

obstaculizar o aspecto evolutivo do direito, no qual a teoria objetiva tem grande sucesso em prestigiar. Parece-nos, ademais, que não argumenta contra a teoria subjetiva a constatação – verídica – de que nem sempre é possível extrair com precisão a vontade do legislador de textos legais. Uma vez que estamos a decidir por uma finalidade mediata da atividade interpretativa, a impossibilidade de em determinados casos haver precisão no resultado obtido não retira a legitimidade do fim almejado. A legitimidade da determinação da finalidade mediata da interpretação jurídica decorre do seu reconhecimento enquanto fonte genuína do direito e não dos aspectos gnosiológicos que lhe envolvem<sup>531</sup>.

Por outro lado, parece não ser possível afirmar em favor da teoria objetiva, que ela tende a conduzir a um resultado mais correto ou justo quanto ao conteúdo<sup>532</sup>. Proposição como esta assume a existência de sobrecritérios universais de validade das normas do sistema jurídico, o que, haja vista a gênese cultural<sup>533</sup> do direito, não se poderia admitir<sup>534</sup>.

Os fundamentos centrais em que se suportam as teorias subjetiva e objetiva são por demais relevantes para que uma exclusão possa ser aqui sustentada. Como bem nota Larenz, ambas as teorias carregam uma parcela de verdade e, por esta razão, não podem ser aceitas

---

<sup>531</sup> Pelos motivos antes alinhados, sem razão, pensamos, ÁVILA (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 31). Em adição, o problema que suscita a respeito da pluralidade que determina o processo legislativo moderno é meramente contingente, uma vez que não só é possível a legislação por autor determinado – assim são as medidas provisórias, por exemplo –, como, da mesma forma, viável a adoção de método analítico no processo legislativo, com a decomposição e documentações das respectivas intenções para consultas futuras. Dificuldades referidas ao resultado proveniente da utilização das regras do discurso visando ao consenso, por exemplo, não abrandam a convicção de ALEXY na teoria do discurso do estado constitucional democrático (ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation: Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. 3ª ed., Frankfurt a. M.: Suhrkamp, 1996, p. 255-257; ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. 2. ed. rev. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 28-29).

<sup>532</sup> ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 83.

<sup>533</sup> A este respeito, entre nós, demonstrando o relacionamento entre o direito e a cultura, BAPTISTA DA SILVA (SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Processo e ideologia: o paradigma racionalista*. Rio de Janeiro: Forense, 2006), ALVARO DE OLIVEIRA (ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. *Do formalismo no processo civil*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 73-76), MITIDIERO (MITIDIERO, Daniel. *Colaboração no processo civil: pressupostos sociais, lógicos e éticos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 24-29) e PITERMAN (PITERMAN, Marcel. *A tutela jurisdicional coletiva sob a ótica do formalismo-valorativo*. Porto Alegre: UFRGS, 2011, p. 14-15), particularmente sobre a interseção entre processo e cultura. A filosofia do direito, com vacilação reduzida ao âmbito dos jusnaturalistas, afirma veementemente a gênese cultural do direito. Observa COING que não existe “um desenvolvimento homogêneo ‘do’ direito; com o direito não acontece diferente do que com o idioma, a arte e a religião. As ordens jurídicas dos diversos povos, Estados e culturas formaram-se, em si, em fases individuais, mesmo que tenham havido influências daqui ou acolá. Mas não pôde ser observada uma lei de desenvolvimento rígida. [...] ‘O direito’, portanto, não existe no sentido de uma ordem unitária: O que a história cultural nos mostra é muito mais uma multiplicidade de ordens isoladas, que se desenvolveram paralelamente ou uma após a outra, e atingiram, nas evoluções isoladas, níveis bem diferentes” (COING, Helmut. *Elementos fundamentais da filosofia do direito*. Trad. Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 175-176).

<sup>534</sup> KELSEN, Hans. *O que é positivismo jurídico?*. Trad. Luís Afonso Heck. in HOLLERBACH, Alexander [et al.] *Direito natural, direito positivo, direito discursivo*. Org. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 86-87.

sem restrições<sup>535</sup>. Estas parcelas de verdade que carregam – a teoria subjetiva prestigiando a dimensão democrática do direito e o aspecto de que é algo concebido do homem para o homem<sup>536</sup>, em que inseridas determinadas valorações<sup>537</sup>; por sua vez, a teoria objetiva contribuindo com o reconhecimento do caráter evolutivo do direito e transcendente<sup>538</sup> das regulações legislativas<sup>539</sup> –, incapazes individualmente de adaptação ao complexo fenômeno jurídico<sup>540</sup>, produzem, em conjunto, valioso critério para a determinação do conteúdo do direito, observando, na resolução sobre a predominância de um outro a cada caso, de um sobre critério-referência, qual seja, o tempo<sup>541</sup>.

Por sua natureza de fator de ordem da vida em sociedade, deve o direito guardar sempre conexão com a realidade que pretende regular. Se assim não for, perde sua eficácia social, deixando de cumprir com seu papel primordial. O direito *precisa*, assim, acompanhar a evolução da sociedade. Com o tempo, geralmente alteram-se significativamente características de centro da sociedade – valores, costumes, necessidades, interesses –, o que pode ser determinado por um sem número de fatores, tais como a tecnologia, a natureza (mudanças no meio-ambiente, doenças, etc.), o relacionamento entre povos<sup>542</sup>. Esse câmbio repercute no âmbito do direito: mudam-se conceitos inseridos no direito (mulher honesta, etc.), ou o conteúdo de conceitos abertos (bons costumes, etc.). Mas, especialmente, pela pretensão de plenitude do ordenamento jurídico, o direito passa a regular situações antes não imaginadas pelo legislador<sup>543</sup>.

---

<sup>535</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 137.

<sup>536</sup> *Ibidem*, p. 137.

<sup>537</sup> *Ibidem*, p. 138.

<sup>538</sup> Vocábulo aqui empregado não com denotação metafísica, mas sentido de que são regulações que excedem o próprio pensar de seus autores, ganhando, em certas dimensões, relativa autonomia.

<sup>539</sup> *Ibidem*, p. 138.

<sup>540</sup> Há, como pontua CASTANHEIRA NEVES, uma complexidade relacionada à estrutura, dimensão e intencionalidade das sociedades modernas, a gerar, reconhecida a índole normativa do direito, um descompasso distanciando-o da sociedade e, com isso, tornando-o “normativamente inadequado (nas respostas ou soluções pedidas pelas novas questões, respostas que ele verdadeiramente já não daria) e institucionalmente ineficiente (na sua estrutural funcionalidade e na própria capacidade institucional de resposta, na sua judicativa capacidade decisória ou sequer absorção dos conflitos), a determinar assim a carência de um outro mais adequado e apetrechado direito” (CASTANHEIRA NEVES, António. *O Direito hoje e com Que Sentido? O problema actual da autonomia do direito*. Lisboa: Instituto Piage, 2002, p. 10).

<sup>541</sup> Leia-se ‘tempo’, no particular da exposição, como a representação para as mudanças sociais atinentes a valores, costumes, necessidades, interesses, não como dimensão meramente física.

<sup>542</sup> Já se disse que o relacionamento do tempo com o direito é ambivalente, pois o direito, ao mesmo tempo em que demanda mudança e evolução, necessita outorgar segurança aos que a ele estão submetidos (MAURER, Hartmut. *Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz*. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo III, 2ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 1996).

<sup>543</sup> A possibilidade de exemplificação é infinita. Um exemplo bastante rico é o caso do livro eletrônico. Criação do homem nas últimas duas décadas, o livro eletrônico possui a mesma finalidade do livro impresso, com a diferença de materializar-se em meio digital, através de dispositivos eletrônicos capazes de transformar seu formato binário em texto e imagens. Estará, pois, com estas características, protegido da tributação pela imunidade de que trata a alínea *d* do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, que proíbe a instituição de

Se ao tempo da dação da lei a força democrática do direito legislado é marcante, vinculando-se, em grande parcela, às valorações, intenções e interesses da entidade de onde promana – o legislador –, a intensidade dessa vinculação abranda à medida que se altera a situação social objeto da regulação, ganhando tanto mais autonomia quanto diversa a conjuntura social submetida à força do direito. Deste modo, tanto mais válida será a opção pela procura de uma vontade do legislador quanto próximo o momento da atividade interpretativa esteja do marco de vigência da lei e da constância do panorama social existente à época da regulação. Logicamente, tanto mais legítima será a busca por um sentido autônomo do direito quanto distante no tempo o momento da atividade interpretativa da dação da lei ou, igualmente relevante, quando haja alteração significativa no âmbito social a justificar a perda do referencial teleológico inicial da legislação.

A oposição entre as teorias subjetiva e objetiva da interpretação jurídica não gera, dada a relação necessária do direito com o tempo, uma exclusão absoluta de qualquer delas. Ao contrário, há uma complementariedade *necessária* entre as dimensões subjetiva e objetiva da interpretação jurídica, que é mediada exclusivamente pelo sobrecritério do tempo. Esse jogo de forças é insuscetível de resolução *a priori*, visto que depende, para a medida da preponderância no caso concreto, de elementos de ordem exterior.

A ser advertido, no entanto, que há um limite para atividade interpretativa, centralizado que está na sua dimensão semântico-textual. Uma vez que a interpretação jurídica recai sobre a linguagem, deve observar sempre ao menos um mínimo do elemento gramatical<sup>544</sup>. É dizer, se na interpretação de um texto legal o emprego *exclusivo* do elemento gramatical indica a existência de norma de conteúdo N, não podemos, salvo raríssimas exceções<sup>545</sup>, ao empregar os demais elementos na atividade da interpretação<sup>546</sup>, concluir pela norma de conteúdo  $\neg N$ .

---

impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”? Sobre o tema, ver especialmente DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Alcance da imunidade de livros, jornais, e periódicos*. Revista da Ajuris. Porto Alegre, vol. 27, n. 83 (set. 2001), 260-278; ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, vol. 79, p. 163-183, 2001; ainda, os vários contributos sobre o tema publicados em MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2003.

<sup>544</sup> O elemento ou critério gramatical é aquele que, nos dizeres de SAVIGNY, intermedia a transição do pensamento do legislador para o nosso (SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. I, Berlin: 1840, p. 213).

<sup>545</sup> A mais evidente das exceções ocorrerá quando verificada alguma violação, pelo legislador, de acordo semântico ou jurídico-conceitual. Neste caso, com segurança constatado o lapso, o sentido da interpretação jurídica passa a ser o de descobrir a ‘vontade racional’ do legislador – aquilo que o legislador quis expressar, como acentua WINDSCHEID (WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. 1, Düsseldorf: 1862, p. 51) –, o que, eventualmente, pode implicar até mesmo a negação de sua vontade expressa.

<sup>546</sup> Como será visto adiante, fala-se, além do elemento gramatical, no histórico, sistemático, lógico e teleológico.

Uma vez que a interpretação jurídica não tem vocação para a promoção da justiça concreta<sup>547</sup> – a não ser que haja uma identificação obrigatória entre direito e justiça, que a justiça participe como elemento da interpretação ou que, ontologizada, a justiça consista em um critério de validade do próprio sistema –, a solução para a correção quanto ao caso concreto deve partir de outra seara.

Com o reconhecimento dos princípios como espécies de normas jurídicas, ou seja, com conteúdo prescritivo<sup>548</sup>, concebidos como mandamentos de otimização, no sentido de que algo deva ser realizado na maior medida possível segundo as possibilidades fáticas e jurídicas<sup>549</sup>, fica em parte superado o problema da correção, no caso concreto, quanto ao conteúdo. O maior grau de abstração dos princípios jurídicos<sup>550</sup> permite que seja alcançado um sem número de situações e superadas, pelo confronto de normas ou ponderação, eventuais descompassos porventura existentes na regulação jurídica do caso concreto.

### 3.3. Elementos da interpretação jurídica

A interpretação jurídica resultado obtém-se através de elementos, meios pelos quais o intérprete extrai o sentido de seu objeto de análise. São essencialmente argumentos, é dizer, razões que falam em favor ou contra um determinado sentido<sup>551</sup>.

É clássica a concepção de SAVIGNY sobre os elementos da interpretação jurídica. No seu *System des heutigen römischen Rechts*, indica a existência de quatro elementos, a saber, o gramatical, o lógico, o histórico e o sistemático<sup>552</sup>. O elemento gramatical tem por objeto a palavra, a qual intermedia a transição da palavra do pensamento do legislador ao nosso<sup>553</sup>. O lógico, por sua vez, repercute na organização do pensamento e, da mesma forma, no

<sup>547</sup> KELSEN, Hans. *O que é positivismo jurídico?*. Trad. Luís Afonso Heck. in HOLLERBACH, Alexander [et al.] *Direito natural, direito positivo, direito discursivo*. Org. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 86-87.

<sup>548</sup> Daí porque nosso dissenso, no particular, com Larenz, já de certa forma antecipado, na medida em que, considerando os princípios “*pensamentos dirigentes de uma regulação jurídica existente ou possível*”, negligencia a sua natureza deontica (LARENZ, Karl. *Richtiges recht. Grundzüge einer Rechtsethik*. München: Beck, 1979, p. 23).

<sup>549</sup> Por todos, ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p. 202-203.

<sup>550</sup> Como exposto por ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 78-79

<sup>551</sup> ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 83.

<sup>552</sup> SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. I, Berlin: 1840, p. 213-215.

<sup>553</sup> *Ibidem*, p. 213.

conexionamento existente entre as partes do sistema<sup>554</sup>. O elemento histórico consiste no relacionamento entre o estado de coisas existente ao tempo da legislação e a dação da lei, a proporcionar ao intérprete uma dimensão a respeito da razão da legislação<sup>555</sup>. O elemento sistemático, a seu turno, consiste no “*relacionamento interno, que liga todos os institutos e regras jurídicas em uma grande unidade*”<sup>556</sup>. Há, da mesma forma, o elemento teleológico, desenvolvido pelos seguidores da teoria subjetiva da interpretação jurídica, particularmente por WINDSCHEID<sup>557</sup>, através do qual o objeto de investigação reside na intencionalidade que subjaz à legislação respectiva.

Toda a interpretação deve centrar seu ponto de partida no elemento gramatical, nos argumentos linguístico-semânticos – o significado das expressões contidas em uma norma – e linguístico-sintáticos –, a estrutura gramatical de uma norma<sup>558</sup>. Assim deve ser porque, como exposto no tópico anterior, aqui reforçado por LARENZ, o sentido da palavra, decorrente do uso linguístico geral, forma o ponto de partida e determina, ao mesmo tempo, o limite da interpretação, uma vez que o que está além do sentido possível da palavra, mesmo na mais ampla das interpretações (*weitester Auslegung*), não pode valer como conteúdo da lei<sup>559 560</sup>.

Delimitada a cercadura em que pode se desenvolver a atividade interpretativa, o emprego dos demais elementos de interpretação será determinado, em regra, pelo índice de indeterminação do conteúdo escrito contido na lei – pois, com WINDSCHEID, podendo o conteúdo do direito ser mais ou menos manifesto, quanto menos manifesto for maior será a intensidade da atividade interpretativa<sup>561 562</sup> – e, igualmente, pela existência de alterações no

<sup>554</sup> Ibidem, p. 214.

<sup>555</sup> Ibidem, p. 214.

<sup>556</sup> Ibidem, p. 214.

<sup>557</sup> WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 6ª ed., t. I: Frankfurt a.M. 1887. p. 55-56.

<sup>558</sup> ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 85-86. Considerando a interpretação literal como uma fase da interpretação – e toda a interpretação como sistemática (ver nossa nota de rodapé n. 565) –, a primeira delas, FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 78-79.

<sup>559</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 163-164.

<sup>560</sup> Ao mesmo tempo, também deve ser aqui rejeitada o valor de verdade do conhecido brocardo latino *in claris cessat interpretatio* – ou, como afirmou Hesse, “*onde não existem dúvidas, não se interpreta e, muitas vezes, também não é necessária interpretação*” (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 53-54). Por trás da máxima, existe uma equivocada suposição de que as atividades de compreensão e interpretação constituem realidades separadas e independentes do conhecimento humano, algo que, sobretudo após o contributo de Gadamer à hermenêutica, provou-se equivocado (GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Trad. Flávio Paulo Meurer. 3ª ed., Petrópolis: Editora Vozes, 1999, *passim*, esp. p. 282 e ss.) Em mesmo sentido, indicando, ademais, a interpretação como atividade inerente ao ser humano, CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Interpretação jurídica e estereótipos*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003, p. 36-37.

<sup>561</sup> WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 6ª ed., t. I: Frankfurt a.M. 1887. p. 47.

panorama social entre a vigência da lei e a época de realização da atividade interpretativa. Existe uma relação, ademais, de complementariedade entre os elementos gramatical e lógico<sup>563</sup>, procedendo-se com a análise lógica tanto quanto mais duvidoso o resultado da abordagem meramente gramatical<sup>564</sup>.

A sistematicidade do direito como elemento de interpretação<sup>565</sup> está apoiada, em um princípio, na pretensão de plenitude do ordenamento jurídico, quanto ao espectro da regulação, e, no seguir, no postulado da consistência (são argumentos asseguradores de consistência, ou *konsistenzsichernden Argumente*): deve-se privilegiar a interpretação que promova a harmonização do sistema e a eliminação de contradições<sup>566</sup>. Ainda, a interpretação deve observar o posicionamento da disposição legal analisada em termos absolutos e relativos, ou seja, considerando sua posição no sistema e seu relacionamento com outras normas<sup>567</sup>. Há também os argumentos sistemático-conceituais (*begrifflich-systematischen Argumente*), que visam à clareza conceitual, à unidade formal e à completude sistemática<sup>568</sup>.

---

<sup>562</sup> Bem assinala ALEXY que o elemento semântico por vezes serve apenas para indicar um problema, para o qual solução deve ser buscada no emprego dos demais elementos da interpretação (ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 70).

<sup>563</sup> Como, aliás, já indicava HUFELAND. HUFELAND, Gottlieb. *Ueber den eigenthümlichen Geist des römischen Rechts im Allgemeinen und im Einzelnen mit Vergleichen neuer Gesetzgebungen*. T. I, Giesen: 1815, p. 82-90, especialmente p. 83 e 87.

<sup>564</sup> Temos dificuldades em admitir a possibilidade de uma interpretação meramente gramatical de leis e atos normativos. No entanto, trata-se de orientação que, inclusive, encontra previsão no direito positivo tributário vigente, como é o caso do art. 111 do CTN, que determina a suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Entre as muitas oposições que poderíamos aqui erigir a essa determinação, podemos citar a muito relevante necessidade de interpretação de leis e atos normativos em conformidade com a constituição, a implicar, no mais das vezes, o recurso a outros argumentos de interpretação que não meramente o gramatical, como meio único de promover o salvamento da validade dos mesmos, de outro modo inconstitucionais. Se se entende que o art. 111 do CTN limita uma tal possibilidade de interpretação, então ele próprio é contrário à constituição e, nesse sentido, não recepcionado pela Constituição vigente. No mesmo sentido, sustentando a impossibilidade de utilização exclusiva do método literal no direito tributário, DANILEVICZ, Igor. Reflexões sobre a interpretação literal de normas no direito tributário. *Direito e Justiça*. V. 17, 119-134, Ano XVII e XVIII (1995-1996), p. 133-134; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 138-140.

<sup>565</sup> Nos cabe aqui referir a posição de FREITAS sobre a sistematicidade na interpretação do direito. Ao contrário da posição que assumimos nesse ponto do nosso excursus, a noção de sistema não é considerada por FREITAS como um elemento da interpretação jurídica, mas como o processo hermenêutico por excelência, de modo que, nas suas palavras, ou “a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação” (FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 63-75, especialmente p. 73-74).

<sup>566</sup> ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 87. A interpretação conforme a constituição significa que uma lei ou ato normativo não deve ser considerado inconstitucional se em um sentido possível de interpretação sua pode com ela ser tida como conforme. A interpretação conforme constitui uma consequência da ideia de unidade da ordem jurídica (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 71-72). É interessante notar que, além dos limites semânticos, é da compreensão do Tribunal Constitucional Federal que a própria vontade do legislador representa barreira intransponível para a utilização do método de interpretação conforme a constituição (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. V. I, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 319-320).

<sup>567</sup> *Ibidem*, p. 87.

<sup>568</sup> *Ibidem*, p. 87

Há os argumentos denominados de jurídicos especiais (*speziellen juristischen Argumente*), sendo o caso mais relevante a analogia<sup>569 570</sup>, entendida como uma questão atinente à igualdade material<sup>571</sup>. Insere-se nesta categoria, ainda, argumentos de natureza comparativa (*komparative Argumente*), consistentes na confrontação entre distintos sistemas jurídicos, podendo visar tanto à universalidade como à diferença<sup>572 573</sup>. Os argumentos sistemáticos pendem, em regra, para uma orientação objetiva da interpretação.

Por outro lado, o elemento teleológico – a que ALEXY denomina de genético – produz vinculação do sentido normativo, ou com o conteúdo semântico das expressões empregadas pelo legislador de então, seja com a recondução do sentido para o melhor atendimento de uma finalidade que esteve subjacente à legislação<sup>574</sup>.

Enquanto elementos da interpretação, que atuam como argumentos, orientam o método empregado pelo intérprete e, com isso, diretamente o resultado de sua atividade.

### 3.4 Sobre a interpretação das imunidades tributárias

Toda a análise que tenha o direito como objeto deve proceder em análise, ainda que rasa, das normas constitucionais que sejam ao tema relacionadas, direta ou indiretamente. Assim deve ser porque, nos Estados em que se assume a primazia da constituição (*Vorrang der Verfassung*) como um de seus postulados, além de conformação formal da produção legislativa inferior aos critérios que enuncia, existe também uma determinação vertical de

---

<sup>569</sup> Ibidem, p. 87.

<sup>570</sup> Para UNGER, há nas entranhas do ordenamento jurídico uma estrutura orgânica na ligação entre os seus elementos, possuindo o poder para produzir, por isso mesmo, a sua auto-completude. Denomina-se analogia, pois, no seu dizer, a essa complementação orgânica (*organische Ergänzung*) do direito positivo. UNGER, Joseph. *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. 5ª ed., T. I., Leipzig: 1892, p. 59).

<sup>571</sup> Fala-nos, Alexy, na aplicação da norma para além do seu texto. Devemos entender texto, no contexto do afirmado, no sentido da previsão hipotética da norma, a significar, então, a aplicação da norma para além de sua previsão abstrata (ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 87).

<sup>572</sup> Ibidem, p. 87; ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation: Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. 3ª ed., Frankfurt a. M.: Suhrkamp, 1996, p. 302.

<sup>573</sup> Omitimos na exposição, propositadamente, o que Alexy denomina de argumentos de princípio (*Prinzipienargumente*), argumentos prejudiciais (*präjudiziellen Argumente*) e argumentos históricos (*historischen Argumente*) (ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 87). Pensamos que os argumentos de princípio estão contidos, no que aplicável, ou nos argumentos asseguradores de consistência ou nos argumentos contextuais. Somente poderíamos aceitar argumentos de princípio em uma dimensão geral da interpretação jurídica, que tivesse como objetivo não normas determinadas, mas a explicação do próprio sistema.

<sup>574</sup> Ibidem, p. 86.

conteúdo material, de caráter igualmente vinculativo<sup>575</sup>. A constituição representa, para o ordenamento jurídico de que participa, a gênese da estrutura mínima e obrigatória do Estado e de seu conteúdo material essencial<sup>576</sup>, sem a qual impensável a noção de Estado de Direito<sup>577</sup>. Não é, por isso, a constituição, como afirmava MAXIMILIANO<sup>578</sup>, meramente uma lei que possui mais força do que as outras, visto que é nela, pois, que se declaram liberdades, direitos e projetam-se os limites do poder do Estado, do poder político<sup>579</sup>, a implicar o reconhecimento de que constitui critério formal e material para a existência mesmo das leis.

Particularmente em sua dimensão de instituidora e limitadora<sup>580</sup> do poder político<sup>581</sup>, a constituição, aqui representando o marco inicial na intenção de criação de um sistema jurídico com as características em cada caso socialmente preferidas, institui o desenho fundamental da liberdade individual<sup>582</sup>.

O poder tributário, como visto, sendo a possibilidade jurídica de impor o pagamento de tributos a uma comunidade<sup>583</sup>, constitui hipótese de limitação na liberdade individual<sup>584</sup>. Possuir poder tributário é ter a possibilidade de impor deveres, portanto. Não é sem razão, por isso, a afirmativa de John Marshall, em 1819, no âmbito da *Supreme Court of the United States*, no julgamento *McCulloch v. Maryland*, de que o poder de tributar consiste no poder de destruir<sup>585</sup>.

<sup>575</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 196-197.

<sup>576</sup> Concepção que engloba, portanto, a formulação de HESSE (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 37).

<sup>577</sup> O Estado de Direito une sua existência a de uma constituição, como uma ordem normativa vinculante para o poder público (SCHMIDT-ABMANN, Eberhard. *Der Rechtsstaat*. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995, p. 1002).

<sup>578</sup> Como afirmava MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 249.

<sup>579</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed., 5. reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2000, p. 52.

<sup>580</sup> A delimitação do poder foi, historicamente, a razão para a dação das constituições. Afirma ZIPPELIUS, pois, que “na história constitucional salientou-se desde muito cedo como uma das principais funções da constituição a garantia da liberdade através da delimitação do poder. Neste contexto, a constituição surge como o instrumento fundamental de controlo do poder que distribui as tarefas do Estado por diversos órgãos, regula a cooperação e o controlo recíproco destes, e protege as liberdades fundamentais do indivíduo contra os titulares do poder político” (ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria geral do estado*. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 67).

<sup>581</sup> Não descuidamos para o fato de que é também através da constituição que há uma determinação dos limites da esfera de liberdade dos indivíduos entre eles.

<sup>582</sup> O sentido de liberdade aqui empregado é o de liberdade jurídica, ou seja, possibilidade de “se fazer ou deixar de fazer o que se quer”, desde que não haja proibição em contrário (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 343).

<sup>583</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrechts*. Zürich: Polygraphischer Verlag A. G., 1951, p. 29.

<sup>584</sup> Auto-limitação, vale assinalar, pois que proveniente da própria sociedade, enquanto titular absoluta poder.

<sup>585</sup> No original, “The power to tax is the power to destroy”.

As imunidades tributárias, como visto, normas constitucionais de índole proibitiva, formam estruturas jurídicas de bloqueio do poder tributário. Direcionadas à conduta do titular da competência tributária, têm o efeito jurídico de excepcionar permissões gerais, atuando sobre a conduta do legislador infraconstitucional, proibindo-lhe determinado agir que, ausente a norma exceptiva, seria de outro modo permitido.

O desenho da moldura constitucional de liberdade, pois, vem traçado pela atuação simultânea dos mecanismos normativos da permissão-poder e da proibição; competência e exclusão da competência. A liberdade fiscal, significando o âmbito de possibilidade de agir do indivíduo sem a interferência da atividade impositiva estatal, é determinada pelo delineamento do poder tributário – normas de permissão-poder – e de suas exceções, limitações constitucionais ao poder de tributar – normas de proibição –, especialmente as imunidades tributárias.

Os catadráticos do direito tributário, ainda que oscilando quanto aos argumentos empregados, costumam professar entendimento de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas ampliativamente<sup>586</sup>. Deparamo-nos, pois, com o problema de saber o que significa essa “extensão” da interpretação jurídica. Noutro dizer, o que significa interpretar algo “ampliativamente” ou “restritivamente”.

Em tópico precedente, tivemos a oportunidade de afirmar que, enquanto atividade – também o resultado dela – de extração de sentido de um certo objeto, a interpretação jurídica é operação para determinação do sentido do direito, dos elementos que o formam. Ademais, que enquanto a extração de sentido seja sua finalidade imediata, a interpretação jurídica comporta também uma finalidade mediata, relacionada ao conteúdo investigado pelo intérprete, se o sentido subjetivo ou objetivo do direito ou do elemento que o compõe. Concluimos por uma *complementariedade necessária* entre as dimensões subjetiva e objetiva, mediada por uma enfrentamento entre a gênese democrática do direito e o seu caráter obrigatoriamente evolutivo, em um jogo de forças insuscetível de resolução *a priori*,

---

<sup>586</sup> CARRAZZA, por exemplo, chega a afirmar que a interpretação das imunidades tributárias deve ser tão favorável quanto possível ao contribuinte (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. rev. ampl. atual., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 714). Por sua vez, CARVALHO propõe uma rebelião com relação à leitura do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, sustentando, na essência, estarmos diante de imunidade de *tributos* ao invés de *impostos* (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 228-231). Defendendo semelhante posição, LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 21-25. Por sua vez, entendendo que as imunidades tributárias devem ser interpretadas de acordo com as suas respectivas finalidades e características sistemáticas, COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 115.

dependente que é de elementos de ordem exterior. Vimos, então, que os elementos da interpretação jurídica compõem um grupo de argumentos que, cada qual ostentando uma tendência acerca do sentido mediato do objeto sob interpretação, direcionam o seu resultado para uma ou outra direção. Ao fim, portanto, a propensão com relação ao sentido mediato da interpretação dependerá dos elementos e argumentos preferidos para a interpretação na situação concreta.

Já ponderamos que a interpretação jurídica, recaindo sobre proposições, formulações linguísticas, portanto, encontra seu início obrigatório no elemento gramatical, nos argumentos a ele relacionados. O limite para o resultado da interpretação, de outro lado, também é fixado havendo como referencial o extremo semântico-textual. Existe, dessarte, um contorno dentro do qual, para que seja válido, deve-se inserir todo e qualquer resultado da atividade de interpretação jurídica.

A amplitude de uma interpretação jurídica depende, assim, de duas variáveis: índice de indeterminação do conteúdo semântico e a multiplicidade de possibilidades de aplicação<sup>587</sup>. Será, pois, ampliativa a interpretação sempre que produzir resultados que se distanciem substancial e semanticamente de uma leitura literal possível do objeto interpretado, ou quando, dada a multiplicidade de direções semânticas possíveis, torna-se grande o espectro de aplicações para o direito interpretado, valendo, para a interpretação dita ‘restritiva’, o oposto. Em última análise, portanto, a ‘elasticidade’ ou amplitude da interpretação jurídica depende dos elementos e argumentos empregados no desenvolvimento da atividade.

Deve-se observar, outrossim, em tema de amplitude da interpretação jurídica, que falar em interpretação ampla ou restrita de forma alguma constitui direção prévia do intérprete à postura interpretativa que ostentará diante de determinado texto, a depender do seu conteúdo. Uma vez que a interpretação jurídica possui finalidades mediata e imediata previamente determinadas, o intérprete está em relação a elas comprometido, devendo obrar na extração do sentido mais preciso possível do objeto interpretado<sup>588</sup>. É diante da verificação

---

<sup>587</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995, p. 174.

<sup>588</sup> Nega-se aqui, portanto, o ideário de KELSEN a respeito do caráter meramente político da escolha da interpretação para o caso concreto (KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 348-351). Há uma sensível prevalência entre resultados da interpretação, conforme adiram, a cada caso segundo o contexto, a um sentido subjetivo ou objetivo, meramente gramatical ou sistemático, o que se explica, como visto, pela gênese democrática do direito e seu caráter evolutivo, por vezes, também, transcendental de suas disposições. Entre nós, a posição de Kelsen é retomada por CAMARGO, ao argumento de que, especialmente à luz de disposições da ordem jurídica que formalizam instrumentos para a vinculação ao precedente formado por um tribunal, será direito simplesmente aquilo que os tribunais decidirem que é (CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Interpretação jurídica e estereótipos*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003, p. 23-25, notas de rodapé ns. 2 e 3). Metodologicamente, contudo,

de ocorrência polissemia que deverá, em um espectro de sentidos possíveis, tendo em vista especialmente a natureza do objeto interpretado, optar por aquele que traduz normatização mais adequada para o corte do direito em que inserido, sobretudo em vista de aspectos normativos gerais, como normas-garantia e outros limitadores ou condutores do esforço interpretativo. A amplitude de que falam os autores deve ser vista, portanto, como questão de interpretação-resultado e não de interpretação-atividade<sup>589</sup>.

A questão da interpretação das imunidades tributárias é reconduzida, assim, à sabedoria sobre que elementos-argumentos empregar na atividade interpretativa. Ocorre que o emprego dos elementos-argumentos suscita alguns problemas. Entre eles, e principalmente, o fato, como exposto por GRAU, de que os elementos da interpretação jurídica não respondem à questão sobre como devem ser a cada caso escolhidos, faltando, pois, uma “meta-regra” ordenadora da aplicação<sup>590</sup>. Essa indeterminação, que considera absoluta, colocando diante do

---

pensamos ser necessário promover distinção entre a autoridade de uma decisão judicial ou de uma interpretação e a sua correção. A razão pela qual a interpretação eventualmente fixada por um tribunal deve ser obedecida está ligada sobretudo a questões atinentes à sua força vinculativa, o que de modo algum implica um juízo sobre sua qualidade enquanto correta interpretação de uma ordem jurídica. Provam-no, pensamos, as disposições da nossa própria ordem jurídica a conceberem procedimentos para revisão e cancelamento de súmulas vinculantes, como é o caso das disposições existentes na Lei n. 11.417/06. Os tribunais, por isso, não constituem em princípio o direito objetivo, mas o reconhecem, constatação essa que há muito é feita inclusive nos sistemas jurídicos que adotam por excelência o modelo do *stare decisis*. Como já se afirmou, havendo o sistema de direito inglês como *background*, "when a court delivers a ruling which is perceived to change the law the effect is not only for the future. It also affects the past. This is because of the fiction that when it states the law a court is stating the law as it always has been" (ZANDER, Michael. *The Law-Making Process*. 6ª ed., Cambridge: Press Syndicate of the University of Cambridge, 2004, p. 393). Nos sistemas de *common law*, a figura do *overruling* representa essa possibilidade de alteração do direito com pretensão de correção (RAZ, Joseph. *The Authority of Law*. 2ª ed., Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 189-190), noticiando-se, ademais, não serem raros os casos em que alterada a orientação já previamente firmada por um tribunal (BRENNER, Saul. SPAETH, Harold J. *Stare Decisis: The alteration of precedent on the Supreme Court, 1946-1992*. Cambridge: Press Syndicate of the University of Cambridge, 1995, *passim*). Na Supreme Court americana, tal fato participa da consciência do próprio tribunal. Quando do julgamento de *Payne v. Tennessee*, esse tribunal, realizando o *overruling* do precedente firmado por *Booth v. Maryland* e *South Carolina v. Gathers*, reconhece sem dúvida o caráter declaratório da sua decisão, afirmando-se, na ocasião, que "*Booth and Gathers were decided by the narrowest of margins, over spirited dissents challenging the basic underpinnings of those decisions. They have been questioned by members of the Court in later decisions, and have defied consistent application by lower courts [...] Reconsidering these decisions now, we conclude for the reasons heretofore stated, that they were wrongly decided and should be, and now are, overruled*" (Ibidem, p. 6-7). O que pensam os tribunais sobre o direito somente se distancia qualitativamente do dele pensam doutrina e até mesmo não juristas pela força vinculativa das suas decisões, nada mais. No mesmo sentido por nós aqui defendido, a doutrina de BETTI, para quem "*Il tentativo del Kelsen di appiattare la funzione giurisdizionale al livello comune della discrezionalità, non è punto giustificato della presenza di un momento assiologico nell'apprezzamento interpretativo del giudice: perché l'apprezzamento interpretativo rimane pur sempre un apprezzamento vincolato, subordinato mercé un vincolo di continuità logica e assiologica a quella linea di coerenza che si dimostra immanente all'ordine giuridico considerato nella sua totalità*" (BETTI, Emilio. *Diritto, Metodo, Ermeneutica*. Scritti scelti. Milano: Giuffrè, 1991, p. 529).

<sup>589</sup> Na mesma linha, VANONI, apoiado nas lições de VITTORIO SCIALOJA e SANTI ROMANO (VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 1-3).

<sup>590</sup> GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 90-91.

intérprete uma pluralidade de sentidos, a cada vez, para o caso concreto, negaria o caráter científico da interpretação jurídica, que se inclinaria, então, para a prudência<sup>591 592</sup>.

Parece, no entanto, que tivemos algum sucesso em demonstrar que a opção pelos elementos-argumentos de interpretação não é, como propôs GRAU, questão absolutamente livre, delegada à arbitrariedade do intérprete<sup>593</sup>. Definida a interpretação jurídica como atividade de obtenção de sentido de determinados objetos jurídicos – finalidade imediata –, e estando o direito submetido à tensão entre sua dimensão democrática e seu caráter evolutivo, como também à transcendentalidade eventual das regulações legislativas, a escolha pela precedência de elementos de interpretação em detrimento de outros se explica caso a caso, segundo as circunstâncias fáticas, na relação concreta entre o marco de vigência da lei e da constância do panorama social existente à época da sua dação, no que, em suma, denominamos de sobrecritério do tempo. É, pois, a falta de convergência entre os resultados parciais da atividade interpretativa segundo os elementos-argumentos individualmente considerados – algo que é acidental, visto que no mais das vezes coincidirão – que fixa a necessidade de escolha por uns em detrimento de outros. Essa opção, pois, que vai orientada pelo sobrecritério do tempo.

Está claro, ademais, que as imunidades tributárias, precisamente por consistirem em extensões do âmbito de liberdade jurídica da pessoa, não recebem do ordenamento jurídico qualquer trava normativa a respeito de seu sentido concreto. Noutras palavras, diferentemente de normas de natureza penal ou que impliquem restrições a direitos fundamentais, o sistema jurídico não enclausura a eficácia normativa das imunidades, permitindo que, uma vez inseridas no ordenamento, sejam eventualmente alçadas para situações impossíveis dentro de

---

<sup>591</sup> Ibidem, p. XIV.

<sup>592</sup> Há um deslocamento da direção da análise. Na modernidade, o pensamento do direito a partir do problema – a técnica de pensar problematicamente – recebeu a redescoberta através da tópica de VIEHWEG (VIEWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência*. Trad. Kelly Susane Alflen da Silva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008).

<sup>593</sup> Deve ser aqui notado que a posição por nós adotada não advoga a existência de um método estrito, responsável pela apresentação da solução correta a cada caso. Não há indiferença de nossa parte à problemática do método relacionado à hermenêutica, tampouco, como visto, a pregação de um anarquismo metodológico, ponto nosso de discórdia em relação às considerações de GRAU. Se bem que não exista percurso minudenciado para a obtenção da resposta certa em todo o caso, coloca-se à disposição um “critério condutor de critérios”, um postulado, como acima referido, do qual provém direcionamento para o intérprete na condução de sua atividade. A hermenêutica não é atividade infensa a método (GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método II*. Complementos e índice. Trad. Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Editora Vozes, 2002, p. 368). Transparece evidente, por outro lado, a proeminência da figura do intérprete na atividade de interpretação, responsável pela mediação entre sua historicidade e aquela do objeto observado. De se ressaltar aqui, no entanto, a respeito da orientação teórica de Gadamer, que o mesmo parece ter se aproximado ainda mais da *phronesis* aristotélica na maturidade do seu pensamento (Ibidem, p. 369-380).

um horizonte meramente gramatical, participando, portanto, do processo de extração de sentido, a universalidade dos elementos-argumentos da interpretação<sup>594</sup>.

---

<sup>594</sup> DARCIE, Jonathan Doering. A interpretação das imunidades tributárias. *Revista da AJURIS*. Ano n. 38, n. 124 (dez 2011), 148/178, p. 174.

## CONCLUSÃO

Com base no por nós exposto, respeitada a ordem de desenvolvimento do presente trabalho, podemos enunciar as seguintes considerações conclusivas:

*Primeira.* De acordo com o estado da arte da dogmática do direito hoje, a imunidade tributária é compreendida ou como uma regra negativa de competência, através da qual promove-se alteração negativa na estrutura da competência constitucional, retirando-se do âmbito da permissão determinadas situações eleitas pelo legislador como imunes à tributação; ou como a expressão de princípios constitucionais de vedação impositiva; ou como a representação de direitos subjetivos do contribuinte, de não se sujeitarem à tributação por parte do Estado; ou, finalmente, em menor escala, sem especificar o *modo* e as *consequências* concretas de sua existência, como proibição dirigida ao legislador ordinário.

*Segunda.* Incorre em equívoco a orientação segundo a qual a imunidade consistiria em regra negativa de competência ou elemento de limitação da competência tributária, sobretudo porque, tidas como verazes as premissas erigidas pelos partidários dessa visão, existe um desacordo entre as consequências jurídicas afirmadas pelos mesmos e aquelas que, em conformidade com orientações já antigas principalmente no espaço do direito constitucional, seriam esperadas para um instituto jurídico como tal concebido. Essa incoerência se manifesta, sobretudo, no trato de questões de direito intertemporal.

*Terceira.* A caracterização da imunidade tributária como um direito subjetivo do contribuinte não representa a forma mais adequada e precisa de identificar tal instituto. Ao lado dos inúmeros e antigos problemas existentes na definição do que venha a ser um direito subjetivo, a sua utilização para a demarcação da natureza jurídica da imunidade deixa escapar

– a não ser que, na esteira de autores como Fazzalari, entendam-se direitos subjetivos como a expressão de posições jurídicas complexas, a abranger a bilateralidade de uma eventual relação jurídica – o mais relevante sobre o ser do instituto, que é a sua condição *prima facie* de dever de abstenção por parte do Estado.

*Quarta.* Uma vez acatados os mais modernos contributos à definição das normas jurídicas, dentre elas os princípios jurídicos, passa a ser impossível conceber a imunidade tributária como um caso particular de sua manifestação. Sendo os princípios jurídicos normas dotadas de maior grau de abstração, imediatamente finalísticas, tendentes a uma aplicação a partir de uma dimensão de peso, de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas, de modo algum poderiam representar as estruturas de posituação das imunidades tributárias, que tem entre seus predicados vitais o fato de serem geralmente compreendidas como obstáculos intransponíveis ao poder tributário.

*Quinta.* Uma vez que a finalidade primeira do direito é de regular da vida em conjunto, tornando-a possível e adequada aos interesses sociais, a norma jurídica, concebida como ato de vontade direcionado à conduta de outrem ordenando que algo deva ou não acontecer, assume o papel de protagonismo.

*Sexta.* Não sendo possível reduzir o fenômeno jurídico exclusivamente a imperativos, inevitável concluir-se que, ao lado da norma jurídica – que podem conter um mandamento, uma proibição ou permissão –, responsável pela ordenação imediata da conduta, existem outras entidades, denominadas de elementos normativos, constituídos por proposições jurídicas de estrutura não completa, não tendentes imediatamente à conduta humana.

*Sétima.* A norma jurídica, vetor de condicionamento direto da conduta humana, através da qual se ordena, proíbe ou permite alguma coisa, é formada por uma estrutura hipotético-condicional contida em proposição normativa, tendo como espécies as regras – imediatamente descritivas –, os princípios – primeiramente finalísticos – e, também, de acordo com uma orientação teórica particular, os postulados normativos aplicativos, assim entendidos como normas imediatamente metódicas, que instituem critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto de aplicação.

*Oitava.* Os elementos normativos, participantes não imediatamente normativos do fenômeno jurídico, porque não ordenam diretamente a conduta humana, são responsáveis pela sistematização do direito, através da colaboração na ordenação eficiente e adequada da conduta, especificação do âmbito de validade de normas jurídicas, determinação do relacionamento entre normas jurídicas e pela construção das premissas de funcionamento do ordenamento jurídico, estabelecendo definições ou as especificando.

*Nona.* Os elementos normativos declaratórios são aqueles que, constituídos por proposições jurídicas aclaratórias (*erläutende Rechtssätze*), estabelecem definições ou especificações de definições e termos empregados em qualquer espécie de normas jurídicas ou outros elementos normativos.

*Décima.* Os elementos normativos modificativos são aqueles responsáveis pela alteração do âmbito de vigência de uma norma jurídica ou elemento normativo, o que se dá através de modificação do conteúdo de determinada disposição jurídica, podendo as modificações concretizadas por esses elementos normativos se dar tanto de modo positivo – a gerar elementos normativos modificativos positivos – ou negativo – a gerar elementos normativos modificativos negativos.

*Décima primeira.* Os elementos normativos relacionais são as disposições que estabelecem a ligação entre normas jurídicas ou elementos normativos, da mesma forma que estabelecem os termos em que tal ligação deve operar. Através dos elementos normativos relacionais, estabelece-se no ordenamento jurídico uma conexão de vigência entre disposições ou grupos de disposições jurídicas distintas, as quais, na ausência dessa ligação, estariam isolados em esferas de vigência distintas, muitas vezes inteiramente desconectadas

*Décima segunda.* Os elementos normativos de vigência são disposições que direcionam sua eficácia imediatamente contra a própria vigência de outras disposições jurídicas. Enquanto nos outros elementos normativos a alteração de vigência ocorre de modo indireto, tendo em vista alterações de conteúdo ou conexões realizadas entre distintas disposições jurídicas, os elementos normativos de vigência ocupam-se exclusivamente do dimensionamento da vigência de outras disposições jurídicas, atuando dessa forma, metaforicamente, como se 'interruptores' ou 'potenciômetros' de vigência fossem.

*Décima terceira.* De acordo com essa visão do ordenamento jurídico, a imunidade é uma regra jurídica positiva em matéria tributária, dirigida ao titular do poder tributário em medida concreta, através da qual se estabelece uma proibição para toda e qualquer atividade impositiva, em abstrato ou em concreto, sobre determinados âmbitos materiais e em relação a sujeito considerados relevantes pelo constituinte, estabelecendo, por isso, posição jurídica de intributabilidade à pessoa (física ou jurídica).

*Décima quarta.* Ao contrário do que sustentam alguns autores tributaristas, a imunidade não é técnica de redução de uma estrutura normativa – o que a tornaria a um elemento normativo modificativo de eficácia negativa, a gerar simples estado de não permissão –, mas norma jurídica cuja eficácia jurídica a limita.

*Décima quinta.* Um efeito jurídico é a concretização de consequências no mundo jurídico, não mantendo qualquer relação com o plano material. Enquanto uma relação entre causa e consequência físicas é constituída por um relacionamento entre fato e fato, o relacionamento entre causa – aqui entendida em sentido metafórico – e efeitos jurídicos se constitui por um vínculo entre um fato e uma valoração, consistindo, por isso, o efeito jurídico, em um valor condicionado a um fato, cuja ligação se dá por um vínculo de natureza lógica.

*Décima sexta.* A eficácia jurídica, tendo um sentido de aptidão e capacidade, consistindo em um estado estático de algo jurídico, deve ser entendida como a qualidade de algo de ser capaz de produzir efeito jurídico. A imunidade tributária é dotada de duas eficácias jurídicas.

*Décima sétima.* A eficácia normativa da imunidade tributária consiste na capacidade jurídica que detém de tornar inconstitucionais todos os atos normativos que sejam editados em violação ao seu conteúdo proibitivo a partir do momento da sua vigência na ordem jurídica. A limitação da competência decorrente da existência da imunidade tributária, tal como defendido pela maioria dos autores, representa um efeito anexo seu.

*Décima oitava.* A eficácia metanormativa ou derogatória da imunidade tributária, que se manifesta nas formas abstrata e concreta, consiste na sua aptidão para retirar a vigência de todo e qualquer ato normativo que tenha direta ou indiretamente baseado a sua existência

no espaço de competência outrora existente, ainda quando a formação desses atos normativos tenha ocorrido em conformidade com o direito antes em vigor.

*Décima nona.* Por força da eficácia metanormativa de forma abstrata da imunidade tributária, perdem a vigência todos os atos normativos a ela inferiores que sejam formadores de estruturas de direito objetivo – leis, decretos, medidas provisórias, etc. – que, de algum, modo contenham disposições jurídicas que contrariem o seu conteúdo.

*Vigésima.* Em decorrência da ação da eficácia metanormativa concreta da imunidade tributária, a obrigação tributária apta de ser exigida perde imediatamente essa sua capacidade – interferência que se consuma no plano da eficácia, portanto –, cessando a possibilidade de exigência a partir da entrada em vigor da imunidade.

*Vigésima primeira.* Denomina-se interpretação a atividade – e, também, o seu resultado – de extração de sentido de determinado objeto, notadamente a linguagem. Sendo constituído pela linguagem, o direito adquire através da interpretação a enunciação de sentido dos elementos que o formam.

*Vigésima segunda.* Enquanto atividade, a interpretação está sujeita a métodos e regras, que a direcionam e determinam o seu resultado.

*Vigésima terceira.* A finalidade mediata da interpretação jurídica pode consistir tanto na reconstrução do pensamento que está expresso ou que se quis na lei expressar – corrente subjetiva da interpretação jurídica –, como na obtenção de um sentido racional objetivo da lei, independente da intencionalidade de quem a criou – corrente objetiva da interpretação jurídica.

*Vigésima quarta.* Não é possível definir uma exclusão ou precedência *a priori* a respeito das correntes subjetiva ou objetiva da interpretação jurídica, tendo em vista que os fundamentos em que se suportam cada qual são por igual relevantes. Ambas as teorias carregam uma parcela de verdade e, por esta razão, não podem ser aceitas sem restrições: enquanto a teoria subjetiva prestigia a dimensão democrática do direito e o aspecto de que é algo concebido do homem para o homem, em que inseridas determinadas valorações, a teoria objetiva contribui com o reconhecimento do caráter evolutivo do direito e transcendente das

regulações jurídicas. Incapazes individualmente de adaptação ao complexo fenômeno jurídico, produzem, em conjunto, valioso critério para a determinação do conteúdo do direito, observando, na resolução sobre a predominância de um outro a cada caso, um sobrecritério-referência, qual seja, o tempo. Assim, tanto mais válida será a opção pela busca de uma vontade do legislador quanto próximo o momento da atividade interpretativa esteja do marco de vigência do ato normativo a interpretar e da constância do panorama social existente à época da regulação respectiva; logicamente, tanto mais legítima será a busca por um sentido autônomo do direito quanto distante no tempo o momento da atividade interpretativa da dação do ato normativo ou, com igual relevância, quando haja alteração significativa no *background* de regulação social a justificar a perda do referencial teleológico inicial da legislação.

*Vigésima quinta.* A oposição entre as teorias subjetiva e objetiva da interpretação jurídica não gera uma exclusão absoluta de qualquer delas, havendo uma complementariedade *necessária* entre as dimensões subjetiva e objetiva da interpretação jurídica, mediada exclusivamente pelo sobrecritério do tempo, mas insuscetível de resolução *a priori*, dependente que é, para a medida da preponderância no caso concreto, de elementos de ordem exterior.

*Vigésima sexta.* O ponto de partida e ao mesmo tempo barreira para atividade interpretativa está na sua dimensão semântico-textual.

*Vigésima sétima.* Os elementos da interpretação jurídica consistem nos meios pelos quais o intérprete extrai o sentido de seu objeto de análise, sendo basicamente argumentos, ou seja, razões que falam em favor ou contra um determinado sentido.

*Vigésima oitava.* São elementos da interpretação jurídica o gramatical, o lógico, o histórico, o sistemático, o teleológico, além de atenção aos argumentos asseguradores de consistência, do posicionamento do material interpretado em termos absolutos e relativos, aos argumentos sistemático-conceituais e jurídicos especiais.

*Vigésima nona.* A amplitude de uma interpretação jurídica depende do índice de indeterminação do conteúdo semântico e da multiplicidade de possibilidades de aplicação, sendo ampliativa a interpretação sempre que produzir resultados que se distanciem substancial e semanticamente de uma leitura literal possível do objeto interpretado, ou quando, dada a

multiplicidade de direções semânticas possíveis, torna-se grande o espectro de aplicações para o direito interpretado, valendo o oposto para a interpretação dita restritiva.

*Trigésima.* A atividade de interpretação, pela postura do intérprete, de modo algum poderá estar previamente determinada por um direcionamento prévio, devendo ele obrar na extração do sentido mais preciso possível do objeto interpretado. Somente pela ocorrência de polissemia que o intérprete deverá, em um espectro de sentidos possíveis, tendo em vista especialmente a natureza do objeto interpretado, optar por aquele que traduz normatização mais adequada para o corte do direito em que inserido.

*Trigésima primeira.* Precisamente por consistirem em extensões do âmbito de liberdade jurídica da pessoa, o sistema jurídico não enclausura a eficácia normativa da imunidade, permitindo que, uma vez inseridas no ordenamento, seja eventualmente alçada para situações impossíveis dentro de um horizonte meramente gramatical, participando, portanto, do processo de extração de sentido da imunidade tributária, a universalidade dos elementos-argumentos da interpretação jurídica.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMOVICH, Ludwig K. *et alii*. *Österreichisches Staatsrechts*. T. I., 2ª ed., Springer: Wien, 2011

AQUINAS, Thomas. *In IV libros sententiarum*. T. I, Matriti: Vidua Elisæi Sánchez, 1769

ALBERT, Hans. *Tratado da razão crítica*. Trad. Idalina Azevedo da Silva, Erika Gudde, Maria José P. Monteiro. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1976

ALEXANDER, Kurt. *Der Begriff der Unwirksamkeit im B.G.B.*. Berlin: 1903

ALEXY, Robert. *A interpretação de Ralf Dreier da definição do direito kantiana*. Trad. Luís Afonso Heck. in HOLLERBACH, Alexander, et alii. *Direito natural, direito positivo, direito discursivo*. Org. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010

———. *Direito, Razão, Discurso – Estudos para a filosofia do direito*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010

———. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1ª ed., Frankfurt: Suhrkamp, 1995

———. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008

———. *Theorie der juristischen Argumentation: Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. 3ª ed., Frankfurt a. M.: Suhrkamp, 1996

ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. *Do formalismo no processo civil*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003

———. *Teoria e prática da tutela jurisdicional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010

AQUINO, Tomás. *Suma teológica*. 2ª ed., Caxias do Sul: Livraria Sulina Editora, 1980

ARISTOTLE. *Metaphysics*. Trad. Rev. John H. M'Mahon. London: Henry G. Bohn, 1857

———. *The organon, or logical tratises*. Vol. I. Trad. Octavius Freire Owen. London: George Bell & Sons, 1889

ATALIBA, Geraldo, *et alii*. *Interpretação no direito tributário. Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2ª ed., 3ª tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981

AULETTA, Ferruccio. *Nullità e “inesistenza” degli atti processuali civili*. Padova: CEDAM, 1999

AUSTIN, John. *The Province of Jurisprudence Determined and The Uses of the Study of Jurisprudence*. Cambridge: Hackett Publishing Company, 1998

ÁVILA, Ana Paula. *A modulação dos efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009

ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, vol. 79, p. 163-183, 2001

———. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2010

———. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008

———. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008

BAGGIO, Lucas Pereira; TESHEINER, José Maria Rosa. *Nulidades no processo civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2008

BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 1, 67-100, 1977

———. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl., à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10-96 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998

———, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2001

BARBOSA, Ruy. *A Constituição e os actos inconstitucionales do congresso e do executivo ante a justiça federal*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Atlantida Editora, 1933

BARON, Julius. *Pandekten*. 9ª ed., Leipzig: 1896

BARROSO, Luís Roberto. *Controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006

———. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000

BASTOS, Celso Ribeiro. BRITTO, Carlos Ayres. *Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 1982

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007

MELLO, Marcos Bernares de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006

BERNHÖFT, Franz. *Beiträge zur Auslegung des Bürgerlichen Gesetzbuches*. T. I, Leipzig: Georg Böhme, 1902

BETTI, Emilio. *Diritto, Metodo, Ermeneutica*. Scritti scelti. Milano: Giuffrè, 1991

BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das Obrigações*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977

BIERLING, Ernst Rudolph. *Juristische Prinzipienlehre*. T. I, Freiburg i. B. e Leipzig: J.C.B Mohr, 1894

———. *Juristische Prinzipienlehre*. T. III, Tübingen: J.C.B Mohr, 1905

BINDING, Karl. *Die Normen und ihre Übertretung*. 4ª ed., t. I. Leipzig: Scientia Verlag Aalen, 1965

BLACK, Henry Campbell. *Handbook of American Constitutional Law*. 2ª ed., St. Paul: West Publishing Co., 1897

BOBBIO, Norberto. *Teoria dell'ordinamento giuridico*. Torino: G. Giappichelli, 1960

BOCKEN, Hubert; BONDT, Walter de. *Introduction to Belgian law*. Bruxelles: Kluwer, 2001

BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia – Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale*. Trad. Omar Brino et alii. Milano: Giuffrè Editore, 2006

BOFILL, Hèctor Lopez. Parteiverbot ohne Grundlage in der Verfassung? BLANKENAGEL, Alexander. PERNICE, Ingolf. SCHULZE-FIELIZ, Helmuth. *Verfassung im Diskurs der Welt*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004

BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 40, 2001

———. *Obrigaçāo Tributária* (uma introduçāo metodológica). 2. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999

———. *Teoria Geral da Isençāo Tributária*. 3ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007

BRENNER, Saul. SPAETH, Harold J. *Stare Indecisis: The alteration of precedent on the Supreme Court, 1946-1992*. Cambridge: Press Syndicate of the University of Cambridge, 1995

BRINZ, Alois von. *Lehrbuch der Pandekten*. 2ª ed., t. I, Erlangen: 1873

———. *Lehrbuch der Pandekten*. 2ª ed., t. II, p. I, Erlangen: 1879

BRYCE, James. *Studies in history and jurisprudence*. Vol. I., New York: Oxford University Press, 1901

BUCHER, Eugen. *Das subjektive Recht als Normsetzungsbefugnis*. Tübingen: Mohr/Siebeck, 1965

BUCHER, Karl. *System der Pandekten oder Versuch einer wissenschaftlichen Darstellung des Justinianeischen Privatrechts*. 3ª ed., Erlangen: 1882

BÜLOW, Oskar. *A lei e o ofício judicial*. Trad. Jonathan Doering Darcie. Porto Alegre: 2011

BUZAID, Alfredo. *Da ação direta de declaração de inconstitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1958

CALAMANDREI, Piero. *Opere giuridiche*. V. III, Napoli: Morano Editore, 1968

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Interpretação jurídica e estereótipos*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003

CAMPOS, Carlos. *Sociologia e Filosofia do Direito*. 2ª ed., Belo Horizonte: Editôra Cardal, 1961

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., 5ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2000

CANTO, Gilberto Ulhôa. Presuções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, 9 v. 1984

CAPELLA, Juan-Ramon. *El Derecho como Language*. Barcelona: Ariel, 1968

CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. V. I, São Paulo: Classic, 2000

———. *Teoria geral do direito*. Trad. Antônio Carlos Ferreira. 2ª reimp., São Paulo: Lejus, 2000

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed.rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010

———. Imunidades tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 27-28, p. 88-108, jan./jun. 1983

———. *Teoria da norma tributária*. 2ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 42, de 19-12-2003*. 16ª ed., São Paulo: Atlas, 2004

CASTANHEIRA NEVES, António. *O Direito hoje e com Que Sentido? O problema actual da autonomia do direito*. Lisboa: Instituto Piage, 2002

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Trad. J. Guimarães Menegale. V. I, São Paulo: Saraiva, 1969

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006

COING, Helmut. *Elementos fundamentais da filosofia do direito*. Trad. Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002

———. *Fundamentos de filosofia del derecho*. Trad. Juan Manuel Mauri. Barcelona: Ediciones Ariel, 1961

COMPORTI, Marco. *Diritti reali in generale*. 2ª ed., Milano: Giuffrè, 2011

COOLEY, Thomas M. *Treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the states of the American Union*. 6ª ed., Boston: Little, Brown, and Company, 1890

COSSIO, Carlos. *La 'causa' y la comprensión en el derecho*. Buenos Aires: Juarez Editor S.A., 1969

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006

DANILEVICZ, Igor. Reflexões sobre a interpretação literal de normas no direito tributário. *Direito e Justiça*. V. 17, 119-134, Ano XVII e XVIII (1995-1996)

DANZ, Erich. *Die Auslegung der Rechtsgeschäfte*. Jena: 1897

DARCIE, Jonathan Doering. A interpretação das imunidades tributárias. *Revista da AJURIS*. Ano n. 38, n. 124 (dez 2011), 148/178

———. Os contratos de empreitada global e sua tributação: conflito de competência entre ICMS e ISS. *Revista Jurídica Empresarial*, Porto Alegre, v. 3, n. 17, nov./dez., 2010

DARCIE, Stephan Doering. Breves Reflexões Acerca das Nulidades no Processo Penal. *Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal*. V. 11, n. 68, jun./jul. 2011, 99-116

———. O perigo na perspectiva do direito penal: uma análise acerca dos elementos constitutivos da noção penal de perigo. *In Revista de Estudos Criminais*. Ano X, n. 37 (2010), p. 37-65

D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade e crimes omissivos próprios*. Contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra: Coimbra Editora, 2005

DEGENKOLB, Heinrich. *Einlassungszwang und Urteilsnorm – Beiträge zur materialen Theorie der Klagen insbesondere der Anerkennungsklagen*. Neudruck, Aalen: Scientia Verlag Aalen, 1969

DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Vol. I, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1959

DERNBURG, Heinrich. *Die allgemeinen Lehren des bürgerlichen Rechts des Deutschen Reichs und Preußens*. 3ª ed., Halle a.S.: 1906

———. *Pandekten*. 6ª ed., T. I, V. I, parte geral. Berlin, 1900

———. *Pandekten*. T. I, Berlin: 1884

DERZI, Misabel. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 62, 76-98, 1993.

DESCARTES, René. *Discours de la méthode & essais*. In Ouvres de Descartes. Vol. VI. Paris: Léopold Cerf, 1902

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Alcance da imunidade de livros, jornais, e periódicos*. Revista da Ajuris. Porto Alegre, vol. 27, n. 83 (set. 2001), p. 263

———. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008

———. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007

DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009

DOMINGUES DE ANDRADE, Manuel A. *Teoria geral da relação jurídica*. Vol. I, Coimbra: Livraria Almedina, 2003

DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. 2ª ed., t. I, Paris: Ancienne Librairie Fontemoing & Cie Editeurs, 1921

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (MA): Harvard Univ., 1978

ENGISCH, Karl; *et alii*. *Beiträge zur Rechtstheorie*. Frankfurt a.M.: Vittorio Klostermann, 1984

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. J. Baptista Machado. 7ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996

ERNST, Blumenstein. *System des Steuerrechts*. 2ª aufl.. Zurich: Poligraphischer Verlag A.G., 1951

ESPÍNDOLA, Eduardo. FILHO, Eduardo Espíndola. *Tratado de Direito Civil Brasileiro*. V. II, São Paulo: Editora Freitas Bastos, 1939

ESSER, Josef. *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado*. Trad. Eduardo Valentí Fiol. Barcelona: Bosch, 1961

ESSER, Josef. *Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen*. Frankfurt a. M.: Vittorio Klostermann, 1940

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977

———. Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 66, 367-375, FGV, 1961

FALZEA, Angelo. Efficacia giuridica. in *Enciclopedia del diritto*. Giuffrè, 1965, p. 432-509, vol. XIV

FAZZALARI, Elio. *Note in tema de diritto e processo*. Milano: Giuffrè, 1957

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005

FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998

FORSTHOFF, Ernst. *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*. T. I., München: C.H. Beck, 1961

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002

FRIEDRICH, Carl J. *Constitutional Government and Politics: theory and practice in Europe and America*. 4. ed., Waltham, Mass.: Blaisdell Pub. Co., 1968

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método II*. Complementos e índice. Trad. Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Editora Vozes, 2002

———. *Verdade e método*. Trad. Flávio Paulo Meurer. 3ª ed., Petrópolis: Editora Vozes, 1999

GIERKE, Otto von. *Deutsches Privatrecht*. T. I., Leipzig: 1895

GRAEBE, Philipp Wilhelm Leopold. *Die Lehre des Verzichts, nach den Quellen bearbeitet*. Kassel: 1843

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002

GROPPALI, Alessandro. *Filosofia del diritto*. Milano: Editore Libraio Della Real Casa, 1906

HÄBERLE, Peter. Die Menschenwürde als Grundlage der staatlichen Gemeinschaft. In: ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller, t. I, 1995

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994

———. *The Concept of Law*. 2ª ed., Oxford: Oxford University Press, 1994

HARTMANN, Nicolai. *Das Problem des geistigen Seins*. Untersuchungen zur Grundlegung der Geschichtsphilosophie und der Geisteswissenschaften. 3ª ed., Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1962

———. *Philosophische Grundfragen der Biologie*. Göttingen: Vandenhoe & Ruprecht, 1912

HECK, Luís Afonso. *Jurisdição constitucional: teoria da nulidade versus teoria da nulificabilidade das leis*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008

———. *O recurso constitucional na sistemática jurisdicional-constitucional alemã*. Revista de Informação Legislativa, n. 124, 1994

———. *O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais: Contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Encyklopädie der philosophischen Wissenschaften im Grundrisse*. Berlin: Verlag von L. Heimann, 1870

———. *Grundlinien der Philosophie des Rechts*. Leipzig: F. Meiner, 1911

HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. Marcia Sá Cavalcante Schuback. 4ª ed., Petrópolis: Vozes, 2009

HEINSHEIMER, Karl. *Das deutsche Bürgerliche Gesetzbuch mit seinen Nebengesetzen und das badische Recht*. 2. ed., tomo I. Karlsruhe: 1901

HELLWIG, Konrad. *Wesen und subjektive Begrenzung der Rechtskraft*. Reimpressão da ed. de 1901, Aalen: Scientia Verlag, 1967

HENKEL, Heinrich. *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Trad. Enrique Gimbernat Ordeig. Madrid: Taurus Ediciones, 1968

HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 72

HERDER, Joseph Gottfried. *Herders Sämmtliche Werke: Kritische Wälder*. Vol. III. Berlin: Weidmann, 1878

HESSE, Konrad. *Bedeutung der Grundrechte*. BENDA, Ernst et alii. *Handbuch des Verfassungsrechts*. 2. ed. Berlin : W. de Gruyter, 1994

———. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. 20. ed.. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998

HUFELAND, Gottlieb. *Ueber den eigenthümlichen Geist des römischen Rechts im Allgemeinen und im Einzelnen mit Vergleichen neuer Gesetzgebungen*. T. I: Giesen, 1815

HUGO, Victor. *Les misérables*. Paris: J. Hetzel e A. Lacroix, 1866

HUME, David. *A Treatise on Human Nature*. V. I, London: J. M. Dent, 1964

HUSSERL, Gerhart. *Recht und Zeit*. Frankfurt am Main: Vittorio Klostermann, 1955

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000

IPSEN, Jörn. *Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt*. Baden-Baden: Nomos, 1980

JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed., Berlin: O. Häring, 1914

———. *Gesetz und Verordnung*. Staatsrechtliche Untersuchungen auf Rechtsgeschichtlicher und Rechtsvergleichender Grundlage. Freiburg i.B.: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1887

———. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. Freiburg i.B.: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1892

JELLINEK, Walter. *Gesetz, Gesetzanwendung und Zweckmässigkeitserwägung – Zugleich ein System der Ungültigkeitsgründe von Polizeiverordnungen und –Verfügungen*. Eine Staats- und Verwaltungsrechtliche Untersuchung. Reimpressão da ed. de 1913, Aalen: Scientia Verlag, 1964

JHERING, Rudolf von. Die Reflexwirkungen oder die Rückwirkung rechtlicher Thatsachen auf dritte Personen. In *Jahrbücher für die Dogmatik des heutigen römischen und deutschen Privatrechts*. T. X, p. 245-354, 1871

———. *Scherz und Ernst in der Jurisprudenz*. Leipzig: 1884

———. *Der Zweck im Recht*. 3<sup>a</sup> ed., t. I, Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1893

———. *Der Zweck im Recht*. 4<sup>a</sup> ed., t. I, Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1904

———. *La dogmática jurídica :seguida de un apéndice con las doctrinas de Jhering y Windscheid sobre el derecho subjetivo*. Trad.: Enrique Príncipe y Satorres. Buenos Aires: Losada, 1946

KALINOWSKI, Georges. *Querelle de la science normative. Une contribution à la théorie de la science*. Paris: LGDJ, 1969

KANT, Immanuel. *Metaphisik der Sitten*. Leipzig: Verlag der Durr'schen Buchhandlung, 1870

———. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. 2ª ed., Riga: J.F. Hartknoch, 1786

———. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Hamburg: Verlag Meiner, 1965

———. *Kritik der reinen Vernunft*. 2ª ed., Berlin: Verlag von L. Heimann, 1870

———. *Metaphisik der Sitten*. F. Meiner, 1966

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004

KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1945

———. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*. Tübingen: J.C.B Mohr (Paul Siebeck), 1911

———. *O que é positivismo jurídico?*. Trad. Luís Afonso Heck. in HOLLERBACH, Alexander [et al.] *Direito natural, direito positivo, direito discursivo*. Org. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010

———. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2ª ed., Wien: Franz Deuticke, 1960

———. *Teoría General del Derecho y Del Estado*. Trad. Eduardo García Máynez. 2ª ed., México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1979

———. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986

———. *Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtbarkeit. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*. H. V, Berlin und Leipzig: Walter de Gruyter, 1929

KELSEN, Hans; KLUG, Ulrich. *Normas jurídicas y análisis lógico*. Trad. Juan Carlos Gardella. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1988

KOHLER, Josef. *Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts*. T. I., Berlin: 1906

KORTMANN, C.A.J.M. *Constitutioneel recht*. 6ª reimp., Deventer: Kluwer, 2008

LACERDA, Galeno Vellinho de. *Despacho saneador*. 3ª ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1990

LARENZ, Karl. *Lehrbuch des Schuldrechts*. T. I, 4ª ed., München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1987

———. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed., Berlin: Springer, 1995

———. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª ed., Berlin: Springer, 1991

———. *Richtiges recht. Grundzüge einer Rechtsethik*. München: Beck, 1979

LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Efficacia ed Autorità della Sentenza*. Milano: Giuffrè, 1962

LUTZESCO, Georges. *Teoria y practica de las nuliddes*. Trad. Manuel Romero Sánchez y Julio López de la Cerda. Mexico: Editorial Porrúa S.A., 1978

MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2003

———. *Curso de direito tributário*. 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006

MARIOTTI, Alexandre. *Medidas provisórias*. São Paulo: Saraiva, 1999

MAUNZ, Theodor. DÜRIG, Günter. *Grundgesetz Kommentar*. T. I., München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1964

MAURER, Hartmut. *Allgemeines Verwaltungsrecht*. 11ª ed., München: C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1997

———. *Contributos para o direito do estado*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007

———. Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz. In: ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 2. ed. Heidelberg: C. F. Müller, t. III, 1996

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2007

MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Introduccion al estudio del derecho*. 35ª ed., México: Editorial Porrúa, 1984

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 31-32

MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 2ª ed., Rio de Janeiro: 2009

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. V. I, Rio de Janeiro: H. Cahen, 1947

———. *Comentários à Constituição de 1946*. V. I, Rio de Janeiro: H. Cahen, 1947

———. *Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda nº 1, de 1969*. T. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970

———. *Sistema de ciência positiva do direito*. T. I, Campinas: Bookseler, 2000

———. *Tratado da ação rescisória das sentenças e outras decisões*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1957

———. *Tratado das ações*. V. I. Campinas: Bookseller, 1998

———. *Tratado de direito privado*. T. I, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974

———. *Tratado de direito privado*. T. III, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974

———. *Tratado de direito privado*. T. IV, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974

———. *Tratado de direito privado*. T. V, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974

———. *Tratado de direito privado*. T. XXXI, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1971

———. *Sistema de ciência positiva do direito*. 2ª ed., t. II, Rio de Janeiro: Borsoi, 1972

MITIDIERO, Daniel. *Colaboração no processo civil: pressupostos sociais, lógicos e éticos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009

———. O problema da invalidade dos atos processuais no direito processual civil brasileiro contemporâneo. *Revista da AJURIS*. Ano n. 31, n. 96 (dez. 2004), 69-91

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. IV Vol., 1ª parte. 8ª ed., São Paulo: Edição Saraiva, 1972

MOREIRA, Barbosa. *Conteúdo e efeitos da sentença: variações sobre o tema*. in *Revista Brasileira de Direito Processual*. Vol. XXXXVI. Uberaba: Forense

———. *Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada*. in *Revista Brasileira de Direito Processual*. Vol. XXXII. Uberaba: Forense

———. Invalidade e ineficácia do negócio jurídico. *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil*. Porto Alegre: Síntese, n. 23, p. 118-127, maio/junho, 2003

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Direito processual civil*. V. I, 1ª ed., Brasília: Fortium, 2008

PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Esboço de uma teoria das nulidades*. Rio de Janeiro: Forense, 2002

PEISER, Heinrich. *Handbuch des Testamentsrechts*. Berlin: 1902

PITERMAN, Marcel. *A tutela jurisdicional coletiva sob a ótica do formalismo-valorativo*. Porto Alegre: UFRGS, 2011

PLÓSZ, Alexander. *Beiträge zur Theorie des Klagerechts*. Leipzig: Verlag von Duncker & Humboldt, 1880

POPPER, Karl R. *A lógica da pesquisa científica*. Trad. Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. 16ª ed., São Paulo: Editora Cultrix, 2008

POST, Albert Hermann. *Die Elemente des gemeinen deutschen und hansestadtbremschen Privatrechts auf Grundlage der modernen Volkswirtschaft*. Bremen: 1866

PUCHTA, Georg Friedrich. *Lehrbuch der Pandekten*. 9ª ed., Leipzig: 1863

———. *Vorlesungen über das heutige römische Recht*. 4ª ed., t. I, Leipzig, 1854

RAMPONI, Lamberto. *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*. Torino: Fratelli Bocca Editori, 1890

RAZ, Joseph. *Razão prática e normas*. Trad. José Garcez Ghirardi. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010

REGELSBERGER, Ferdinand. *Pandekten*. T. I., Leipzig: 1893

RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 34, 19-40, jul./1998

ROSENBERG, Leo. *Lehrbuch des Deutschen Zivilprozessrechts*. 3ª ed., Berlin: Verlag von Otto Liebmann, 1931

ROSS, Alf. *Hacia una ciencia realista del derecho: crítica del dualismo en el derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1961

ROTH, Paul von. *System des deutschen Privatrechts*. T. I, Tübingen: 1880

SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O poder de reforma constitucional*. Salvador: Progresso, 1954

SARLET, Info Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

———. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 9ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011

SAVIGNY, Friedrich Carl von. *Juristische Methodenlehre*. Stuttgart: K.F. Koehler Verlag, 1951

———. *System des heutigen römischen Rechts*. T. IV, Berlin: 1841

———. *System des heutigen römischen Rechts*. T. I, Berlin: 1840

———. *System des heutigen römischen Rechts*. T. II, Berlin: 1840

———. *System des heutigen römischen Rechts*. T. V, Berlin: 1841

SCARPARO, Eduardo Kochenborger. *As invalidades processuais civis na perspectiva do formalismo valorativo*. Porto Alegre: UFRGS, 2011

SCHLAICH, Klaus. *Das Bundesverfassungsgericht: Stellung, Verfahren, Entscheidungen*. 5. Aufl., München: Verlag C. H. Beck, 2001

SCHLOSSMANN, Siegmund. *Der Vertrag*. Leipzig: 1876

SCHMIDT, Carl A. *Der principielle Unterschied zwischen dem römischen und germanischen Rechte*. T. I., Rostock: 1853

SCHMIDT, Hermann. *Die Steuerfreiheit des Existenzminimums – Ein Beitrag zur Theorie der Einkommensteuern*. Leipzig: Duncker & Humboldt, 1877

SCHMIDT, Thorsten Ingo. *Grundpflichten*. 1ª ed., Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1999

SCHMIDT-AßMANN, Eberhard. Der Rechtsstaat. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011

SCHULZ, Gudrun. *Veritas est adæquatio intellectus et rei – Untersuchung zur Wahrheitslehre des Thomas von Aquin und zur Kritik Kants an einem überlieferten Wahrheitsbegriff*. Leiden: E. J. Brill, 1961

SILVA, Clóvis do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999

———. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005

SILVEIRA, Marco Antonio Karam. Invalidez Processual. *Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil*. Porto Alegre: V. I, 59-86, Magister, jul/ago. 2005

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996

SOMLÓ, Felix. *Juristische Grundlehre*. Leipzig: Felix Meiner, 1917

SOMMER, Franz. *Kritischer Realismus und positive Rechtswissenschaft*. Beiträge zum Problem der Rechtswissenschaft als Realwissenschaft. T. I, Leipzig: Felix Meiner, 1929, *passim*

STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. T. I, 2ª ed., München: C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1984

STERNBERG, Theodor. *Allgemeine Rechtslehre*. Leipzig: G. J. Goschen, 1904

STONE, Geoffrey R. *et ali*. *Constitutional Law*. 5ª ed., New York: Aspen Publishers, 2005

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., Saraiva: São Paulo, 2009

THIBAUT, Anton Friedrich Justus. *Lehrbuch der Geschichte und Institutionen des römischen Rechtes*. Berlin: 1842

———. *System des Pandekten-Rechts*. 2ª ed., T. I, Jena: 1805

———. *System des Pandekten-Rechts*. 9ª p., T. I, Jena: 1846

THON, August. *Rechtsnorm und Subjectives Recht. Untersuchungen zur allgemeinen Rechtslehre*. Weimar: Herman Böhlau, 1878

TIPKE, Klaus. *Besteuerungsmoral und Steuermoral*. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag, 2000

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. V. I, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008

TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problema de legitimação. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005

———. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005

———. Moralidade e finanças públicas. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes. *Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito*. Renovar: Rio de Janeiro, 1997

———. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999

———. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005

UNGER, Joseph: *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. 5ª ed., T. I, Leipzig: 1892

———: *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. 5ª ed., T. II, Leipzig: 1892

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998

VIEWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência*. Trad. Kelly Susane Alflen da Silva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1977

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989

VOGEL, Klaus. *Der Finanz- und Steuerstaat*. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995, p. 1173

VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht: Vortrag gehalten vor der Juristischen Gesellschaft zu Berlin am 16. September 1998*. Berlin: de Gruyter, 1999

WACH, Adolf. *Der Feststellungsanspruch. Ein Beitrag zur Lehre vom Rechtsschutzanspruch*. 1888

———. *Handbuch des deutschen Civilprozessrechts*. T. 1, Leipzig: 1885

WIEACKER, Franz. *História do direito privado moderno*. Trad. A. M. Botelho Hespanha. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2004

WINDSCHEID, Bernhard. *Die Actio des römischen Civilrechts, vom Standpunkte des heutigen Rechts*. Düsseldorf: 1856

———. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 3ª ed., t. I, Düsseldorf: 1870

———. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 5ª ed., t. I, Stuttgart: 1879

———. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 6ª ed., t. I, Frankfurt a.M: 1887

———. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. I, Düsseldorf: 1862

———. *Zur Lehre des Code Napoleon von der Ungültigkeit der Rechtsgeschäfte*. Düsseldorf: 1847

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophische Untersuchungen*. 2ª ed. bilíngue, Oxford: Blackwell Publishers, 1999

———. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1968

WRIGHT, Georg Henrik von. *Norm and action*. A logical enquiry. London: Routledge & Kegan Paul, 1963

ZACHARIÄ VON LINGENTHAL, Karl Salomo. *Handbuch des französischen Civilrechts*. 8ª ed., T. I, Freiburg i. B.: 1894

ZACHARIÄ, Heinrich albert. *Deutsches Staats- und Bundesrecht*. T. I, Göttingen: Vandenhoech & Ruprecht, 1841

ZANDER, Michael. *The Law-Making Process*. 6ª ed., Cambridge: Press Syndicate of the University of Cambridge, 2004

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria geral do estado*. Trad. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997

ZITELMANN, Ernst. *Irrtum und Rechtsgeschäft*. Leipzig: 1879