

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP

Eduardo Jacobson Neto

Imunidades tributárias: um ponto de vista

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC - SP

Eduardo Jacobson Neto

Imunidades tributárias: um ponto de vista

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

SÃO PAULO

2010

Banca Examinadora

Dedico este trabalho às mulheres de minha vida:
minha mãe, SOLANGE, e minha esposa, ANITA.

AGRADECIMENTOS

Gostaríamos de agradecer ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pela oportunidade de ingressar no Curso de Mestrado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, e à Professora Maria Rita Ferragut, pela ajuda e apoio em todos os meses que o frequentei como ouvinte e como mestrando. Muito obrigado!

Ao meu amigo Charles McNaughton agradeço a revisão deste texto e a paciência por ter debatido este tema comigo por várias e várias vezes. Amigo é para essas coisas.

Milena De Nardo, sua paciência não tem preço.

Meus companheiros de Mestrado: Ciro Cardoso Borges, Fabio Barichello, Luciano Caribé e Rodrigo Dalla Pria. Muito obrigado!

À minha mãe e minha esposa: por tudo.

Ora, numa mesma noite, os dois, copeiro e o padeiro do rei do Egito, que estavam detidos na prisão, tiveram um sonho, cada qual com a sua significação. De manhã, vindo encontrá-los, José percebeu que estavam acabrunhados e perguntou aos eunucos do Faraó que estavam com ele detidos na casa do senhor: “Por que tendes hoje o rosto triste?” Eles lhes responderam: “Tivemos um sonho e não há ninguém para interpretá-lo”. José lhes disse: “É Deus quem dá a interpretação; mas contai-mo!” O copeiro-mor narrou a José o sonho que tivera: “Sonhei,” disse ele, “que havia diante de mim uma videira, e na videira três ramos: deram brotos, floresceram e as uvas amadureceram em cachos. Eu tinha na mão a taça do Faraó: peguei os cachos de uva, espremi-os na taça do Faraó e coloquei a taça na mão do Faraó”. José lhe disse: “Eis o que isto significa: os três ramos representam os três dias. Mais três dias e o Faraó te erguerá a cabeça e te restituirá o emprego: colocarás a taça do Faraó em sua mão, como outrora tinhas o costume de fazer, quando eras seu copeiro. (...) O padeiro-mor viu que era uma interpretação favorável e disse a José: “Eu também tive um sonho: havia três cestas de bolos sobre a minha cabeça. Na cesta mais alta havia todos os tipos de doces que o Faraó come, mas as aves o comiam na cesta, sobre a minha cabeça.” José respondeu assim: “Eis o que isto significa: as três cestas representam três dias. Mais três dias ainda e o Faraó te erguerá a cabeça, enforcar-te-á e as aves comerão a carne acima de ti. Gênesis 40-41.

Imunidades Tributárias: um ponto de vista

Eduardo Jacobson Neto

RESUMO: Este estudo tem como objetivo abordar as imunidades tributárias enquanto normas jurídicas de estrutura hipotético-condicional, de forma que este fenômeno jurídico não se restrinja ao plano abstrato. O trabalho parte do método denominado construtivismo lógico-semântico de Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho analisando, precipuamente, o direito positivo. Nele, demonstramos que, tal quais as normas de competência constitucional-tributária primária, as imunidades tributárias possuem estrutura sintática hipotético-condicional: a diferença é que o functor deôntico modalizador da relação jurídica prevista em seu consequente é o proibido (V), e não o permitido (P). A relação de inclusão de classes entre o antecedente e consequente das imunidades tributárias e o antecedente e consequente das normas de competência constitucional tributária garante que estas últimas sejam aplicadas apenas às hipóteses em que aquelas não deverão incidir. A diferenciação entre normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária de competência constitucional-tributária primária e de incompetência constitucional-tributária primária exerce a importante função de esclarecer a forma com que os enunciados de lei complementar influenciaram na definição do sentido das imunidades tributárias. Buscaremos demonstrar, também, que as imunidades tributárias exercem, concomitantemente, a função de proibir o exercício da competência constitucional-tributária primária e a aplicação de normas instituidoras de tributos: sempre em relação a determinadas materialidades. As posições doutrinárias sobre a matéria serão, passo a passo, cotejadas com o entendimento defendido neste texto. A forma com que a jurisprudência e, mais precisamente, o Supremo Tribunal Federal têm vislumbrado a matéria será lembrada a todo momento. Ao distinguir as imunidades tributárias de outras limitações constitucionais ao poder de tributar, comprovaremos que esta última é gênero do qual a primeira é espécie. Os limites à interpretação teleológica ou finalística das imunidades tributárias serão abordados à luz da própria estrutura sintático-semântica das imunidades tributárias, bem como de sua fenomenologia de incidência.

PALAVRAS-CHAVE: Direito – Sistema Tributário – Imunidade.

Tributary immunity: a point of view

Eduardo Jacobson Neto

ABSTRACT: This study is aimed at approaching tax exemptions as legal standards of a hypothetical-conditional structure, so that such legal phenomenon is not restricted to the abstract plan. The essay begins with the logical-semantic constructive method by Lourival Vilanova and Paulo de Barros Carvalho mainly analyzes the positive right. We show, in such method, that such as the primary constitutional-tax competence rules, tax exemptions have an hypothetical-conditional syntactic structure: the difference is that the deontic logic modeling the legal relationship outlined in its consequent is the forbidden one (V), and not the allowed one (P). The class inclusion ratio between the precedent and consequent of the tax exemptions and the antecedent and consequent of the tax constitutional competence rules assures that the latter are applied only to the cases in which those shall not be resulted. The differentiation between primary constitutional-tax competence and incompetence rules from primary constitutional-tax competence and the primary constitutional-tax incompetence exercises the major function to clarify the way the complementary law headings influenced on definition of the tax exemption sense. We shall also evidence that tax exemptions concurrently exercise the function to prohibit exercise of the primary constitutional-tax competence and application of tax instituting standards: at all times in relation to certain materialities. The theoretical positions on the matter shall be compared step by step to the understanding defended in this text. The manner with which jurisprudence, and more precisely, the Superior Federal Court has been showing the matter shall be remembered at all times. By distinguishing tax exemptions from other constitutional limitations to the power to tax, we shall attest that the latter is a genre from which the first one is a species. The limits to teleological or finalistic interpretation of the tax exemptions shall be dealt with in light of the own syntactical-semantic structure of the tax exemptions, as well as the incidence phenomenology.

KEYWORDS: Law – Tax System – Immunity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
------------------	----

CAPÍTULO I

PREMISSAS EPISTEMOLÓGICO-JURÍDICAS	13
1.1 Mundo e linguagem	13
1.2 Língua, linguagem e fala	16
1.2.1 Signos linguísticos	17
1.3 Conceito, definição e classificação	21
1.4 O possível, a prova ontológica e o poder da linguagem	23
1.5 Norma jurídica: definição	26
1.5.1 Norma jurídica de estrutura hipotético-condicional e sua forma lógica ..	30
1.5.2 Norma e relação jurídicas	32
1.6 Ordenamento jurídico e sistema de direito positivo	35
1.7 A unidade do ordenamento jurídico à luz da doutrina de Norberto Bobbio	39
1.8 Validade	42
1.8.1 Validade em Hans Kelsen	42
1.8.2 Validade em Herbert L. A. Hart	47
1.8.3 Pressuposto de validade e pressuposto de compatibilidade, pressuposto de <i>invalidade</i> e pressuposto de <i>incompatibilidade</i>	50
1.8.4 Validade, sistema e ordenamento jurídicos: nossa proposta	54
1.8.5 Vigência e eficácia	63
1.8.6 Compatibilidades formal e material, incompatibilidades formal e material	66

CAPÍTULO II

COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA	69
2.1 Competência normativa	69
2.2 Competência constitucional-tributária e seu exercício: abordagem doutrinária	72
2.3 Competência constitucional-tributária primária: abordagem jurisprudencial	75
2.4 Características da competência-constitucional tributária primária: abordagem doutrinária	78

2.5 Normas de competência constitucional-tributária e normas de <i>incompetência</i> constitucional-tributária: diferenciação necessária	84
2.6 Normas de <i>incompetência</i> constitucional-tributária e imunidades tributárias ..	89

CAPÍTULO III

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	94
3.1 Imunidades tributárias: veículo introdutor e estrutura lógica	94
3.2 Do ato de aplicação das normas instituidoras de imunidades tributárias	106
3.3 Relações de coordenação e subordinação, imunidades condicional e incondicional	108
3.3.1 Imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente x enunciado de lei complementar	110
3.3.2 Da relação entre imunidades tributárias e enunciado de lei complementar: há sentido sem definição?	113
3.4 Imunidades tributárias x direitos fundamentais	117
3.5 Imunidades tributárias, capacidade contributiva e vedação ao confisco	119
3.6 Imunidades tributárias e princípio da legalidade tributária	122
3.7 Imunidades tributárias e princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias	123
3.8 Imunidades tributárias e princípio da uniformidade da tributação	125
3.9. Imunidades tributárias e o artigo 151, inciso II, da Constituição Federal de 1988	126
3.10. Imunidades tributárias e o artigo 152 da Constituição Federal de 1988	126
3.11. Imunidade recíproca, federação e autonomia dos entes dotados de “poder político”	127
3.12. Imunidades e isenções tributárias	130
3.13. Imunidades tributárias: princípios x limites objetivos	135
3.14. Da interpretação das normas instituidoras de imunidades tributárias	137

CAPÍTULO IV

ANÁLISES DE CASOS CONCRETOS	141
4.1 Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL e a imunidade das receitas decorrentes de exportação para o exterior	141
4.2 Imunidade tributária do livro eletrônico	144
V – SÍNTESE CONCLUSIVA	156
BIBLIOGRAFIA	166

INTRODUÇÃO

O tema “imunidades tributárias” é tratado pela comunidade científica como um dos temas de maior importância e respeitabilidade. Até mesmo pelo *status* de seus veículos introdutores, isso não poderia ser diferente.

Mesmo gozando de tamanha importância, as imunidades tributárias foram analisadas, de forma específica, em pouquíssimas obras científicas. A maior parte do material produzido pela comunidade científica encontra-se espalhado em “Cursos” ou artigos escritos para revistas especializadas em direito tributário.

Essa escassez de material doutrinário, juntamente com a importância que a matéria possui, nos levou a escolher o tema “imunidades tributárias” como objeto desta dissertação de mestrado.

Neste texto procuraremos demonstrar a importância do estudo da língua, da linguagem, da fala e dos signos, pois o direito positivo nada mais é do que uma espécie de expressão do fenômeno comunicacional.

A diferenciação entre conceito e definição, gênero e espécie, e noções teóricas de Teoria das Classes servirão de importante instrumento para analisarmos as normas jurídicas em sua estrutura sintática e o relacionamento que entre elas se entretence.

Conceitos como veículo introdutor, norma introduzida, sistema jurídico, ordenamento jurídico, validade, invalidade, compatibilidade, incompatibilidade, norma de competência, competência, norma de incompetência, incompetência, serão analiticamente analisados e servirão, em todos os instantes, de premissas de nossas conclusões.

Procuraremos demonstrar a diferença entre as regras de formação das normas introdutoras e as regras de formação das normas introduzidas, o que nos permitirá diferenciar compatibilidade formal de compatibilidade material, e, por conseguinte, incompatibilidade formal de incompatibilidade material.

Dissecaremos a estrutura sintática das imunidades tributárias e a forma com que as mesmas se relacionam com as normas de competência constitucional-tributária primária (relacionadas à instituição de tributos) e daquelas que exercem a função de instituir tributo, para, ao final, justificar o motivo pelo qual acreditamos que todas elas podem ser aplicadas, instaurar relação jurídica e gerar direito adquirido.

A função de enunciado de lei complementar na aplicação das imunidades tributárias será abordada à luz da intertextualidade e da inesgotabilidade, axiomas da interpretação.

Neste ponto já estaremos autorizados a dividir os objetivos ou valores das imunidades tributárias em intranormativos e extranormativos, o que colocará fortes limites à denominada “interpretação teleológica”.

Feito isso aplicaremos essas premissas a dois casos concretos, quais sejam, a aplicação da imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, introduzida pela Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, à contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, e a possibilidade de considerar-se o livro eletrônico como espécie do gênero livro para fins de incidência do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, do texto constitucional.

CAPÍTULO I

PREMISSAS EPISTEMOLÓGICO-JURÍDICAS

1.1. Mundo e linguagem

Durante muito tempo imaginou-se haver uma relação entre as palavras e os objetos físicos,¹ de modo que as primeiras emergiam da essência destes últimos. Acreditava-se, naquela época, que linguagem e mundo físico ligavam-se intrinsecamente e a tal ponto que a realidade fenomênica seria capaz de impor limites à linguagem.

LUDWIG WITTGENSTEIN, ao publicar sua obra *Tractatus Logico-Philosophicus*,² deu origem a uma nova fase. Nesse período, que ficou conhecido como “giro linguístico”, passou-se a vislumbrar a relação entre linguagem e mundo físico de uma nova forma, onde cada um destes campos constituiria uma realidade distinta, independente e não interseccionável. Era o início da filosofia da linguagem.

A partir desse momento a linguagem passou a ser percebida como uma realidade independente do mundo físico. O homem, como ser cultural que é, habitaria apenas este mundo linguístico: a linguagem marcaria o início, o meio e o fim de seu universo.

Abandonou-se, com esta alteração de paradigma, a dependência e até mesmo a ligação entre os mundos linguístico e não-linguístico. O mundo, assim entendido o local onde habita o homem (conjunto de significações), deixou de ser considerado uma realidade autônoma e até mesmo superior ao mundo linguístico para se tornar um *logos* acessível ao homem através da linguagem.

A linguagem deixa de comunicar um conhecimento a ela pré-existente para se tornar uma condição de existência do próprio conhecimento. O mundo, diz TÁREK MOYSÉS

¹ JOHN SEARLE os distinguiu em fatos brutos (*brute facts*) e fatos institucionais (*institutional facts*). Fatos brutos seriam os eventos, ocorrências desprovidas de linguagem e que independeriam da vontade do homem para existir. Fatos institucionais, como acontecimentos culturais, decorreriam de convenções humanas e deles dependeriam para que possam existir enquanto tal. *In The construction of social reality*. London: Penguin, 1995, p. 2.

² WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratctatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique dos Santos. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2001.

MOUSSALEM,³ “é uma construção de significações”, o que nos leva a crer que sem uma linguagem que o constitua “o mundo sequer existe para o sujeito cognoscente”.⁴

O mundo passaria, desde então, a ser entendido como uma realidade linguística, e não mais como a apreensão sensorial do “real”. A linguagem não manipula o real, pois não adentra neste mundo não-linguístico para, com seus instrumentos, alterá-lo: ela determina e cria sua própria realidade.

E como faz? Dando nome às coisas. A maior parte da matéria-prima de nosso pensamento consiste em palavras. Os dados (informações imediatas) completariam este repertório: distinguem-se das palavras qualitativamente e nelas se transformam quando articuladas. Transformando o dado em palavra transita-se do sentido para o intelecto.⁵

Realidade, sob esta perspectiva, consistiria em um conjunto de palavras e de palavras *in statu nascendi*.⁶ Este conjunto (palavras percebidas e perceptíveis), quando relacionadas por regras preestabelecidas, daria origem a língua. É o estudo da língua, como diz VILÉM FLUSSER, a “única pesquisa legítima do único cosmos concebível”.⁷

Esta visão que o homem teria do mundo seria determinada por sua cultura, que, a um só tempo, condicionaria o agir humano e seria por ele alimentada. Como resumiu LOURIVAL VILANOVA:⁸

“A cultura é, assim, um fato de três dimensões: aos objetos físicos se conferem significações, que partem de sujeitos (seus criadores ou receptores), que entre si, por causa ou em consequência dessas significações, estendem uma teia de inter-relações sociais”.

Outrossim, quando dizemos que a realidade é constituída pela linguagem não estamos negando a existência de dados brutos, e sim afirmando que é através dela, linguagem, que esta

³ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 27/28.

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 2.

⁵ Eis porque VILÉM FLUSSER concluiu: “O intelecto *sensu stricto* é um tecelagem que usa palavras como fios. O intelecto *sensu lato* tem uma ante-sala na qual funciona uma fiação que transforma algodão bruto (dados dos sentidos) em fios (palavras). A maioria da matéria-prima, porém, já vem em forma de fios” (*Língua e realidade*. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 40).

⁶ “Se definirmos realidade como ‘conjunto de dados’, podemos dizer que vivemos em realidade dupla: realidade das palavras e na realidade dos ‘dados brutos’ ou ‘imediatos’. Como os dados ‘brutos’ alcançam o intelecto propriamente dito em forma de palavras, podemos ainda dizer que a realidade consiste de palavras e de palavras *in statu nascendi*” (FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, p. 40).

⁷ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, p. 41.

⁸ VILANOVA, Lourival. Notas sobre um ensaio sobre a cultura. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2003, vol. 2, p. 280.

realidade instaura-se no homem: o intelecto apreende os dados brutos transformando-lhes em palavras. Apreendendo e reagrupando as palavras compreende-se o mundo (cosmos). É o intelecto pensando. Objetivando este produto o intelecto se realiza, conversa.

Este dado bruto ou “caos do dado bruto”, lembra VILÉM FLUSSER,⁹ “não tem, ontologicamente falando, a dignidade do *ser*, mas do *poder ser*”. O “real é, assim, uma construção de sentido e como toda e qualquer construção de sentido dá-se num universo linguístico”.¹⁰

Estas considerações, longe de causar problemas, facilitam a compreensão e aceitação da ideia de que a linguagem, sendo suficiente em si mesma, cria suas próprias realidades (assim entendida a relação mundo físico x mundo cultural): não há relação (suficiente ou necessária) entre eventos e fatos. E cada língua, adverte CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON,¹¹ cria linguisticamente a sua realidade.

Desse contexto depreende-se que é através da atuação da linguagem, e, mais especificamente, de sua verbalização que se cria o real,¹² introduzindo-lhe no tecido da conversação. Nas palavras de FABIANA DEL PADRE TOMÉ:¹³

“Tomados o conhecimento e seu objeto como construções intelectuais, sua existência dá-se pela linguagem: metalinguagem o primeiro; linguagem-objeto o segundo. Só há realidade onde atua a linguagem, assim como *somente é possível conhecer o real mediante enunciados linguísticos*.”

Portanto, para que algo “seja” não basta que eu possa falar dele: é preciso que eu fale, vertendo esta possibilidade em realidade. É por este motivo que FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹⁴ sugeriu “que o intérprete direcione sua atenção aos enunciados linguísticos, especialmente porque deles decorre a própria existência dos objetos”.

⁹ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, p. 49.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 16.

¹¹ *Hierarquia e sistema tributário*. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 22.

¹² “A sociedade é real como conversação, e o homem é real como intelecto participando dessa conversação. Neste sentido, podemos dizer que a sociedade é a base da realidade, e que o homem é real somente como membro da sociedade. No entanto, nesta perspectiva, a língua se revela como sendo a essência (e não o instrumento) da sociedade” (FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, p. 50).

¹³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, p. 3.

¹⁴ Idem, *ibidem*, p. 7.

1.2. Língua, linguagem e fala

Linguagem não é o mesmo que língua, como enganadamente entendem alguns. Língua representa um conjunto sistematizado de signos adotados por determinado grupo social e que serve como instrumento de comunicação entre seus membros. Seu cosmos é simbólico e tem significado: o significado pré-estabelecido¹⁵ pelos habitantes daquela língua.

A língua é, ao mesmo tempo, social (pois o homem, por si só, não pode criá-la ou alterá-la), essencial (pois sem ela a faculdade da linguagem não poderia ser exercida) e homogênea (cada língua cria sua própria realidade). Sua percepção, à luz da doutrina de VILÉM FLUSSER,¹⁶ poderia se dar de duas formas: (a) externamente: conjunto de frases percebidas e perceptíveis pelo intelecto; e, (b) internamente: apreensão, transformação, criação e reorganização das palavras pelo intelecto (produto e produtor da língua), e sua posterior exteriorização na direção dos sentidos.

Já linguagem possui conotação mais ampla, significando a capacidade do ser humano de se comunicar por meio destes elementos (signos). A depender do código comunicacional adotado por determinado grupo social fixa-se a espécie de língua utilizada em um determinado fato comunicacional. E cada língua constitui sua própria realidade, pois é através dela que o intelecto consegue observar o “real”. O intelecto mesmo “não é real, a não ser que pense em alguma língua”.¹⁷

Como convenção que é a língua funciona como verdadeiro pacto social, cujo objetivo primordial é permitir o próprio exercício da linguagem. Desse modo não seria correto afirmar que a linguagem consistiria uma faculdade natural inerente ao homem, de modo que a língua, como algo convencional, deveria a ela se submeter.

Sem que os membros de determinado grupo social compartilhem a mesma língua a faculdade da linguagem não poderia nem mesmo ser exercida, pois, como afirmou FERDINAND DE SAUSSURE, “é a língua que faz a unidade da linguagem”.¹⁸ Exercendo a

¹⁵ “As origens da língua e de seu caráter simbólico perdem-se nas brumas de um passado impenetrável. Trata-se, aparentemente, de um pseudoproblema: um acordo sobre o significado da língua pressupõe a sua existência como veículo desse acordo. Somos forçados a aceitar a língua e seu caráter simbólico como a própria condição do pensamento, e a frase ‘origem da língua’ carece, portanto, de significado nesse contexto” (FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, p. 42).

¹⁶ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, p. 40 e ss.

¹⁷ Idem, *ibidem*, p. 53.

¹⁸ SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. 30ª ed. São Paulo: Cultrix, 2008, p. 18.

função de dar unidade à linguagem, mostra-se a língua refratária, mas não imune, a alterações: para que isso ocorra, faz-se necessário que se firme um novo pacto social.

A fala, ao contrário da língua, consiste em um ato individual de vontade, onde se seleciona os signos postos à disposição do emissor com o intuito de transmitir a mensagem por ele almejada. É pela fala que a língua se atualiza, ou, melhor dizendo, se realiza.

Desse modo as definições de linguagem, língua e fala mostram-se indissociáveis: é a adoção de um dado pacto sógnico (língua) por determinado grupo social que permite o exercício, em concreto (fala), da faculdade da linguagem.

1.2.1 Signos linguísticos

O signo, elemento não menos importante para o estudo do fenômeno comunicacional, é um dado convencional que possui o *status* lógico de relação. Adotando a terminologia criada por EDMUND HUSSERL, o signo exerceria o papel de relacionar suporte físico, significado e significação.¹⁹

Este modelo de triângulo semiótico foi originariamente apresentado por K. C. OGDEN e I. A. RICHARDS²⁰ e era composto de referente (coisa extralinguística), referência (significado linguístico) e símbolo (significante). O significado situava-se no vértice da referência e decorria de um contrato ou código social estabelecido entre símbolo (significante) e o referente (coisa extralinguística²¹).

A relação mais relevante para K. C. OGDEN e I. A. RICHARDS dava-se entre símbolo (significante) e referência (significado). Não havia nenhuma relação direta e

¹⁹ Sobre o descompasso doutrinário a respeito das denominações atribuídas a cada um dos pontos deste triângulo sógnico, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. rev. e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009, p. 34.

²⁰ OGDEN, K. C., RICHARDS, I. A. *O significado do significado: um estudo da influência da linguagem sobre o pensamento e da ciência do simbolismo*. Tradução de Álvares Cabral. Rio de Janeiro: Zahar, 1972.

²¹ “Já o modelo proposto por N. Chomsky parece mais satisfatório na medida em que nele podem ser localizados os elementos que tornam seletiva a nossa percepção; para Chomsky, o estímulo físico transforma-se em percepção, depois de interpretado por processos mentais (sistemas de crenças, estratégias perceptuais, etc.): (...) Pelo esquema acima, pode-se inferir que a nossa percepção não é ‘ingênua’ ou ‘pura’ mas está condicionada a um sistema de crenças e estratégias perceptuais, o que já é um progresso em relação à proposta de Pottier” (BLIKSTEIN, Izidoro. *Kaspar Hauser ou a fabricação da realidade*. 9ª ed. São Paulo: Cultrix, 2003, p. 50/51).

pertinente entre símbolo e referente, de forma que a mesma não influenciaria o uso do significado dos símbolos.²²

Transportando estes elementos para a linguagem idiomática (com suporte no modelo proposto por EDMUND HUSSERL), por ser aquela utilizada pelo ordenamento jurídico, o suporte físico seria a palavra²³ escrita ou falada que aponte para “algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é seu significado,²⁴ e suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito, que chamamos de significação”.²⁵

Agora, quando dizemos que o signo relaciona suporte físico, significado e significação, não negamos que estes três vértices do triângulo semiótico sejam signos: todos eles são. Dessa forma, quando se diz que signo tem o caráter lógico de relação está se afirmando que signo, para assim ser considerado, deve relacionar-se com outros elementos desta mesma natureza (signos). Suporte físico, significado e significação,²⁶ todos eles, são signos: até mesmo porque não há nada na língua que não sejam signos.

É de CHARLES SANDERS PEIRCE a advertência:

“Ora, um signo tem, como tal, três referências: primeiro, é um signo para algum pensamento que o interpreta; é um signo de algum objeto ao qual, naquele

²² “O descarte do referente vai limitar a perspectiva semiológica de Ogden e Richards, voltados sempre para o lado esquerdo do triângulo, onde estão situados o símbolo e a referência. Enredadas pela estrutura ternária do signo, toda a semântica e a semiologia ficaram profundamente vincadas por essa linha teórica: o triângulo será citado, reproduzido, plagiado, criticado, desfigurado, transformado até em trapézio (como fez Heger), mas ... até certo ponto, pode-se dizer que os seus três lados continuam cercado linguistas e semiólogos, que, apesar de seus sofisticados aparelhos teóricos, ainda não souberam transpor as fronteiras da relação triádica e nem definir os contornos do referente” (BLIKSTEIN, Izidoro. *Kaspar Hauser ou a fabricação da realidade*, p. 25).

²³ LEONIDAS HEGENBERG classifica as palavras em duas grandes categorias: palavras lógicas (prestam-se a estruturar as frases e não possuem significado quando isoladamente consideradas) e palavras não-lógicas, descritivas ou referenciais (designam o “mobiliário do mundo”), in *Definições. Termos teóricos e significado*. São Paulo: Cultrix, 1974, p. 17.

²⁴ “O significado, como durante muito tempo se pensou, não é a relação entre o suporte físico e o objeto representado, mas, sim, a relação entre significações – sentidos. O significado de uma palavra já não é a coisa mesma, mas sim, outra palavra” (MOUSSALEM, Tárek Moysés, *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 27/28).

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 33.

²⁶ “Quando pensamos, a que pensamento se dirige aquele signo-pensamento que é nós mesmos? Através de uma expressão exterior, a que chega talvez só depois de considerável desenvolvimento interno, esse signo-pensamento pode vir a dirigir-se ao pensamento de uma outra pessoa. Mas quer isto aconteça ou não, é sempre interpretado por um pensamento qualquer, a corrente de ideias flui livremente, esse fluir segue as leis da associação mental. Nesse caso, cada um dos pensamentos anteriores sugere algo ao pensamento que se segue, i.e., é o signo de algo para este último” (PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. Tradução José Teixeira Coelho Neto. 3ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2003, p. 269).

pensamento, é equivalente; terceiro, é um signo, em algum aspecto ou qualidade, que o põe em conexão com seu objeto.”²⁷

Estes signos, para CHARLES SANDERS PEIRCE,²⁸ poderiam ser divididos conforme três dicotomias: (a) à primeira interessa o signo em si mesmo, dividindo-o conforme ele seja uma mera qualidade (qualissigno), um existente concreto (sinsigno) ou uma lei geral (legissigno); (b) a segunda aborda a relação dos signos com seus objetos, mais especificamente quando ele tenha um caráter em si mesmo (ícone), ou mantenha uma relação existencial com este objeto (índice) ou em sua relação com um interpretante (símbolo); e, (c) a terceira importa a representação do signo, por seu interpretante, como um signo de possibilidade (rema), como um signo de fato (dicissigno) ou como um signo de razão (dicente).

Abordando a relação dos signos com seus objetos, CHARLES SANDERS PEIRCE diz que: (i) o ícone seria um signo que teria referência ao objeto por ele denotado em razão suas próprias características, independentemente deste objeto realmente existir ou não (qualquer qualissigno, sinsigno ou dicissigno, é ícone de qualquer coisa, na medida em que possuir semelhança com esta coisa e for utilizado como um seu signo); (ii) índice é um signo que se refere a um objeto pelo motivo de que ele realmente pode ser afetado por este objeto (como ambos têm elementos em comum, a alteração da qualquer uma das qualidades do objeto promoverá uma alteração no próprio signo²⁹); (iii) signo que se refere ao objeto que denota em razão de uma lei (convenção), de forma que sua interpretação associa-o a determinado objeto (esta interpretação pode ser afetada por outra lei ou mesmo associação).

Adotamos a definição preconizada por CHARLES SANDERS PEIRCE. O fazemos, contudo, com uma pequena observação: como todo significado é convencional, acreditamos que tanto o “índice” como o “ícone” são espécies de símbolo.

Desse modo não poderíamos diferenciar “índice” e “ícone” de “símbolo” sob o argumento de que este último seria um “signo arbitrariamente construído, não guardando, em princípio, qualquer ligação com o objeto do mundo que ele significa”,³⁰ pois isso pressuporia que os demais não sejam: e são. Por conseguinte acreditamos que esta diferenciação ficaria

²⁷ PEIRCE, Charles S. *Semiótica*, p. 269.

²⁸ Idem, ibidem, p. 53.

²⁹ Quando a propriedade objeto de alteração for comum a ambos os signos.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 35.

melhor construída adotando “símbolo” enquanto gênero e “ícone” e “índice”³¹ enquanto espécies.³²

Outro problema vislumbrado na classificação formulada por CHARLES SANDERS PEIRCE é que sendo a língua um conjunto sistematizado de signos convencionalmente adotados por determinado grupo social, não teríamos como distinguir, no contexto por ele designado, “símbolo” de “ícone” e “índice”: a relação dar-se-ia sempre entre símbolos, pois o laço que os une é sempre arbitrário (convencional).

Nas palavras de NORBERTO BOBBIO:

“Como complexos de signos, a linguagem exige a interpretação: esta é exigida pelo fato de que a relação existente entre o signo e a coisa significada (neste caso, entre a palavra e a ideia) não é uma relação necessária, mas puramente convencional, tanto que a mesma ideia pode ser expressa de modos diversos (o mesmo objeto, aliás, é indicado em cada língua com um som diverso).”³³

No que toca aos planos de investigação dos sistemas sógnicos, adotamos as distinções preconizadas por CHARLES SANDERS PEIRCE e CHARLES MORRIS,³⁴ de modo que os mesmos podem ser desdobrados em sintático (relação entre signos), semântico [relação entre signo e a realidade por ele representada (significado)] e pragmático [relação entre o signo e os utentes da linguagem (emissor e destinatário)].

A sintaxe consistiria em um conjunto finito de regras cuja função é regular o relacionamento dos signos entre si, permitindo a produção de infinitos atos de fala. A

³¹ “O signo linguístico não une uma coisa e uma palavra, mas um conceito e uma imagem acústica. Esta não é o som material, coisa puramente física, mas a impressão (*empreinte*) psíquica desse som, a representação que dele nos dá o testemunho de nossos sentidos; tal imagem é sensorial e, se chegarmos a chamá-la ‘material’, é somente neste sentido, e por oposição ao outro termo da associação, o conceito, geralmente mais abstrato” (SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. 30ª ed. São Paulo: Cultrix, 2008, p. 80).

³² “(...) a definição do signo em abstrato não diz respeito a um signo quando atualizado, visto que, quando se trata de um signo atual, concretamente manifesto, este vem sempre com misturas de caracteres icônicos, indiciais e simbólicos. Nenhum signo atual aparece em estado puro. Sem se fazer acompanhar de índices, por exemplo, o símbolo estaria destituído do poder de referencialização e, sem o ícone, estaria despidido de qualquer poder de imaginação” (SANTAELLA, Lúcia. *A teoria geral dos signos: semiose e autogeração*. São Paulo: Ática, 1995, p. 40).

³³ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Compiladas por MORRA, Nello; tradução e notas PUGLIESI, Márcio; BINI, Edson; RODRIGUES, Carlos E. São Paulo: Ícone, 1995, p. 212.

³⁴ MORRIS, Charles. *Signos, lenguaje y conducta*. Buenos Aires: Losada, 1962.

semântica analisaria a relação entre o signo e seu significado³⁵ [outro(s) signo(s)], ao passo que a pragmática importaria as formas de utilização dos signos pelos utentes da linguagem.

1.3 Conceito, definição e classificação

Conceitos são signos da espécie³⁶ símbolos³⁷ que possuem sua base no plano da objetividade (como fenômeno linguístico) e que, sem limites, colhem-no através de processo cognoscitivo.

Os conceitos não reproduzem o objeto: os conceitos põem o objeto. Fora do conceito, objeto não existe. Estes funcionam como verdadeiros seletores de propriedade, de forma que somente os caracteres apanhados pelo conceito compõem o objeto: todos os demais são irrelevantes para defini-lo.³⁸

Estes caracteres, contudo, não estão “no” conceito, e sim em sua definição. As definições exercem a função de desarticular o conceito, são abstratas e fornecem as “determinações mínimas e essenciais que servem de *criterium* para encontrar o objeto onde ele se acha”.³⁹

O objeto-material encontra-se na forma conceptual porque é aquilo que o pensamento delimitou como relevante para definir o conceito, motivo pelo qual podemos afirmar, categoricamente, que sem definição não há compreensão, e sem compreensão não é possível utilizar corretamente os conceitos.

Os conceitos podem ser definidos mediante várias técnicas, e, dentre elas,⁴⁰ de forma:⁴¹ (a) denotativa ou extensional: exemplificam-se conceitos (*definiens*) incluídos na

³⁵ “Ora, dependendo do contexto em que esteja inserida, a mesma palavra assume significados diferentes (e podemos até dizer que um termo tem tantos significados quanto são os contextos em que pode ser usado)” (BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*, p. 213).

³⁶ A redundância é proposital e com ela não estamos acatando a classificação dos signos em ícone, índice e símbolo da forma proposta por CHARLES SANDERS PEIRCE.

³⁷ Adotando a definição formulada por CHARLES SANDERS PEIRCE.

³⁸ TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM define conceito como “metalinguagem originária de uma pré-interpretação (linguagem), sob a qual o homem cria critérios de unidade e permanência nela coexistentes, a fim de tornar possível a distinção entre os Xs e os Xs’ e entre os Xs e os não-Xs” (*Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 51).

³⁹ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito de direito. *Estudos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2005, vol. 1, p. 18.

⁴⁰ COPY, Irving M. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 112/119.

⁴¹ Idem, ibidem, p. 123.

conotação do conceito *definiendum*; e, (b) conotativa ou intensional: fixam-se os critérios que determinado conceito deverá ostentar para ser considerado subclasse (própria ou não) de outro.

Não entendemos ser a definição denotativa ou extensional a mais aconselhável, ao passo que, dentre outros problemas, não nos permite lançar mão do método indutivo para induzir o *definiendum* do *definiens*: um mesmo *definiens* pode ser deduzido de dois ou mais *definienduns* (relação pluriunívoca). Contudo, sua aplicação em determinadas situações tem-se mostrado bastante útil.⁴²

Outro importante papel desempenhado pela atividade psicofísica definitória é a classificação por ela empreendida, ao passo que toda definição vem acompanhada infalivelmente da classificação dos objetos definidos. Delimitando-se o *definiendum*, criam-se necessariamente duas classes: uma formada pelos elementos que se incluem no *definiendum* (*definiens*) e outra que, por decorrência lógica (princípio da identidade), é constituída pelos elementos que não denotam as propriedades conotadas pelo *definiendum*.

Ao aglutinar os elementos em razão da semelhança entre eles existente, a atividade classificatória cria grupos, os quais recebem a denominação de gênero e espécie.⁴³ O gênero conota mais que a espécie ou é predicado de um número maior de elementos. Já a espécie deve denotar mais que o gênero (diferença específica). Subtraindo da espécie a diferença específica tem-se o gênero, do mesmo modo que somando ao gênero a diferença específica chega-se a espécie.

A utilização de um único critério para qualificar determinado signo de gênero ou espécie, contudo, pode levar a conclusões artificiais e incorretas, pois, como advertiu PAULO DE BARROS CARVALHO, “cada gênero difere dos outros, não necessariamente por um só atributo, senão por número indefinido de atributos”.⁴⁴

Não menos correto é que a atividade classificatória é ilimitada e está subordinada apenas aos interesses do indivíduo que se propõe a realizá-la. Basta, portanto, que este agrupamento seja coerente com as premissas adotadas para tal desiderato. A diferenciação entre gênero e espécie dá-se mediante emprego do expediente lógico denominado divisão.

⁴² Conferir trecho de voto proferido pelo Min. CELSO DE MELLO nos autos da ADIn MC 2.010/DF, ao analisar a definição de confisco (STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 2.010/DF, rel. Min. Celso de Mello, DJU 12.04.2002, p. 51).

⁴³ A classificação em gênero e espécie dependerá do referencial adotado naquela ocasião (predicado poliádico).

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 119.

Neste, designa-se um critério para distribuir em classes determinados elementos sem que, com isso, estes elementos sejam desnaturados enquanto tal.

A diferenciação preconizada por PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵ entre divisão e desnaturação põe isso às claras e demonstra, objetivamente, que nem tudo o que é parte é espécie.

Por este motivo PAULO DE BARROS CARVALHO aponta as seguintes regras para uma correta operação de divisão:

“1) A divisão há de ser proporcionada, significando dizer que a expressão do termo divisível há de ser igual à soma das extensões dos membros da divisão. 2) Há de fundamentar-se num único critério. 3) Os membros da divisão devem excluir-se mutuamente. 4) Deve fluir ininterruptamente, evitando aquilo que se chama ‘salto na divisão’.”⁴⁶

Enquanto a Lógica dos Predicados ou Lógica dos Termos⁴⁷ preocupa-se com a análise da “composição interna dos enunciados simples e, dentro deles, a análise dos termos sujeito e predicado, da cópula apofântica e dos quantificadores (universal e existencial)”,⁴⁸ a Teoria das Classes ocupou-se apenas com a definição de classe e de suas propriedades.

É através da criação de classes que o legislador estipula a hipótese e consequente normativos, e, da extensão destas classes, que se permite constituir fatos e relações jurídicas.⁴⁹ Estas últimas (fato e relação jurídicas), como conceitos que são, também constituem classes: contudo, classes de um único elemento.

1.4. O possível, a prova ontológica e o poder da linguagem

Lembra PAOLO VIRNO⁵⁰ que na metrópole contemporânea, tal qual na língua como concebida por FERDINAND DE SAUSSURE, tudo é necessário ou possível,⁵¹ e nada é

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 120.

⁴⁶ Idem, ibidem, p. 120.

⁴⁷ A Lógica dos Predicados ou Lógica dos Termos, informa PAULO DE BARROS CARVALHO, é onde se analisa a “composição interna dos enunciados simples e, dentro deles, a análise dos termos sujeito e predicado, da cópula apofântica e dos quantificadores (universal e existencial)” (*Direito tributário, linguagem e método*, p. 116/117).

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 116/117.

⁴⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 313/314.

⁵⁰ VIRNO, Paolo. *Palabras con Palabras: poderes y limites del lenguaje*. Tradução de Eduardo Sadier. 1ª ed. Buenos Aires: Paidós, 2004, p. 201.

simplesmente “real”. Este modo de ser da vida metropolitana (o necessário e o possível) remeteria a uma dimensão lógica e vice-versa: a categoria lógica do possível e do necessário deveria ser compreendida como modos de “ser”.

A necessidade e a possibilidade, estudadas desde a lógica denominada modal, teriam um destino problemático quando não enigmático. O defeito mais grave deste estudo consistiria em submeter a lógica modal aos “valores de verdade”:⁵² afirmar que algo é possível ou necessário consistiria em expressar um sentido (uma intenção) irreduzível a mera correspondência com um estado de coisas.

Esta correspondência, sim, submeter-se-ia aos valores de verdade e falsidade. Desse modo, conclui PAOLO VIRNO: “Para decirlo en términos de Quine, los enunciados modales son siempre ‘referencialmente opacos’”.⁵³⁻⁵⁴ Desse modo, a lógica modal estabeleceria uma definição circular de necessário e possível: possível é tudo o que não é necessário que não seja, e necessário é tudo o que não seja possível que não seja.

Mais adiante, esclarece PAOLO VIRNO⁵⁵ que todos os contextos opacos marcam-se pela possibilidade e que todo contexto seria opaco. Logo, seria legítimo concluir que o possível exigiria apenas o caráter contextual de nossa linguagem. Este modelo não se ocuparia de um estado de coisas do mundo (como ente não-linguístico), senão de certas características caprichosas de nosso aparato referencial.

O possível marcaria, então, um aspecto onipresente e inalienável da linguagem em geral, de modo que o impossível – linguisticamente falando – marcaria uma pobreza de linguagem: seria uma espécie de afasia.⁵⁶

⁵¹ A distinção entre condições necessárias (pré-estabelecidas) e possíveis (que não deixam de existir como tais ainda quando deixem de prevalecer em relação a outra alternativa) seria a mais comum no seio da sociedade.

⁵² Criticando a Teoria da Verdade de ALFRED TARSKI à luz da “verdade fática”, cf. BUNGE, Mário. *Semântica II. Interpretación y verdad*. Barcelona: Gedisa, 2009, p. 128 e 136 e ss.

⁵³ “Quine llama ‘contextos opacos’ a todas las proposiciones cuyo sujeto gramatical no puede ser sustituido con un término de significado idéntico, bajo la pena de falsedad o absurdidad del resultado (...). La no disponibilidad para la sustitución demuestra que el sujeto no asume ningún papel referencial, sino que depende totalmente del contexto. Es la preeminencia de este último la que interpone una barrera a la identidad, la que suspende la plena vigencia de la relación intralingüística a la que se confía la sutura entre el nombre y un ente del mundo” (VIRNO, Paolo. *Palabras con palabras: poderes y limites del lenguaje*, p. 214).

⁵⁴ VIRNO, Paolo. *Palabras con palabras: poderes y limites del lenguaje*, p. 203.

⁵⁵ Idem, ibidem, p. 216.

⁵⁶ Idem, ibidem, p. 217.

Esta definição de possível (como algo que não seja necessário que não seja ou mesmo como uma espécie de afasia) demonstra perfeitamente a “impossibilidade de a linguagem (seja verbal ou não) corresponder, confundir-se à realidade original”.⁵⁷ A potencialidade, assim como a realidade,⁵⁸ “é um conceito que depende, em seu significado, da língua na qual penso”.⁵⁹

Eis porque PAOLO VIRNO frisou que:

“(…) la relación entre nombre y ‘algo’ se manifiesta como relación del lenguaje consigo mismo, la única distinción posible entre nombre y ‘algo’ es una distinción entre dos niveles lingüísticos diferentes. Un nivel para la palabra que designa, otro para el ente designado: dos planos no coincidentes, pero, justamente, ‘correspondientes’.”⁶⁰

Aplicando essas ideias ao ordenamento jurídico, submeter a validade do antecedente de normas abstratas à possibilidade de sua ocorrência no mundo fenomênico (não-linguístico) é o mesmo que adotar, inconscientemente, uma teoria ontológica da linguagem. É admitir que o objeto imediato, e não o objeto dinâmico constitui o que denominamos “realidade”, conforme distinção formulada por CHARLES SANDERS PEIRCE.⁶¹

Parece-nos que neste tipo de confusão incorreu NORBERTO BOBBIO ao afirmar que:

“(…) o direito pode disciplinar todas as condutas humanas possíveis, isto é, todos os comportamentos que não são nem necessários, nem impossíveis; e isto precisamente porque o direito é uma técnica social, que serve para influir na conduta humana. Ora, uma norma que ordene um comportamento necessário ou proíba um comportamento impossível seria supérflua e uma norma que ordene um comportamento impossível ou proíba um comportamento necessário seria vã.”⁶²

Ao qualificar determinadas condutas de “necessárias” e “impossíveis”, percebe-se claramente que NORBERTO BOBBIO refere-se a condutas fáticas (assim entendidas aquelas

⁵⁷ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 61.

⁵⁸ Lembra PAOLO VIRNO que esta ideia não se diferencia da definição de “verdade” de ALFRED TARSKI, onde o nexo denotativo entre palavra e coisa se resolveria em uma relação intralinguística: a de identidade. A identidade entre nome e objeto poderia ser expressada como uma equivalência entre dois nomes, em um movimento metalinguístico (Cf. VIRNO, Paolo. *Palabras con palabras: poderes y limites del lenguaje*, p. 213/214).

⁵⁹ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*, p. 124.

⁶⁰ VIRNO, Paolo. *Palabras con palabras: poderes y limites del lenguaje*, p. 159.

⁶¹ “O objeto dinâmico, portanto, corresponde àquilo que Peirce denomina ‘realidade’. O objeto imediato já não é mais real, mas sim uma representação semiótica da realidade ou do objeto dinâmico. Será um signo” (ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*, p. 61).

⁶² BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*, p. 145.

despidas de linguagem), o que por si só já demonstra a incompatibilidade deste raciocínio com as premissas adotadas neste texto (de que não há qualquer relação entre mundo fenomênico e linguagem). Ademais, dizer que uma norma é supérflua ou vã é reconhecer que a mesma é válida (que pertence a determinado ordenamento jurídico) mediante objetivação de um ponto de vista de um observador do direito: não de um participante.

Neste sentido LOURIVAL VILANOVA é enfático:

“Conquanto a hipótese seja formulada por um conceito descritivo, está imersa na linguagem prescritiva do direito positivo. A não verificação de um fato que se subsume aos critérios de identificação da hipótese não tem o condão de anulá-la, pois a hipótese não se submete aos valores de verdade e falsidade. O legislador prescreve aquele conceito para denotação do fato jurídico, mesmo que utilizando-se da descrição, e, por isso, elas valem ou não valem.”⁶³

Assim sendo, é o “sistema do direito que determina o que nele existe ou não. Para tanto, elege uma forma linguística específica, que denominamos linguagem competente. Somente por meio dela é que a realidade jurídica se constitui, (...)”.⁶⁴ Impossibilidade (e não proibição), portanto, marcaria a ausência de linguagem, ou, melhor dizendo, a existência de óbices a sua produção.

1.5. Norma jurídica: definição

Norma, como produto cultural, é constituída de linguagem. Se tratando de normas jurídicas,⁶⁵ esta linguagem está posta com função prescritiva.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁶ define norma jurídica como “unidade mínima e irreduzível do deontico”,⁶⁷ ou mesmo como “a significação que obtemos a partir da leitura dos

⁶³ VILANOVA, Lourival. *In Analítica do dever-ser. Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2003, vol. 1, p. 20.

⁶⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, p. 34.

⁶⁵ Para facilitar a fluência do discurso, em algumas oportunidades adotaremos apenas o termo “norma”, ao invés de “norma jurídica”. Quando de norma jurídica não se tratar, contudo, assumimos desde já o compromisso de fazer esta ressalva.

⁶⁶ Reconhece este autor, em sua obra *Teoria da Norma Tributária*, a existência no sistema de direito positivo de normas jurídicas de estrutura sintática categórica (Editora Max Limonad, 2002, p. 54).

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 18.

textos do direito positivo”.⁶⁸ Enunciado prescritivo e norma jurídica, desta forma, não se confundiriam.

Ao classificá-las, PAULO DE BARROS CARVALHO distingue-as em normas em sentido amplo e normas em sentido estrito. As primeiras consistiriam nas significações construídas *no* ordenamento jurídico dos textos de direito positivo, enquanto estas últimas englobariam estas significações quando agrupadas sintaticamente de forma hipotético-condicional (se ocorrer o fato “F”, instalar-se-á a relação jurídica “R” entre os sujeitos “S” e “Y”).

Para NORBERTO BOBBIO,⁶⁹ norma jurídica e proposição seriam conceitos equivalentes, de forma que ambas constituiriam um conjunto de palavras dotadas de significado quando interpretadas conjuntamente.

Entendemos que a significação sem objetivação não se presta a produzir normas jurídicas: assim como não há incidência sem aplicação, não há significação sem objetivação.⁷⁰ Ao tratar normas como mensagens, CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO⁷¹ partilha de uma definição de norma similar à adotada neste texto, pois este signo (mensagens) constituiria

“um grupo finito de elementos, retirados de um repertório e dispostos de forma sequencial, conforme padrões de organização sintática previamente estabelecidos pelo próprio código (ortografia, sintaxe, lógica, gramática). No sistema jurídico poderíamos identificar as mensagens como uma sequência de *enunciados prescritivos* (termo hipótese e termo consequência) combinados, constituindo normas jurídicas”.⁷²

Coerentes com esta premissa é que definimos norma jurídica como *a significação objetivada que os órgãos competentes para o sistema de direito positivo constrói a partir de contato visual, tátil ou auditivo com outra norma jurídica já objetivada, assim entendida a sua versão em linguagem competente.*

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 8.

⁶⁹ *Teoria da norma jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 2ª ed. rev. São Paulo: Edipro, 2003, p. 72.

⁷⁰ Sendo constituídas *de* linguagem, as normas hão de apresentar os três planos semióticos: sintático, semântico e pragmático.

⁷¹ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*, p. 45.

⁷² Idem, *ibidem*, p. 66 – destaques do autor.

Aqui cabe um parêntese: doutrina não constrói norma jurídica, mas apenas a menciona. Direito positivo,⁷³ sim, usa norma jurídica para construir norma jurídica.

Este processo gerador de sentido deverá, obrigatoriamente, percorrer os quatro planos da linguagem: a) S1 – conjunto de enunciados, abordados no plano da expressão; b) S2 – conjunto de conteúdo de significações isoladas de enunciados prescritivos; c) S3 – plano de significações articuladas; e, d) S4 – significações relacionadas por vínculos de subordinação e coordenação.⁷⁴

O subsistema S1 é composto de enunciados prescritivos de sentido completo.⁷⁵ O subsistema S2 é formado pelas significações construídas a partir destes enunciados prescritivos.⁷⁶

Já no subsistema S3 encontramos as significações dos enunciados prescritivos articuladas em estruturas sintáticas hipotético-condicionais, prescrevendo, caso ocorrido o fato F', a instauração de relação jurídica R' entre dois ou mais sujeitos de direito⁷⁷ (S' R S''). Formalizando: $D(f) \rightarrow S' R S''$. No plano S4 temos estas significações articuladas por vínculos de coordenação e subordinação.

A homogeneidade sintática das normas jurídicas de estrutura hipotético-condicional está comprovada no subsistema S3, e não no sistema de direito positivo globalmente considerado:⁷⁸ notadamente pelo fato de que há normas que não conseguem se agrupar a

⁷³ De forma mais precisa, quem constrói normas jurídicas são os órgãos competentes para ele “direito positivo”.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 183.

⁷⁵ Assim não fosse, de enunciados não se tratariam.

⁷⁶ Neste campo, como bem adverte TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, não há ainda “regulamentação de conduta intersubjetiva. Existem significações com referência prescritiva à linguagem da realidade social sem contudo possuir capacidade de regulá-la”, in *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 84.

⁷⁷ As relações jurídicas instaurar-se-ão sempre e no máximo de quatro formas: um com um (uni-unívoco); um com vários (uni-plurívoco); vários com um (pluri-unívoco); vários com vários (pluri-plurívoco).

⁷⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO reconheceu a inexistência de homogeneidade sintática no ordenamento jurídico ao afirmar: “Fixemos aqui um marco importante: quando se proclama o cânone da ‘homogeneidade sintática’ das regras do direito, o campo de referência estará circunscrito às normas em sentido estrito, vale dizer; aquelas que oferecem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deôntica R entre os sujeitos S' e S''), (...)” (*Direito tributário, linguagem e método*, p. 129).

outras de forma a atingir este desiderato.⁷⁹ São as normas *lato sensu*, conforme distinção engendrada por PAULO DE BARROS CARVALHO.⁸⁰

Desnecessário dizer que não vislumbramos a necessidade da norma jurídica possibilitar a aplicação de norma jurídica secundária (sanção) para assim ser considerada.⁸¹ Uma coisa é dizer que somente à norma jurídica é dado exigir, coercitivamente e pelo Estado, o cumprimento das relações jurídicas por ela instauradas. Outra completamente diferente é afirmar que todas as normas jurídicas primárias são passíveis de descumprimento ou mesmo que o descumprimento de todas as normas jurídicas primárias permitirá a aplicação de norma jurídica de natureza secundária (coercibilidade estatal).⁸²

Esta é uma possibilidade de expressão da fenomenologia jurídica⁸³ que não pode ser descurada pela Ciência do Direito.

⁷⁹ Como exemplo pode-se mencionar a introdução, por lei complementar, de enunciado-enunciado que traga apenas a alíquota do imposto sobre grandes fortunas, sem enunciar os demais critérios necessários à sua instituição. Neste caso teríamos uma norma jurídica que não poderia ser agrupada com outras de forma a compor estrutura sintática hipotético-condicional.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 128.

⁸¹ Pela jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, não há necessidade nem mesmo de norma ser aplicável para assim ser considerada. Exemplificativamente: “(...) O preceito veiculado pelo artigo 37, inciso VII, da CB/88 exige a edição de ato normativo que integre sua eficácia. Reclama-se, para fins de plena incidência do preceito, atuação legislativa que dê concreção ao comando positivado no texto da Constituição.

4. Reconhecimento, por esta Corte, em diversas oportunidades, de omissão do Congresso Nacional no que respeita ao dever, que lhe incumbe, de dar concreção ao preceito constitucional. Precedentes. (...)

15. No mandado de injunção o Poder Judiciário não define norma de decisão, mas enuncia o texto normativo que faltava para, no caso, tornar viável o exercício do direito de greve dos servidores públicos.

16. Mandado de injunção julgado procedente, para remover o obstáculo decorrente da omissão legislativa e, supletivamente, tornar viável o exercício do direito consagrado no artigo 37, VII, da Constituição do Brasil” (STF, Tribunal Pleno, MI 712/PA, rel. Min. Eros Grau, *DJe* 206, de 30.10.2008).

⁸² Até mesmo porque há normas que não possuem estrutura sintática apta a permitir até mesmo a sua aplicação.

⁸³ “Já no livro anterior nos encontramos diante do fenômeno de normas sem sanção. Partindo da consideração da norma jurídica tivemos de responder que, se a sanção faz parte do caráter essencial das normas jurídicas, as normas sem sanção não são normas jurídicas. Acreditávamos, ao invés disso, dever responder que “quando se fala de uma sanção organizada como elemento constitutivo do Direito nos referimos não às normas em particular, mas ao ordenamento normativo tomado em seu conjunto, razão pela qual *dizer que a sanção organizada distingue o ordenamento não implica que todas as normas daquele sistema sejam sancionadas, mas somente que o são em sua maioria*”. Nossa resposta mostra em concreto que um problema mal resolvido no plano da norma singular encontra solução mais satisfatória no plano do ordenamento” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10ª ed. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. 1999, p. 28/29 – destaques do autor).

1.5.1. Norma jurídica de estrutura hipotético-condicional e sua forma lógica

As normas jurídicas gerais e abstratas de estrutura hipotético-condicional apresentam, tanto em seu suposto⁸⁴ ou antecedente como em seu consequente ou prescritor, duas classes. Projetando suas extensões sobre o plano da linguagem social delimita-se a classe dos eventos e relações juridicamente relevantes.

No plano das normas gerais

“(…) teremos apenas a indicação de classes com as notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico (no antecedente), implicando a indicação de classes com as notas que uma relação tem de ter para ser considerada como relação jurídica (no consequente). Um enunciado conotativo implicando outro enunciado conotativo.”⁸⁵

Enquanto isso, no plano concreto teremos

“(…) um enunciado protocolar denotativo, que se obteve pela redução à unidade das classes de notas (conotação) do antecedente da regra geral e abstrata, implicando outro enunciado, também protocolar e denotativo, construído pela redução à unidade das classes de notas (conotação) do consequente da norma geral e abstrata. Enunciados conotativos: antecedente e consequente da norma geral e abstrata; enunciados denotativos: antecedente e consequente da norma individual e concreta.”⁸⁶

Escorados nestas premissas epistemológicas é que advertimos, desde já, que o antecedente de norma abstrata não contém “fatos”,⁸⁷ e sim predicados identificativos de ocorrências factuais. Esta ocorrência, quando relatada em linguagem competente, constitui o que denominamos fato jurídico.

O antecedente normativo, como todo conceito,⁸⁸ é seletor de propriedades e redutor de complexidades. Compõe-se da conjunção dos critérios material, espacial e temporal. O

⁸⁴ Como o antecedente das normas jurídicas abstratas não se submete aos valores “verdadeiro” ou “falso”, entendemos desnecessária qualificá-lo como de possível ocorrência.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 129.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 129.

⁸⁷ Quando nos referirmos a fatos previstos no antecedente de norma abstrata, estaremos utilizando-o nesta acepção: previsão dos atributos que a classe “x” (plano concreto) deverá ostentar para ser subclasse própria da classe “X” (plano abstrato). Utilizaremos esta terminologia, mesmo não sendo a mais indicada, para facilitar o discurso.

⁸⁸ “Todos os conceitos, antes de mais nada, são contraconceitos, assim como cada fato será um contrafato e cada significação uma contra-significação. Apresentam-se como seletores de propriedades, e os antecedentes normativos, conceitos jurídicos que são, elegem aspectos determinados, promovendo cortes no fato bruto tomado como ponto de referência para as

critério material é constituído pela associação de um verbo (pessoal e transitivo) e seu complemento, que, necessariamente, deve representar uma conduta de possível realização (sob o prisma lógico,⁸⁹ não fático⁹⁰ ou jurídico⁹¹) por sujeito-de-direito e que consista em um dar (não-dar), fazer (não-fazer) ou ser (não-ser): conduta esta desvinculada de qualquer espécie de coordenada espacial e temporal.

O critério espacial comporta os elementos necessários e suficientes à identificação do local que o fato deverá ocorrer para ser considerado juridicamente relevante. Coincide, no mais das vezes,⁹² com o âmbito territorial⁹³ da entidade tributante que o produziu. Já o critério temporal da hipótese tributária consiste no dado que, atuando sobre o critério material, permite limitar-lhe no tempo.⁹⁴

Constituído o fato jurídico dá-se origem, mediante aplicação do fenômeno da imputação normativa, ao consequente ou prescritor (proposição-consequente). Este, em razão do disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, alberga espécie de relação jurídica de

consequências normativas. E essa seletividade tem caráter eminentemente axiológico” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 132).

⁸⁹ Mantendo coerência com as premissas já adotadas neste texto, principalmente a de que a linguagem cria sua própria realidade e que não há relação (suficiente ou necessária) entre eventos e fatos, entendemos que o “possível”, assim como o “real”, é uma construção de sentido e como toda e qualquer construção de sentido dá-se num universo linguístico. Conduta de impossível ocorrência, portanto, é aquela sobre a qual não podemos falar (emitir proposições), e não aquela que não possa ocorrer factualmente (em um universo extra-linguístico).

⁹⁰ O termo fático refere-se ao mundo extra-linguístico: este sim irrelevante para aferir-se a possibilidade ou não de uma conduta realizar-se (linguisticamente).

⁹¹ Com isso afastamos, dentre as condutas ditas impossíveis, aquelas marcadas pelo modal proibido [que pressupõem a possibilidade de sua ocorrência (enquanto constituição em linguagem)].

⁹² “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

⁹³ Abordando o fenômeno da substituição tributária e a eficácia extraterritorial de norma instituidora do ICMS, assim decidiu o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: “Já no plano extraterritorial a norma interna de um Estado-membro somente tem eficácia extraterritorial, na medida e nos limites estipulados pelos entes políticos em instrumento normativo próprio, no caso os convênios de ICMS que, em alguns casos a depender da matéria neles veiculada, têm estatuta de lei complementar. Nesse sentido é o art. 102 do CTN que transcrevo: (...) Portanto, o Estado do Rio de Janeiro não pode exigir a comprovação do recolhimento de ICMS por substituta tributária em operação interestadual se não celebrou convênio normativo com o ente federativo no qual se encontra situado o substituto tributário. Resta-lhe cobrar o imposto do adquirente das mercadorias, pois para o Estado fluminense aqui se inicia o ciclo de circulação do bem e, por conseguinte, a exigência fiscal reclamada. (...)” (STJ, 2ª T., REsp 1.103.234/RJ, rel. Min. Eliana Calmon, DJe 14.10.2009).

⁹⁴ Não há, repise-se, uma relação de equivalência necessária entre o critério temporal da hipótese normativa e o prazo de vigência da respectiva norma jurídico-tributária.

cunho patrimonial onde se encontram enlaçados sujeito ativo (titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento de determinada prestação) e sujeito passivo (pessoa obrigada a cumpri-la).

Relação jurídica, portanto, exige a produção de norma concreta. Relação jurídico-tributária, complementa-se, requer a edição de norma individual e concreta. Decorrentemente, a violação a direito subjetivo do contribuinte requer a produção de ao menos duas normas jurídicas individuais e concretas (com o mesmo antecedente ou que o antecedente do segundo seja subclasse do antecedente do primeiro): a primeira outorgando ao sujeito-de-direito “X” o direito subjetivo “Y” e a segunda negando ao sujeito-de-direito “X” o direito subjetivo “Y”.

A composição interna da relação jurídico-tributária, como toda relação jurídica, requer a presença de pelo menos três elementos: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto, ligados como se fosse uma só entidade.

Para que se possa cogitar da existência de relação jurídico-tributária, faz-se necessário que todos os elementos acima consignados estejam presentes. A ausência de apenas um deles proibirá⁹⁵ o seu nascimento.

Em razão justamente dessas referências é que podemos atestar, categoricamente, a homogeneidade sintática das normas de estrutura hipotético-condicional e daquelas definidas por PAULO DE BARROS CARVALHO como normas jurídicas *lato sensu*:⁹⁶ notadamente pelo fato de que esta classificação adotou, como critério diferenciador (*discrimen*), a composição sintática de cada uma delas.

1.5.2. Norma e relação jurídicas

Toda norma jurídica de estrutura hipotético-condicional prescreve condutas. As condutas por ela reguladas visam dar concrecência aos valores eleitos pelo sistema de direito positivo como relevantes: objetivos sempre, pois valor só o é enquanto objetivado, motivo pelo qual rechaçamos, em análise dogmática, a busca da *intentio legis* ou *intentio legislatoris*.⁹⁷

⁹⁵ Entendemos que neste caso não se impede a instauração de relação jurídica, mas sim a proíbe (e toda proibição pressupõe a possibilidade de ocorrência da conduta por ela abarcada).

⁹⁶ Conforme definição enunciada por PAULO DE BARROS CARVALHO em sua obra *Direito tributário, linguagem e método*, p. 128.

⁹⁷ Mesmo negando a importância que alguns dispensam aos debates legislativos, o Ministro CELSO DE MELLO reconheceu a possibilidade de esses elementos orientarem o julgador quanto os motivos que levaram o legislador a acolher ou rejeitar determinada proposta, *in verbis*: “É certo que se mostra

Todas as normas de estrutura hipotético-condicional objetivam regular condutas intersubjetivas, nunca subjetivas: especificamente as condutas intersubjetivas de produzir outras normas.⁹⁸ Sendo o sistema de direito positivo constituído unicamente por normas jurídicas, o que poderia ser criado por normas jurídicas que não outras normas jurídicas?

As normas denominadas de “estrutura”, a nosso ver, prestam-se a regular a produção de normas introdutoras. Por este motivo as conceituamos de normas sobre produção de normas introdutoras.

Já as normas denominadas de “conduta” regulam a produção – conteúdo semântico⁹⁹ dos símbolos¹⁰⁰ “x”, “y”, (...) – das normas introduzidas. Tal qual anteriormente feito, as denominamos de normas sobre produção de normas introduzidas.

Visando regular as condutas intersubjetivas de produzir outras normas, possuem os enunciados das *normas sobre produção* de normas introdutoras e introduzidas composição sintática hipotético-condicional.

Em se tratando de norma prescritora de competência tributária, o functor deôntico intraproposicional modalizador da relação jurídica intranormativa de produzir outras normas será o permitido (P)¹⁰¹ ou o obrigado (O), inibindo, no exercício desta competência

relativo, sob a perspectiva da interpretação jurídica, o método hermenêutico que se apoia no exame dos debates parlamentares. Na realidade, o argumento histórico, no processo de interpretação, não se reveste de natureza absoluta nem traduz fator preponderante na definição do sentido e do alcance das cláusulas inscritas no texto da Constituição e das leis. Esse método hermenêutico, contudo, qualifica-se como expressivo elemento de útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinado texto normativo inscrito na Constituição ou nas leis, permitindo o conhecimento das razões que levaram o legislador a acolher ou a rejeitar as propostas submetidas ao exame do Poder Legislativo, tal como assinala o magistério da doutrina (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p. 310, 9ª ed., 1980, Forense; Anna Cândida da Cunha Ferraz, *Processos informais de mudança da Constituição*, p. 40/42, 1986, Max Limonad; Luís Roberto Barroso, *Interpretação e aplicação da Constituição*, p. 126, 1996, Saraiva). Daí a importância, para fins de exegese, da análise dos debates parlamentares, cujo conhecimento poderá orientar o julgador (...)” (STF, Tribunal Pleno, ADPF 153/DF, rel. Min. Eros Grau, j. 29.04.2010).

⁹⁸ Isso aos que entendem ser o sistema de direito positivo um conjunto de normas interligadas mediante relações de coordenação e subordinação e aglutinadas em relação a determinado referencial normativo, dado em linguagem.

⁹⁹ Em verdade e como há conteúdo semântico em todos os conceitos, a diferença existente entre normas que prescrevem a produção de normas introdutoras e normas introduzidas é que naquelas, ao contrário do que ocorre nestas últimas, prescreve-se o processo de enunciação de normas. Este fato (jurídico) restará alojado na enunciação-enunciada (antecedente) da norma introdutora, onde se guarda as marcas do processo de enunciação (produto de aplicação das normas sobre produção de normas introdutoras) que ela foi submetida.

¹⁰⁰ Estes símbolos compõem a proposição que dará origem a norma introduzida.

¹⁰¹ Quando TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR diz que as normas de competência seriam permissivas, ele não faz a distinção entre normas de competência constitucional-tributária primária

legiferante, a produção normativa ou a prática de atos-de-fala que não denotem a conotação por ela imposta. Permitido (P) ou obrigado (O) seriam, na dicção de DANIEL MONTEIRO PEIXOTO,¹⁰² as “referências de desempenho” do exercício da competência tributária.

De normas gerais e abstratas produzimos normas: a) gerais e abstratas; b) individuais e abstratas; c) gerais e concretas; d) individuais e concretas; e) categóricas.¹⁰³ As 4 (quatro) primeiras espécies possuem estrutura hipotético-condicional: contudo, apenas as normas concretas (individuais ou gerais¹⁰⁴) são aptas a ostentar, em seu consequente, relação jurídica.¹⁰⁵

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, somente

“com o enunciado do consequente da norma individual e concreta é que aparecerá o fato da relação jurídica, na sua integridade constitutiva, atrelando dois sujeitos (ativo e passivo) em torno de uma prestação submetida a operador deôntico modalizado (O, V e P¹⁰⁶)”.¹⁰⁷

A instauração da relação jurídica (S’ R S”) depende apenas da ocorrência do respectivo fato jurídico (direito e correlato dever), não atinando, em nenhum momento, “da satisfação prestacional ou do não-implemento da prestação devida”.¹⁰⁸ Sua extinção, contudo, carece: (i) do desaparecimento do sujeito ativo; (ii) do desaparecimento do sujeito passivo; (iii) do desaparecimento do objeto; (iv) do desaparecimento do direito subjetivo de que o

(que seriam permissivas) e normas de competência constitucional-tributária secundária (cuja aplicação seria modalizada com o functor deôntico “obrigado”). Cf. *Introdução ao estudo do direito*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 130.

¹⁰² “Traçando um paralelo, podemos afirmar que a competência, a que se referem os linguistas, está para as normas de competência do discurso jurídico assim como o desempenho está para o ato de aplicação, o exercício da competência. Utilizamos o termo ‘referência de desempenho’ por entendermos que este tipo de diretriz diz respeito à obrigatoriedade ou facultatividade, forçando ou abrindo possibilidade, em relação à conduta de exercer a competência, de desempenhá-la” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 93/94).

¹⁰³ Entendemos por norma categórica aquela que, a despeito de não ter estrutura hipotético-condicional, não possa (à luz dos outros elementos do sistema de direito positivo adotado como referencial) ser aglutinada à outra de forma a assumir esta composição.

¹⁰⁴ As normas introdutoras são, necessariamente, gerais e concretas. Prevêem, em seu antecedente, o fato jurídico enunciação, e, em seu consequente, a necessidade de todos conhecerem e observarem o enunciado-enunciado por ela introduzido.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 130.

¹⁰⁶ Como toda relação jurídica, o dever-ser intraproposicional encontrar-se-á modalizado por um dos funtores deônticos permitido (P), obrigado (O) ou proibido (V).

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 130.

¹⁰⁸ Idem, ibidem.

sujeito ativo é titular; e, (v) do desaparecimento do dever jurídico imputado ao sujeito passivo.¹⁰⁹

Para se extinguir a relação jurídica faz-se necessário que a mesma esteja constituída. A instauração do direito da parte e do correlato dever da outra parte sucede-se logicamente, não cronologicamente. A satisfação do dever jurídico imputado ao sujeito passivo (da relação jurídica), contudo, não há de ser assim.

Obrigado, incumbe à parte, no prazo e forma previstos pelo sistema de direito positivo, dar vazão ao ônus que lhe é imposto. Neste interstício não há mora, mas há obrigação.

Por este motivo o sistema de direito positivo possui normas que regulamentam a instauração da relação jurídica e outras que, atuando posteriormente (lógica e/ou cronologicamente) a estas, tratam de sua extinção.

1.6. Ordenamento jurídico e sistema de direito positivo

Para HANS Kelsen interessa à Ciência do Direito apenas as normas jurídicas. Condutas humanas, para que sejam consideradas relevantes, deverão sê-las no interior de normas jurídicas: como fatos jurídicos ou relações jurídicas.¹¹⁰

Dependendo do enfoque adotado pelo observador do ordenamento jurídico poder-se-ia criar uma teoria estática ou uma teoria dinâmica do direito.¹¹¹ Esta última se voltaria à análise do direito em movimento, sua aplicação ou reprodução; àquela caberia apenas descrever as normas vigentes em determinado ordenamento jurídico sob determinadas coordenadas de tempo e de espaço.

Regulando o direito sua própria criação e aplicação (que para HANS Kelsen também é produção de direito), estes fenômenos, quando apanhados por normas jurídicas, passam a ser relevantes para o direito. Assim sendo, a teoria dinâmica do direito também seria voltada à observação das normas jurídicas: contudo, apenas àquelas voltadas a regulação da produção e aplicação do direito.¹¹²

¹⁰⁹ STF, 2ª T., RE 88.589/RJ, rel. Min. Moreira Alves, *DJU* 14.04.1978, *RTJ* 86-03, p. 914.

¹¹⁰ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 79.

¹¹¹ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 121 e ss.

¹¹² “O tipo dinâmico é caracterizado pelo fato de a norma fundamental pressuposta não ter por conteúdo senão a instituição de um fato produtor de normas, a atribuição de poder a uma autoridade legisladora ou – o que significa o mesmo – uma regra que determina como devem ser criadas as normas gerais e

Dessa forma a teoria dinâmica dá ênfase ao estudo das normas introdutoras e de seu processo de enunciação, bem como à expansão, contração e revisão operadas pelo ordenamento jurídico. À teoria estática importaria as normas introduzidas (enunciado-enunciado), bem como seus processos de derivação (subordinação).

Justamente pelo fato do ordenamento jurídico estar, constantemente, submetido à transformação é que ALCHOURRÓN e BULYGIN diferenciaram as definições de ordenamento jurídico e sistema de direito positivo.

Para estes autores, sistema de direito positivo consistiria em um conjunto de normas estaticamente consideradas, tal qual preconizado por PAULO DE BARROS CARVALHO. Já ordenamento jurídico consistiria em um conjunto de sistemas normativos que, mediante incessantes e sucessivos processos de contração, revisão e expansão, se sucederiam no tempo e no espaço. Seria um conjunto de segundo grau em relação aos sistemas de direito positivo.

Desse modo, diz TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM¹¹³ com esteio nas doutrinas de ALCHOURRÓN e BULYGIN e de LOURIVAL VILANOVA, os sucessivos sistemas de direito positivo manteriam ao menos um elemento em comum (classes interseccionantes): este elemento comum seriam as normas imutáveis (ex.: cláusulas pétreas).

Caso os sistema de direito positivo SDP¹, SDP² SDPⁿ,

“(...) figurarem como classes mutuamente excludentes, é dizer, sem elementos em comum, estar-se-á diante do câmbio de ordenamento jurídico, e não mais de sistema normativo. Isso ocorre quando se modifica o núcleo normativo da Constituição Federal insusceptível de alteração pelo órgão reformador”.¹¹⁴

Esta exegese mostra-se coerente com a doutrina de ALCHOURRÓN e BULYGIN, para quem a identificação dos elementos em comum entre os vários sistemas de direito positivo é o critério para se definir a presença ou não de um mesmo ordenamento jurídico.

Não menos correto é que ao adotarmos a premissa de que a ausência total de elementos em comum entre dois ou mais sistema de direito positivo levaria à conclusão de que, neste entretempo, houve uma alteração *de* ordenamento jurídico, faz-se necessário que reconheçamos a possibilidade da existência e aplicação, simultânea, de mais de um ordenamento jurídico.

individuais do ordenamento fundado sobre esta norma fundamental” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 219).

¹¹³ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 129.

¹¹⁴ Idem, *ibidem*, p. 131.

Cada uma das Constituições¹¹⁵ produzidas em nosso território (espaço)¹¹⁶ até os dias de hoje (tempo externo aos ordenamentos jurídicos) daria ensejo à criação de um determinado ordenamento jurídico: todos eles, contudo, integrariam o conjunto de nossos ordenamentos jurídicos (conjunto de terceiro grau em relação aos sistemas de direito positivo) e que poderiam (lógica e, em algumas hipóteses, juridicamente), até os dias de hoje, serem aplicados.¹¹⁷

A aplicação das normas pertencentes a cada um dos sistemas de direito positivo que constituiria estes ordenamentos jurídicos dar-se-ia pelos “órgãos competentes” para o último ou mais recente dos ordenamentos jurídicos: do contrário, como poderíamos explicar que uma norma jurídica pertencente ao SDP¹ e ao OJ¹ possa ser aplicada no SDP² e no OJ², ou mesmo que um órgão competente para produzir normas para SDP² e OJ² aplique uma norma (introduzida) pertencente a OJ¹?

Justamente para não nos depararmos com questionamentos desta natureza é que optamos por outra exegese, de modo que os sistemas de direito positivo e os respectivos ordenamentos jurídicos *poderão*, sempre, possuir elementos em comum: isso dependerá apenas da forma de transição de um ordenamento jurídico para outro.

Dizer que diferentes ordenamentos jurídicos não poderão ter elementos em comum negaria, por exemplo, a transição perpetrada pela Constituição Federal de 1988 em relação à Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 01/69: notadamente

¹¹⁵ Constituição de 1824, Constituição de 1841, Constituição de 1934, Constituição de 1937, Constituição de 1946, Constituição de 1967, Emenda Constitucional de 1969 e Constituição Federal de 1988.

¹¹⁶ “Os Estados-membros e os Municípios, no Brasil, são entidades que não se governam por si – elemento comum às autarquias, – mas também governam por leis que a si próprias se dão, nos limites da Constituição Federal. *Base física do exercício de sua autonomia, o território*, definido na lei estadual de criação, ou em posterior lei de revisão administrativa do Estado, certo está que constituiu elemento integrativo da noção desse ente político, em nosso sistema constitucional. (...) De outra parte, enquanto base física sobre a qual se exerce a autonomia, dimensão política do ente municipal, força é entender, em princípio, que noção publicística informa a natureza do território da comuna, enquanto bem imóvel” (STF, Tribunal Pleno, AR 1.137-6/MG, rel. Min. Rafael Mayer, red. p/ acórdão Min. Néri da Silveira, *DJU* 06.09.2001, p. 9 – destaques do autor).

¹¹⁷ Em voto proferido nos autos da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 33-5/PA, o Min. GILMAR MENDES fez constar interessante ponderação que parece agasalhar este raciocínio. Ei-la: “Direito pré-constitucional – As Constituições brasileiras de 1981 (art. 83), de 1934 (art. 187) e de 1937 (art. 183) estabeleceram cláusulas de recepção, que, tal como as cláusulas de recepção da Constituição de Weimar de da Constituição de Bonn (respectivamente, art. 168, II, e art. 123, I), continham duas disposições: a) assegurava-se, de um lado, *a vigência plena do direito pré-constitucional*; b) estabelecia-se, de outro, que o direito pré-constitucional incompatível com a nova ordem perdia a vigência desde a entrada em vigor da nova Constituição. (...)” (STF, Tribunal Pleno, ADPF MC 33-5/PA, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJU* 06.08.2004, p. 20 – destaques do autor).

pelo fato de que os Tribunais pátrios aplicam,¹¹⁸ até os dias de hoje, normas introduzidas por estes últimos veículos introdutores.¹¹⁹

A posição defendida neste trabalho não exclui ou atesta a existência de elementos em comum entre dois ou mais ordenamentos jurídicos distintos: apenas reconhece que isso dependerá da opção adotada pelo legislador constituinte originário. Logo, não é dado à doutrina restringir, previamente, estas possibilidades de manifestação deste fenômeno normativo.

À Ciência do Direito, parafraseando HERBERT L. A. HART, é dado apenas emitir enunciados factuais (externos). Desse modo *a alteração ou câmbio de ordenamentos jurídicos exige, apenas, que se altere seu núcleo imutável*.¹²⁰ a existência ou não de elementos em comum entre diferentes ordenamentos jurídicos decorrerá de ato de vontade do legislador constituinte originário.¹²¹

A limitação possível de ser feita quanto ao compartilhamento ou não de elementos entre diferentes ordenamentos jurídicos é que este fenômeno, quando existente, deve se limitar às normas sobre produção de normas introduzidas: normas introdutoras deverão ser produzidas com fundamento nas normas sobre produção de normas introdutoras vigentes quando de sua produção (o que impede seu compartilhamento entre dois ou mais ordenamentos jurídicos).¹²²

¹¹⁸ A ação denominada “Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF”, prevista no artigo 102, § 1º, da Constituição Federal de 1988 e regulamentada pela Lei 9.882, de 03.12.1999, demonstra isso de forma incontestável.

¹¹⁹ “O despacho agravado, ao entender que a União, após a EC 17/80, perdera sua competência anterior para disciplinar, por lei ordinária, o rateio entre os Municípios do produto da arrecadação do ICM a eles pertencente, mostrou-se em consonância com o entendimento pacificado nesta Corte. Precedentes: RREE 130.685 e 136.189. Agravo regimental desprovido” (STF, 1ª T., RE AgR 161.690/SP, rel. Min. Ellen Gracie, DJU 02.08.2002, p. 79).

¹²⁰ Como exemplo podemos citar as cláusulas pétreas de nosso ordenamento jurídico (art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988).

¹²¹ Exemplificativamente podemos citar o artigo 34, *caput* e § 5º, do ADCT da Constituição Federal de 1988, que determinou (o primeiro transitoriamente e o seguinte definitivamente) a aplicação da legislação produzida e vigente sob o teto do ordenamento jurídico anterior. Eis sua redação: “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores. (...) § 5º 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.”

¹²² “Essa percepção do fenômeno político-jurídico da inconstitucionalidade torna inextensíveis ao direito pré-constitucional as normas de controle concentrado, posto que cogitável, apenas, em nosso direito, o vício de inconstitucionalidade originária. A *validade dos atos estatais regula-se pelo ordenamento constitucional vigente ao tempo de sua formação*. O tema da inconstitucionalidade envolve, por essa

Admitida a possibilidade de coexistência de dois ou mais ordenamentos jurídicos podemos acrescentar, aos tempos intra-sistêmicas e inter-sistêmicos, o tempo inter-ordenamentos.¹²³

1.7. A unidade do ordenamento jurídico à luz da doutrina de Norberto Bobbio

Para NORBERTO BOBBIO, ordenamento jurídico consiste em um conjunto ou complexo de normas que nunca existiriam isoladamente, mas sempre em um contexto marcado pelo particular relacionamento destes elementos entre si. Após dissertar sobre a problemática divisão do estudo do direito positivo em duas partes (uma atinente a norma jurídica e outra ao ordenamento jurídico) e atribuir a HANS KELSEN a origem desta metodologia, NORBERTO BOBBIO diz que uma definição satisfatória do Direito é possível quando perpetrada sob o ponto de vista do ordenamento jurídico.¹²⁴

Quando se pretendeu definir o Direito através de características atinentes à norma jurídica, justifica NORBERTO BOBBIO, várias foram as dificuldades encontradas pela doutrina. Dentre estas ele ressaltou a impossibilidade de se obter qualquer elemento que caracterizasse a norma jurídica enquanto tal e que não pudesse ser encontrado em outras espécies de normas (morais, sociais etc.), o que traria circularidade a este tipo de definição.

Em suas tentativas de definir o Direito a partir de elementos pertencentes a norma jurídica NORBERTO BOBBIO destaca quatro critérios que, no seu entender, seriam os mais relevantes: (a) critério formal; (b) critério material; (c) critério do sujeito produtor da norma; e, (d) critério do sujeito destinatário da norma posta.

Ao analisar o critério formal, contudo, define-o NORBERTO BOBBIO¹²⁵ com base em elementos estruturais das normas, deixando de levar em consideração o seu veículo introdutor. Como todas as normas poderiam ser positivas ou negativas, categóricas ou

razão, uma *questão de validade*, cuja aferição deve ser *examinada*, originariamente, em face do *ordenamento constitucional sob cuja égide foi produzido o ato* do Poder Público posto sob contraste” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 7 QO/DF, trecho do voto do rel. Min. Celso de Mello, DJU 04.09.1992, p. 14.087 – destaques do autor).

¹²³ A interpretação denominada histórica, portanto, poderia ser melhor nominada de interpretação inter-sistêmica ou mesmo inter-ordenamento: sua diferença quanto à interpretação intra-sistêmica resumir-se-ia ao objeto de análise; todos eles, contudo, são jurídico-positivos.

¹²⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 22.

¹²⁵ Deve-se destacar que para NORBERTO BOBBIO existiriam em um sistema normativo apenas normas hipotéticas (nunca categóricas). Cf. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 23.

hipotéticas e gerais (abstratas) ou individuais (concretas), este critério não se prestaria para os fins por ele almejados.

O critério material (conteúdo das normas jurídicas) até poderia diferenciar as normas jurídicas das normas morais, mas não poderia fazê-la em relação às normas do costume, que se refeririam a ações externas e ações intersubjetivas.

Ao falar sobre o critério do “sujeito que positiva a norma”, NORBERTO BOBBIO se refere à teoria que considera jurídica a norma introduzida pelo “poder soberano”. Ocorre que ao falar-se de “poder soberano” já não mais se está no plano das normas, singularmente consideradas, e sim do ordenamento jurídico (pois “poder soberano” constituiria um conjunto de órgãos capazes de criar, manter e desenvolver o próprio ordenamento jurídico). Deste modo, diz NORBERTO BOBBIO, este critério também não se prestaria para tal finalidade.

O critério do “sujeito ao qual se destinaria a norma remeteria”, tal qual o critério do “sujeito que positiva a norma”, à definição de ordenamento. Com isso NORBERTO BOBBIO parte para a sua definição de norma jurídica enquanto um comando cuja “execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada”.¹²⁶

Definir o Direito com o apoio da noção de sanção organizada o distinguiria dos demais sistemas em razão de uma característica “sua”, e não em um elemento *da* norma. Através desta transferência NORBERTO BOBBIO leva o problema da definição do Direito para a definição de ordenamento jurídico: assim sendo norma jurídica é toda aquela que pertença a um ordenamento jurídico.

Neste modelo o significado do termo “jurídico”, que diferencia tanto ordenamento como norma, passaria a ser analisado à luz do primeiro, e não do segundo signo. Com isso NORBERTO BOBBIO define ordenamento jurídico como aquele integrado por elementos que caracterizem uma sanção organizada: não se faz necessário, sublinhe-se, que todas as normas sejam sancionadas, e sim que estas o sejam em sua maioria.¹²⁷

Como ordenamento jurídico é aquele marcado por uma sanção organizada, não obstante alguns de seus elementos não o sejam, deveria NORBERTO BOBBIO apontar qualquer seria o critério por ele utilizado para considerar uma norma como “jurídica”.

¹²⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 27.

¹²⁷ Idem, *ibidem*, p. 29.

Ao fazê-lo, NORBERTO BOBBIO¹²⁸ define norma jurídica válida como aquela pertencente a um ordenamento jurídico real, ou seja, efetivamente existente numa dada sociedade. Esta validade (existência) poderia ser formal ou materialmente aferida.¹²⁹

TÁCIO LACERDA GAMA define norma válida como aquela passível de ser aplicada coercitivamente.¹³⁰ A juridicidade da norma não seria um atributo da norma (predicado monádico), mas decorreria de sua relação com o sistema (predicado poliádico): “as normas jurídicas são aquelas que se diferenciam das demais por terem o seu cumprimento garantido por sanção externa, institucionalizada e imposta mesmo contra a vontade dos seus destinatários”.¹³¹

Desse modo, o que para NOBERTO BOBBIO caracterizaria o ordenamento jurídico enquanto tal (existência de sanção institucionalizada), para TÁCIO LACERDA GAMA exerceria o papel de definir a validade das normas: ambas as abordagens, portanto, são apenas superficialmente semelhantes.

Adotar a existência de sanção institucionalizada como pressuposto de validade das normas jurídicas não nos parece a melhor forma de vislumbrar o ordenamento jurídico, e isso foi intuitivamente reconhecido por TÁCIO LACERDA GAMA ao dizer que “para saber se uma norma qualquer é ou não jurídica, para saber se existe ou não uma sanção coercitiva, institucionalizada, para assegurar sua aplicação, temos que saber se essa norma foi ou não produzida segundo o que prescreve outras normas”.¹³²

É a definição de institucionalização, que exerce o importante papel de dar juridicidade à sanção, que caracterizaria as normas jurídicas enquanto tais e que estaria presente em todas elas: jurídico, sobre este prisma, são os veículos introdutores que o ordenamento jurídico considera aptos a lhe introduzir normas e as normas por eles introduzidas. É o veículo introdutor que diferencia as normas jurídicas das demais, pois é ele que dá juridicidade à

¹²⁸ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*, p. 137.

¹²⁹ “Bobbio, en cambio, distingue entre validez formal y validez material. Una norma es formalmente válida cuando ha sido producida por el sujeto competente según el procedimiento prescrito; es materialmente válida cuando no está en conflicto con otra norma. Una norma es válida en sentido pleno (o, brevemente, ‘existente’) si, y sólo si, es validad formal y materialmente” (GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo. Estudios de teoría y metatoría del derecho*. 1ª ed. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 68).

¹³⁰ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 127.

¹³¹ Idem, ibidem, p. 132.

¹³² Idem, ibidem, p. 132.

norma introduzida e diferencia as sanções institucionalizadas daquelas produzidas a margem do ordenamento jurídico.

Um enunciado doutrinário pode muito bem ser semanticamente idêntico a um texto de direito positivo sem que, com isso, possa ganhar foros de norma jurídica: a própria função (prescritiva ou descritiva) do enunciado advém de seu veículo introdutor.

Este é o motivo pelo qual PAULO DE BARROS CARVALHO entende que “as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que *introduzam no ordenamento outras normas (...)*”.¹³³ Isso enquanto atos de enunciação, pois os enunciados constituem as próprias normas.

É daí, como pontua TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, que “resulta a distinção entre o costume puramente social e o costume denominado jurídico. Este pertence ao mundo do ‘dever-ser’; aquele, ao mundo do ‘ser’”.¹³⁴

Adotamos, deste modo, uma diferenciação de índole formal¹³⁵ entre as normas jurídicas e aquelas não-jurídicas: sem a análise do veículo introdutor,¹³⁶ é impossível dizer se um enunciado é ou não jurídico-positivo.

1.8. Validade

1.8.1. Validade em Hans Kelsen

Para HANS KELSEN uma norma jurídica teria “validade” porque ela seria vinculativa, de forma que o indivíduo deva se comportar do modo nela prescrito. Esta validade (em termos de correspondência) não deve ser buscada no mundo do ser, e sim no do

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 46/47.

¹³⁴ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*, p. 167.

¹³⁵ “Este modo de definir o direito pode ser chamado de formalismo jurídico; a concepção formal do direito define portanto o direito exclusivamente em função da sua estrutura formal, prescindindo completamente do seu conteúdo – isto é, considera somente como o direito se produz e não o que ele estabelece” (BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*, p. 145).

¹³⁶ “Na enunciação-enunciada, como já visto no tópico das fontes, é que surpreenderemos os vestígios da conduta propulsora de normas no sistema (fato jurídico, consistente na emissão e uma mensagem normativa em direção aos destinatários), dissecando as suas coordenadas de pessoa, procedimento, espaço e tempo, de modo que, sob este enfoque, o mínimo para que se possa aferir a validade normativa será a constatação, *in concreto* dos dêiticos de pessoa (órgão) e procedimento, credenciados pelo sistema para a ponência de normas” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 112).

dever-ser: não se deduz que algo “deva ser” porque ele “é”; da mesma forma que algo não “é” porque ele “deva ser” (não se transita, livremente, do ôntico para o deôntico, e vice-versa).

Ao traçar um paralelo entre silogismo e os Dez Mandamentos, conclui HANS KELSEN¹³⁷ que tanto a premissa maior quanto a menor são pressupostos da conclusão. Contudo, apenas a premissa maior seria *conditio per quantum* (fundamento de validade) da conclusão a ela ligada. À premissa menor (verificação no mundo empírico da conduta prescrita pela premissa maior) restaria a qualificação de *conditio sine qua non*.

Diferenciando fundamento e condição de validade, diz HANS KELSEN, de forma contraditória, que a validade da norma jurídica requer que a mesma possua um mínimo de eficácia.¹³⁸ Pegando de empréstimo as teorias da verdade, seria o mesmo que aplicar ao sistema de direito positivo a denominada verdade pragmática (dando origem, assim, a uma validade pragmática¹³⁹).

Não comungamos deste entendimento, pois a eficácia de determinada norma jurídica pressupõe que esta pertença a determinado sistema de direito positivo. Isso, por si só, infirma a definição dada por HANS KELSEN no sentido de que validade seria uma relação de pertinência¹⁴⁰ de determinada norma com um dado sistema de direito positivo: validade, desse modo, deveria ser entendida como a possibilidade, desde que concretamente exercida, da norma “X” (produzida em conformidade com o procedimento prescrito pelo respectivo sistema de direito positivo e por órgão competente) ser eficaz no interior do sistema de direito positivo “SDP”. Seria uma espécie de pertinência qualificada.

Pegando de empréstimo a diferença entre existência e validade (o que é negado por HANS KELSEN), exigir que determinada norma seja eficaz para ser considerada válida levaria à constituição de uma fundamentação às avessas: o fundamento de validade da norma “X” deixaria de ser uma norma que lhe seja superior para residir na sua não-aplicação por determinado lapso temporal.

¹³⁷ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 220/221.

¹³⁸ “E também uma norma jurídica singular não perde a sua validade quando apenas é eficaz em casos particulares, isto é, não é observada e aplicada, embora deva ser observada e aplicada. (...) Por outro lado, também não se considera como válida uma norma que nunca é observada ou aplicada. E, de fato, uma norma jurídica pode perder a sua validade pelo fato de permanecer por longo tempo inaplicada ou inobservada, quer dizer, através da chamada *desuetude*” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 237).

¹³⁹ Neste caso a validade da norma requer que a mesma tenha um mínimo de eficácia ou utilidade: não bastaria, portanto, que a mesma pertença a determinado ordenamento jurídico.

¹⁴⁰ O que para HANS KELSEN exigiria apenas que esta norma seja produzida conforme o procedimento prescrito pelo respectivo sistema de direito positivo e por órgão competente, nada mais.

Neste ponto surgiriam inúmeros questionamentos que, certamente, ficariam sem resposta. Dentre eles podemos mencionar a definição do lapso temporal para que a norma “X” seja eficaz, sob pena de ser considerada inválida, e o órgão competente para proceder a esta análise.

Não menos correto é que atrelar validade à eficácia exige que se distinga existência e validade da norma jurídica: ou reconhece-se que a norma “X” somente será considerada válida após ser eficaz (o que pressupõe a sua prévia existência no interior de determinado sistema de direito positivo) ou que a mesma é válida desde a sua produção e que a sua ineficácia por determinado lapso temporal levaria à sua invalidação (de modo que a eficácia não seria pressuposto de sua validade, mas hipótese de sua revogação¹⁴¹).

Visando fugir deste tipo de problema é que optamos por outra exegese. A nosso ver, caberia ao sistema de direito positivo (e não à Ciência do Direito) determinar se é ou não necessário que a norma “X” seja eficaz para que ela possa manter sua vigência (não validade¹⁴²). Não seria a inexistência de ato de aplicação da norma “X” que levaria à sua revogação, mas sim a aplicação da norma (“Y”) que imputaria, à ocorrência deste fato jurídico, a proibição de aplicação da norma “X” no interior do “SDP” durante o lapso temporal “T¹”.¹⁴³

A eficácia mínima arguida por HANS Kelsen, portanto, há de ser analisada em razão do ordenamento jurídico (globalmente considerado), de modo que a sua ineficácia¹⁴⁴

¹⁴¹ Isso infirmaria a própria premissa adotada por HANS Kelsen ao formular esta proposição.

¹⁴² Adotamos o termo vigência porque entendemos que uma vez válida no interior de determinado sistema de direito positivo, jamais deixará a norma jurídica de sê-lo. Ao revogá-la (com efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*), apenas proíbe-se a sua aplicação (o que levará ao câmbio ou alteração de sistema de direito positivo).

¹⁴³ Esta exegese é compartilhada, quase integralmente, por HERBERT L. A. HART: “Se por eficácia devemos entender que uma norma do direito que exige certo comportamento é mais frequentemente obedecida que infringida, fica claro que não existe ligação necessária entre a validade de alguma norma particular e sua eficácia, a menos que a norma de reconhecimento do sistema inclua, entre seus critérios (como ocorre com algumas), a condição (às vezes denominada norma de *dessuetude*) de que nenhuma norma seja considerada como pertencente ao sistema se houver deixado de ser eficaz há muito tempo” (*O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 133).

¹⁴⁴ Mais precisamente das normas sobre produção de normas introdutoras, pois as normas sobre produção de normas introduzidas integrantes do ordenamento jurídico OJ¹ poderão ser introduzidas pelos veículos introdutórios produzidos com fundamento nas normas sobre produção de normas introdutoras pertencentes ao ordenamento jurídico OJ².

por determinado lapso temporal levará à ocorrência de uma revolução ou mesmo de uma ruptura normativa.¹⁴⁵

Mesmo pugnando por uma eficácia mínima como pressuposto de validade das normas jurídicas, conclui HANS Kelsen que o fundamento de validade de uma norma jurídica será sempre outra norma jurídica, e assim sucessivamente. Para não cair em um regresso ao infinito, HANS Kelsen fixa como ponto-limite desta investigação uma norma que seria, dentre todas, a mais elevada.¹⁴⁶

Fixando esta baliza epistemológica ao ordenamento jurídico, HANS Kelsen fecha seu objeto de estudo e delimita, com precisão, o que poderia e o que não poderia ser considerado “direito”. As normas que comportariam recondução a esta norma tida como fundamental (pressuposta) pertenceriam ao mesmo ordenamento jurídico. Esta recondução, como dito, poderia se dar de duas formas: estática e dinamicamente.

Válidas estaticamente seriam as normas jurídicas cujo “conteúdo” das condutas por elas prescritas poderia ser subsumido do “conteúdo” das normas que lhe serviram de fundamento de validade. Nestes casos pode-se deduzir, logicamente, o “conteúdo” das normas inferiores do “conteúdo” das normas superiores.

A validade dinâmica residiria na definição, por norma superior, do procedimento necessário e do agente competente¹⁴⁷ para expedir normas em determinado sistema de direito positivo: não há, nestes casos, a determinação do “conteúdo” das condutas que serão regradas.

¹⁴⁵ “Mesmo se houvesse norma de direito positivo, inserta no ordenamento, que prevísse o processo revolucionário como processo de produção de direito, tal regra não juridicizaria a revolução. É que um método, normativamente regrado, é limitado.

A revolução é um processo de mutação jurídica que não se comporta em limitações de um ordenamento, por isso que é a retomada da força. Dentro do ordenamento vigente, a força pressupõe infringência de uma norma e vem, por isso, como sanção, que é, assim, sempre condicionada à realização do antijurídico. A revolução desfaz os tipos de antijuridicidade, antes os quais seria a consequência sancionadora. É a força, pois, sem ser a sanção do antijurídico. O antijurídico é intra-sistêmico: é a condição do emprego da força. Desfazendo toda tipificação normativa, do lícito e do ilícito – por isso é revolução – da conduta, a revolução se coloca sobre o ordenamento vigente e antes de o ordenamento ter vigência. Nunca está dentro do ordenamento” (VILANOVA, Lourival, *Teoria jurídica da revolução* (anotações à margem de Kelsen). *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2003, vol. 1, p. 269).

¹⁴⁶ Esta norma seria pressuposta, e não posta. Posteriormente, em sua obra *Teoria geral das normas*, HANS Kelsen diz que esta norma seria fictícia (e não pressuposta), assim entendido o recurso do pensamento necessário a atingir determinado fim caso isso não seja possível com o material posto à sua disposição.

¹⁴⁷ A correção do procedimento pressupõe que o mesmo tenha sido conduzido por agente competente: a recíproca é que não é verdadeira (um agente competente pode exercer sua competência de forma incompatível com as normas que regulamente este múnus).

Conjugando as definições de validade estática e dinâmica, diz HANS Kelsen que isso exigiria que a norma fundamental delegasse à determinada Autoridade a competência para expedir normas, e esta, no exercício desta competência, expedisse normas fixando não apenas as Autoridades competentes para produzir normas, como também o conteúdo das condutas que serão por elas regradas.

Qualquer conteúdo, portanto, poderia ser conteúdo de normas jurídicas. Não seria permitido excluir, previamente, esta ou aquela conduta: esta decisão competiria à Autoridade competente para expedir normas.

Assim sendo a incompatibilidade de conteúdo entre norma inferior e norma superior não seria, no entender de HANS Kelsen, um problema de validade: a norma fundamental não fixaria o conteúdo das normas que lhe são inferiores.

A validade se circunscreveria ao procedimento de criação da norma e a competência do agente que a expediu (com o perdão da redundância): estes seriam os únicos critérios relevantes para aferir a pertinência ou não da norma “X” em relação ao sistema de direito positivo “SDP”.¹⁴⁸

Acerca da definição do conteúdo semântico das expressões utilizados pelo legislador constituinte originário ao dar origem a um novo ordenamento jurídico, cabe-nos destacar que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já se manifestou sobre a matéria, e o fez de forma contrária à doutrina kelseniana.

Para o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, sempre que o legislador constituinte originário utilizar um símbolo sem defini-lo, estará ele encampando as definições pré-constitucionais postas na legislação infraconstitucional. Dentre estas deverá prevalecer a definição técnica ou posta por normas de “direito privado”.¹⁴⁹

¹⁴⁸ Validade, portanto, não seria um predicado monádico (atributo da norma), e sim poliádico (relação de pertinência da norma “X” com o sistema de direito positivo “SDP”).

¹⁴⁹ Os votos proferidos, respectivamente, pelos Ministros CELSO DE MELLO e MOREIRA ALVES ao apreciar o Recurso Extraordinário 166.772/RS, não deixam dúvidas. Confira-os: “Desse modo, não se pode entender como subsumida à noção de ‘folha de salários’ qualquer remuneração paga por serviços que não se originem da execução de um contrato individual de trabalho. A expressão constitucional ‘folha de salários’ reveste-se de sentido técnico e possui significado conceitual que não autoriza a sua utilização em desconformidade com a definição, o conteúdo e o alcance adotados pelo Direito do Trabalho” (STF, Tribunal Pleno, RE 166.772/RS, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 16.12.1994, p. 34.896). “Por outro lado, sempre sustentei que, em matéria de interpretação constitucional, se deve dar prevalência ao sentido técnico dos vocábulos utilizados pela Constituição, com mais razão do que com referência à legislação ordinária” (STF, Tribunal Pleno, RE 166.772/RS, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 16.12.1994, p. 34.896).

Desse modo não apenas o procedimento necessário à produção de normas e o agente competente para conduzi-lo, como também o conteúdo semântico das normas jurídicas seriam, no entender do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, fixados pelo legislador constituinte originário: este último, na pior das hipóteses, por incorporação.¹⁵⁰

1.8.2. Validade em Herbert L. A. Hart

Ao discorrer sobre a validade jurídica, HERBERT L. A. HART inicia sua exposição fazendo uma crítica às teorias que sustentam ou definem o sistema jurídico como um conjunto de normas que prescrevem condutas em caso de ocorrência de determinados fatos e sanções em caso de seu descumprimento. Os sistemas jurídicos modernos, em razão de sua complexidade, não poderiam ser entendidos apenas com o apoio deste tipo de instrumental.

Como solução HERBERT L. A. HART propõe que se aceite a existência de um contexto social mais complexo, onde a identificação das normas primárias de obrigação seria realizada por meio de normas jurídicas secundárias de reconhecimento. Estas regras forneceriam a todos, indistintamente, os critérios necessários à identificação das normas primárias de obrigação.

Como a forma de apresentação das normas de reconhecimento se daria, nos sistemas jurídicos modernos, das mais variadas formas,¹⁵¹ haveria, na maior parte dos casos, mecanismos ou instrumentos destinados a solucionar possíveis conflitos quando de sua aplicação: isso seria possível mediante hierarquização das normas de reconhecimento segundo uma ordem de subordinação e primazia relativas.¹⁵²

¹⁵⁰ Cf. STF, Tribunal Pleno, RE 390.840/MG, rel. Min. Marco Aurélio, *DJU* 15.08.2006, p. 25 (definição de faturamento e receita bruta para fins de tributação por contribuições para a seguridade social); STF, Tribunal Pleno, RE 116.121/SP, rel. Min. Octávio Gallotti, red. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, *DJU* 25.05.2001, p. 17 (definição de serviço para fins de tributação pelo ISS); STF, Tribunal Pleno, RE 166.772/RS, rel. Min. Marco Aurélio, *DJU* 16.12.1994, p. 34.896 (definição de folha de salários para fins de incidência de contribuição previdenciária); STF, Tribunal Pleno, RE 94.580/RS, rel. Min. Djaci Falcão, *DJU* 07.06.1985, p. 8890 (definição de usucapião para fins de tributação pelo Imposto sobre Transmissão *inter vivos*).

¹⁵¹ Como exemplo HERBERT L. A. HART aponta a constituição escrita, a legislação infraconstitucional e os precedentes jurisprudenciais.

¹⁵² HERBERT L. A. HART diferencia, neste ponto, primazia relativa de derivação, ao passo que nem todos os elementos integrantes do sistema de direito positivo resultariam do exercício de atividade legislativa (ex.: costume e precedente no *common law*). Neste caso ele cita como exemplo os costumes, que mesmo retirando sua força normativa da aceitação de uma norma de reconhecimento, não derivaria do exercício de uma atividade legislativa. Caso entendamos que outros órgãos produtores de direito que não apenas o Poder Legislativo são aptos a introduzir normas no respectivo ordenamento jurídico, esta discussão perde completamente sua razão de ser. Caso se entenda que o

O fato das normas de reconhecimento não serem, na grande maioria dos casos, enunciadas expressamente não prejudicaria a sua identificação: sua existência ficaria demonstrada na dinâmica do sistema de direito positivo, ou seja, pela forma com que os órgãos produtores de direito identificariam (aplicariam) as normas jurídicas primárias (obrigação).

Estas regras, denominadas por HERBERT L. A. HART de secundárias, exerceriam a função de definir quais seriam os órgãos competentes para produzir e derrogar normas primárias, o procedimento competente e a forma de solução de eventuais conflitos. Surgiriam, então, as regras de reconhecimento, as regras de alteração e as regras de julgamento.

Definidos os elementos constitutivos do sistema de direito positivo,¹⁵³ HERBERT L. A. HART passa a discorrer sobre os problemas vivenciados pela doutrina ao deitar-se sobre o tema da “validade”. Para HERBERT L. A. HART, o ponto nodal desta análise residiria na distinção entre enunciado interno e enunciado externo.

Ao distingui-los, diz HERBERT L. A. HART¹⁵⁴ que o enunciado interno representaria o ponto de vista do sistema jurídico, onde uma pessoa aceitaria determinada norma de reconhecimento (sem descrever esta conduta) para aplicá-la, e, com isso, reconhecer a validade de outra norma pertencente a este mesmo sistema. Diferentemente, o enunciado externo consistiria em uma proposição expedida por um sujeito localizado fora do sistema jurídico, que, negando sua própria norma de reconhecimento, reconheceria que outros a aceitam.

Mantendo coerência a seu discurso,¹⁵⁵ pondera HERBERT L. A. HART que a validade enquanto aplicação do direito se daria mediante produção de enunciados internos: aos enunciados externos caberia apenas descrever este fenômeno. Em outras palavras, apenas os participantes deste jogo (produtores de enunciados internos) abordariam a validade enquanto aplicação do direito. Os observadores (produtores de enunciados externos) se limitariam a explicar uma reação hostil em termos de probabilidade, de modo que seu ponto de vista não seria suficiente para compreender a regra jurídica enquanto tal.

processo de derivação normativa tem esteio justamente na ideia de fundamento de validade, a diferença apontada por HERBERT L. A. HART perderia, por mais este motivo, sua utilidade prática. Cf. *O conceito de direito*, p. 130/131.

¹⁵³ Seriam as normas primárias (obrigação) e as normas secundárias (de reconhecimento, de alteração e de julgamento).

¹⁵⁴ HART. Herbert L. A. *O conceito de direito*, p. 132.

¹⁵⁵ Idem, ibidem, p. 132.

A distinção preconizada por HERBERT L. A. HART nos parece bastante útil, pois permite diferenciar as normas segundo seu “uso” e “menção”. Os enunciados internos (participantes) abordariam o tema da validade *usando* normas (ato de aplicação), enquanto os enunciados externos descreveriam a validade *mencionando* a sua aplicação (uso) ou não (desuso).

Pegando de empréstimo a doutrina de HERBERT L. A. HART, reforçamos que a nosso ver a doutrina não constrói norma jurídica: apenas menciona-a. Construção (uso) de norma jurídica é tarefa privativa dos órgãos autorizados pelo ordenamento jurídico para produzi-las.¹⁵⁶

Ao relacionar a validade com a última norma de reconhecimento,¹⁵⁷ HERBERT L. A. HART distingue a pressuposição de sua “existência” da pressuposição de sua “validade”: assim o faz pelo ambiente em que cada uma destas análises é perpetrada.

Para HERBERT L. A. HART, apenas mediante expedição de um enunciado externo (factual) se poderia afirmar a existência de uma norma jurídica. Aos enunciados internos restaria reconhecer a validade das normas jurídicas:¹⁵⁸ assim o faria aplicando-as.¹⁵⁹

A validade desta última regra de reconhecimento, advirta-se, não poderia ser questionada interna ou externamente: ela simplesmente é aceita como apropriada para esse fim.

¹⁵⁶ Esta regra, advirta-se, não se aplica àqueles que entendem estar a Ciência do Direito alocada no interior do sistema de direito positivo. Dentre estes podemos citar LUHMANN, Niklas, in *Sociologia do direito*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, vols. I e II.

¹⁵⁷ A regra última de reconhecimento de HERBERT L. A. HART se assemelharia à norma hipotética fundamental de HANS KELSEN. Sua localização no ápice da pirâmide jurídica dá-se pelo fato de que ela não se reporta a nenhuma outra regra de reconhecimento.

¹⁵⁸ “No sistema simples de normas primárias de obrigação, delineado no último capítulo, a afirmação de que determinada norma existia poderia ser apenas um enunciado factual externo: ou seja, um enunciado que um observador que não aceitasse as normas poderia fazer e confirmar, observando se determinado tipo de comportamento era de fato geralmente aceito como padrão e se fazia acompanhar das características que, como já vimos, distinguem uma norma social dos meros hábitos convergentes” (HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*, p. 142).

¹⁵⁹ Desse modo, existência e validade para HERBERT L. A. HART diferenciam-se ao menos pelo ambiente em que cada uma destas análises é realizada e pelo respectivo veículo introdutor.

1.8.3. Pressuposto de validade e pressuposto de compatibilidade, pressuposto de invalidade e pressuposto de incompatibilidade

Validade normativa, para HANS Kelsen, requer que a norma seja produzida em conformidade com o procedimento prescrito por uma outra norma que lhe sirva de fundamento de validade. Esta ideia daria a entender que a validade da norma “x” pressuporia a regularidade do procedimento que culminou com a sua produção, de modo que eventual vício na sua execução ensejaria a sua “invalidade”.

Ocorre que o próprio HANS Kelsen reconhece que:

“(…) tudo o que o órgão legislativo edita como lei há de valer como lei no sentido da Constituição, que as normas, que são o sentido subjetivo de um ato posto pelo órgão legislativo, têm o sentido objetivo de normas jurídicas ainda que a lei – segundo o parecer de alguém – não seja conforme as normas da Constituição que regulam o processo legislativo e o conteúdo das leis.”¹⁶⁰

Esta validade seria mantida até que outra norma a invalidasse, retirando-a do respectivo sistema de direito positivo.

A impossibilidade de aferição, *a priori*, da regularidade ou não do procedimento que culminou na produção da norma jurídica “X” decorreria de um imperativo de funcionalidade do próprio sistema: sua função é garantir que os comandos normativos sejam observados pelos seus destinatários.

Há, desse modo, uma pequena contradição na posição sustentada por HANS Kelsen quanto a validade das normas jurídicas: a regularidade do procedimento que culminou com a sua produção exerceria e deixaria de exercer, concomitantemente, o papel de determinar a sua validade ou invalidade.

Esta dubiedade de HANS Kelsen ao tratar da validade das normas jurídicas levou alguns juristas a diferenciar “existência” de “validade”: existentes seriam as normas pertencentes ao sistema de direito positivo “SDP”, e válidas aquelas produzidas em conformidade com o procedimento prescrito por outras normas deste mesmo sistema de direito positivo “SDP”. Dentre estes podemos citar PONTES DE MIRANDA,¹⁶¹ MARCOS BERNARDES DE MELLO¹⁶² e MARCELO NEVES.¹⁶³

¹⁶⁰ Apud PEIXOTO, Daniel. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 105.

¹⁶¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 2000, t. II, p. 221 e ss,

¹⁶² MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano de existência*. São Paulo: Saraiva, 2004.

¹⁶³ NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, p. 39 e ss.

Optamos por tratar validade e existência enquanto sinônimos, de forma que todas as normas pertencentes a um determinado sistema de direito positivo são válidas. Isso independentemente: (i) do procedimento adotado para a produção da norma introdutora “Z” estar ou não em conformidade com o disposto na norma sobre produção de norma introdutora “Z”, que originou a sua positivação; e, (ii) da compatibilidade semântica entre as definições cunhadas pela norma introduzida “x” e aquelas conotadas pela norma “X”, que lhe serviu de fundamento de validade.

Estes requisitos, apesar de não exercerem a função de permitir o controle de validade das normas jurídicas, exercem o importante papel de munir o respectivo sistema de direito positivo de meios ou instrumentos de analisar a compatibilidade¹⁶⁴ destes elementos os elementos que lhe serviram de fundamento de validade.

Para que uma norma seja considerada válida faz-se necessário apenas que a mesma seja produzida por um dos órgãos competentes para o respectivo ordenamento jurídico para produzir normas e que um dos procedimentos necessários à produção de uma norma (qualquer que seja ela) tenha sido, regular ou irregularmente, executado. Não se exige a regularidade do procedimento de produção do veículo introdutor “X” ou a compatibilidade entre o veículo introdutor utilizado para introdução da norma jurídica “Y” e aquele que o ordenamento jurídico (mais precisamente seus elementos) prevê como competente para fazê-lo.

Adotando uma posição bastante similar, diz MARCELO FORTES DE CERQUEIRA que:

“Para o simples ingresso no sistema, exige-se apenas que exista órgão habilitado a introduzir regras, mesmo que as normas veiculadas não sejam da sua competência, e que tenha sido utilizado um dos procedimentos adequados à veiculação de normas presentes no sistema. Noutros termos: mesmo que as normas veiculadas não sejam especificamente da competência direta do órgão habilitado que promoveu o ingresso, ou que o procedimento utilizado não seja o adequado, não há como negar que houve nessa situação o ingresso da regra jurídica no ordenamento, embora de modo irregular. Como corolário, para que uma regra qualquer ingresse no ordenamento, exige-se tão-somente que tenha sido editada por UM dos órgãos habilitados pelo sistema para introdução de regras jurídicas e que *tenha sido observado UM dos procedimentos adequados à veiculação de normas.*”¹⁶⁵

¹⁶⁴ “Esta relação de correspondência, apesar de não ser requisito de validade *a priori*, será, acaso infirmada por órgão do sistema responsável por esta apreciação, importantíssima na articulação dos ‘fundamentos da invalidação’. (...)” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 107).

¹⁶⁵ CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário: delineamentos de uma teoria*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 124.

A pequena diferença entre a doutrina de MARCELO FORTES DE CERQUEIRA¹⁶⁶ e a posição defendida neste texto reside em que para o primeiro a validade da norma jurídica requer a regularidade do procedimento adotado para a sua produção (mas não a compatibilidade deste procedimento com aquele previsto para a produção do respectivo veículo introdutor), o que no nosso entender é desnecessário (aferição da validade¹⁶⁷ de norma jurídica).

Para se aferir a validade de uma norma jurídica, interessa apenas que ela: (a) seja um veículo introdutor apto, à luz do respectivo ordenamento jurídico (precisamente de seus elementos), para introduzir normas; e, (b) se tratando de normas introduzidas, que seu veículo introdutor enquadre-se dentre aqueles dotados de competência para introduzir norma no aludido ordenamento jurídico. Estes são os pressupostos de validade das normas jurídicas.

¹⁶⁶ Este também é o entendimento de DANIEL MONTEIRO PEIXOTO: “Com base nestas considerações já podemos estipular, a título provisório, que uma norma possui presunção de validade (= ou melhor, é válida) quando criada por um (qualquer) órgão previsto pelo sistema segundo um (qualquer) procedimento também neste previsto” (*Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 108).

¹⁶⁷ Este é o entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao abordar a validade de normas jurídicas que não observaram o procedimento competente para a sua produção (o que não seria possível caso as mesmas não fossem, até aquela data, válidas). Veja-se: “*Habeas corpus*. 2. Anistia criminal. 3. Paciente condenado como incurso no art. 95, letra ‘d’, da Lei 8.212, de 1991, a dois anos e quatro meses de reclusão, ‘pela prática do delito de omissão de repasse de contribuições previdenciárias aos cofres autárquicos’. 4. *Habeas corpus* requerido em favor do paciente para que seja beneficiado pelo parágrafo único do art. 11, da Lei 9.639 publicada no *Diário Oficial da União* de 26 de maio de 1998, em virtude do qual foi concedida anistia aos ‘responsabilizados pela prática dos crimes previstos na alínea ‘d’ do art. 95 da Lei 8.212, de 1991, e no art. 86 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960’. 5. O art. 11 e parágrafo único foram inseridos no texto da Lei 9.639/1998, que se publicou no *Diário Oficial da União* de 26.05.1998. Na edição do dia seguinte, entretanto, republicou-se a Lei 9.639/1998, não mais constando do texto o parágrafo único do art. 11, explicitando-se que a Lei foi republicada por ter saído com incorreção no *Diário Oficial da União* de 26.05.1998. 6. Simples erro material na publicação do texto não lhe confere, só por essa razão, força de lei. 7. Caso em que o parágrafo único aludido constava dos autógrafos do projeto de lei, que veio assim a ser sancionado, promulgado e publicado a 26.05.1998. 8. O Congresso Nacional comunicou, imediatamente, à Presidência da República o fato de o parágrafo único do art. 11 da Lei 9.639/1998 não haver sido aprovado, o que ensejou a republicação do texto correto da Lei aludida. 9. *O dispositivo padecia, desse modo, de inconstitucionalidade formal, pois não fora aprovado pelo Congresso Nacional*. 10. A republicação não se fez, entretanto, na forma prevista no art. 325, alíneas ‘a’ e ‘b’, do Regimento Interno do Senado Federal, eis que, importando em alteração do sentido do projeto, já sancionado, a retificação do erro, por providência do Congresso Nacional, haveria de concretizar-se, ‘após manifestação do Plenário’. 11. Hipótese em que se declara, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 11 da Lei 9.639/1998, com a redação publicada no *Diário Oficial da União* de 26 de maio de 1998, por vício de inconstitucionalidade formal manifesta, decisão que, assim, possui eficácia *ex tunc*. 12. Em consequência disso, indefere-se o *habeas corpus*, por não ser possível reconhecer, na espécie, a pretendida extinção da punibilidade do paciente, com base no dispositivo declarado inconstitucional” (STF, Tribunal Pleno, HC 77.734/SC, rel. Min. Néri da Silveira, DJU 10.08.2000, p. 5 – destaques do autor).

A regularidade do procedimento a que foi submetido o veículo introdutor “X”, a compatibilidade semântica entre as definições objetivadas por determinado enunciado e àquelas encartadas em normas que lhe serviram de fundamento de validade, etc., são *pressupostos de compatibilidade* destas normas com o respectivo ordenamento jurídico,¹⁶⁸ e não de validade.

Incompatibilidade semântica entre definições cunhadas por normas de inferior e superior hierarquia (quando esta última exerça a função de fundamento de validade da primeira), vício no processo de enunciação do veículo introdutor “X”,¹⁶⁹ dentre outros fenômenos da mesma natureza, são *pressupostos de incompatibilidade* entre uma determinada norma e outra que lhe sirva de fundamento de validade.

Pressupostos de invalidade, por sua vez, são as condições necessárias para que a norma jurídica “X” não pertença ao ordenamento jurídico “OJ”, quais sejam: (a) que o ordenamento jurídico adotado como referência não considere o veículo introdutor “X” competente para introduzir qualquer espécie de norma jurídica; e, (b) que enunciados-enunciados não estejam acoplados a um veículo introdutor que o respectivo ordenamento jurídico considere apto a introduzir-lhe normas jurídicas.

Sem diferenciar existência (pertinência) de validade (compatibilidade),¹⁷⁰ não vemos como vislumbrar este fenômeno de outra forma, pois, do contrário, estar-se-ia admitindo a possibilidade do ordenamento jurídico exercer o controle (análise) de validade (que pressupõe pertinência) de algo que já lhe pertence (é válido). Como este elemento já lhe pertence (é válido), nos parece que o questionamento efetivamente formulado seria outro: a compatibilidade ou não da norma jurídica “X” com os elementos que lhe serviram de fundamento de validade, ou mesmo se a norma jurídica “X” *deveria ser válida*.

¹⁶⁸ A incompatibilidade, rigorosamente falando, não se dá entre norma jurídica e ordenamento jurídico, e sim entre normas jurídicas pertencentes a um mesmo ordenamento jurídico.

¹⁶⁹ O voto proferido pelo Min. NELSON JOBIM, do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a ADIn MC 2.031/DF, é elucidativo nesse sentido. Ei-lo: “Com essas observações, Sr. Presidente, concedo a liminar para efeito exclusivo de suspensão da eficácia do § 3º do art. 75 do ADCT, tendo em vista que a não aprovação da segunda parte do § 3º, pela Câmara, redundou em não ter sido apreciado por ambas as Casas o que restou do § 3º, versão Câmara. Evidentemente que não atinge, em hipótese, alguma, os demais dispositivos do art. 75 do ADCT, face a sua evidente autonomia. Aliás, há precedente na ADIn 574, relator o Sr. Min. Ilmar Galvão, que declarou a inconstitucionalidade da parte em que foi suprimida. O restante se manteve” (STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 2.031/DF, rel. Min. Octávio Gallotti, DJU 28.06.2002, p. 87).

¹⁷⁰ Optamos por não adotar esta espécie de classificação. Preferimos utilizar os termos validade e compatibilidade, invalidade e incompatibilidade (mesmo que em outras acepções).

1.8.4. Validade, sistema e ordenamento jurídicos: nossa proposta

TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM define validade como uma relação entre os termos “norma e sistema, tendo entre eles o functor poliádico ‘pertence’ (...)”.¹⁷¹ Desse modo e escorando-se nas doutrinas de ALCHOURRÓN e BULYGIN,¹⁷² conclui que a verdade ou falsidade dos enunciados expedidos sobre esta relação de pertinência (conceito descritivo de validade) dependerá, sempre, do sistema de direito positivo adotado como referencial.

Mais adiante, arremata dizendo que “se for verdadeira, sempre o será, mesmo depois de sua revogação. Isso ocorre porque a proposição normativa (ou enunciado descritivo, ou *rechtssatz* ou *normative-statement*) somente será verdadeira ou falsa se estiver relacionada a um sistema A (que pode ser SDP¹, SDP², SDP³ ou SDPⁿ)”.¹⁷³

Portanto, uma vez válida a norma jurídica jamais deixaria de sê-lo: ela sempre pertencerá ao sistema de direito positivo que a acolheu. O câmbio de sistemas de direito positivo, que, para TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, decorreria da alteração dos elementos que o compõem, carecerá sempre da produção de outra norma jurídica.

A produção de uma única norma jurídica, seja ela de natureza geral ou individual, abstrata ou concreta, levaria ao câmbio ou alteração de sistemas de direito positivo. Esta alteração poderia se dar mediante processos de revisão, contração ou expansão sistêmicas.

A diferenciação entre sistema e ordenamento jurídicos e entre sistemas jurídicos pertencentes ou não ao mesmo ordenamento jurídico, tal qual imaginada por ALCHOURRÓN e BULYGIN e perfilada por TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, nos parece a mais acertada.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO,¹⁷⁴ ordenamento jurídico seria um conjunto de normas válidas ligadas por relações de coordenação e subordinação e aglutinadas em relação a determinado referencial, dado em linguagem (todos com função prescritiva). À Ciência do Direito, diz este grande mestre, interessa apenas a “ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo considerado *hic et nunc*”.¹⁷⁵ Desse modo, complementa TÁCIO LACERDA

¹⁷¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 138.

¹⁷² La concepción expresiva de las normas, in *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 134.

¹⁷³ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*, p. 138.

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 11/12.

¹⁷⁵ Idem, *ibidem*, p. 13.

GAMA, “falar em sistema é falar na totalidade de elementos, reunidos por uma característica comum e organizados de acordo com certos padrões”.¹⁷⁶

PAULO DE BARROS CARVALHO, de forma implícita, e TÁCIO LACERDA GAMA, explicitamente, discordam da diferenciação entre sistema e ordenamento jurídicos¹⁷⁷ engendrada por ALCHOURRÓN e BULYGIN.

Defende TÁCIO LACERDA GAMA que ordenamento e sistema jurídicos representariam o mesmo objeto visto sob perspectivas distintas: esta última sincrônica, a primeira diacrônica. A análise sincrônica permitiria vislumbrar as normas em suas relações de subordinação ou derivação, pois mediante “a abstração do tempo, é possível saber qual norma fundamenta a validade de outra e se há compatibilidade entre norma superior e inferior”.¹⁷⁸ Sob o prisma diacrônico poder-se-ia analisar as normas em suas relações de coordenação, pois é nele que percebemos o momento em que estas ingressaram no sistema jurídico.

A crítica encetada por TÁCIO LACERDA GAMA foi muito bem construída, o que nos levou a pensar e repensar a definição preconizada por ALCHOURRÓN e BULYGIN. Decidimos, contudo, acatá-la parcialmente.

Antes de adentrar na análise da diferenciação entre sistema e ordenamento jurídicos, e a forma que a vislumbramos possível, cabe-nos discorrer um pouco sobre o fenômeno da invalidação normativa.

Para LOURIVAL VILANOVA, é possível que uma norma deixe de pertencer ao sistema de direito positivo:¹⁷⁹ basta, para tanto, que se produza uma norma que assim prescreva. Sustenta-se no fato de que:

“O processo de geração de normas é sempre este: norma geratriz incidindo na subjetividade de um ato, cujo sentido objetivo (em virtude de norma incidente) é outra norma válida. Se ocorrer defeituosidade no percurso procedimental, a norma gerada não nasce nula. É anulável, o que requer outro procedimento, normativamente estruturado, para desconstituir a norma impugnável. (...)”

¹⁷⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 120/121.

¹⁷⁷ Já GREGÓRIO ROBLES MÓRCHON define ordenamento jurídico como um conjunto de textos jurídicos (enunciados prescritivos). As interpretações construídas pela doutrina deste material bruto constituiriam o sistema de direito positivo, que, diferentemente do ordenamento jurídico, seria isento de contradições e ambiguidades. Cf. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998, vol. 1, p. 111/113.

¹⁷⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 125.

¹⁷⁹ LOURIVAL VILANOVA não distingue, como faz TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, sistema e ordenamento jurídicos. Desse modo acreditamos que ambos os símbolos seriam, para ele, equivalentes.

Substancialmente, o mesmo ocorre com a norma inconstitucional que violar o processo de produção (o *Eurzeuguns-prozess*) de normas. A norma inconstitucional é válida, enquanto não desconstituída pelo órgão de competência para tal.”¹⁸⁰

Uma vez válida (pertencente a um determinado sistema de direito positivo), acreditamos que a norma jurídica jamais deixará de sê-lo em relação ao sistema de direito positivo que a acolheu e àqueles constituídos posteriormente a esta data.¹⁸¹

Invalidando-se a norma “X” (introduzida originariamente no sistema de direito positivo “SDP¹”) mediante produção da norma “Y”, não deixará ela de pertencer (relação de pertinência) aos sistemas de direito positivo “SDP²”, “SDP³”, “SDPⁿ”: apenas se proibirá a sua aplicação em determinado lapso temporal.

Em outras palavras, no sistema de direito positivo “SDP¹” (onde a norma “X” foi introduzida) sua aplicação seria permitida ou mesmo obrigada, enquanto que no sistema de direito positivo “SDP²” (onde a norma “Y” a “invalidou”) esta conduta estaria proibida no tempo “t¹”.¹⁸² o referencial do tempo “t¹” é o “tempo no fato”, e não o “tempo do fato”.

Esta ideia, acreditamos, é a única capaz de justificar a possibilidade de uma norma jurídica já “invalidada” continuar a ser aplicada: do contrário, ter-se-ia de admitir ser possível aplicar-se, no sistema de direito positivo “SDP”, norma que a ele não pertença, ou mesmo que as normas pertencentes ao ordenamento jurídico “OJ” proibiram a aplicação de normas que não poderiam ser aplicadas (pois não lhe pertenceriam!).

Ambas as situações não nos parece possíveis. A primeira porque ruiria com nossa própria definição de ordenamento jurídico, de validade e até mesmo de norma jurídica. A segunda porque como ensina LOURIVAL VILANOVA: “(...) mediante operações formais e uso da negação dizer: uma conduta é proibida equivale a dizer que é obrigatório omitir, e equivale a declarar que não é permitido fazer”.¹⁸³ Dizer que a omissão de uma conduta é

¹⁸⁰ *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 207/208.

¹⁸¹ Quando integrantes de um mesmo ordenamento jurídico, pois esta opção (aplicação ou não de normas pré-constitucionais) está submetida ao alvedrio do legislador constituinte originário. Não estamos dizendo que, pragmaticamente, é possível vedar-se esta aplicação.

¹⁸² Esta posição explica, exemplificativamente, a possibilidade (lógica e jurídica) de uma norma declarada inconstitucional via controle concentrado de constitucionalidade (com efeitos *ex tunc*) ser posteriormente aplicada por órgão competente para o sistema de direito positivo: mesmo que desautorizadamente. Analisando a proibição de aplicação, com efeitos *ex tunc* e via controle concentrado de constitucionalidade: STF, Tribunal Pleno, Rcl 2.256/RN, rel. Min. Gilmar Mendes, DJU 30.04.2004, p. 34.

¹⁸³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 79.

obrigatória ou mesmo que não é permitido fazê-la é adotar, como premissa, a possibilidade de sua ocorrência.

Este é o motivo pelo qual nosso ordenamento jurídico previu, no artigo 102, inciso I, alínea “I”,¹⁸⁴ da Constituição Federal de 1988, a possibilidade de interposição de reclamação em caso de descumprimento de decisão¹⁸⁵ proferida pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: por mais que esta conduta seja reprovada, nosso ordenamento jurídico admite, expressamente, esta possibilidade.¹⁸⁶

Pondo isso ainda mais às claras, dispôs o artigo 103-A¹⁸⁷ da Constituição Federal de 1988 que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

“(...) poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”¹⁸⁸

Esta súmula “terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica”.¹⁸⁹

Ter por objeto a validade, interpretação e eficácia de determinadas normas significa que ao enunciado de Súmula Vinculante criada com fundamento no artigo 103-A da Constituição Federal de 1988 cabe: (i) proibir a aplicação de normas jurídicas; (ii) fixar uma dentre as interpretações possíveis de normas jurídicas; ou, (iii) afastar uma dentre as interpretações possíveis de normas jurídicas.

¹⁸⁴ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente: (...)

l) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões; (...).”

¹⁸⁵ Dentre estas decisões temos aquelas que julgam, em contrato concentrado de constitucionalidade, a inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* de determinado ato normativo.

¹⁸⁶ Do contrário ter-se-á de reconhecer a possibilidade de aplicação, no sistema “SDP¹”, de norma ou elemento (“x”) que não lhe pertença, produzindo no seu interior, novo elemento (“x¹”).

¹⁸⁷ Introduzido pela Emenda Constitucional 45, de 30.12.2004.

¹⁸⁸ Este dispositivo foi regulamentado pela Lei 11.417, de 19.12.2006.

¹⁸⁹ Artigo 103-A, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

Por outro giro verbal, o que se ataca com a Súmula Vinculante é a aplicação¹⁹⁰ de normas jurídicas: restringindo-a total (todas as interpretações possíveis) ou parcialmente (fixar ou afastar uma dentre as interpretações possíveis), e, sempre, sob determinadas coordenadas temporais.

Além da “Reclamação” e da “Súmula Vinculante” [que admitem a possibilidade de aplicação de norma declarada inconstitucional (com efeitos *ex nunc* ou *ex tunc*) em controle concentrado de constitucionalidade pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL], nosso ordenamento jurídico nos dá outros exemplos de que a melhor forma de se vislumbrar o fenômeno da invalidação é sob o prisma da aplicação, e não da expulsão de norma do sistema jurídico. São eles:

(a) a denominada “interpretação conforme a Constituição Federal de 1988”,¹⁹¹ onde se fixa, dentre as várias interpretações possíveis de determinado texto, aquela que se compatibiliza com o enunciado Constitucional que permitiu a sua produção;

(b) a “inconstitucionalidade parcial sem redução de texto”,¹⁹² quando se proíbe a aplicação de uma ou várias das interpretações possíveis de determinado texto;¹⁹³

(c) o efeito vinculante dos fundamentos¹⁹⁴ – e não apenas da parte dispositiva – de decisão proferida pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em sede de controle concentrado

¹⁹⁰ O § 3º do artigo 103-A da Constituição Federal de 1988 reforça esta exegese ao determinar que: “Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso”.

¹⁹¹ STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 3395/DF, rel. Min. Cezar Peluso, DJU 10.11.2006, p. 49.

¹⁹² STF, Tribunal Pleno, Rcl AgR 2143/SP, rel. Min. Celso de Mello, DJU 06.06.2003, p. 30.

¹⁹³ “Ainda que se não possa negar a semelhança dessas categorias e a proximidade do resultado prático de sua utilização, é certo que, enquanto, na interpretação conforme a Constituição, se tem, dogmaticamente, a declaração de que uma lei é constitucional com a interpretação que lhe é conferida pelo órgão judicial, constata-se, na declaração de nulidade sem redução de texto, a expressa exclusão, por inconstitucionalidade, de determinadas hipóteses de aplicação (*Anwendungsfälle*) do programa normativo sem que se produza alteração expressa do texto legal” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 275).

¹⁹⁴ “Assim, adotada a ideia de que o efeito vinculante alcança os fundamentos determinantes da decisão, afigura-se necessário, nesse primeiro exame, considerar o parâmetro interpretativo fixado pela Corte na ADIn 1.662. (...) Assinala-se que a aplicação dos fundamentos determinantes de um *leading case* em hipóteses semelhantes tem-se verificado, entre nós, até mesmo no controle de constitucionalidade das leis municipais.

Em um levantamento precário, pude constatar que muitos juízes desta Corte têm, constantemente, aplicado em caso de declaração de inconstitucionalidade o precedente fixado a situações idênticas reproduzidas em leis de outros municípios” (STF, Tribunal Pleno, Rcl 2.363/PA, rel. Min. Gilmar Mendes, DJU 01.04.2005, p. 7).

de constitucionalidade, permitindo que se proíba (tempo “x”) a aplicação de norma não impugnada naquela ocasião por ela ter incorrido no mesmo vício que levou o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL a proibir, naquele caso, a aplicação (tempo “y”) de outra norma; e,

(d) a possibilidade de o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL modular, temporalmente, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de determinada norma (fixando o tempo em que sua aplicação estará proibida).¹⁹⁵

Em todos estes casos, o objeto das normas produzidas pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL é a aplicação de uma, várias ou todas as interpretações possíveis de uma norma jurídica: até mesmo porque todo ato de aplicação pressupõe a interpretação da norma aplicada.

Nem se diga que estes exemplos, ao invés de infirmar, reafirmam o fato de que a invalidação albergaria a expulsão de norma de sistema: norma enquanto significação (não objetivada) construída a partir do contato tátil, auditivo ou visual com textos jurídico-positivos (enunciado prescritivo).

A conduta proibida ou obrigada pelas normas produzidas pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em sede de controle concentrado de constitucionalidade é a aplicação (incidência) de determinadas interpretações (significações), e não as interpretações (significações) em si mesmas: estas, singularmente consideradas, são irrelevantes para nosso ordenamento jurídico.¹⁹⁶

Sem texto não há aplicação (ou incidência), sem aplicação (incidência) não há produção de norma jurídica, sem produção de norma jurídica não se agrega elemento novo ao ordenamento jurídico e sem agregar-se elemento novo ao ordenamento jurídico não há como se violar norma que proíba a sua produção (“x”) ou que obrigue a produção de outro elemento (“y”) que não aquele (“x”).

Cotejando todas estas razões com o fenômeno da mutação sistêmica, concluímos que a alteração de um sistema de direito positivo para outro se dará sempre que se produza uma nova norma. Assim como conjunto é um agrupamento de nenhum, um ou vários elementos,

¹⁹⁵ Possibilidade esta prevista no artigo 27 da Lei 9.868, de 10.11.1999, *in verbis*: “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

¹⁹⁶ Nas palavras de CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO: “O que interessa ao sistema é o resultado de tais atividades, o desempenho das funções normativas; os produtos da enunciação, quais sejam, os enunciados-enunciados, considerados em seu aspecto de signos indiciais” (*Semiótica do direito*, p. 85).

sistema de direito positivo é formado pelo conjunto de normas válidas sob determinados referenciais de tempo e espaço.

A inclusão dos elementos que compõem determinado conjunto pode ser aleatória ou observar uma “lei de geração”¹⁹⁷ (o que dá a seus elementos uma característica em comum diferente de “pertencer ao mesmo conjunto”).¹⁹⁸

Esta “lei de geração”, em termos jurídico-positivos, é (a) ser um veículo introdutor apto, à luz do respectivo ordenamento jurídico (precisamente de seus elementos), para introduzir normas; e, (b) tratando-se de normas introduzidas, que seu veículo introdutor enquadre-se dentre aqueles dotados de competência para introduzir norma no aludido ordenamento jurídico. Visando garantir sua própria operacionalização, optou nosso ordenamento jurídico por exercer apenas o controle de compatibilidade das normas jurídicas (o que pressupõe a sua validade).

A maneira mais fácil de representar, algebricamente, um conjunto, é listar entre chaves ({}) os elementos que o compõem. Quando os elementos de um conjunto também são conjuntos, representamo-los com chaves dentro de chaves ({}{}{}).

Há, porém, notações alternativas, tais como a denominada notação de composição do conjunto. Nesta, utiliza-se uma condição “P” para definir os elementos do conjunto “A”. Desta forma temos: $A = \{x \mid P(x)\}$,¹⁹⁹ onde “P” é uma função na variável “x” que tem o domínio igual ao conjunto “A”.

É através da notação de composição do conjunto (ou forma-de-construção) que se define a propriedade que o elemento “X” deverá ostentar para pertencer ao conjunto “SDP”. Traçando um paralelo entre a “notação de composição do conjunto” e o sistema de direito positivo, é por meio daquele que se define os requisitos que uma norma deve observar para ser válida: validade enquanto relação de pertinência.

Não temos dúvida de que independentemente do momento em que fotografarmos e analisarmos o sistema de direito positivo, este critério manter-se-á inalterado: isso quando se adote, em todas as hipóteses, a mesma definição de validade. O problema é que a “notação de

¹⁹⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO chama-a de forma-de-construção. Cf. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 87.

¹⁹⁸ Como exemplo temos o conjunto dos números pares positivos, que pode ser representado da seguinte forma: $\{0, 2, 4, 6, 8, \dots\}$.

¹⁹⁹ Esta definição, contudo, pode levar a contradições semelhantes ao famoso “paradoxo de Russell”. Cf. MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Ed. Unesp: Imprensa Oficial, 2001, p. 51/52.

composição do conjunto”, por si só, não é suficiente para que se possa atestar que dois conjuntos são ou não idênticos. Alguns exemplos nos mostram isso às claras.

Pegemos dois conjuntos, “A” e “B”, formados por números pares e positivos (“notação de composição” de ambos os conjuntos). O conjunto “A” é composto pelos números 2 e 4, ou seja: $A=\{2;4\}$, enquanto o conjunto “B” é composto pelos números 2, 4 e 6, de forma que $B=\{2;4;6\}$.

Percebe-se, deste exemplo, que a despeito dos conjuntos “A” e “B” se submeterem à mesma “notação de composição”, eles não são compostos pelos mesmos elementos. Para que fossem conjuntos equivalentes, um deles não poderia ter nem mesmo um elemento que não pertencesse, também, ao outro conjunto.

Podemos, de igual forma, identificar conjuntos idênticos em sua composição e diferentes em suas “notações de composição”. Basta que se tenha um conjunto “A”, composto por números inteiros positivos e representado pela notação: $A=\{2;4;6\}$; e um conjunto “B”, composto por números pares e representado pela notação: $B=\{2;4;6\}$.

Portanto, afirmar que dois conjuntos são idênticos sob o argumento de que observaram, em suas formações, as mesmas “notações de composição”, não é necessariamente correto. Para que assim seja, é indispensável que se analise os elementos de cada um dos conjuntos “X” e “Y” e que estes sejam idênticos: a criação ou exclusão de um único elemento do conjunto “X” no tempo “t” impedirá que ele seja idêntico ao conjunto “X¹” no tempo “t¹”.

Dizer que um sistema jurídico é momentâneo,²⁰⁰ como faz CARLOS E. ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN, é aceitar que os sistemas jurídicos, com o passar do tempo, sofram alterações nos elementos que os compõem. Como um conjunto é definido pelos elementos que o integram e que não há conjuntos idênticos quando compostos por elementos distintos, não poderia a análise de dois ou mais sistemas, distintos em sua composição, ser equiparada à análise sincrônica de um mesmo objeto.

Análise sincrônica haveria caso os sistemas de direito positivo “SDP”, “SDP¹”, “SDP²”, “SDPⁿ”, cada um deles constituídos em um dado momento (tempo extra-sistêmico), possuam os mesmos elementos: alterando-se apenas um elemento de cada um deles, ter-se-á uma mutação sistêmica e não uma análise sincrônica de todos eles (que seriam um só).

²⁰⁰ ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 2002, p. 121.

Ao se equiparar o estudo de diferentes sistemas de direito positivo à análise sincrônica do mesmo objeto, acreditamos ter-se eleito, como critério de definição de sistema, sua “notação de composição” (ex.: normas válidas), e não os elementos que o compõe. Isso, pelos motivos adredemente expostos, não é correto.

É por essa razão que adotamos a distinção entre os vários sistemas jurídicos (em razão dos elementos que os compõem) e entre sistema e ordenamento jurídicos, tal qual engendrado por TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM.²⁰¹

No que toca à relação entre o tempo e as análises sincrônica e diacrônica do sistema de direito positivo, acreditamos ser o primeiro imprescindível ao estabelecimento, com segurança, até mesmo das relações de coordenação²⁰² ou de subordinação²⁰³ que possam existir entre duas ou mais normas jurídicas.

No que tange à assertiva de que o direito positivo regularia a sua própria produção, entendemos que a mesma carece de um pequeno complemento: o direito positivo não apenas regula sua própria produção como controla as normas por ele produzidas.

Por este motivo entendemos que a discussão da validade da norma jurídica “X” em relação ao sistema de direito positivo “SDP¹” não é a mais adequada: o mais apropriado é questionar se a norma jurídica “X” *deveria pertencer* ao sistema de direito positivo “SDP¹”. Que ela já pertence é premissa do respectivo sistema de direito positivo.

Caso se decida que a norma “X” não deveria pertencer ao sistema de direito positivo “SDP¹” (pois não observou, por exemplo, o procedimento correto para a sua produção), basta que se produza norma (“Y”) prescrevendo, em seu enunciado-enunciado, a obrigatoriedade da norma “X” não ser aplicada durante um dado intervalo de tempo.²⁰⁴

O reconhecimento desta incompatibilidade, quando relacionado a normas de natureza concreta (individual ou geral), exigirá que se produza norma concreta onde o sujeito ativo

²⁰¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*, p. 125 e ss.

²⁰² Sem o auxílio do tempo não podemos definir, por exemplo, qual seria a norma revogante e qual seria a norma revogada (quando introduzidas por veículo introdutor da mesma natureza) em caso de antinomia entre ambas (a revogação, esclarecemos, carecerá da produção de uma terceira norma).

²⁰³ Sem o tempo é difícil, e, em algumas hipóteses, impossível se definir a norma que originou (fundamento de validade) a produção da norma “X”.

²⁰⁴ Em razão dos limites deste trabalho, deixaremos de analisar o fenômeno de incompatibilidade das normas de natureza concreta com a atenção que ele merece. Pontuamos apenas que uma vez postas no interior do ordenamento jurídico, as normas de natureza concreta também não deixarão jamais de lhe pertencer.

daquela relação jurídica estará obrigado a não exigir, com efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*,²⁰⁵ o adimplemento de seu objeto.

1.8.5. Vigência e eficácia

Vigência, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, “é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo fático, os eventos que elas descrevem”.²⁰⁶

A vigência das normas introdutoras, peculiarmente, se confundiria com sua própria validade. Já a vigência das normas introduzidas dependerá do disposto em enunciado do veículo introdutor que lhe introduziu ou de outra norma introduzida.

A diferença entre a vigência das normas introdutoras e introduzidas, para PAULO DE BARROS CARVALHO, residiria em que “não teria sentido imaginar-se que a regra geral e concreta, operando como instrumento introdutor, tivesse de esperar intervalo de tempo para, somente depois, irradiar sua vigência, dado que a finalidade exclusiva de tais normas é inserir na ordem jurídica posta outras normas”.²⁰⁷

TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM discorda parcialmente desta exegese, pois entende que as normas introdutoras não carecem de ser vigentes, mas apenas válidas,²⁰⁸ para que

²⁰⁵ Em razão dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem optado, em algumas oportunidades, por desconstituir atos administrativos com efeitos *ex nunc*. Dentre tantos: “CONSTITUCIONAL. SERVIDOR PÚBLICO: PROVIMENTO DERIVADO: INCONSTITUCIONALIDADE: EFEITO *EX NUNC*. PRINCÍPIOS DA BOA-FÉ E DA SEGURANÇA JURÍDICA. I. – A Constituição de 1988 instituiu o concurso público como forma de acesso aos cargos públicos. CF, art. 37, II. Pedido de desconstituição de ato administrativo que deferiu, mediante concurso interno, a progressão de servidores públicos. Acontece que, à época dos fatos 1987 a 1992, o entendimento a respeito do tema não era pacífico, certo que, apenas em 17.02.1993, é que o Supremo Tribunal Federal suspendeu, com efeito *ex nunc*, a eficácia do art. 8º, III; art. 10, parágrafo único; art. 13, § 4º; art. 17 e art. 33, IV, da Lei 8.112, de 1990, dispositivos esses que foram declarados inconstitucionais em 27.08.1998: ADIn 837/DF, relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 25.06.1999. II. – Os princípios da boa-fé e da segurança jurídica autorizam a adoção do efeito *ex nunc* para a decisão que decreta a inconstitucionalidade. Ademais, os prejuízos que adviriam para a Administração seriam maiores que eventuais vantagens do desfazimento dos atos administrativos. III. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal. IV. – RE conhecido, mas não provido” (STF, Tribunal Pleno, RE 197.917/SP, rel. Min. Maurício Corrêa, DJU 07.05.2004, p. 8).

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 443.

²⁰⁷ Idem, *ibidem*, p. 446.

²⁰⁸ Isso porque o conseqüente das normas introdutoras prescreveria a necessidade de seus destinatários observarem o enunciado-enunciado por ela introduzido, e não a inserção dos mesmos no sistema de direito positivo.

possam assim ser consideradas. Por conseguinte a vigência das normas introdutoras poderia ser protraída, a depender do disposto em outras normas.

Exemplificando, prossegue TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM:

“‘Esta lei entrará em vigor 120 dias após a sua publicação’. Não parece haver dúvidas de que a palavra ‘lei’ na cláusula de vigência trazida à baila faz referência à enunciação-enunciada, protraindo a obrigação de observância dos enunciados-enunciados para 120 dias após sua publicação, embora a enunciação-enunciada e o enunciado-enunciado já pertençam ao sistema do direito positivo.”²⁰⁹

Em que pese o brilhantismo das razões que levaram TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM a discordar de PAULO DE BARROS CARVALHO, delas não coadunamos.

Primeiro porque “lei”, naquela hipótese, deve ser entendida como enunciado-enunciado e não enunciação-enunciada: do contrário teríamos de admitir ser possível que um enunciado de observância não-obrigatória (pois a enunciação-enunciada ainda não seria vigente) obrigue que sua enunciação-enunciada somente seja aplicada após o transcurso do prazo de 120 dias contados de sua introdução no sistema de direito positivo. É admitir-se a positivação do paradoxo do mentiroso.

Segundo porque a ausência de vigência da enunciação-enunciado impede a própria observância da cláusula de vigência constante de seu enunciado-enunciado: seria um ato de fala carente de efeito perlocucionário.

Terceiro porque teríamos de admitir que durante a *vacatio legis* haveria, em nosso sistema de direito positivo, normas que não obrigariam a observância de normas que obrigam, proíbem ou permitem.²¹⁰

No que tange a eficácia, divide-a PAULO DE BARROS CARVALHO, com base na doutrina de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR,²¹¹ em 3 (três) sub-conjuntos: eficácia jurídica, técnica e social.

Eficácia jurídica seria a aptidão do fato jurídico de, assim que relatado em linguagem competente, irradiar, mediante o fenômeno da imputação ou causalidade normativa, a relação jurídica prevista em seu consequente normativo.²¹²

²⁰⁹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 146.

²¹⁰ A *vacatio legis* atua sobre o enunciado-enunciado, e não sobre a enunciação-enunciada.

²¹¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 198 e ss.

²¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 82.

Eficácia técnica seria a aptidão da norma jurídica de ser aplicada: bastaria, neste caso, que ocorresse o fato previsto em seu antecedente normativo. Sua definição, portanto, se aproximaria bastante daquela dispensada ao termo “vigência”.

Assim sendo e tendo em vista que: (i) a vigência já se preocupa com a possibilidade da norma jurídica regular os fatos previstos em seu antecedente e prescrever a relação prescrita em seu consequente (o que requer que a mesma seja aplicável); e, (ii) que incidência e ato de aplicação não podem ser dissociados para fins de análise do fenômeno normativo; entendemos que a análise da eficácia técnica seria mais produtiva se centrada nos atos de aplicação do direito.

Norma eficaz sintaticamente, portanto, seriam aquelas aplicadas pelos órgãos competentes para produzir normas. As ineficácias técnica e semântica, abordadas pela doutrina de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR,²¹³ devem ser estudadas *na* eficácia sintática de outras normas: especialmente daquelas que positivem ou traduzam em linguagem competente estes problemas comunicacionais do direito.

Com isso o foco de nossa análise deixa de ser a ausência de linguagem (o que já representa uma contradição em si mesmo) para abordar o conteúdo semântico de normas que, assim que aplicadas, constituem em linguagem competente a não-aplicação de outras normas (ineficácia sintática).

A ineficácia social, seguindo a mesma toada, poderia ser analisada *na* eficácia técnica de normas primárias sancionatórias e de normas secundárias: o descumprimento de normas individuais e concretas ou mesmo gerais e concretas possui relevância para o direito positivo enquanto enunciado-enunciado destes veículos introdutórios.

Não podemos deixar de destacar que validade, vigência e eficácia podem ser analisadas nos 3 (três) planos da linguagem (sintático, semântico e pragmático), bem como sob o ângulo: (i) das normas introdutoras e introduzidas; e, (ii) das normas gerais e abstratas, individuais e abstratas, gerais e concretas, individuais e concretas e categóricas.

Como este não é o tema central deste texto, fica apenas a advertência.

²¹³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, p. 199.

1.8.6. Compatibilidades formal e material, incompatibilidades formal e material

Validade é atributo da relação entre a norma “X” e o sistema de direito positivo “SDP”, mais especificamente de relação de pertinência. Norma válida, portanto, é aquela que pertença ao sistema de direito positivo adotado como referência.

Há normas válidas em “SDP” que não são compatíveis com outras normas de “SDP” que lhe serviram de fundamento de validade, assim como não há normas inválidas em “SDP” que sejam compatíveis ou incompatíveis com elementos que pertençam a “SDP”. Compatibilidade ou incompatibilidade são qualificativos de normas jurídicas válidas.²¹⁴

Esta relação de compatibilidade pode ser aferida tanto pelo prisma das normas introdutoras (compatibilidade formal) como das normas introduzidas (compatibilidade material): a relação de compatibilidade das normas introduzidas, contudo, carece da análise simultânea da norma que a introduziu.

A compatibilidade formal seria uma qualidade do produto do exercício (processo) regular da competência para produzir normas introdutoras, ao passo que a compatibilidade material (produto) gravaria o correto exercício (processo) da competência para produzir normas introduzidas (produto).

Estes critérios, por opção do legislador constituinte originário, são passíveis de controle após a introdução destas normas jurídicas “X”, “Y”, etc., no ordenamento jurídico “OJ”.²¹⁵ Caso se chegue à conclusão de que a norma jurídica “X” (seja ela introdutora ou introduzida) é incompatível com outra norma que lhe sirva de fundamento de validade, proibir-se-á a aplicação desta norma sob determinada coordenada temporal.

Incompatibilidade constitucional (denominada de inconstitucionalidade), por sua vez, é o adjetivo que o ordenamento jurídico dá a alguns elementos que não deveriam lhe

²¹⁴ Enquanto relação de pertinência com um determinado sistema de direito positivo.

²¹⁵ O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já admitiu a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade anteriormente a publicação oficial de Emenda Constitucional, sob o argumento de que tal fato (publicação) ocorreu anteriormente ao julgamento da referida ação. Confira-se: “Ação. Condição. Interesse processual, ou de agir. Caracterização. Ação direta de inconstitucionalidade. Propositura antes da publicação oficial da Emenda Constitucional n. 45/2004. Publicação superveniente, antes do julgamento da causa. Suficiência. Carência da ação não configurada. Preliminar repelida. Inteligência do art. 267, VI, do CPC. Devendo as condições da ação coexistir à data da sentença, considera-se presente o interesse processual, ou de agir, em ação direta de inconstitucionalidade de Emenda Constitucional que só foi publicada, oficialmente, no curso do processo, mas antes da sentença. (...)” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 3.367/DF, rel. Min. Cezar Peluso, DJU 17.03.2006, p. 4).

pertencer: especificamente por terem descumprido as normas sobre produção de normas introdutoras ou²¹⁶ introduzidas postas por veículo introdutor de natureza constitucional.

Como relação intra-sistêmica internormativa, exige a presença de duas normas de diferentes graus hierárquicos²¹⁷ (relação de fundamentação – vertical) e que pertençam, obrigatoriamente, ao mesmo sistema de direito positivo.²¹⁸ Esta relação intra-sistêmica internormativa pode, para fins didáticos, ser dividida em duas espécies:

a) Incompatibilidade formal: é fruto de relação nomodinâmica de incompatibilidade entre o processo de enunciação percorrido pelo veículo introdutor e o procedimento de produção normativa prescrito pelas normas que lhe servem de fundamento de validade.²¹⁹ Neste caso, proíbe-se a aplicação da norma introdutora e, apenas indiretamente, das normas por ela introduzidas.

b) Incompatibilidade material: origina-se de relações nomoestáticas de contradição entre normas de inferior e superior hierarquia. Esta incompatibilidade, para se configurar, requer a análise simultânea das normas introdutora (e seu processo de enunciação) / introduzida com norma de superior hierarquia. Proíbe-se a aplicação da norma introduzida e, caso reste impedida a aplicação de todas as normas introduzidas por determinado veículo introdutor, este de forma indireta.²²⁰

Pondo fecho a este tópico, não podemos deixar de externar nossa discordância com a assertiva de que toda incompatibilidade material (leia-se inconstitucionalidade material) poderia ser “reduzida” à incompatibilidade formal (inconstitucionalidade formal), tendo em vista que “se as normas voltadas a regular aquela matéria fossem introduzidas pelo veículo introdutor adequado, tal vício não se concretizaria”.

A Ciência do Direito (metalinguagem) possui como linguagem objeto o sistema de direito positivo, devendo, *ipso facto*, limitar-se a emitir proposições voltadas a descrever este corpo de linguagem. Os limites semânticos das proposições inseridas no sistema Ciência do Direito é matéria que já despertou e desperta até os dias de hoje incessantes discussões, podendo, sobre ele, tecer linhas e linhas de considerações.

²¹⁶ Disjuntor includente.

²¹⁷ Hierarquia está sendo tratada como sinônimo de fundamento de validade.

²¹⁸ Mesmo desnecessariamente, esclarecemos que a norma de superior hierarquia deverá ser de índole constitucional.

²¹⁹ Cf. NEVES, Marcelo. *Da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 73.

²²⁰ A inconstitucionalidade de natureza formal e material serão aferidas na dinâmica do direito positivo.

Entretanto, e como este não é o objeto deste trabalho, nos limitamos a formular um único questionamento: tratando-se de matérias que a Constituição da República não prevê a possibilidade de serem introduzidas por nenhuma espécie de veículo introdutor,²²¹ qual seria a resposta a ser dada à assertiva acima formulada?

Neste caso, indubitavelmente, não se aplicaria este raciocínio: o próprio ordenamento jurídico não prescreveria a possibilidade de nenhuma espécie de veículo introdutor nele introduzir normas visando regular tais matérias.²²² Responder que outro Poder Constituinte Originário poderia introduzir tais normas não infirma a conclusão ora adota, pois:

a) o Poder Constituinte Originário não retira o fundamento de validade de seus atos de nossa Constituição da República (e de nenhuma outra), pois nele há ruptura na continuidade jurídica, encerrando, como lembrou LOURIVAL VILANOVA, processo total de mutação jurídica;²²³

b) sendo extra-sistêmico tal substrato argumentativo, não poderia a Ciência do Direito tomá-lo como objeto.

²²¹ Exemplo: cláusulas pétreas (artigo 60, § 4º, da Constituição da República).

²²² Cf. STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 926/DF, rel. Min. Sydney Sanches, *DJU* 06.05.1994, p. 10.484; STF, Tribunal Pleno, ADIn 2.666/DF, rel. Min. Ellen Gracie, *DJU* 06.12.2002, p. 51.

²²³ Cf. VILANOVA, Lourival. Teoria jurídica da revolução – Anotações à margem de Kelsen. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2003, vol. 1, p. 270.

CAPÍTULO II

COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA

2.1. Competência normativa

Falar de competência normativa é falar de fontes do direito. Tudo o que seja capaz de produzir direito o faz enquanto órgão competente para o sistema de direito positivo: enunciação o é enquanto enunciado prescritivo (em suas duas espécies enunciação-enunciada e enunciado-enunciado).

Revisão, expansão ou contração sistêmicas nada mais são do que efeitos do exercício da competência normativa (regular ou não) por órgão credenciado (competente) pelo sistema de direito positivo para produzir norma.

Não menos correto é que competência pode ser analisada sob vários prismas,²²⁴ e, dentre estes, sob o ângulo da norma que outorga competência e daquela produzida (produto) no exercício (processo) desta competência.

A própria norma atributiva de competência carece de ser analisada, no mínimo, sob dois enfoques: da competência para produzir²²⁵ norma introdutora (denominada neste trabalho de competência formal) e da competência para produzir norma introduzida (que doravante denominaremos competência material).

Este detalhamento decorre do fato de que a compatibilidade da norma introdutora é pressuposto de compatibilidade das normas por ela introduzidas, mas a recíproca, contudo, não é verdadeira: é plenamente possível proibir-se a aplicação de uma ou mais normas introduzidas sem se afetar a aplicação de sua norma introdutora.²²⁶

O controle de compatibilidade das normas introdutoras e introduzidas dá-se de modo diverso. Enquanto a aferição da compatibilidade material (normas introduzidas) exige apenas

²²⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, ao definir competência legislativa, o faz sob o ângulo do direito subjetivo outorgado pelo sistema de direito positivo ao ente competente para produzir norma jurídica. Ei-lo: “Trata-se de especificação da competência legislativa, posta como aptidão de que são dotadas aquelas pessoas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento, e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo” (*Direito tributário, linguagem e método*, p. 236).

²²⁵ A principal função destas normas, contudo, é servir de meio de controle das normas produzidas.

²²⁶ Isso apenas ocorreria caso se “invalidassem” (proibisse a aplicação) todas as normas introduzidas por determinado veículo introdutor, o que acabaria por retirar-lhe esta própria natureza.

que se analise o conteúdo semântico das normas introduzidas,²²⁷ o controle da compatibilidade formal (normas introdutoras) carece do cotejo entre a enunciação-enunciada (antecedente) e o procedimento prescrito pela norma de competência que originou a sua produção.

Emenda Constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, decreto regulamentar, dentre outros veículos introdutores de normas, podem não observar o procedimento prescrito pelo sistema de direito positivo para sua produção independentemente das normas por eles introduzidas.²²⁸

Quando se faz necessário adentrar na análise da matéria²²⁹ regulamentada pelo respectivo enunciado-enunciado para se aferir a compatibilidade ou não de seu veículo introdutor, o vício deixa de ser formal (enunciação-enunciada) para se mostrar de natureza material (enunciado-enunciado).

Essa situação (análise da matéria regulamentada pelo enunciado-enunciado) não se confunde com aquelas onde se argui vício ou inconstitucionalidade formal em razão da alteração do enunciado-enunciado e do não retorno do respectivo projeto-de-lei para a Casa (ex.: Câmara dos Deputados ou Senado Federal) iniciadora ou revisora: neste caso a matéria regulamentada pelo respectivo enunciado-enunciado é totalmente irrelevante para fins de aplicação do artigo 65 da Constituição Federal de 1988.

Não por outras razões o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em acórdão da lavra do Ministro MAURÍCIO CORRÊA, decidiu que:

“Se a inconstitucionalidade suscitada tem como escopo o reconhecimento de vício formal de toda a lei, porque segundo a tese sustentada pelo requerente, não se obedeceu ao rito obrigatório determinado pelo caput do artigo 65 da Constituição

²²⁷ Cotejando-a com a respectiva norma introdutora, até mesmo para verificar quais são os limites semânticos de seu enunciado-enunciado.

²²⁸ Como exemplo podemos mencionar uma lei complementar aprovada por maioria simples (e não absoluta) em ambas as casas do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal) à luz do artigo 69 da Constituição Federal de 1988. Forçoso é concluir que independentemente das matérias regulamentadas pelo seu enunciado-enunciado, poderá ela (veículo introdutor) ter sua aplicação proibida (por outra norma) sob o argumento de vício ou inconstitucionalidade formal (a proibição de aplicação do enunciado-enunciado, neste caso, dá-se por decorrência ou consequência).

²²⁹ “Se a inconstitucionalidade suscitada tem como escopo o reconhecimento de vício formal de toda a lei, porque segundo a tese sustentada pelo requerente, não se obedeceu ao rito obrigatório determinado pelo caput do artigo 65 da Constituição Federal, é claro que se dispensa o exame analítico de cada uma de suas disposições, por evidente desnecessidade.

O que estaria em afronta a esse preceito é toda a norma, cujo projeto de lei aprovado pela Câmara dos Deputados foi em seguida enviado à sanção, sem que o Senado Federal novamente sobre ele se pronunciasse, sendo prescindível a análise de cada uma de suas disposições” (STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 2.182/DF, rel. Min. Maurício Corrêa, *DJU* 19.03.2004, p. 16).

Federal, é claro que se dispensa o exame analítico de cada uma de suas disposições, por evidente desnecessidade.

O que estaria em afronta a esse preceito é toda a norma, cujo projeto de lei aprovado pela Câmara dos Deputados foi em seguida enviado à sanção, sem que o Senado Federal novamente sobre ele se pronunciasse, sendo prescindível a análise de cada uma de suas disposições.”²³⁰

O exercício da competência material requer, portanto, o regular exercício da competência formal, bem como a compatibilidade entre: (i) o veículo introdutor e o enunciado-enunciado por ele introduzido, tendo em vista a matéria por ele regulamentada; e, (ii) o conteúdo semântico dos signos por ele utilizados e as definições que lhes foram eventualmente formuladas pelas normas que lhe serviram de fundamento de validade.

O regime jurídico prescrito pelo sistema de direito positivo também se mostra diverso em ambas as hipóteses: a incompatibilidade formal enseja a proibição de aplicação²³¹ do veículo introdutor (e, indiretamente, de seu enunciado-enunciado) e o vício de natureza material apenas de parte ou da integralidade (e, indiretamente, do veículo introdutor) do enunciado-enunciado.

Dois exemplos pinçados da jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL demonstram que esta tem sido a exegese por ele perfilada.²³²

O primeiro refere-se a vício de processo de enunciação em razão da violação ao artigo 61, § 1º,²³³ da Constituição Federal de 1988. Nestes casos o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem invalidado (proibido a aplicação), sob a pecha de inconstitucionalidade formal, apenas as normas introduzidas – e não o veículo introdutor – em razão de projeto-de-lei de iniciativa do Poder Legislativo (e não do Poder Executivo).²³⁴

²³⁰ STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 2.182/DF, rel. Min. Maurício Corrêa, *DJU* 19.03.2004, p. 16 – destaques do autor.

²³¹ Leia-se proibição de aplicação.

²³² Cumpre-nos destacar que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no mais das vezes, chama de vício formal o que, em verdade, é vício de natureza material. Comprovando este fato, tem ele, nestes casos, anulado apenas as normas introduzidas que receberam a pecha de inconstitucionais, e não seu veículo introdutor.

²³³ “Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.
§ 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: (...)”

²³⁴ STF, Tribunal Pleno, ADIn 2.113/MG, rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* 157, de 20.08.2009; STF, Tribunal Pleno, ADIn 56-0/PB, rel. Min. Nelson Jobim, *DJU* 29.11.2002, p. 17; STF, Tribunal Pleno, ADIn 700-9/RJ, rel. Min. Maurício Corrêa, *DJU* 24.08.2001, p. 41; STF, Tribunal Pleno, ADIn 1438-2/DF, rel. Min. Ilmar Galvão, *DJU* 08.11.2002, p. 21.

O segundo advém da introdução, por lei-ordinária, de enunciado-enunciado afeto a matérias de competência deste veículo introdutor e de matérias sob reserva de lei complementar (enunciação-enunciada). O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, seguindo o mesmo caminho, tem decretado a incompatibilidade (proibido a aplicação) apenas da parte do enunciado-enunciado que não poderia ter sido introduzido por lei ordinária,²³⁵ e não de todo o veículo introdutor.

2.2. Competência constitucional-tributária e seu exercício: abordagem doutrinária

Competência tributária é signo ambíguo e que comporta as mais variadas definições,²³⁶ dependendo dos objetivos traçados pelo intérprete e do ângulo em que esta matéria será por ele abordada.

Dentre as várias significações de competência tributária, a doutrina pátria²³⁷ tem optado por iniciar esta análise cotejando-a com a expressão “poder tributário”. Nas palavras de REGINA HELENA COSTA:

“O poder tributário é expressão de poder político, consequência do *jus imperium* do Estado. Como manifestação da soberania estatal, é originariamente ilimitado.

Uma vez definida a organização jurídica do Estado, o poder tributário, ate então ilimitado, passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício: nasce, assim, a competência tributária, que se traduz no poder tributário juridicamente delimitado.”²³⁸

²³⁵ STF, Tribunal Pleno, RE 390.840/MG, rel. Min. Marco Aurélio, *DJU* 15.08.2006, p. 25; STF, Tribunal Pleno, RE 346.084/PR, rel. Min. Ilmar Galvão, red. p/ acórdão Marco Aurélio, *DJU* 01.09.2006, p. 19.

²³⁶ Comprovando a ambiguidade do termo “competência”, TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM identificou seis acepções com que o mesmo é trabalhado. São elas: “(1) indicativo de uma norma jurídica; (2) qualidade jurídica de um determinado sujeito; (3) relação jurídica (legislativa) modalizada pelo functor permitido entre o órgão competente (direito subjetivo) e os demais sujeitos da comunidade (dever jurídico de se absterem); (4) hipótese da norma de estrutura que prescreve no seu consequente o procedimento para a produção normativa (...); (5) previsão do exercício da competência que, aliada ao procedimento para a produção normativa, resulta na criação de enunciados prescritivos que a todos obrigam, e a que denominaremos norma sobre a produção jurídica; e (6) veículo introdutor que tem no seu antecedente a atuação da competência e do procedimento previstos na norma sobre a produção jurídica, dando por resultado uma norma específica, que também a todos obriga” (*Fontes do direito tributário*, p. 97/98).

²³⁷ HUGO DE BRITO MACHADO diz que o poder tributário seria limitado, e que da regulamentação jurídica desse poder resultaria a competência tributária. *In Curso de direito tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 212.

²³⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 54.

Este entendimento também é defendido, dentre outros, por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, que definiu competência tributária como “uma parcela do poder fiscal atribuída à pessoa jurídica de direito público, que lhe dá a possibilidade de criar o tributo”.²³⁹ Esta competência tributária, complementa, “compreende uma competência legislativa plena”.²⁴⁰

Não obstante a impropriedade de se falar em “poder tributário”²⁴¹ ao analisar o sistema de direito positivo,²⁴² tal qual reconhece REGINA HELENA COSTA, decidiu o legislador constituinte originário utilizar-lhe na mesma acepção de competência tributária.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, empregando uma interpretação normativista do signo competência tributária, entende-o como “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos”. Sua definição de competência tributária, portanto, não abrange a permissão para a instituição de obrigações acessórias por parte do respectivo ente político.

Outros, como PAULO DE BARROS CARVALHO, preferem trabalhar o símbolo competência tributária enquanto “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.²⁴³

Ao vincular o exercício da competência tributária à produção de normas *sobre* tributos,²⁴⁴ e não apenas daquelas que instituem tributos, PAULO DE BARROS CARVALHO dá a amplitude que o tema merece e que, acreditamos, foi enunciado no texto constitucional.

²³⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, vol. 1, p. 272.

²⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*, p. 273.

²⁴¹ Entendemos que a Constituição Federal de 1988 utilizou o signo “poder tributário” (Título VI, Capítulo I, Seção II) enquanto “competência tributária”, e não em sua acepção de base.

²⁴² Razão assiste a CRISTIANE MENDONÇA ao afirmar que: “A partir de uma análise estritamente jurídica, podemos asseverar que o poder preexiste ao ordenamento jurídico-positivo. É pré-jurídico. Não constitui objeto de investigação da Dogmática Jurídica. (...)”. (*Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 40).

²⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 236.

²⁴⁴ Acreditamos que PAULO DE BARROS CARVALHO empregou o termo tributo enquanto norma, fato e relação, pois, no seu entender, esta teria sido a definição positivada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional (cf. *Curso de direito tributário*, p. 23/24).

TÁCIO LACERDA GAMA, de forma ainda mais analítica, define competência tributária “como a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.²⁴⁵

Optamos, neste trabalho, por adotar uma definição de competência tributária similar àquela engendrada por TÁCIO LACERDA GAMA. Apenas destacamos que a aptidão para introduzir normas que disponham, direta ou indiretamente, sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, não abrange aquelas introduzidas por emenda constitucional.

Caso se introduza, por emenda constitucional, um enunciado-enunciado que institua um tributo, não se poderá falar no exercício de competência tributária, e sim de sua própria alteração.²⁴⁶

Por estes motivos definimos competência constitucional-tributária como a aptidão, encartada em enunciado-enunciado da Constituição Federal de 1988 ou Emenda Constitucional, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo mediante introdução, pelo veículo introdutor prescrito pelo ordenamento jurídico (que não seja da espécie Emenda Constitucional), de enunciado-enunciado que, direta ou indiretamente, disponha sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

A definição de competência constitucional-tributária comporta, ainda, um corte complementar. Caso a relação jurídica prevista no consequente de norma de competência introduzida pela Constituição Federal de 1988 ou Emenda Constitucional seja modalizada com o functor deôntico permitido (P), a denominaremos de *competência constitucional-tributária primária*: o sujeito ativo desta relação jurídica será a União, Estados,²⁴⁷ Distrito Federal e Municípios, representados por seus Poderes Legislativo e Executivo.

Sendo esta relação jurídica modalizada pelo functor deôntico obrigado (O), adotaremos, neste texto, a denominação *competência constitucional-tributária secundária*: o

²⁴⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 218.

²⁴⁶ Até mesmo no caso da CPMF, que foi instituída pela Emenda Constitucional n. 12/96, não se poderá falar no exercício de competência caso outra Emenda Constitucional introduza enunciado que altere um ou vários de seus critérios: notadamente pelo fato de que ambas retiram seu fundamento de validade das mesmas normas. O que há, nesse caso, é a instituição de uma “nova CPMF”.

²⁴⁷ Entendemos que a competência para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS é de exercício facultativo, e não obrigatório. Em sentido contrário, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 220.

sujeito ativo desta relação jurídica será a União, Estados e Distrito Federal, representados por seu Poder Judiciário.²⁴⁸

Fixada nossa definição de competência constitucional-tributária, e, especialmente, de competência constitucional-tributária primária, cumpre-nos discorrer, mesmo que brevemente, sobre alguns pontos relevantes ao seu exercício.

Exercer a competência constitucional-tributária primária é produzir norma que a tenha como fundamento de validade: é ato de vontade do sujeito-de-direito competente para produzi-la. Este exercício requer a produção de normas introdutora e introduzida.

A norma introdutora possuirá, em seu antecedente (enunciação-enunciada), as marcas de seu processo de enunciação (critério material), o local (critério espacial) e o tempo (critério temporal) em que isso ocorreu, e, em seu consequente, relação jurídica entre sujeito ativo²⁴⁹ e sujeito passivo onde este último teria a obrigação de conhecer e observar o enunciado-enunciado por ele introduzido, e aquele o direito de exigir o cumprimento desta obrigação.

O enunciado-enunciado²⁵⁰ introduzido por esta norma deverá prever, em seu antecedente, que caso ocorrido o fato “F”, instaurar-se-á relação jurídica entre sujeito ativo (S’) e sujeito passivo (S’’) que possuirá, como objeto jurídico, uma conduta relacionada direta ou indiretamente à instituição, fiscalização ou arrecadação de tributo.²⁵¹

2.3. Competência constitucional-tributária primária: abordagem jurisprudencial

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL encampou a definição de competência-constitucional tributária cunhada neste trabalho, notadamente em razão do acórdão proferido nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.497-8/DF, relatado pelo Ministro MARCO AURÉLIO e que teve como redator para o acórdão o Ministro CARLOS VELLOSO.

²⁴⁸ Vemos em TÁCIO LACERDA GAMA: “Competência jurisdicional em matéria tributária é a aptidão, modalizada como obrigatória, imputada de forma típica aos órgãos do Poder Judiciário – e atipicamente aos órgãos da administração pública – para aferir a validade, aplicando ou não, normas tributárias ligadas, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos” (*Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 255).

²⁴⁹ Poderes Executivo e Legislativo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

²⁵⁰ Não estamos afastando a possibilidade deste mesmo veículo introdutor introduzir outros enunciados que exerçam outras funções. Apenas não fizemos questão de destacá-la, pois irrelevante ao objetivo ora proposto.

²⁵¹ Tributo enquanto norma, fato e relação jurídicos.

Neste precedente discutia-se a inconstitucionalidade de enunciado-enunciado introduzido pela Emenda Constitucional n. 12/1996, que outorgando competência à União Federal para instituir contribuição provisória sobre movimentação financeira – CPMF, afastou o disposto nos artigos 154, inciso I, e 194, § 4º, da Constituição Federal de 1988.

Arguia a Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde – CNTS, naquela ocasião, que o enunciado-enunciado da Emenda Constitucional n. 12/96 teria violado o artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988: isso justamente por não se tratar do exercício da competência tributária, mas de sua própria alteração.

Destacou o Ministro CARLOS VELLOSO, em seu voto, que o artigo 154, inciso I, da Constituição Federal de 1988, seria voltado ao legislador infraconstitucional (titular da competência tributária), e não ao legislador constituinte derivado (entenda-se órgão competente para alterar, com a observância do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988, a própria competência tributária). Veja-se:

“Quanto à questão da não cumulatividade, a proibição, em princípio, é dirigida ao legislador ordinário e não ao legislador constituinte derivado (CF, art. 154, I). Assim também votei na ADIn 939-DF. O mesmo pode ser dito em relação à não observância dos fatos geradores ou base de cálculos já estabelecidos na Constituição: a proibição é também dirigida ao legislador ordinário e não ao constituinte derivado (CF, art. 154, I). (...) Bem por isso é que, no voto que proferi por ocasião do julgamento da ADIn 939-DF (*RTJ* 151/755), que cuidou da IPMF, sustentei que a recomendação da não-cumulatividade, que é uma questão tributária, inscrita no art. 154, I, é dirigida ao legislador ordinário e não ao legislador constituinte, o mesmo podendo ser dito em relação à não observância dos fatos geradores ou base de cálculo já estabelecidos na Constituição: a vedação é também dirigida ao legislador ordinário e não ao constituinte derivado (CF, art. 154, I).”²⁵²

Outra intrincada situação posta à apreciação do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e que versava sobre a problemática atinente à competência tributária ocorreu quando da promulgação da Emenda Constitucional n. 21, de 18.03.1999.

Este veículo introdutor, em seu enunciado-enunciado, teria “repristinado” os enunciados-enunciados das leis ordinárias 9.311/1996 e 9.539/1997, que, anteriormente, haviam instituído a denominada CPMF.

Esta repristinação teria se dado porque quando da promulgação da Emenda Constitucional n. 21/1999, a vigência dos enunciados-enunciados das Leis 9.311/1996 e 9.539/1997 já havia se encerrado. Desse modo, de duas uma: ou reconhecia-se a repristinação

²⁵² STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 1.497/DF, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Carlos Velloso, *DJU* 13.12.2002, p. 58.

destes enunciados-enunciados, ou aceitava-se o fato de que o enunciado-enunciado da Emenda Constitucional n. 21/1999 teria instituído ou re-instituído a CPMF.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por maioria de votos, decidiu acolher os argumentos formulados pela Procuradoria da Fazenda Nacional para reconhecer a possibilidade de instituição, por emenda constitucional, da CPMF.²⁵³

Não menos correto é que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL qualificou, com correição, o fenômeno jurídico perpetrado pelo enunciado-enunciado da Emenda Constitucional n. 21/1999,²⁵⁴ pois o que efetivamente ocorreu foi a introdução, em nosso sistema de direito positivo e por este veículo introdutor, dos enunciados-enunciados das leis 9.311/1996 e 9.539/1997 que haviam anteriormente instituído a CPMF.²⁵⁵

Com isso o nosso sistema de direito positivo passou a ostentar um exemplo de tributo instituído por enunciado-enunciado de emenda constitucional: a tese de que apenas enunciado-enunciado de lei produzida pelo ente político detentor de competência tributária poderia exercer este papel, destarte, foi rechaçada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Não menos correto é que em razão deste fenômeno jurídico-positivo, não é mais permitido – posteriormente à promulgação da Emenda Constitucional n. 21/1999 – que enunciado-enunciado de lei (complementar ou ordinária)²⁵⁶ altere qualquer dos enunciados-

²⁵³ O voto proferido pelo Min. SYDNEY SANCHES dispensa maiores esclarecimentos pela sua objetividade. Ei-lo: “A Contribuição Social, em questão, está tendo autorizada sua instituição, diretamente, por Emenda Constitucional, o que não é coibido pelo texto originário da Constituição” (STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 1.497/DF, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Carlos Velloso, *DJU* 13.12.2002, p. 58).

²⁵⁴ Não adentraremos na análise de eventual incompatibilidade entre o enunciado-enunciado da lei 9.539/1997 e o enunciado-enunciado da Emenda Constitucional n. 37/2002 com outras normas pertencentes a nosso ordenamento jurídico, especialmente no que tange à “prorrogação” da vigência do enunciado-enunciado da Lei 9.311/1996 que instituiu a CPMF.

²⁵⁵ “O argumento de que somente por meio de lei poder-se-ia inovar no campo tributário, criando ou majorando tributo, esbarra, no caso, no § 4º do art. 66 da Carta, que dispõe sobre o instituto do ‘veto’ presidencial. Se este é suscetível de rejeição pelo Parlamento, pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores, a criação de tributo por emenda constitucional, com a manifestação da vontade de uma maioria qualificada de 3/5 dos mesmos de cada Casa, em 2 (dois) turnos de votação, supera o obstáculo que residiria na participação do Presidente da República no processo legislativo com o seu poder de veto, como observou com propriedade o Min. Sepúlveda Pertence no julgamento liminar. Ademais, entendo que a emenda constitucional pode ter por conteúdo qualquer matéria, com exceção, exclusivamente, daqueles que se caracterizam como cláusulas pétreas, como salientou com precisão o Min. Moreira Alves no seu voto de fls. 184/185. Segundo sua Excelência, ‘a não ser assim, estaríamos diante de uma situação realmente delicada: a de admitir que *medida provisória pode criar tributos, mas emenda constitucional não possa fazê-lo*’” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 2.031/DF, rel. Min. Ellen Gracie, *DJU* 17.10.2003, p. 13 – destaques do autor).

²⁵⁶ Para que estes enunciados sejam alterados, passou-se a ser necessário que enunciado-enunciado de Emenda Constitucional assim prescreva.

enunciados introduzidos pelas Leis 9.311/1996 e 9.539/1997 que trataram da instituição da CPMF.

Outro efeito decorrente da promulgação da Emenda Constitucional n. 21/1999 foi a alteração do princípio da legalidade objetivado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988: a partir desta data, somente lei poderá instituir tributo não instituído por emenda constitucional, pois, neste último caso, apenas enunciado-enunciado deste veículo introdutor poderá fazê-lo.

2.4. Características da competência constitucional-tributária primária: abordagem doutrinária

A competência constitucional-tributária primária pode ser analisada sob três prismas: a) da norma atributiva de competência; b) do processo decorrente do exercício desta competência; e, c) do produto do exercício desta competência.

Preocuparemos-nos, neste tópico, com a norma atributiva de competência constitucional-tributária primária, e o faremos, precipuamente, com escopo nas doutrinas de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, PAULO DE BARROS CARVALHO e CRISTIANE MENDONÇA.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA aponta seis características das normas atributivas de competência tributária.²⁵⁷ São elas: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade,²⁵⁸ inalterabilidade, irrenunciabilidade²⁵⁹ e facultatividade.²⁶⁰

Após analisar, uma a uma, as características apontadas por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA à competência tributária, optou PAULO DE BARROS CARVALHO compartilhar de apenas três delas: indelegabilidade, irrenunciabilidade²⁶¹ e incaducabilidade.

²⁵⁷ A terminologia adotada neste texto não foi utilizada pelas doutrinas de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, PAULO DE BARROS CARVALHO e CRISTIANE MENDONÇA. O objeto de análise, contudo, é o mesmo.

²⁵⁸ A incaducabilidade consistiria na impossibilidade do não-exercício da competência tributária, por determinado lapso temporal, transmutar o modal deôntico permitido (P), posto no consequente na norma atributiva de competência, para o modal proibido (V).

²⁵⁹ Em razão da irrenunciabilidade da competência tributária os sujeitos-de-direito titulares desta prerrogativa normativa poderiam, apenas, optar por não exercê-la: nunca renunciá-la.

²⁶⁰ A competência tributária seria facultativa porque a relação jurídica prescritora deste direito seria modalizada com o functor deôntico permitido (P), de modo que os sujeitos-de-direito detentores desta prerrogativa poderiam ou não exercê-la, a depender de sua vontade.

CRISTIANE MENDONÇA,²⁶² restringindo e mesclando, a um só tempo, as doutrinas de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e PAULO DE BARROS CARVALHO, conclui que apenas a facultatividade e a irrenunciabilidade seriam características aplicáveis à competência tributária.

Desse modo, a divergência entre as doutrinas de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, PAULO DE BARROS CARVALHO e CRISTIANE MENDONÇA restringe-se a inaducabilidade, a facultatividade²⁶³ e a inalterabilidade da competência tributária.

A inaducabilidade, diz CRISTIANE MENDONÇA, seria uma característica da competência tributária até o advento da Emenda Constitucional n. 12, de 15.08.1996, que instituiu a denominada contribuição provisória sobre movimentação financeira – CPMF.²⁶⁴ Desde a sua introdução em nosso ordenamento jurídico, passou-se a ter um exemplo de competência tributária passível de caducar pelo seu não-exercício no prazo normativamente fixado. Neste ponto, não há como negar, ela está correta.

A facultatividade no exercício da competência tributária, após veemente crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO, foi negada por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA.²⁶⁵ CRISTIANE MENDONÇA,²⁶⁶ ao enfrentar os óbices levantados pelos retro mencionados doutrinadores, entende inexistir em nosso ordenamento jurídico qualquer espécie de sanção caso os Estados ou Distrito Federal não instituem, em seu território, o ICMS. Por este motivo decide manter a facultatividade como uma das características da competência tributária.

²⁶¹ “Por certo, se admitirmos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade da renúncia” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 218).

²⁶² Esta autora divide a competência tributária em duas espécies: competência tributária em sentido estrito (aptidão para produzir normas que comporão a regra matriz de determinado tributo) e competência tributária em sentido lato (aptidão de produzir normas em matéria tributária). Cf. MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 105.

²⁶³ Afirmada por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e CRISTIANE MENDONÇA, refutada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

²⁶⁴ Isso porque o enunciado-enunciado da Emenda Constitucional n. 12/1996, ao introduzir o artigo 74 ao ADCT, limitou a possibilidade de cobrança da CPMF ao prazo de 2 (dois) anos.

²⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 624 e ss.

²⁶⁶ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*, p. 282/283.

Como a inexistência de sanção não impede que determinada conduta seja obrigatória,²⁶⁷ somos forçados a coadunar do entendimento exposto por CRISTIANE MENDONÇA por outros motivos.

O primeiro deles é que a não-instituição de ICMS por determinado Estado ou pelo Distrito Federal não causará prejuízos financeiros aos outros Estados da Federação, pois:

(a) nas operações interestaduais que tenham como origem ente político que não instituiu o ICMS não haverá que se falar em crédito deste imposto no Estado de destino;²⁶⁸ e,

(b) nas operações interestaduais que se originem de Estados que instituíram o ICMS em seu território e que tenham como destino Estados que não o fizeram a tributação ocorrerá normalmente (pelo Estado de origem): isso independentemente do destinatário ser pessoa física ou jurídica e contribuinte ou não deste imposto.

O segundo é que a não-instituição de ICMS não implica na prática de guerra fiscal: o artigo 1º²⁶⁹ da Lei Complementar n. 24, de 07.01.1975, define taxativamente as hipóteses em que isso poderá ocorrer, e, dentre elas, não traz a não-instituição desse imposto. Em verdade, todas as hipóteses por ele arroladas *pressupõe* a sua instituição.²⁷⁰

Expondo esta mesma ideia de outra forma, o que se veda neste caso é a produção de norma que diminua, direta ou indiretamente, o aspecto quantitativo da norma jurídico-tributária que instituiu o ICMS no âmbito do respectivo ente político, ou mesmo que permita a restituição de valores já pagos a este título: não a inação normativa de instituir este tributo.²⁷¹

²⁶⁷ Isso poderá implicar, no máximo, à inobservância desta norma, não a alteração do modal deôntico (O) a modalizar a relação jurídica posta em seu consequente.

²⁶⁸ Trata-se de uma hipótese de não-incidência deste imposto, o que se encaixa na exceção preconizada pelo artigo 155, § 2º, inciso II, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988.

²⁶⁹ “Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.
Parágrafo único – O disposto neste artigo também se aplica:
I – à redução da base de cálculo;
II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
III – à concessão de créditos presumidos;
IV – a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

²⁷⁰ Este mesmo entendimento se aplica ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal de 1988.

²⁷¹ “CONVÊNIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida

O terceiro e último argumento é que o artigo 155, § 2º, incisos V e VII, da Constituição Federal de 1988, se limita a definir o ente competente para fixar alíquotas mínimas e máximas²⁷² em operações internas, bem como as alíquotas aplicáveis em determinadas operações interestaduais: instituído o ICMS, deverá o ente político que o fez observar estas balizas. Não há norma obrigando que esta conduta (instituição do ICMS) seja exercida.

No que toca a inalterabilidade da competência tributária, adiantamos desde já nossa concordância com CRISTIANE MENDONÇA²⁷³ quando afirma que este termo é tratado de forma ambígua pela doutrina pátria. Como exemplo menciona as doutrinas de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, para quem a inalterabilidade da competência tributária vedaria que seu titular altere-a mediante produção de normas infraconstitucionais, e de PAULO DE BARROS CARVALHO, que mesmo refutando-o, nele vislumbra uma proibição para que enunciado-enunciado de emenda constitucional altere a competência tributária posta em enunciado constitucional.

Visando tratá-lo com a amplitude que o tema merece, decide CRISTIANE MENDONÇA apanhá-lo sob ambos os enfoques (constitucional e infraconstitucional).

Sob o plano constitucional, diz CRISTIANE MENDONÇA, não haveria como se incluir a competência tributária dentre as matérias inseridas no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988 (cláusulas pétreas): a prática normativa confirmaria este fato.²⁷⁴

concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, *legítima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS*” (STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 1.247/PA, rel. Min. Celso de Mello, DJU 08.09.1995, p. 28.354 – destaques do autor).

²⁷² Em caso de conflito que envolva o interesse de Estados e/ou Distrito Federal.

²⁷³ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*, p. 285/286.

²⁷⁴ Como exemplo pode-se mencionar a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP, criada pela Emenda Constitucional n. 39, de 19.12.2002, cuja constitucionalidade já foi reconhecida pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Cf. STF, Tribunal Pleno, RE 573.675/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 094, de 21.05.2009, publicado em 22.05.2009.

Em nível infraconstitucional esta conclusão manter-se-ia inalterada, pois o artigo 150, *caput*, da Constituição Federal de 1988, permitiria a introdução, por enunciado-enunciado infraconstitucional, de outras garantias que não aquelas postas no texto constitucional.²⁷⁵

Partilhamos, integralmente, das conclusões de CRISTIANE MENDONÇA. Divergimos, contudo, de uma de suas premissas, especificamente da assertiva de que as normas de competência não poderiam ser consideradas cláusulas pétreas: negar que todas as normas de competência são cláusulas pétreas não é o mesmo que reconhecer que algumas delas o sejam, o que entendemos ser o mais correto.

Ao se deparar com a indelegabilidade da competência tributária, escora-se CRISTIANE MENDONÇA na classificação engendrada por EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM – que as divide em intrapessoal ou endógena e interpessoal ou exógena – para negar uma das características comumente defendidas pela doutrina pátria.²⁷⁶

A primeira (competência intrapessoal ou endógena) consistiria na proibição de transferência, entre os Poderes²⁷⁷ integrantes de uma mesma pessoa política, da competência tributária que lhes foi outorgada. Já a segunda (competência interpessoal ou exógena) residiria na proibição para que os sujeitos detentores de competência tributária alterassem, por ato²⁷⁸ próprio, as balizas fixadas pelo texto constitucional sobre esta matéria.

Apontados os motivos que levaram EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM a proceder à distinção acima mencionada, conclui CRISTIANE MENDONÇA que a vedação

²⁷⁵ Um dos exemplos mencionados por CRISTIANE MENDONÇA adviria do disposto no artigo 128, § 4º, da Lei Orgânica do Distrito Federal, que prescreve: “Ressalvados os casos previstos na lei de diretrizes orçamentárias, os projetos de lei que instituem ou majoram tributos só serão apreciados pela Câmara Legislativa, no mesmo exercício financeiro, se a ela encaminhados até noventa dias de seu encerramento” (*Competência tributária*, p. 288/289).

²⁷⁶ Dentre tantos, cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 270.

²⁷⁷ “LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – NORMAS GERAIS – LEI QUALIFICADA – Normas gerais sobre legislação tributária hão de estar contidas em lei complementar. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – INCENTIVOS FISCAIS – AUMENTO – REDUÇÃO – SUSPENSÃO – EXTINÇÃO – DECRETOS-LEI 491/69 E 1.724/79 – DELEGAÇÃO AO MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA – INCONSTITUCIONALIDADE. A delegação ao Ministro de Estado da Fazenda, versada no artigo 1º do Decreto-lei n. 1.724, de 7 de dezembro de 1979, mostrou-se inconstitucional, considerados os incentivos fiscais previstos no Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969” (STF, Tribunal Pleno, RE 208.260/RS, rel. Min. Maurício Corrêa, red. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJU 28.10.2005, p. 36).

²⁷⁸ Leia-se norma.

posta no artigo 7º²⁷⁹ do Código Tributário Nacional²⁸⁰ não teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988, motivo pelo qual a indelegabilidade intrapessoal ou endógena não encontraria esteio em nosso ordenamento jurídico.²⁸¹ o artigo 68²⁸² da Constituição Federal de 1988 confirmaria esta assertiva.

Apenas a indelegabilidade interpessoal ou exógena, aos olhos de CRISTIANE MENDONÇA, teria sido positivada por nosso ordenamento jurídico. E justifica: “Como a característica da indelegabilidade da competência apresenta dupla compreensão e uma delas (a endógena) foi descartada pela nossa abordagem hermenêutica, preferimos não arrolá-la

²⁷⁹ “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.
§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.
§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

²⁸⁰ Produzido sob a égide da Constituição de 1946 (art. 18, § 3º).

²⁸¹ “Cumpre ter presente, neste ponto – ainda que se reconheça, *ad argumentandum*, a partir da cláusula restritiva decorrente do art. 68, § 1º, da própria Carta Política, a possibilidade extraordinária de regulação, sempre em caráter limitado, de alguns temas de direito tributária mediante delegação legislativa externa (BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 2º/39, 2ª ed., 1994, Forense; CELSO RIBEIRO BASTOS, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, p. 171, 1991, Saraiva; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 49, 4ª ed., 1991, Saraiva) – que a elaboração da lei delegada não pode ser arbitrariamente substituída, mesmo que com a vontade aquiescente do legislador, pela figura do regulamento delegado ou autorizado, especialmente quando esta espécie administrativa de caráter juridicamente secundário objetivar, com inaceitável usurpação do âmbito de incidência normativa da lei, a veiculação de comandos, determinações ou imposições que caracterizem atividade estatal desenvolvida *praeter legem*, *ultra legem*, *extra legem* ou *contra legem* (CELSO RIBEIRO BASTOS, *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 2/31, 1989, Saraiva; CELSO ANTÔNIO RIBEIRO DE MELO, *Ato Administrativo e Direito dos Administrados*, p. 90, 1981, RT; OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, *Princípios Gerais do Direito Administrativo*, vol. 1/354, 2ª ed., Forense; MICHEL TEMER, *Elementos de Direito Constitucional*, p. 161, 5ª ed., 1989, RT)” (STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 1.296/PE, rel. Min. Celso de Mello, DJU 10.08.1995, p. 23.554).

²⁸² “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.
§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:
I – organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;
III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos. (...)”

entre os qualificadores gerais da autorização para a produção e a alteração de versículos legais tributários”.²⁸³

Entendemos, com a devida vênia, que a inexistência da indelegabilidade intrapessoal ou endógena não infirma a indelegabilidade da competência tributária: para tanto, basta que se adote como parâmetro desta classificação os sujeitos-de-direito detentores de competência tributária, e não os Poderes que compõem cada um deles.²⁸⁴

Como os Poderes integrantes de cada um dos sujeitos detentores de poder político não detêm personalidade jurídica própria²⁸⁵ – o que impede até mesmo que estes sejam titulares de competência tributária –, entendemos ser mais adequado abordar a competência tributária enquanto prerrogativa normativa outorgada a determinados sujeitos-de-direito: assim fazendo, outro caminho não nos resta que não reconhecer a indelegabilidade da competência tributária como uma realidade jurídica.

Infelizmente não podemos dizer o mesmo da privatividade da competência tributária, que é apontada por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA como uma das características da competência tributária. Em razão da regra posta no artigo 154, inciso II, da Constituição Federal de 1988, a União poderá instituir, “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

Desse modo não é correto afirmar que as competências tributárias seriam privativas: apenas a competência tributária outorgada à União Federal o é.

2.5. Normas de competência constitucional-tributária e normas de *incompetência* constitucional-tributária: diferenciação necessária

Competência constitucional-tributária é a aptidão, objetivada em enunciado da Constituição Federal de 1988 ou Emenda constitucional, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de

²⁸³ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*, p. 291.

²⁸⁴ O que nos parece mais correto para os fins a que se propõe esta própria classificação.

²⁸⁵ “Também, ficou assentado na jurisprudência da Casa que este ‘mandato judicial’ diretamente outorgado pela Constituição Federal às Procuradorias envolve, a princípio, o patrocínio dos três Poderes estaduais, uma vez que *órgãos como Tribunais de Justiça e Assembleias Legislativas não possuem personalidade jurídica própria*, ao mesmo tempo em que integram a entidade da Federação a que pertencem, esta sim dotada de tal atributo” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 1557/DF, trecho do voto da rel. Min. Ellen Gracie, DJU 18.06.2004, p. 43 – destaques do autor).

direito positivo mediante introdução, pelo veículo introdutor prescrito pelo ordenamento jurídico (que não seja da espécie Emenda Constitucional), de enunciado-enunciado que, direta ou indiretamente, disponha sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Caso a relação jurídica prevista no consequente de norma de competência introduzida pela Constituição Federal de 1988 ou Emenda Constitucional seja modalizada com o functor deôntico permitido (P), estar-se-á diante de competência constitucional-tributária primária. Sendo esta relação jurídica modalizada pelo functor deôntico obrigado (O), a figura jurídico-normativa será outra: tratar-se-á da denominada competência constitucional-tributária secundária.

Há, é certo, enunciados cujos antecedentes ou²⁸⁶ consequentes são subclasses próprias²⁸⁷ dos antecedentes e consequentes das normas de competência constitucional-tributária: a diferença é que a relação jurídica prescrita em seu consequente é modalizada com o functor deôntico proibido (V). Denominamo-las de normas de incompetência constitucional-tributária.

Caso a conduta prevista no consequente das normas de competência (Px) e incompetência (Vx) constitucional-tributária assemelhem-se (total ou parcialmente²⁸⁸), porém modalizadas de forma diversa, instaurar-se-á entre elas relação de antinomia.²⁸⁹

Instaurando-se esta relação de antinomia entre norma de competência constitucional-tributária primária e norma de incompetência constitucional-tributária, receberá esta última o

²⁸⁶ Disjunto includente.

²⁸⁷ Quando dizemos que um conjunto é subclasse própria do outro, queremos estabelecer, entre eles, uma relação semelhante àquela existente entre o gênero e a espécie. Nestes, explica PAULO DE BARROS CARVALHO, “o gênero denota mais que a espécie ou é predicado de um número maior de indivíduos. Em contrapartida, a espécie deve conotar mais que o gênero conota, apresenta um *plus* de conotação, que é, justamente, a diferença ou diferença específica” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 118).

²⁸⁸ Eles não podem, contudo, se equivaler (a antinomia deverá ser total-parcial), sob pena do enunciado posto de forma mais recente em nosso ordenamento jurídico impedir a aplicação, em todas as situações normativamente possíveis, da norma originariamente introduzida (em relação a determinada coordenada espaço-temporal). No que toca ao princípio da *lex posterior derogat priori*, entendêmo-lo como uma condição de mutabilidade do próprio ordenamento jurídico, e, portanto, aplicável a todas as situações por ele não-excepcionadas (ex. cláusulas pétreas).

²⁸⁹ Acerca da relação antinomia x contradição, cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio, *Introdução ao estudo do direito*, p. 206 e ss.

qualificativo “primária”.²⁹⁰ O mesmo ocorrerá em relação às normas de competência constitucional-tributária secundária.²⁹¹

Este conflito de normas, esclarece TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, “somente vem à tona quando se destaca o plano pragmática da linguagem do direito positivo, pois, visto dos planos sintático e semântico, o conflito, porventura existente, em nada se relaciona com os actantes do jogo do direito positivo”.²⁹²

Sua solução, entretanto, não decorre das normas em conflito, e sim de terceira norma que, apanhando este fenômeno em sua hipótese normativa, determina qual delas deverá ser aplicada.

Estas normas – cuja função é apenas a de regular a aplicação de outras normas – possuem estrutura sintática hipotético-condicional, e não *lato sensu*.²⁹³ do contrário, não poderiam ser aplicadas ou descumpridas. Toda norma capaz de solucionar um conflito é apta a instaurar este mesmo fenômeno.

O fato de toda norma jurídica encerrar um comando²⁹⁴ não infirma esta exegese, ao passo que nem todos os comandos são passíveis de aplicação, cumprimento ou²⁹⁵ descumprimento: estas são características privativas das normas de estrutura hipotético-condicional.

Tanto é que artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal de 1988, que prescreve a denominada “eficácia ultrativa da lei penal mais benéfica”, tem sido rotineiramente aplicado e descumprido²⁹⁶ em nosso ordenamento jurídico: caso sua estrutura fosse categórica (*lato sensu*), é incontestável que isso não poderia ocorrer.

²⁹⁰ Norma de incompetência constitucional-tributária primária.

²⁹¹ Que se relacionarão, de forma antinômica, com normas de incompetência constitucional-tributária secundária.

²⁹² MOUSSALEM, Tárak Moysés. *Revogação em matéria tributária*, p. 191.

²⁹³ Na terminologia adotada por PAULO DE BARROS CARVALHO.

²⁹⁴ Enquanto função prescritiva.

²⁹⁵ Disjuntor excludente.

²⁹⁶ “O sistema constitucional brasileiro impede que se apliquem leis penais supervenientes mais gravosas, como aquelas que afastam a incidência de causas extintivas da punibilidade sobre fatos delituosos cometidos em momento anterior ao da edição da *lex gravior*. A eficácia ultrativa da norma penal mais benéfica – sob cuja égide foi praticado o fato delituoso – deve prevalecer por *efeito do que prescreve o art. 5º, XL, da Constituição*, sempre que, ocorrendo sucessão de leis penais no tempo, constatar-se que o diploma legislativo anterior qualificava-se como estatuto legal mais favorável ao agente. Doutrina. Precedentes do Supremo Tribunal Federal” (STF, 2ª T., HC 90140/GO, rel. Min. Celso de Mello, DJe 197, de 16.10.2008 – destaques do autor).

Outro exemplo é o artigo 2º, § 1º,²⁹⁷ do Decreto-lei 4.657, de 04.09.1972, que prescreve a revogabilidade da lei anterior pela lei posterior quando esta última for com ela incompatível.²⁹⁸ Caso de norma *lato sensu* se tratasse, não poderia o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL²⁹⁹ ou mesmo o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA³⁰⁰ aferir sua violação em processos por eles apreciados.³⁰¹

A possibilidade de se solucionar um conflito de natureza normativa apenas com o auxílio das normas participantes deste fenômeno não nos parece possível, pois a contradição lógica impede apenas que ambas as normas sejam simultaneamente aplicadas.³⁰²

Também não vislumbramos como se dissociar os fenômenos da revogação e conflito normativos, pois os argumentos que sustentariam esta exegese não possuem, com a devida vênia, este condão. Ei-los (juntamente com os motivos de nossa discordância):

(a) norma “X” que ordena a revogação da norma introdutora “Y”: em que pese os antecedentes destas normas serem, necessariamente, diferentes, é plenamente possível que entre elas haja conflito normativo;

²⁹⁷ “(...) § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

²⁹⁸ O § 2º, do Decreto-lei 4.657/1942, excepciona desta regra os conflitos entre lei especial e lei geral.

²⁹⁹ “Tornou-se lesiva aos interesses da parte, por contrário à lei vigente, à supressão desse recurso, pelo despacho do Sr. Ministro, afirma a recorrente, pois está revogado o parágrafo único do Dec. lei 7.903, de 1945, pelo art. 6º do Dec. lei n. 8.935, de 1946, que alterara o preceito anterior, *devendo aplicar-se*, no caso, o princípio da incompatibilidade, previsto no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Dec. lei n. 4.657, de 1942). Parece-me improcedente essa assertiva” (STF, Tribunal Pleno, RMS 2.167/DF, rel. Min. Ribeiro da Costa, DJU 16.05.1960, p. 5089 – destaques do autor).

³⁰⁰ “(...) Segundo o princípio da *lex posterior derogat priori*, consagrado no art. 2º, § 1º, da LICC, não padece de ilegalidade o disposto no art. 56, da Lei n. 9.430/96, pelo que, em razão de a lei isencional e a revogadora possuírem o mesmo status de lei ordinária, legítima é a revogação da isenção anteriormente concedida, pelo que estão obrigados ao pagamento da COFINS as sociedades civis prestadoras de serviços.

5. A aplicação de norma *supralegal*, in casu, a Lei de Introdução ao Código Civil, torna desnecessária a análise de matéria de índole constitucional. (...)” (STJ, 1ª T., AgRg no REsp 429.596/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJU 19.12.2002, p. 340 – destaques do autor).

³⁰¹ Outra interessante discussão que abarcou a aplicação do artigo 2º, § 2º, do Decreto-lei 4.657/1942 refere-se à revogação ou não do “crédito-prêmio de IPI” (cf. STJ, 1ª Seção, REsp 541.239/DF, rel. Min. Luiz Fux, DJU 05.06.2006, p. 235).

³⁰² Nas palavras de LOURIVAL VILANOVA: “O só fato da contradição não anula ambas as normas. Nem a lei da não-contradição, que é lei lógica e não norma jurídica, indicará qual das duas normas contradizentes prevalece. É necessária a norma que indique como resolver antinomia: anulando ambas ou mantendo uma delas” (*Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 212).

(a.1) isso porque a norma “X” prescreverá, apenas, a proibição de observância do enunciado-enunciado da norma “Y”, o que consiste, justamente, na conduta modalizada como obrigatória pela norma “Y”;

(b) norma “X” que ordene a revogação da norma introduzida “Y”: neste caso a norma “X” prescreverá que caso ocorrido o antecedente da norma introduzida “Y”, sua aplicação está proibida pelo lapso temporal “Z”;

(b.1) entendemos que a norma “X” não proíbe, simplesmente, a aplicação da norma “Y”, mas o faz quando isso é possível (leia-se quando da ocorrência de sua hipótese normativa);

(b.2) o conflito normativo, neste caso, dá-se entre a norma “X” e a norma introdutora da norma “Y”, pois enquanto a primeira proíbe a sua observância, a segunda obriga-a;

(c) normas “X” e “Y” que modalizam a mesma conduta de forma contraditória (ex.: a primeira proíbe uma conduta permitida pela segunda): o fato destas normas modalizarem a mesma conduta de forma contraditória é condição necessária (e não suficiente) para que exista um conflito normativo;

(c.1) tratando-se de normas introduzidas que regulem a mesma conduta de forma contraditória, a existência de conflito normativo requer que ambas as normas possuam o mesmo antecedente: entre a norma que proíbe a exigência do tributo “x”³⁰³ quando não ocorrido seu fato jurídico-tributário e a norma que permite a exigência de tributo “x” quando ocorrido seu fato jurídico-tributário não há contradição;

(c.2) amarrando-se o antecedente e o consequente normativo faz-se possível não apenas analisar, com maior segurança e rigor, a existência de conflito normativo, mas também assegurar que entre estas normas há relação de contraditoriedade,³⁰⁴ e não de contrariedade.³⁰⁵

Desse modo ambas as normas, sejam elas de competência ou incompetência constitucional-tributária, apresentam estrutura sintática hipotético-condicional: todas são aptas a ser aplicadas, instaurar relação jurídica e gerar direito adquirido.

Essa é a ideia (premissa) que norteará este texto.

³⁰³ Aplicação da norma que lhe instituiu.

³⁰⁴ Duas proposições são contraditórias se uma delas for a negação da outra, de forma que ambas não podem, simultaneamente, ser verdadeiras ou falsas. Formalmente temos: – (Op . P-p) ou mesmo – (Vp. Pp). Cf. COPY, Irving M., *Introdução à lógica*, p. 146.

³⁰⁵ Na relação de contrariedade, ambas as proposições não podem ser verdadeiras, mas podem ser simultaneamente falsas. Formalmente temos: – (Pp . Vp).

2.6. Normas de *incompetência constitucional-tributária* e imunidades tributárias

Grande parte da doutrina pátria relaciona, indistintamente, competência tributária e imunidades tributárias.

Para alguns “a competência é a aptidão para legislar sobre tributos, nele já consideradas as situações de intributabilidade constitucionalmente estabelecidas. A imunidade é, portanto, “área estranha e alheia à competência”.³⁰⁶

Outros a definem como limitações constitucionais ao poder de tributar.³⁰⁷

SOUTO MAIOR BORGES³⁰⁸ entende serem as imunidades tributárias regras negativas de competência. Para este grande mestre pernambucano, a “atribuição constitucional de competência é completada pela proibição – formal e material – de serem instituídos tributos abrangendo hipóteses constitucionalmente previstas como imunes”.

PAULO DE BARROS CARVALHO³⁰⁹ define as imunidades tributárias como a “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, 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”.

A definição de imunidade tributária formulada por PAULO DE BARROS CARVALHO exerce o importante papel de diferenciar as limitações de índole formal (normas introdutoras) daquelas de natureza material (normas introduzidas que exerçam a função de instituir tributo), de modo que apenas estas últimas poderiam constituir imunidades tributárias.

Acreditamos, contudo, que ela merece um pequeno acréscimo. As imunidades tributárias não apenas proíbem o exercício da competência constitucional-tributária em determinadas hipóteses fáticas, como também impedem a aplicação de normas resultantes do seu exercício: é o que ocorre em situações onde o tributo “X” foi instituído anteriormente ao advento da norma imunizante -“X”.³¹⁰

³⁰⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, p. 56.

³⁰⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1.

³⁰⁸ BORGES, Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 219.

³⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 181.

³¹⁰ Analisaremos, mais adiante e de forma mais detida, essa função das imunidades tributárias.

Dando um breve exemplo para ilustrar esta ideia temos a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, que, ao introduzir novo enunciado ao artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, tornou imune à incidência do imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS as operações que destinem mercadorias e serviços para o exterior.³¹¹

Caso os Estados e o Distrito Federal já tivessem exercido sua competência constitucional-tributária primária (ICMS) em relação a estas materialidades quando da produção deste veículo introdutor (EC 42/03), é indubitoso que a função desta imunidade não se restringe à proibição de que a mesma seja novamente exercida, mas também que se produza daquelas normas (produto do exercício da competência constitucional-tributária primária) atos concretos.

Desse modo percebe-se que apenas as normas de incompetência constitucional-tributária primária podem ser imunidades tributárias: nem todas, contudo, o são. Neste limitado grupo insere-se apenas as normas cujo antecedente ou³¹² consequente sejam subclasses próprias ou mesmo idênticas (equivalentes³¹³) do antecedente e consequente das normas de competência-constitucional tributária primária que outorguem a prerrogativa de instituir tributos ou mesmo das normas produzidas pelo exercício desta competência.

O número de critérios postos no antecedente ou³¹⁴ consequente de norma instituidora de uma imunidade tributária que instaurarão relação de inclusão de classes ou mesmo equivalência³¹⁵ com os critérios alocados no antecedente e no consequente da norma de competência constitucional-tributária primária que outorgar competência a determinado sujeito-de-direito para instituir tributo ou mesmo daquela que tenha-o instituído está submetido ao alvedrio do legislador constituinte derivado.

É pressuposto para configuração de uma imunidade tributária que tanto esta norma como a norma de competência constitucional-tributária primária veiculadora da permissão

³¹¹ Anteriormente ao advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, esta imunidade abarcava apenas “as operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar”.

³¹² Disjuntor includente.

³¹³ Esta equivalência, conforme restará demonstrado a seguir, não pode se dar em relação a todos os critérios contidos no antecedente e no consequente das normas instituidoras de imunidade tributária e daquelas que outorguem competência constitucional-tributária primária para instituir o tributo “X” ou mesmo da norma que tenha-o instituído.

³¹⁴ Disjuntor includente.

³¹⁵ Esta relação de equivalência deveria ser total-parcial, tendo como referência a norma de competência constitucional-tributária primária e a norma imunizante, respectivamente. Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, p. 215.

para instituição de tributo ou mesmo daquela que o instituiu possam ser aplicadas, concomitante (tempo do fato³¹⁶): a única proibição é que caso isso ocorra sob o mesmo pressuposto fático, que o tempo *em* cada um deles (tempo *no* fato³¹⁷) seja diferente.

Com isso já afastamos, de vez, a possibilidade de outras proibições que não aquela acima referida³¹⁸ constituir imunidade tributária. Refutamos, de igual forma, o rótulo de imunidade tributária àquelas normas que proíbam, integralmente, a aplicação da norma de competência constitucional-tributária primária veiculadora de permissão para instituição de determinado tributo ou mesmo da norma que tenha-o instituído: imunidade tributária pressupõe que a norma veiculadora de permissão de instituição de determinado tributo ou mesmo da norma que o instituiu mantenha sua vigência, e não apenas seu vigor.³¹⁹

A limitação que entendemos possível de ser feita é que:

(a) os critérios contidos no antecedente e consequente da norma instituidora de uma imunidade tributária devem estar contidos (subclasse própria) no antecedente e consequente da norma veiculadora de permissão para a instituição de tributo ou da norma que o tenha instituído;

(b) os critérios contidos no antecedente e consequente da norma instituidora de uma imunidade tributária não podem ser, em sua integralidade, idênticos (equivalentes) aos

³¹⁶ “O tempo do fato é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, ingressa no ordenamento do direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas. (...) O surgimento do fato, em tais situações, irá coincidir com o aperfeiçoamento jurídico do enunciado. Configurado juridicamente, eis o fato passando a compor o plano da facticidade do direito, o que significa fazer nascer direitos e deveres correlatos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 122/123).

³¹⁷ “Algo diverso, porém, é o tempo no fato, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta da ocorrência concreta de um evento. Quando se diz que, no dia 1º de janeiro de 1996, realizou-se o fato de alguém ser proprietário de bem imóvel, em certa localidade do Município de São Paulo, o fragmento de linguagem constitui um fato sobre o qual incide o IPTU. Se atribuirmos a data de 10 de maio, do mesmo ano, para que se tenha o relato acima como integrante do ato de lançamento tributário, celebrado por agente competente da Fazenda Pública e devidamente notificado ao sujeito passivo, será fácil perceber que 18 de maio é o tempo do fato, vale dizer, a unicidade temporal em que o fato se configurou, ao passo que 1º de janeiro é o tempo no fato, quer significar, a marca de tempo a que se refere o enunciado fático” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 122/123).

³¹⁸ Como exemplo, podemos citar a proibição decorrente da utilização do instrumental lógico denominado interdefinibilidade dos modais deônticos. Distinguindo esta espécie de proibição das imunidades tributárias, conferir voto proferido pelo Min. CEZAR PELUSO, do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, nos autos do Recurso Extraordinário 353657/PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 041, de 06.03.2008.

³¹⁹ Distinção formulada por TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, em sua obra *Introdução ao estudo do direito*, p. 202.

critérios previstos no antecedente e consequente da norma veiculadora de permissão para a instituição de tributo ou da norma que o tenha instituído;

(b.1) caso isso ocorra (identidades entre os critérios previstos no antecedente de ambas as normas), ter-se-á a produção de norma “X” proibitiva de aplicação da norma “Y” ou “Z” em determinadas coordenadas de tempo e espaço, e não produção de norma veiculadora de imunidade tributária;

(c) apenas as normas modalizadas com o functor deôntico proibido podem ser consideradas imunidades tributárias: exclui-se, portanto, as proibições decorrentes da aplicação do instrumental lógico denominado interdefinibilidade dos modais deônticos;³²⁰

(d) o sujeito ativo da norma veiculadora de imunidade tributária deve localizar-se no pólo passivo da norma prescritora de competência para instituição de tributo ou daquela que o tenha instituído, e vice-versa;

(e) a relação jurídica prevista no consequente da norma veiculadora de imunidade tributária é modalizada com o functor deôntico proibido, ao passo que nas normas prescritoras de competência para instituição de tributo é o permitido;

(f) a relação jurídica prevista no consequente da norma produzida com fundamento em uma imunidade tributária é modalizada com o functor deôntico proibido, ao passo que na relação jurídica prevista no consequente da norma produzida mediante aplicação de norma veiculadora de competência para instituição de tributo é o obrigado;

³²⁰ Esta distinção foi formulada pelo Min. CEZAR PELUSO ao analisar os efeitos (*ex tunc* ou *ex nunc*) do artigo 11 da Lei 9.779/1999, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados. Ei-lo:

“Reconheço, daí, que há funda diferença entre imunidade e falta de competência por exclusão lógico-residual. No primeiro caso, é indubitosa ocorrência do pressuposto de fato! Deve-se incidir a categoria ‘i’, a que me referi, em duas classes distintas: (i.a) nas situações imunes, a operação com produto industrializado ocorre, a despeito da norma de incompetência veiculada pela imunidade. Opção constitucional expressa, a norma imunizante que prevê a não-cumulatividade tem por finalidade o estabelecimento de benefício fiscal que seria frustrado se fora negado direito ao creditamento. Somente na segunda hipótese (i.b), de exclusão lógico-residual, em que não se cuida de operação com produto industrializado, é que quadra cogitar de fato ‘alheio ao ciclo econômico tomado como pressuposto de fato do imposto ([pois] não se trata de produto industrializado). Não há direito a crédito porque se cuida de bem (mercadoria ou produto) que não pertence ao universo factual pressuposto à disciplina do Imposto sobre Produtos Industrializados’.

Logo, suposto retire a competência para instituição de IPI sobre certa situação ou posição jurídica, a imunidade não elide a existência do pressuposto de fato do tributo, cuja presença invoca a não-cumulatividade. Essa situação, aliada a uma interpretação teleológica e sistemática – razão de ser das imunidades perante o princípio da não-cumulatividade –, permite discernir as duas espécies de não-tributação por incompetência: uma, de imunidade, autoriza a manutenção dos créditos pelas entradas, que só podem ser anulados na outra, e exclusivíssima, hipótese de falta de competência por exclusão lógico-residual, ou seja, nos casos em que se não realizem operações com produtos industrializados” (STF, Tribunal Pleno, RE 475551/PR, rel. Min. Cezar Peluso, red. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, *DJe* 213, de 12.11.2009).

(g) o objeto da relação jurídica prevista na norma imunizante está incluído no objeto da relação jurídica prevista na norma prescritora de competência para instituição de tributo: a diferença reside nos sujeitos ativo e passivo de cada uma destas relações, bem como do modal deôntico que lhes modaliza.

Não é pressuposto para caracterização de uma imunidade tributária que estes enunciados sejam introduzidos pela Constituição Federal de 1988: uma Emenda Constitucional³²¹ também poderá exercer esta função.

Nem se diga que o enunciado introduzido por Emenda Constitucional passaria a pertencer ao texto da Constituição Federal de 1988,³²² pois, como alertou TÁREK MOUYSÉS MOUSSALEM:³²³

“A alteração dos enunciados-enunciados da Lei A pela Lei B não exprime incorporação de enunciados-enunciados inseridos pela Lei B (enunciação-enunciada) à Lei A. Continuam a ser válidas a Lei A (com alguns artigos revogados) e a Lei B. Jamais se pode falar que a Lei A continua válida ‘alterada pela’ ou, ainda, ‘com redação dada’ pela Lei B. Isso é resquício da equivocada teoria da revogação parcial (derrogação).”

Com estes esclarecimentos iniciais, passamos à análise das imunidades tributárias.

³²¹ Como exemplo podemos mencionar a Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, que, introduzindo o § 2º, inciso I, ao artigo 149 da Constituição Federal de 1988, determinou que: “As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (...)”.

³²² A fragilidade deste raciocínio se mostra de fácil percepção ao analisar-se este mesmo fenômeno sob o ângulo infraconstitucional. A Lei “X” tem seu enunciado “alterado” pelo enunciado-enunciado da Lei “Y”. Posteriormente o enunciado da Lei “Z” revoga (proíbe a aplicação) do enunciado-enunciado da Lei “X”. Neste caso estaria proibida também a aplicação do enunciado-enunciado da Lei “Y”? Caso se acredite nesta *incorporação* de enunciados, a resposta deverá ser positiva. Como não coadunamos deste posicionamento, entendemos que o enunciado da Lei “Z” não proibiu a aplicação do enunciado-enunciado da Lei “Y”.

³²³ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*, p. 216.

CAPÍTULO III

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

3.1 Imunidades tributárias: veículo introdutor e estrutura lógico-sintática

Imunidade tributária é enunciado introduzido pela Constituição Federal de 1988 ou³²⁴ Emenda Constitucional,³²⁵ cujos critérios contidos em seu antecedente ou³²⁶ consequente sejam subclasse própria (ou sejam parcialmente equivalentes³²⁷) dos critérios alocados no antecedente e no consequente da norma que outorgue competência para que determinado sujeito-de-direito institua tributo ou mesmo de norma que represente o exercício desta competência tributária,³²⁸ proibindo a aplicação de todas elas sob determinados critérios espaços-temporais.

As normas instituidoras de imunidade tributária não apenas proíbem a instituição e exigência de tributo, mas o faz sob determinadas condições: sua estrutura sintática adota a forma hipotético-condicional.³²⁹ A instauração da relação jurídica prescrita em seu consequente requer a ocorrência da hipótese normativa prevista em seu antecedente.

Desse modo são elas aptas a serem aplicadas, cumpridas, descumpridas, instaurar relação jurídica e gerar direito adquirido ao sujeito ativo previsto em seu consequente normativo. Deste entendimento discorda MISABEL DERZI,³³⁰ que, em nota a obra de ALIOMAR BALEEIRO, expôs:

“A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que

³²⁴ Disjuntor includente.

³²⁵ Disjuntor includente.

³²⁶ Disjuntor includente.

³²⁷ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, p. 215.

³²⁸ Quando normas instituidoras de tributos tenham sido produzidas anteriormente à introdução, em nosso ordenamento jurídico, de imunidade tributária. Do contrário dar-se-ia margem para que se argumente, por exemplo, que o artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 proíbe a instituição de impostos nas situações previstas em sua alínea “a”, mas não a exigência de tributos já instituídos: mormente pelo fato de que “instituição de tributo” e “exigência de tributo” designam realidades jurídico-normativas completamente distintas.

³²⁹ Normas instituidoras de imunidades tributárias não se enquadram dentre aquelas denominadas de *lato sensu*, o que permitiria seu “acoplamento” à norma de competência constitucional-tributária primária.

³³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 228.

opera no âmbito de abrangência da norma concessiva do poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.”

PAULO DE BARROS CARVALHO³³¹ discorda da possibilidade de se ter a redução de competência tributária arguida por MISABEL DERZI, pois

“a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram”.

Diante de duas das mais brilhantes obras pátrias sobre este tema, pouco nos resta a acrescentar. Mesmo diante deste difícil trabalho, pontuamos nossa discordância quanto à inexistência de tempo em nosso sistema de direito positivo ou mesmo no interior de nosso ordenamento jurídico,³³² tal qual nos parece sustentar, sem perceber, MISABEL DERZI e PAULO DE BARROS CARVALHO.

Isso porque há, no interior de nosso ordenamento jurídico, intervalos de validade (enquanto proibição de aplicação), de vigência e de eficácia: o direito, como disse TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, temporaliza o tempo.

Assim o é, também, com a competência constitucional-tributária primária. O confronto entre as normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária dá origem à competência constitucional-tributária primária: competência é produto da relação entre estas normas.

PAULO DE BARROS CARVALHO concorda com esta linha de raciocínio ao dizer que a competência tributária resulta de uma conjugação de normas constitucionais.³³³ LUCIANO AMARO segue na mesma toada ao diferenciar os institutos da imunidade e isenções tributárias sob o argumento de que a “primeira atua no *plano da definição da competência*, e a segunda opera no plano do exercício da competência”.³³⁴ Deles não destoa CLÉLIO CHIESA ao afirmar que “as normas imunizantes *colaboram no delineamento do campo impositivo*, estabelecendo limites à atuação legislativa das pessoas políticas em matéria tributária”.³³⁵

³³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 172.

³³² Conforme distinção adotada neste texto.

³³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 172.

³³⁴ *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 152 – destaques do autor.

³³⁵ CHIESA, Clélio. *A competência tributária no Estado brasileiro. Desonerações nacionais e imunidades tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 124.

Como todo produto, difere-se a competência constitucional-tributária primária (voltada à instituição de tributos) dos elementos que lhe originaram. Sua constituição dá-se com a produção de uma terceira norma, que, analisando as normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária (imunidades), define³³⁶ qual será aplicada.

É na dinâmica jurídica que o ordenamento jurídico define a competência constitucional-tributária primária e a incompetência constitucional-tributária: sempre em razão dos critérios de tempo e de espaço adotados, concretamente, como referencial.

Positivamente, a *definição* da competência constitucional-tributária primária não advém de enunciado-enunciado introduzido pela Constituição Federal de 1988 ou Emenda Constitucional, e sim dos enunciados-enunciados que lhes apliquem. É de enunciado-enunciado posto por veículo introdutor infraconstitucional que o ordenamento jurídico verbaliza o resultado da relação entre as normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária.³³⁷

Pegando de empréstimo alguns instrumentos da semiótica, seria o mesmo que diferenciar língua da fala à luz das relações sintagmáticas e paradigmáticas existentes entre os signos. Escorando-se na doutrina de FERDINAND DE SAUSSURE, diz ANTONIO VICENTE PIETROFORTE que a

“(...) língua se distingue da fala porque a definição de língua coincide com a de sistema de signos e a de fala refere-se à realização desse sistema em um ato individual de fonação (Saussure: 1969:27). Assim, tanto as relações paradigmáticas quanto as sintagmáticas estão no domínio da língua, e não da fala, porque dizem respeito às relações entre os elementos que formam o sistema da língua. Como a fala é uma realização do sistema linguístico, ela realiza as relações de combinação determinadas por esse sistema.”³³⁸

É este o fenômeno que ocorre entre as normas de competência constitucional-tributária relacionadas à instituição de tributos e daquelas que visem o seu exercício e as normas de incompetência constitucional-tributária (imunidades): a fala, e, mais precisamente o ato de aplicação (produção) normativa atualiza (ou realiza) as relações existentes entre estas e inúmeras outras normas, definindo-as positivamente.

³³⁶ Que poderá ser infirmada ou confirmada por uma quarta norma, e assim sucessivamente. As normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária, contudo, nunca o farão.

³³⁷ O que estamos defendendo assemelha-se com a doutrina de TÁREK MOUSES MOUSSALEM ao analisar o fenômeno da “revogação tributária”. Cf. *Revogação em matéria tributária*, p. 190 e ss.

³³⁸ PIETROFORTE, Antonio Vicente. A língua como objeto da linguística, *Introdução à linguística*. Org. José Luiz Fiorin. 5ª ed. 2ª reimpr. São Paulo: Contexto, 2008, p. 89.

Por mais estranho que possa parecer esta assertiva, estamos convictos que no texto da Constituição Federal de 1988 ou de Emendas Constitucionais encontram-se apenas as normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária: a competência e a incompetência constitucional-tributária primária são positivamente definidas em enunciado-enunciado posto por veículo introdutor infraconstitucional.

Resultando a competência constitucional-tributária primária da relação entre as normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária, é fato que a produção de uma única norma desta natureza resultará na configuração de outra competência constitucional-tributária primária: não há, como advertiu PAULO DE BARROS CARVALHO,³³⁹ redução de competência, mas criação de nova competência.

É nesse sentido que entendemos não ser possível dizer que as imunidades tributárias reduziram a competência constitucional-tributária primária anteriormente positivada. Nada impede, contudo, que se diga que a produção da norma de incompetência constitucional-tributária primária “N¹” deu origem a uma competência constitucional-tributária primária “CTP²” com menos possibilidades de aplicação do que a competência constitucional-tributária primária “CTP¹”.

Dizendo isso de outra forma, é correto dizer que os antecedentes e consequentes normativos da competência constitucional-tributária primária “CTP¹” conotam mais que os antecedentes e consequentes normativos da competência constitucional-tributária primária “CTP²”: isso em razão da produção da norma de incompetência constitucional-tributária primária “N¹”.

Nem se diga que isso não seria tarefa da Ciência do Direito, ou que tal análise não teria nenhuma relevância: estas distinções são essenciais para que se firme, com rigor, os intervalos (tempo e espaço) de vigência e eficácia de todas estas normas, sejam elas de competência ou incompetência constitucional-tributária primária.

Há tempos de vigência e eficácia em cada uma das normas integrantes das competências constitucional-tributárias primárias “CTP¹”, “CTP²”, “CTPⁿ”, e nada impede que a competência constitucional-tributária primária “CT²” inclua, em seus elementos, as normas de competência e incompetência constitucional-tributárias primárias produzidas anteriormente à sua constituição. O faz, contudo, com diferentes tempos de vigência e eficácia.

³³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 171.

A lição de TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM³⁴⁰ neste ponto é elucidativa:

“Em termos mais precisos, uma norma N^1 válida e vigente no SDP, cujos elementos são N^1 , N^2 e N^3 , pode ser aplicada no tempo t^2 quando válido e vigente o SDP², cujos elementos são N^2 , N^3 e N^4 . Não há que confundir o tempo da enunciação-enunciada com o tempo do enunciado-enunciado. Não existem obstáculos no ordenamento jurídico para que a enunciação-enunciada traga estampado, como tempo da enunciação, o tempo t^2 de SDP² e consubstancie, no enunciado-enunciado, a aplicação de N^1 no tempo t^1 de SDP¹. Veja que, mesmo sem figurar em SDP² no tempo t^2 , a norma N^1 mantém seu vigor no tempo t^2 para os fatos ocorridos sob sua égide no tempo t^1 . O ordenamento jurídico mantém a força ilocucionária de N^1 para os fatos ocorridos em t^1 , mesmo que seja aplicada apenas no tempo t^2 . Isso ocorre porque a norma N^1 , embora não pertença ao SDP² no tempo t^2 , mantém sua relação de pertinência com o ordenamento jurídico a permitir sua aplicação no tempo t^2 , relativamente aos fatos ocorridos em t^1 . Mediante atos de fala, o direito, no tempo t^2 , constitui o presente das coisas passadas (t^1).”

Analisando pragmaticamente este mesmo fenômeno, a necessidade de admitir-se a *coexistência* de diferentes “competências e incompetências constitucional-tributárias primárias” exsurge ainda mais forte. Analisemos um exemplo.

A Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, ao introduzir o § 2º, inciso I, ao artigo 149 da Constituição Federal de 1988, prescreveu que: “As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (...)”.

Um contribuinte, em dúvida quanto à necessidade ou não de tributar suas receitas de exportação para o exterior pelas contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico previstas no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, decide realizar uma consulta a seu advogado. Assim o faz no dia 15.02.2003.

Este, cauteloso, pergunta em relação a que período de apuração o contribuinte estaria se referindo, pois dependendo de sua resposta, sua posição seria favorável ou desfavorável a esta tributação. Informa-lhe o contribuinte, logo em seguida, que sua dúvida recai sobre o período compreendido entre 10.01.1999 a 10.01.2003.

Diante destas informações, responde o advogado que entre 10.01.1999 e 10.12.2001³⁴¹ (competência constitucional-tributária primária – CTP¹) a União Federal *detém*³⁴² (e não

³⁴⁰ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*, p. 144/145.

³⁴¹ Dia anterior à sua promulgação.

³⁴² Esta atualidade é marcada pelo tempo da enunciação-enunciada que introduzir norma individual e concreta decorrente do exercício desta competência tributária, bem como do fato jurídico (tempo *do* fato) alocado no antecedente desta última: ao tempo *no* fato resta definir as normas que poderão ser aplicadas.

detinha) competência para exigir, em relação aos fatos jurídico-tributários ocorridos (tempo *no fato*) neste interregno, o pagamento de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre suas receitas decorrentes de exportação.

A partir de 11.12.2001 (competência constitucional-tributária primária – CTP²), está a União Federal proibida de fazê-lo em relação aos fatos jurídico-tributários ocorridos (tempo *no fato*) posteriormente a esta data: em relação aos fatos jurídico-tributários realizados (tempo *no fato*) anteriormente a 11.12.2001 (CTP¹), tal conduta seria permitida (observado, é claro, o princípio da anterioridade tributária).

Como, diante deste exemplo, poder-se-ia negar a existência de intervalos de vigência e eficácia das normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária, bem como a possibilidade de diferentes competências constitucional-tributárias primárias coexistirem, simultaneamente, em nosso ordenamento jurídico?

Indo um pouco mais além, como solucionaríamos a situação acima aventada sem admitir a possibilidade de coexistência de várias competências constitucional-tributárias primárias? Aplicar-se-ia apenas a competência constitucional-tributária primária “CTP²”, por ser a mais recente, independentemente do tempo *no fato* jurídico decorrente de seu exercício?

Não vislumbrando uma forma de responder positivamente a estes questionamentos, optamos por admitir a possibilidade de coexistência de mais de uma competência e incompetência constitucional-tributária primária (diferenciadas em razão do tempo *no fato* jurídico constituído pelo seu exercício), e a possibilidade de aplicação, simultânea, de todas elas.

Cabe-nos, agora, esclarecer os motivos pelos quais entendemos que as imunidades tributárias têm estrutura sintática hipotético-condicional, e não *lato sensu*. Antes, importa reforçar que admitir, como se admite, que a competência constitucional-tributária primária é produto da relação entre as normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária não implica que apenas as normas de competência constitucional-tributária primária, após a subtração de parte de um mais dos critérios contidos em seu antecedente e consequente perpetrada por norma de incompetência constitucional-tributária primária, são aplicadas.

Ambas as normas são aplicadas e constituem, no plano infraconstitucional, a competência e a incompetência constitucional-tributária primária: no plano constitucional encontram-se apenas as normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária.

Para facilitar a exposição e compreensão dos motivos pelos quais as normas instituidoras de imunidades tributárias teriam estrutura sintática hipotético-condicional, cumpre-nos, inicialmente, expor os efeitos desta exegese.

O primeiro deles é que se negando às normas instituidoras de imunidades tributárias estrutura sintática hipotético-condicional, as proibições que nelas vislumbramos não decorreriam do modal deôntico posto em seu consequente normativo, e sim da aplicação, às normas de competência constitucional-tributária primária (relacionadas à instituição de tributo), do método denominado interdefinibilidade dos modais deônticos.

O segundo efeito desta exegese é que apenas as normas que outorguem competência para instituir tributo ou daquelas que os tenham instituído seriam aplicadas, de modo que as normas instituidoras de imunidades tributárias não possibilitariam a produção de normas individuais e concretas, a instauração de relação jurídica e a constituição de direito adquirido àqueles que cumprirem os requisitos necessários à sua aplicação (antecedente).

Estes, em suma, são os efeitos que reputamos relevantes serem destacados. Vejamos, agora, os motivos pelos quais entendemos que as imunidades tributárias têm estrutura hipotético-condicional.

O artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, dispõe caber à lei complementar *regular* as limitações constitucionais ao poder de tributar. As imunidades tributárias são tratadas pelo texto constitucional como limitações ao poder de tributar,³⁴³ de forma que a introdução de condicionantes a normas desta natureza deve advir de enunciado-enunciado de lei complementar. Permitir à lei complementar introduzir condicionantes às imunidades tributárias é admitir a possibilidade de sua aplicação: condiciona-se a ocorrência de fatos e a instauração de relações jurídicas.

O segundo empecilho advém do artigo 150, *caput*, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, que veda (proíbe) à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios produzir normas instituidoras de impostos nas hipóteses previstas em suas alíneas “a”, “b”, “c” e “d”: modalização de conduta exige sua associação à ocorrência de determinada hipótese normativa.

É nestes termos que acreditamos que não há que se falar em direito adquirido a regime jurídico: não há direito adquirido a aplicação de norma jurídica geral e abstrata. Direito adquirido pressupõe a aplicação de norma abstrata, e, mais especificamente, a produção de

³⁴³ A própria Seção II do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) é intitulada de “Das Limitações do Poder de Tributar”.

norma individual e concreta: a imutabilidade prescrita pelo artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição da República, visa proteger a relação jurídica contida no consequente de norma individual e concreta de possíveis alterações normativas, não a imutabilidade da hipótese normativa que lhe originou.

Por este motivo acreditamos que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL andou bem ao decidir, nos autos do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 26.932/DF,³⁴⁴ que a obtenção do Ceas/Cebas pelo contribuinte não lhe gera, indistintamente, direito adquirido à fruição de relação jurídica decorrente da aplicação do artigo 19, inciso III, alínea “c”,³⁴⁵ da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 01/1969.³⁴⁶

Em seu voto, destacou o Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA que a imunidade tributária, como toda e qualquer norma, requer a presença de requisitos materiais, temporais e espaciais para sua aplicação:³⁴⁷ a incidência de norma instituidora de imunidade tributária

³⁴⁴ STF, 2ª T., RMS 26.932/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 022, de 04.02.2010.

³⁴⁵ “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
III – instituir imposto sobre:
(...)
c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; (...).”

³⁴⁶ A imunidade positivada no artigo 19, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 01/1969, foi similarmente enunciada no artigo 150, inciso VI alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:
“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
VI – instituir impostos sobre:
(...)
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...).”

³⁴⁷ “Como se pode intuir, não há qualquer espécie de direito, imanente, ao constante e atemporal reconhecimento das circunstâncias que levam à aplicação da imunidade, pretensamente escorado na observância em um único momento temporal, dos requisitos necessários à concessão do benefício. A proteção constitucional contra a tributação não é algo constitucional contra a tributação não é algo que se adquire e se incorpora ao patrimônio, sem limitações materiais ou temporais e no interesse exclusivo de seu beneficiário. O cumprimento das exigências para a atribuição da proteção conferida pela imunidade tributária deve ser aferido na periodicidade imposto pelo sistema jurídico e de acordo com os critérios estabelecidos para a conjuntura contemporânea. Trata-se relação jurídica continuativa justificada pelo quadro fático e jurídico que informa a racionalidade da imunidade das entidades beneficentes” (STF, 2ª T., RMS 26.932/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 022, de 04.02.2010).

requer a ocorrência de fato denotador dos critérios conotados em sua hipótese ou antecedente normativo.³⁴⁸

A expedição de Ceas/Cebas exerceria exatamente esta função: introduzir em nosso ordenamento jurídico norma individual e concreta decorrente da aplicação de norma imunizante. É o enunciado-enunciado do Ceas/Cebas que constituirá, em linguagem competente, o fato jurídico (FJ) “preenchimento dos requisitos previstos em enunciado constitucional e legal-complementar para aplicação da imunidade tributária”, único elemento jurídico-positivo apto a instaurar, em seu consequente, relação jurídica onde o contribuinte “A” (sujeito ativo) terá o direito de exigir que o ente detentor de competência tributária (sujeito passivo) não aplique a norma instituidora do respectivo tributo “T”.³⁴⁹

Nada impede, contudo, que o Fisco Federal constitua o fato jurídico (FJ¹) “não preenchimento dos requisitos previstos em enunciado constitucional e legal-complementar para aplicação da imunidade tributária”, que imputará, em seu consequente, relação jurídica onde o Fisco (sujeito ativo) terá a permissão³⁵⁰ de aplicar a norma instituidora do tributo “T”,

³⁴⁸ “Nos termos das regras e princípios que regem a vigência e a eficácia das normas jurídicas no sistema constitucional tributário brasileiro, uma norma incide quando há a subsunção de todos os critérios pertinentes de um fato à respectiva hipótese de incidência. Diz-se, então, que o fato se torna jurídico, isto é, passa a ter eficácia jurídica.

É a partir do fenômeno da incidência que o sujeito competente irá extrair a norma individual e concreta, destinada a especificar em termos precisamente identificados de tempo e espaço o conteúdo da relação jurídica que deverá ser observada pelos sujeitos ativo e passivo.

Normalmente, a norma jurídica apenas pode incidir quando houver simetria entre todos os seus critérios e os respectivos análogos do fato jurídico e ela for vigente. Isso ocorre independentemente do momento em que a norma é aplicada, pois é possível conceber que uma norma não mais vigente continue a ser aplicada pelos órgãos competentes, se se referir a fatos contemporâneos ao seu tempo externo” (STF, 2ª T., RMS 26.932/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 022, de 04.02.2010).

³⁴⁹ “A expedição da Ceas/Cebas é mero ato protocolar, destinado a documentar o reconhecimento da situação da imunidade. Importa saber, na verdade, se os requisitos foram preenchidos ou não.

Por seu turno, direito adquirido é um mecanismo de proteção do sobreprincípio da segurança jurídica, e é entendido com a necessidade de se preservar as expectativas legítimas dos jurisdicionados frente à tendência de constante mutação do sistema jurídico e das relações sociais que o animam. Nos termos da regra constitucional da proteção do direito adquirido, normas jurídicas individuais e concretas que tenham sido constituídas regularmente sob a égide de sistema jurídica de referência pretérita, e as relações jurídicas delas aferentes, tendem a resistir à modificação por normas posteriores e que tenham como objetivo influir em tais situações consolidadas” (STF, 2ª T., RMS 26.932/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 022, de 04.02.2010).

³⁵⁰ “As objeções que eminentes tributaristas nacionais e estrangeiros – assim, entre nós, BARROS CARVALHO, *Decadência e Prescrição*, p. 69/70, S. Paulo, 1976 – fazem à tese de que o poder de lançar é direito potestativo se me afiguram improcedentes. Alega-se que não há direito potestativo, porque o funcionário a quem incumbe efetuar o lançamento tem o poder-dever de lançar, uma vez que, se não o exercer, será responsabilizado. Essa objeção não tem valia, pois o direito potestativo existente tem como titular o Estado (e não seu funcionário) e se contrapõe ao contribuinte que a ele está sujeito; já o poder-dever do funcionário, enquanto poder, se dirige – por exercê-lo em nome do Estado – contra o contribuinte, mas, enquanto dever, o é em face do Estado, e não do contribuinte. É, aliás, o que

e o contribuinte “A” (sujeito passivo) a obrigação de não impedir o exercício desta prerrogativa.

Entre estas duas normas, diferentemente do que possa parecer a um exame mais apressado, não há qualquer relação de antinomia: na primeira consta que o fato jurídico “FJ” instaurou a relação jurídica “RJ”, ao passo que na segunda está posto que o fato jurídico “FJ¹” imputou a relação jurídica “RJ¹”. De forma mais precisa, o fato jurídico “FJ¹” e a relação jurídica “RJ¹” são a negação do fato jurídico “FJ” e da relação jurídica “RJ”: portanto, estas normas não são contraditórias, não se excluem reciprocamente (onde cada uma é a simétrica contraditória da outra).³⁵¹

Outro exemplo que podemos pinçar da jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL onde foi admitida, mesmo que implicitamente, a possibilidade de aplicação de normas instituidoras de imunidades tributárias deu-se com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105.³⁵²

No que interessa à espécie, discutia-se nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105 a possibilidade ou não de enunciado da Emenda Constitucional n. 41, de 19.12.2003, outorgar competência à União para instituir contribuição previdenciária incidente sobre os proventos percebidos por inativos.

Para julgar improcedente, nesta parte, a Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105, decidiu o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL que: (i) as imunidades tributárias produzidas pelo legislador constituinte derivado não constituiriam cláusula pétrea;³⁵³ (ii) a Emenda

ocorre com qualquer direito potestativo de que seja titular, mesmo no terreno do direito privado, uma pessoa jurídica, que pode responsabilizar seu servidor por deixar de exercer o direito potestativo a ela pertencente, e nem pelo fato de esse servidor ter esse dever para com a pessoa jurídica de direito privado deixa o direito potestativo desde de ser direito potestativo para caracterizar-se como poder-dever. Poder-dever existe, propriamente, quando o titular dele exerce o poder sobre alguém, como sucede com o tutor, que tem poderes sobre o tutelado para cumprir os deveres para com o próprio tutelado. Não se apresenta, porém, a figura do poder-dever, quando o poder, decorrente de uma relação jurídica, se dirige contra uma pessoa para que se cumpra o dever para com outra resultante de relação jurídica diversa, como ocorre com o funcionário que tem o poder de efetuar o lançamento contra o contribuinte, para cumprir o dever que ele, lançador, tem para com o Estado, sob pena de responsabilidade” (STF, Tribunal Pleno, EDiv RE 94.462/SP, rel. Min. Moreira Alves, DJU 17.12.1982, p. 13209).

³⁵¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 204.

³⁵² STF, Tribunal Pleno, ADIn 2105/DF, rel. Min. Ellen Gracie, red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, DJU 18.02.2005, p. 4.

³⁵³ É o que consta de trecho de voto proferido pelo Ministro GILMAR MENDES nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105/DF: “Desde logo gostaria de assentar que, ainda que se considerasse que a Emenda 20 teria criado uma imunidade (antes certamente não havia), o tema não teria por isso status de cláusula pétrea, uma vez que foi introduzido por emenda constitucional.

Constitucional n. 20/1998 introduziu imunidade não prevista, originariamente, no texto constitucional; (iii) não haveria que se falar em direito adquirido em nível de norma geral e abstrata, de modo que a ocorrência deste instituto requer a produção de norma individual e concreta,³⁵⁴ e, (iv) a preservação do direito adquirido exige a incolumidade da relação jurídica

Passo à análise das impugnações, sob a perspectiva de violação a cláusulas pétreas” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 3.105/DF, rel. Min. Ellen Gracie, red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, *DJU* 18.02.2005, p. 4).

³⁵⁴ O voto proferido pelo Ministro CEZAR PELUSO é claro nesse sentido: “(...) 5. Como tributos, que são, não há como nem por onde opor-lhes, no caso, a garantia constitucional outorgada ao ‘direito adquirido’ (art. 5º, XXXVI), para fundar pretensão de se eximir ao pagamento devido por incidência da norma sobre fatos posteriores ao início de sua vigência.

O art. 5º, XXXVI, ao prescrever que ‘a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada’, protege, em homenagem ao princípio fundamental de resguardo da confiança dos cidadãos perante a legislação, enquanto postulado do Estado de Direito, os titulares dessas situações jurídico-subjetivas consolidadas contra a produção de efeitos normativos gravosos que, não fosse tal garantia, poderiam advir-lhes da aplicação da lei nova sobre fatos jurídicos de todo realizados antes do seu início de vigência. (...)

Nem se pode desconsiderar que, em matéria tributária, por expressa disposição constitucional, a norma que institua ou majore tributo somente pode incidir sobre fatos posteriores à sua entrada em vigor. Logo, fatos que, ajustando-se ao modelo normativo, poderiam ser tidos por geradores, mas que precederam à data de início da vigência da EC n. 41, não são por esta alcançados, não apenas em virtude daquela garantia genérica de direito intertemporal, mas também por obra da irretroatividade específica da lei tributária, objeto da norma do art. 150, III, *a*, da Constituição da República, e de referência do art. 149, *caput*: (...)

O juízo que, diametralmente oposto ao afirmado na ADIn 1.441, reputou aí inconstitucional a tributação dos inativos, deu-se noutra moldura, configurada pelas mudanças dos parâmetros constitucionais operada pela EC n. 20/98, a qual, como já adiantamos, criou regime previdenciário contributivo voltado aos ‘servidores públicos titulares de cargo efetivo’ (CF, art. 40, § 12, com a redação dada pela EC n. 20/98), e, por deliberada exclusão, no processo legislativo, teve decepado o texto que autorizaria a tributação dos inativos, conforme aduziu o Min. CELSO DE MELLO, em termos irresponsáveis: (...)

A Corte entendeu, ainda, que, no sistema previdenciário então modificado pela EC n. 20/98, a imunidade prevista no art. 195, II, da Constituição, à ‘aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201, se estendia aos servidores públicos, aposentados e aos pensionistas, (...)’. Esta reconstituição histórica da evolução normativa da matéria e das exegeses que recebeu da Corte, quando contrapostas à luz das disposições constitucionais agora vigentes, traz elementos retóricos valiosos para a compreensão e o julgamento do caso. (...)

6. Mas o direito adquirido ou exaurido, não precisaria dizê-lo, só se caracteriza como situação tutelada, invulnerável à eficácia de lei nova, quando haja norma jurídica que o contemple como tal no segundo membro de sua estrutura linguística (proposição normativa), como consequência jurídica da perfeita realização histórica (*fattispecie concreta*) do fato hipotético previsto, como tipo (*fattispecie abstrata*), no primeiro membro da proposição.

Talvez conviesse recordar ao propósito, conquanto em esquema simplificado, que toda norma jurídica prática, cuja vocação esta em induzir comportamento, prevê, na primeira cláusula de sua formulação linguística, enunciados em termos típicos mas complexos, fatos ou fatos de possível ocorrência histórica (*fattispecie abstrata*), e liga à sua realização completa no mundo físico (*fattispecie concreta*), por imputação ideal (causalidade normativa), na segunda cláusula, a produção de certo efeito ou efeitos jurídicos, redutíveis, de regra, às categorias conceituais de obrigações ou de direitos subjetivos. De modo que, reproduzido na realidade, em toda a sua inteireza, com a ocorrência do fato, o modelo ou tipo normativo, descrito como hipotético na primeira cláusula, dá-se, no mundo jurídico, o fenômeno chamado de incidência da norma sobre o fato (ou subsunção do fato à norma), mediante o

instaurada por determinado fato jurídico, e não que outros fatos jurídicos sejam criados com esteio em outras normas gerais e abstratas (basta-se, neste caso, que se mantenham incólumes os efeitos ou relações jurídicas já instauradas).³⁵⁵

Caso as normas instituidoras de imunidades tributárias não fossem aptas a gerar direito adquirido, não haveria necessidade de o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL produzir tantos votos sustentando a inexistência de violação, naquela hipótese, a direito adquirido dos contribuintes.³⁵⁶

Esta concepção de imunidade tributária foi, mesmo que intuitivamente, acolhida pelo Ministro MOREIRA ALVES já no final de década de 90, quando decidiu que o não-exercício da competência constitucional-tributária primária é “efeito” das imunidades tributárias, que, por sua vez, proibiriam a prática de atos desta natureza em determinadas situações. Pela clareza de suas considerações, pedimos licença para transcrevê-las abaixo, *in verbis*:

“A meu ver, quer se entenda a imunidade tributária como vedação constitucional à competência tributária excluindo-a ou limitando-a, quer como não-incidência constitucionalmente qualificada – e a crítica que se faz a essa última conceituação é a de que ela *confunde o efeito com a causa, pois a não-incidência resulta da imunidade* –, o certo é que, por qualquer delas, se chega ao mesmo resultado, ou seja, como acentua BALEEIRO (*Uma introdução à ciência das finanças*. 13ª ed., p. 283, Forense, Rio de Janeiro, 1981) ‘as limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam quase sempre por meio de “imunidades tributárias”, isto é, disposições da lei maior que *vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matéria ou fatos, enfim situações que define*’.”³⁵⁷

qual o fato realizado se jurisdiciza e, fazendo-se jurídico, dá origem, por suposição, ao nascimento de direito subjetivo, isto é, direito reconhecido a titular ou titulares personalizados (com adjetivo possessivo)” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 3.105/DF, rel. Min. Ellen Gracie, red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, DJU 18.02.2005, p. 4).

³⁵⁵ No que toca a este último argumento, vale conferir trecho de voto do Ministro MOREIRA ALVES nos autos da Representação de Inconstitucionalidade 1.451: “Aliás, no Brasil. Sendo o princípio do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada de natureza constitucional, sem qualquer exceção a qualquer espécie de legislação ordinária, não tem sentido a afirmação de muitos – apegados ao direito de países em que o preceito é de origem meramente legal – de que *as leis de ordem pública se aplicam de imediato alcançando os efeitos futuros do ato jurídico perfeito ou da coisa julgada, e isso porque, se se alteram os efeitos, é óbvio que se está introduzindo modificação na causa, o que é vedado constitucionalmente*” (STF, Tribunal Pleno, Rp 1.451/DF, rel. Min. Moreira Alves, DJU 24.06.1988, p. 16113 – destaques do autor).

³⁵⁶ Não se está, com essa assertiva, interpretando a *contrario sensu* o acórdão proferido nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105, e sim conectando as justificativas e conclusões nele contidas.

³⁵⁷ STF, Tribunal Pleno, RE AgR 205.355/DF, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 08.11.2002, p. 21.

3.2. Do ato de aplicação das normas instituidoras de imunidades tributárias

A aplicação de norma jurídica abstrata dá-se mediante inclusão de classes: a classe do fato (conceito) subsumindo-se à classe da hipótese. Esta classe includente, aquela subclasse própria. A proposição-hipótese implica a proposição-tese do mesmo modo que o fato jurídico implica a relação jurídica.

Não há uma relação que, vertida em linguagem competente, constitui-se jurídica: há uma proposição-tese que alimentada com alguns elementos jurídico-positivos, permite deduzir uma relação jurídica.

Para que haja subsunção do fato à norma, esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO,³⁵⁸ é necessário que aquele guarde “absoluta identidade com o desenho da hipótese (quando se enquadra dentro do campo de extensão de seu conceito)”. Este mesmo fenômeno ocorre com a relação jurídica, que deverá se acoplar ao “modelo do consequente”.³⁵⁹

Analisando o fenômeno da subsunção sob o espectro do antecedente ou proposição-hipótese, tem-se um acontecimento empírico que vertido em linguagem competente para ele, sistema de direito positivo, dá ensejo à aplicação de norma abstrata.

Neste caso têm-se, no mínimo, três referenciais que se relacionam lógica e cronologicamente na seguinte sequência: (a) acontecimento concreto (evento); (b) sua comparação com os critérios conotados pelo antecedente de norma geral e abstrata; que, (c) caso sejam por ele denotados; (d) permitirá a aplicação de norma geral e abstrata (constituição do fato jurídico).

O controle do ato de aplicação normativa (do abstrato para o concreto) requer, sob o prisma da proposição-hipótese, que o fato denote os critérios conotados pelo antecedente normativo: não há necessidade de subsunção entre fato e hipótese.

Este fenômeno, no que toca ao consequente normativo, dá-se de forma um pouco diferente. Inicia-se ele (a) com uma proposição-tese; que, (b) conjugada a determinados aspectos fático-jurídicos; dá origem (c) ao consequente normativo. Como a imputação normativa é um fenômeno intra-sistêmico,³⁶⁰ deduz-se a relação jurídica da conjugação do

³⁵⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 445.

³⁵⁹ Idem, *ibidem*, p. 445.

³⁶⁰ Intra-sistema de direito positivo.

consequente normativo com determinados elementos fático-jurídicos: não há uma relação fática que, subsumindo-se a proposição-tese, origina uma relação jurídica.

Subtraindo do fato jurídico e da correlata relação jurídica a diferença específica, chega-se ao antecedente e consequente normativos. Este excesso de denotação do fato e relação jurídicas não deixa de integrá-los pelo fato de, eventualmente, serem desnecessário à aplicação de norma abstrata.

Este roteiro, aplicável a todo e qualquer ato de aplicação normativa, rege a incidência das normas instituidoras de imunidades tributárias. Ocorrido o evento previsto no antecedente de normas deste jaez, poderá órgão competente para o sistema de direito positivo aplicá-la: constitui-se neste momento o fato-jurídico imunidade que imputará, em seu consequente, a proibição para que o ente dotado de competência constitucional-tributária exerça-a (instituindo o tributo “T”) ou mesmo aplique norma instituidora do tributo “T” em relação a determinadas materialidades.

A aplicação das imunidades tributárias, ao contrário das normas de competência-constitucional tributária primária,³⁶¹ não exige, em nenhuma hipótese, que o ente político detentor de competência tributária as positivem: de normas gerais e abstratas introduzidas pela Constituição Federal de 1988, por Emendas Constitucionais e Leis Complementares sacam-se normas individuais e concretas.

A fenomenologia de incidência das normas instituidoras de imunidades tributárias, destarte, não se limita a proibir o exercício da competência constitucional-tributária primária em relação a determinadas materialidades que poderão ou não estar conjugadas a outros critérios (contidos tanto no antecedente como no consequente).

As imunidades tributárias exercem, concomitantemente, a função de proibir a aplicação de normas instituidoras de tributos: em relação a determinadas materialidades que poderão ou não estar conjugadas a outros critérios (contidos tanto no antecedente como no consequente). Isso ocorre quando estas normas são introduzidas em nosso ordenamento jurídico anteriormente à positivação das normas instituidoras de imunidades tributárias.

Como exemplo podemos mencionar a imunidade tributária introduzida pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003 (*DOU* 31.12.2003), que acrescentando o inciso II ao § 4º³⁶²

³⁶¹ Que pressupõe, com exceção da CPMF (enunciado da Emenda Constitucional n. 21/1996), sua prévia instituição pelo ente detentor de competência constitucional-tributária primária.

³⁶² “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

do artigo 153 da Constituição Federal de 1988, proibiu a incidência do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural “sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

Como a Lei 9.393, de 19.12.1996, instituidora do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, é anterior à Emenda Constitucional n. 42/2003, o efeito produzido pelo inciso II ao § 4º³⁶³ do artigo 153 da Constituição Federal de 1988 (por ela introduzido) é justamente este: impedir, a partir de 31.12.2003 (tempo no fato), a *incidência* do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural “sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

3.3. Relações de coordenação e subordinação, imunidades condicional e incondicional

A definição de relações de coordenação e subordinação dá primazia a critérios sintáticos ou formais: por este prisma é possível falar-se de dependência ou independência entre proposições. Estas proposições, sejam elas dependentes ou independentes, são compostas por símbolos.

Adotando a definição de símbolo formulada por EDMUND HUSSERL, tomamo-lo como um dado convencional que possui o *status* lógico de relação: relaciona suporte físico, significado e significação. Sendo os símbolos signos solidários, não é possível desvinculá-los de outros signos sem que se impeça, semântica e pragmaticamente, sua análise: notadamente porque de signo nem mesmo se tratará.

Esta limitação também recai sobre a interpretação das normas jurídicas,³⁶⁴ que, desvinculadas de seu contexto (sistema ou ordenamento jurídicos), não poderão ser

I – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (...).”

³⁶³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

(...)

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (...).”

³⁶⁴ Utilizamos o termo norma enquanto significação objetivada, o que afasta objeções no sentido de que norma já é interpretação e o que se interpreta é texto (significante).

compreendidas por quem as interpreta. O sentido, lembra TÁCIO LACERDA GAMA,³⁶⁵ é formado dialógica e não monologicamente.

Esta intertextualidade pode-se dar tanto entre “textos” produzidos no ordenamento jurídico (intertextualidade intra-sistêmica³⁶⁶) como entre textos enunciados dentro e fora dele (intertextualidade inter-sistêmica).

Aceitando a importância e a inevitabilidade da intertextualidade, entendemos que as relações de coordenação não seriam características privativas de algumas normas: todas elas se relacionam coordenadamente, de forma a influenciar, direta ou indiretamente, a formação do sentido da outra. Subordinação, antes de afastar, pressupõe a coordenação.

Esta fixação de sentido, inevitável nas relações de coordenação, são necessárias nas relações de subordinação. Esta é a única diferença entre elas: o nível de limitação à criatividade interpretativa. E isso para quem tem de prestar contas de sua interpretação: para quem às toma, a fala é o limite.

A diferenciação das imunidades em condicionais e incondicionais, seguindo esta mesma toada, merece ser repensada. Toda norma de estrutura sintática hipotético-condicional tem sua aplicação (incidência) condicionada à ocorrência do fato³⁶⁷ previsto em seu antecedente: sem isso, não poderá ela ser aplicada.

Não é preciso dizer que se toda norma de estrutura hipotético-condicional tem sua aplicação condicionada à ocorrência do fato previsto em seu antecedente, norma, para ser incondicionada, deve ser *lato sensu* ou categórica (não passível de aplicação).

Não obstante estas críticas à distinção das imunidades em condicionais e incondicionais, reconhecemos que há distinção, sob o ângulo dos *condicionantes*, entre as várias espécies de imunidades previstas em nosso ordenamento jurídico.

Antes de analisá-los, um alerta faz-se necessário: a distinção das imunidades em condicionais e incondicionais não possui como objeto de análise estas normas, singularmente

³⁶⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 294.

³⁶⁶ Não estamos, com isso, equiparando as definições de sistema e ordenamento jurídicos. Adotamos este termo apenas para facilitar o discurso.

³⁶⁷ Reproduzimos, neste ponto, advertência formulada por PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que “as orações conotativas não abrigam necessariamente fatos, mas elementos caracterizadores de eventuais ocorrências fáticas, pelo que, em termos rigorosos, não devemos dizer que o fato jurídico esteja contido na hipótese” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 88). É nesta acepção, portanto, que utilizamos o termo fato quando atrelado à hipótese normativa de norma abstrata. Manteremos este termo com o único intuito de facilitar a fluência do discurso.

consideradas, e sim seu ato de aplicação. Este, sim, sofre forte variação em cada uma destas espécies normativas.

As imunidades ditas incondicionadas, para serem aplicadas, não carecem da prévia produção de enunciado introduzido por lei complementar. Diferentemente, o ato de aplicação das imunidades condicionais é condição suficiente para atestarmos a prévia produção da lei complementar exigida pelo texto constitucional,³⁶⁸ enquanto que a produção deste enunciado infraconstitucional é condição necessária para a existência daquele.³⁶⁹

Optamos, por este motivo, de denominá-las de imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucionalmente e imunidades tributárias de aplicação condicionada³⁷⁰ constitucional-legalmente.

3.3.1. Imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente x enunciado de lei complementar

O mínimo que se exige para que uma norma abstrata seja aplicada é que ela contenha, em seu antecedente, os critérios material, espacial, temporal, e, em seu consequente, os critérios subjetivo e quantitativo.

Não se defende, com esta assertiva, que outros critérios não deverão ser positivados pelo legislador para que estas normas exerçam, plenamente, sua função: apenas se afirma que este é o mínimo para que se tenha uma norma de feição dual.

Ao outorgar à lei complementar³⁷¹ a função de *regular* as limitações constitucionais ao poder de tributar,³⁷² o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, permitiu que enunciado-enunciado daquele veículo introdutor institua outras exigências, que não aquelas previstas no texto constitucional, para que a norma imunizante seja aplicada.

³⁶⁸ Em termos ideais (aplicação conforme as normas que regem este procedimento), frise-se.

³⁶⁹ Essa é a regra posta no texto constitucional e que não carece, necessariamente, de ser confirmada no plano concreto.

³⁷⁰ Este condicionamento, se tratando de imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente, é necessário (obrigatório): sem ele sua aplicação não é possível. No que toca às imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucionalmente, este condicionamento é permitido.

³⁷¹ Art. 146, inciso II, da Constituição da República.

³⁷² A própria Seção II do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) é intitulada de “Das Limitações do Poder de Tributar”.

Mesmo na ausência do supra mencionado dispositivo constitucional, entendemos que a necessidade de enunciado de lei complementar regular algumas das imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente decorreria do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988: a diversidade de competências tributárias por ele atingidas e a necessidade de uniformidade nos regimes jurídicos a eles aplicável impõe que assim seja.³⁷³ Estas imunidades tributárias possuem como sujeito passivo os Estados, Distrito Federal e Municípios.

A exigência de que enunciado de lei complementar preveja os requisitos necessários à aplicação das normas instituidoras de imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente³⁷⁴ não implica que as mesmas sejam desprovidas de estrutura sintática hipotético-condicional (com todos os critérios³⁷⁵ inerentes a esta espécie normativa).

Pelo contrário. Caso o legislador constitucional não exigisse a prévia produção de lei complementar como pressuposto para a aplicação das imunidades tributárias de aplicação condicional constitucional-legalmente, poderiam elas ser aplicadas independentemente daquelas: seu enunciado, em termos sintáticos, não difere daqueles previstos nas alíneas “a”, “b” e “d” do inciso VI do artigo 150 do texto constitucional.

³⁷³ “Na realidade, a restrição do alcance da norma constitucional expressa defendida pela Fazenda Nacional fragiliza a própria força normativa e concretizadora da Constituição, que claramente pretendeu a disciplina homogênea e estável da prescrição, da decadência, da obrigação e do crédito tributário. (...).

Embora pouco se tenha avançado na doutrina no sentido da busca da adequada definição para ‘normas gerais’, é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da lei complementar que *a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional e não apenas federal*.

Se a Constituição não determinou o conceito da norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal.

Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal” (STF, Tribunal Pleno, RE 556.664/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 216, de 13.11.2008 – destaques do autor).

³⁷⁴ Ex.: artigo 150, inciso VI, alínea “c” (lei para definir os requisitos que o 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 partidos políticos, não sejam tributados por impostos), artigos 153, § 4º, inciso II (lei para definir pequenas glebas de terras para fins de tributação pelo ITR) e 195, § 7º (lei para definir as exigências a serem atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social para fins de tributação por contribuições para a seguridade social).

³⁷⁵ Material, espacial e temporal no antecedente e quantitativo e pessoal no consequente.

Este é um dos motivos que nos levam a crer que os “requisitos” a que alude, por exemplo, o artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, não compõem o antecedente ou consequente da norma instituidora de imunidade tributária.

Agora, para que o artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, seja incidido, mister faz-se que se aplique, concomitantemente, o enunciado da lei complementar por ele mencionada. O antecedente deste ato de aplicação denotará critérios eleitos por ambos os enunciados.

Assim sendo, não vemos como negar que enunciado de lei complementar possa acrescer, aos critérios previstos no antecedente da norma instituidora de imunidade tributária, outros nela não previstos e não menos necessários à sua aplicação: a prova-produto desse relacionamento está no ato que aplicá-las.

Não estamos, com isso, atestando que o enunciado de lei complementar abandonará o veículo que lhe fez jurídico para abrigar-se em uma morada mais segura (Constituição Federal de 1988 ou Emenda Constitucional).

Defendemos apenas que, juridicamente, não é permitido que se aplique imunidade tributária de aplicação condicionada constitucional-legalmente sem que, concomitantemente, se faça incidir enunciado de lei complementar. O ato que lhes aplicar condensará, em um único enunciado, a interpretação destas duas normas (semiose).

Ao fixar as exigências necessárias à aplicação das imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente, não poderá o enunciado de lei complementar alterar quaisquer dos critérios contidos em seu antecedente ou consequente normativos.

O enunciado de lei complementar deve pressupor (adotar como premissa) os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo da norma instituidora de imunidade de aplicação condicionada constitucional-legalmente para, com fundamento nela, definir os requisitos necessários à sua aplicação.

Dito de outra forma, os requisitos instituídos por enunciado de lei complementar não podem alterar o espectro semântico-pragmático dos critérios constitutivos da norma imunizante. Desta forma, ao engendrar os requisitos necessários à aplicação:

(a) do artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, não poderá o enunciado de lei complementar alterar a definição de qualquer dos símbolos encartados na expressão: “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”;

(b) do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, enunciado de lei complementar não poderá alterar a definição dos termos “contribuição para a seguridade” e “entidades beneficentes de assistência social”;

(c) do artigo 153, § 4º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, enunciado de lei complementar deve se limitar a definir “pequenas glebas rurais”, não se imiscuindo no espectro semântico-pragmático dos verbos “explorar” e “possuir” e dos adjetivos “proprietário” e “imóvel”;

(d) do artigo 5º, inciso LXXVI, da Constituição Federal de 1988, enunciado de lei complementar deve se limitar a definir o signo “pobres”;

(e) do artigo 5º, inciso LXXVII, da Constituição Federal de 1988, enunciado de lei complementar deve se limitar a definir a forma com que os contribuintes gozarão de gratuidade na prática de atos necessários ao exercício da cidadania, excluídas as ações de *habeas-corpus* e *habeas-data*.

Com estas considerações não afirmamos que enunciado de lei complementar não possa influenciar, de outra forma que não aquelas acima mencionadas, na aplicação das imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente: apenas delimitamos o papel de enunciado de lei complementar produzido com esteio nos artigos 5º, incisos LXXVI e LXXVII, 150, inciso VI, alínea “a”, 153, § 4º, inciso II e 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

Ao enunciado de lei complementar produzida com fundamento no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, reservamos o tópico a seguir.

3.3.2. Da relação entre imunidades tributárias e enunciado de lei complementar: há sentido sem definição?

A doutrina pátria não tem sido acolhedora com o enunciado de lei complementar produzido com escopo no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Um bom exemplo é SACHA CALMON DE NAVARRO COELHO,³⁷⁶ que, ao comentar o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, entende-as desnecessárias. A exceção se resumiria às imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente.

³⁷⁶ “As leis complementares para regular limitações ao poder de tributar, repelimo-las por entender que são desnecessárias, só se apropositando em raros casos de dispositivos de eficácia limitada para evitar paralisia constitucional. Mesmo assim, as vedações deveriam sair prontas da CF” (*Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 114).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,³⁷⁷ um pouco mais condescendentes com os enunciados de lei complementar, admitem que os mesmos regulem as imunidades tributárias. A única vedação é que isso a restrinja seu antecedente e consequente normativos.

LUCIANO DA SILVA AMARO segue na mesma toada ao afirmar que o “que compete ao legislador (complementar) é explicitar os requisitos necessários para que se implemente a situação imune, desdobrando o que já está implícito na Constituição (ou seja, que inexistam fim de lucro, que isso seja aferível mediante escrituração contábil regular etc.)”.³⁷⁸

Dizer, como a grande maioria da doutrina pátria diz, que a enunciado de lei complementar caberia apenas regular, sem restringir, o aspecto semântico-pragmático dos critérios constitutivos de imunidade tributária, é concluir negando sua própria premissa.

E porque dizemos isso? Por que são axiomas da interpretação a intertextualidade e a inesgotabilidade, de modo que não há como impedir que normas postas pela Constituição Federal de 1988 e Emendas Constitucionais tenham seu sentido (significação) construído de sua relação com normas infraconstitucionais, e estas naquelas.

Há diálogo, e não monólogo, entre enunciados constitucionais e enunciados de lei complementar, de lei ordinária, de medidas provisórias, de decretos executivos, etc. O sentido de todos eles é construído na dinâmica da comunicação que entre eles se entretete. Do mesmo modo que signo, para ser signo, há de pertencer a um sistema e estar em relação com todos os seus elementos, norma, para ser norma, há de pertencer ao ordenamento jurídico e se relacionar com as outras normas integrantes daquele mesmo ordenamento.³⁷⁹

Ao dizer que determinadas mensagens deverão ser postas por enunciado de lei complementar, outras de emenda constitucional, o ordenamento jurídico define qual é o órgão e o veículo competente para por interpretação em seu interior. Em uma destas oportunidades, decidiu o legislador constitucional produzir o 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988,

³⁷⁷ “(...) a legislação infraconstitucional não tem o condão de restringir o alcance de imunidade concedida pelo estatuto supremo”. In Entidades de assistência social, sem fins lucrativos, e a imunidade tributária das contribuições sociais à luz da Constituição Federal (§ 7º, art. 195) – necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria (art. 146, II). *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 161, p. 133.

³⁷⁸ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*, p. 157/158.

³⁷⁹ Não estamos negando a abertura semântica do ordenamento jurídico. Apenas afirmamos a impossibilidade das normas jurídicas não se comunicarem.

e outorgar a enunciado de lei complementar definir os signos encartados em imunidades tributárias: vedou, apenas, que outro veículo introdutor o faça.

Tentar limitar a atividade interpretativa do legislador infraconstitucional sob o argumento de que lhe cabe o restrito papel de reproduzir o que está no texto constitucional é não aceitar que a reprodução, como todo ato de aplicação, é uma nova interpretação, e, como tal, constitutiva de sentido: o sentido de quem interpreta.

É acreditar que o sentido de todos os elementos de nosso ordenamento jurídico nasce do texto constitucional, e não que da união de todos estes elementos, inclusive do texto constitucional, constrói-se os seus sentidos. Desse modo entendemos que ao definir os signos postos na Constituição Federal de 1988 e Emendas Constitucionais, é vedado:

(a) a enunciado de lei complementar alterar a definição positivada pelo Texto Constitucional ou mesmo pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL³⁸⁰ ao interpretá-los: não há empecilho, contudo, que lei complementar defina o que não está definido em normas constitucionais ou em decisões do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao interpretá-los;

(a.1) assim como não há conceito sem definição, pois desprovido de sentido, não há definição sem conceito: são dois lados da mesma moeda,³⁸¹

³⁸⁰ “É certo que a aplicação do princípio da anterioridade da lei eleitoral pressupõe a definição, pela Corte, do significado da locução constitucional processo eleitoral, pois será, do reconhecimento do alcance e do conteúdo de sua noção conceitual, que derivarão os efeitos da ordem jurídico-temporal condicionadores da própria vigência, eficácia e aplicabilidade da legislação emanada do Congresso Nacional” (STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 353/DF, rel. Min. Celso de Mello, *DJU* 12.02.1993, p. 1450).

³⁸¹ Concordamos com EROS GRAU quando afirmou, ao apreciar o Recurso Extraordinário 346.084/PR, que as definições são convencionais. Esta convenção, contudo, deve ser firmada nos limites impostos por nosso ordenamento jurídico. Eis suas palavras: “(...) 05. Prossigo em meu raciocínio. A cada conceito corresponde um termo. Este – o termo – é o signo linguístico do conceito. Assim, o conceito, expressado no seu termo, é coisa (signo) que represente outra coisa (seu objeto). Faturamento é o termo do conceito [-noção, em rigor] de faturamento. Aqui corremos o risco de cair em uma cilada. É que as linguagens consubstanciam sistemas ou conjuntos e símbolos convencionais. Isso significa, como observa CARRIO, que não há nenhuma relação necessária entre as palavras (de um lado) e os objetos, circunstâncias, fatos ou acontecimentos (de outro) em relação aos quais as palavras cumprem suas múltiplas funções. As palavras, – diz HOSPERS – são como rótulos que colocamos nas coisas, para que possamos falar sobre elas: ‘Qualquer rótulo é conveniente na medida em que nos ponhamos de acordo com ele e o usemos de maneira consequente. A garrafa conterá exatamente a mesma substância, ainda que coloquemos nela um rótulo distinto, assim como a coisa seria a mesma ainda que usássemos uma palavra diferente para designá-la’. (...) Podemos, com HOSPERS, apor rótulos convencionais sobre determinadas garrafas ou fazê-lo de modo arbitrário. Optando pela segunda alternativa, da sua adoção não resultará nenhuma alteração nenhuma alteração no conteúdo do continente arbitrariamente rotulado. Apenas, se o nosso propósito não for o de instalar, no mínimo, a confusão, cumpre-nos deixar bem esclarecido aos seus potenciais usuários quais conteúdos encontrarão em cada uma delas. Assim com as palavras. Se não as tomarmos com a significação usual, cumpre nos informar aos nossos ouvintes ou leitores os sentidos que lhes atribuímos. Ainda segundo HOSPERS, ‘qualquer um pode

(a.2) no texto constitucional há, no mais das vezes, conceitos,³⁸² e sua definição em enunciado de lei complementar, antes de ser permitido, é uma necessidade para que aqueles existam enquanto tal;

(b) ao redefinir conceitos já definidos pelo texto constitucional, enunciado de lei complementar não poderá alterar a relação estabelecida entre seu suporte físico, significado e significação: poderá tornar esta relação mais “colorida”, “divertida”, “detalhada”, não desnaturá-la;³⁸³

(c) as definições incorporadas pelo texto constitucional são definições infraconstitucionais (e pré-constitucionais) de conceitos constitucionais, não definições constitucionais de conceitos constitucionais;

(c.1) desse modo não vemos óbice para que enunciado de lei complementar lhes dê uma nova definição: do contrário, a enunciado de lei complementar seria dado definir apenas os conceitos desprovidos de definição;

(d) quando o texto constitucional utiliza dois signos de forma distinta (de modo que um deles delimita o sentido do outro), mesmo sem defini-los, é vedado a enunciado de lei complementar tratá-los como sinônimos;

(e) o axioma hermenêutico da inesgotabilidade³⁸⁴ da interpretação também vota a favor desta exegese.

usar o ruído que quiser para se referir a qualquer coisa, contanto que esclareça o que designa o ruído em questão” (STF, Tribunal Pleno, RE 346.084/PR, rel. Min. Ilmar Galvão, red. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, *DJU* 01.09.2006, p. 19).

³⁸² “(...) 14. Quando, para a inteligência de uma norma constitucional, for necessário precisar um conceito indeterminado, a que ela mesma remeteu, mais que lícito, é imperativo, no recurso extraordinário, indagar se, a pretexto de concretizá-lo, não terá, o legislador ou o juiz de mérito das instâncias ordinárias, ultrapassado as raias do âmbito possível de compreensão da noção, posto que relativamente imprecisa, de que se haja valido a Lei Fundamental” (STF, Tribunal Pleno, RE 160.841/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJU* 22.09.1995, p. 30610).

³⁸³ Nesse sentido, vale conferir trecho de voto proferido pelo Min. EROS GRAU: “Como observei também em outra oportunidade, o Código define ‘consumidor’, ‘fornecedor’, ‘produto’ e ‘serviço’. Entende-se como ‘consumidor’, como ‘fornecedor’, como ‘produto’ e como ‘serviço’, para os efeitos do Código de Defesa do Consumidor, o que descrito está no seu art. 2º e no seu art. 3º e §§ 1º e 2º. Inútil, diante disso, qualquer esforço retórico desenvolvido com base no senso comum ou em disciplinas científicas para negar os enunciados desses preceitos normativos. Não importa seja possível comprovar, por a + b, que tal ente ou entidade não pode ser entendido, economicamente, como consumidor ou fornecedor. O jurista, o profissional do direito não perde tempo em cogitações como tais. Diante da definição legal, força é acatá-la. Cuide apenas de pesquisar os significados dos vocábulos e expressões que compõem a definição e de apurar com sua da sua coerência com o ordenamento constitucional” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 2591/DF, rel. Min. Carlos Velloso, red. p/ acórdão Min. Eros Grau, *DJU* 29.09.2006, p. 31).

³⁸⁴ “INTERPRETAÇÃO JUDICIAL COMO INSTRUMENTO DE MUTAÇÃO INFORMAL DA CONSTITUIÇÃO. A questão dos processos informais de mutação constitucional e o papel do Poder

3.4. Imunidades tributárias x direitos fundamentais

Alguns autores defendem a existência de uma íntima relação entre as imunidades tributárias e os direitos fundamentais, que, no magistério de REGINA HELENA COSTA, albergaria os “direitos individuais e políticos (direitos de primeira geração), os direitos sociais, culturais e econômicos (direitos de segunda geração) e os direitos difusos e coletivos (direitos de terceira geração)”.³⁸⁵

Um dos argumentos mais utilizados para fundamentar esta premissa consiste em que as normas de competência constitucional-tributária tocariam, e, às vezes, excepcionariam alguns dos direitos e garantias fundamentais postos na Constituição Federal de 1988. REGINA HELENA COSTA dá como exemplos o direito à propriedade privada e o direito à liberdade, os quais, no seu entender, são obrigatoriamente atingidos pelo exercício da competência tributária.

HUMBERTO ÁVILA, abordando o relacionamento entre os direitos fundamentais e o Sistema Constitucional Tributário, expõe que a influência dos primeiros sobre estes últimos é um dos exemplos de que o “Sistema Tributário não se confunde, quantitativa ou qualitativamente, com o capítulo do Sistema Tributário Nacional: (...)”.³⁸⁶

De todo modo, conclui REGINA HELENA COSTA: “os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade”.³⁸⁷

Diferenciando conceito de definição, normas de competência constitucional-tributária de competência constitucional-tributária, normas de incompetência constitucional-tributária primária de incompetência constitucional-tributária primária, a forma com que estas normas se relacionam fica bem mais fácil de ser compreendida.

Judiciário: a interpretação judicial como instrumento juridicamente idôneo de mudança informal da Constituição. A legitimidade da adequação, mediante interpretação do Poder Judiciário, da própria Constituição da República, se e quando imperioso compatibilizá-la, mediante exegese atualizadora, com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea” (STF, 2ª T., HC 94.695/RS, rel. Min. Celso de Mello, DJe 025, de 05.02.2009).

³⁸⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 76.

³⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 23.

³⁸⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 77.

Normas de competência constitucional-tributária e direitos fundamentais, em sua grande parte,³⁸⁸ foram introduzidos pelo legislador constituinte originário.³⁸⁹ Inexistindo diferença espaço-temporal entre o veículo introdutor que lhes pôs no ordenamento, não poderíamos, sem incorrer em grave contradição, afirmar, sem reservas, que os direitos fundamentais influenciam as normas de competência constitucional-tributária: a possibilidade disso ocorrer restringe-se às normas de competência constitucional-tributária introduzidas por Emenda Constitucional.

Agora, esta restrição não implica que os direitos fundamentais, como todas as normas integrantes de nosso ordenamento jurídico, influenciem, semanticamente, o ato de aplicação de normas de competência constitucional-tributária primária: até mesmo porque eles (direitos fundamentais) o fazem.

Essa intercambiabilidade de sentidos, como observou o Ministro GILMAR MENDES ao apreciar a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 33-5/PA, dá-se até mesmo com a definição de direitos fundamentais.³⁹⁰ Ei-lo:

“O que significa, efetivamente, ‘separação de Poderes’ ou ‘forma federativa’? O que é um ‘Estado de Direito Democrático’? Qual o significado da ‘proteção da dignidade humana’? Qual a dimensão do ‘princípio federativo’?

Essas indagações somente podem ser respondidas, adequadamente, no contexto de determinado sistema constitucional. É o exame sistemático das disposições constitucionais integrantes do modelo constitucional que permitirá explicitar o conteúdo de determinado princípio.”³⁹¹

³⁸⁸ Não estamos afirmando que todas as normas de competência constitucional-tributária e aquelas instituidoras de “direitos fundamentais” foram introduzidas em um mesmo ato de enunciação. Dizemos apenas que grande parte das normas de competência constitucional-tributária e daquelas instituidoras de “direitos fundamentais” foram introduzidas pelo mesmo veículo introdutor.

³⁸⁹ Constituição Federal de 1988.

³⁹⁰ Para o Min. CARLOS AIRES BRITTO, direitos fundamentais são apenas aqueles insertos no Capítulo II da Constituição da República, pois são eles que dariam concretude aos princípios encartados no Capítulo I deste mesmo veículo introdutor, *in verbis*: “É que tenho tendência de fixar constitucionalmente a expressão ‘preceito fundamental’ enquanto direito ou garantia que a própria Constituição chama de fundamental. E a Constituição só usa o adjetivo ‘fundamental’ em duas oportunidades: para caracterizar os princípios (Título I – Dos Princípios Fundamentais); e para caracterizar certos direitos e garantias (Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais). Por isso é que me inclino a pensar, cada vez mais, que ‘preceito fundamental’ é apenas aquele inserto no Título II da Constituição, é aquela regra que está a serviço de um princípio fundamental da República” (STF, Tribunal Pleno, ADPF 33-5/PA, rel. Min. Gilmar Mendes, DJU 06.08.2004, Ementário 2158-1).

³⁹¹ STF, Tribunal Pleno, ADPF 33-5/PA, rel. Min. Gilmar Mendes, DJU 06.08.2004, Ementário 2158-1.

Essa, portanto, é a forma que os direitos fundamentais e as normas de competência constitucional-tributária se relacionam: ambas, juntamente com incontáveis outras normas, conformarão um único ato de aplicação.

3.5. Imunidades tributárias, capacidade contributiva e vedação ao confisco

Imunidades são normas de incompetência constitucional-tributária primária. Sua aplicação, antes de instituir relação jurídico-tributária onde o sujeito passivo teria o dever de pagar, ao sujeito ativo, determinado valor a título de tributo, proíbe a incidência de norma desta natureza.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, e prevê que:

“Sempre que possível,³⁹² os impostos terão caráter pessoal e serão *graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”³⁹³

Este princípio, informa-nos LUCIANO AMARO,

“(…) inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adiante abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua

³⁹² A expressão “sempre que possível”, muito criticada pela doutrina, foi justificada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL sob o argumento que o legislador constitucional teria dividido os impostos em reais e pessoais, de forma que a progressividade seria, regra geral, aplicável apenas a estes últimos. O trecho do voto proferido pelo Ministro MOREIRA ALVES nos autos do Recurso Extraordinário 153.771/MG, *in verbis*:

“(…) 3. Reza o § 1º do artigo 145: (...) Desse dispositivo decorre que a Constituição, adotando a distinção clássica segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (é a classificação que distingue os impostos em pessoais ou reais), visa a que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham o caráter pessoal, caso em que serão graduados – um dos critérios de graduação poderá ser a progressividade – segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por outro lado, em face desse dispositivo, não se pode pretender que a expressão ‘sempre que possível’ se refira apenas ao caráter pessoal do imposto, e que, por isso, o princípio da capacidade contributiva seja aplicável a todos os impostos ainda quando não tenham caráter pessoal, como sustentam Américo Lacombe e José Maurício Conti, citados no voto do eminente relator” (STF, Tribunal Pleno, RE 153.771/MG, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 05.09.1997, p. 41.892).

³⁹³ Destaques do autor.

profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.”³⁹⁴

PAULO DE BARROS CARVALHO, após diferenciar a capacidade contributiva em relativa e absoluta,³⁹⁵ decide rechaçar a primeira, pois, de sua utilização, nada de útil aproveitaria o jurista. Perfilando caminho similar àquele adotado por LUCIANO AMARO, PAULO DE BARROS CARVALHO define capacidade contributiva absoluta como um dado pré-jurídico a ser observado pelo legislador ao definir as hipóteses tributárias, de forma que as mesmas denotem signos de riqueza.

Com todas as vênias, não conseguimos vislumbrar a possibilidade de se sustentar, com base no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que o princípio da capacidade contributiva exija que o legislador constitucional eleja, na definição das hipóteses de incidência tributária, fatos que denotem signos de riqueza.

Isso porque este dispositivo prescreve que os impostos serão “graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, e incidência, como cediço, não se gradua.³⁹⁶ aspecto quantitativo sim. Interpretá-lo de outro modo, não temos dúvidas, é alterar o próprio texto constitucional.

O problema da ambiguidade e da vaguidade do termo “capacidade contributiva” não impede que se adote a definição preconizada neste texto. Basta que o definamos de forma intencional ou denotativa.

Este método, longe de ser novidade, já vem há tempos sendo utilizado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, como acentuou o Min. SEPÚLVEDA PERTENCE em voto proferido nos autos da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.497/DF,³⁹⁷ de onde se extrai o seguinte trecho, *in verbis*:

³⁹⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 138.

³⁹⁵ “(...) realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 327).

³⁹⁶ Como frisou o Min. NELSON JOBIM em voto aviado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2777/SP: “Será caso de restituição a ocorrência da CONDIÇÃO LEGAL RESOLUTIVA, ou seja, a não ocorrência do fato gerador presumido. O FATO GERADOR PRESUMIDO integra o elemento material da hipótese de incidência e, por isso, ou ele se dá – ocorre na realidade – ou não se dá – não ocorre. Não há como pretender uma aplicação parcial da norma” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 2777/SP, rel. Min. Cezar Peluso, aguardando julgamento).

³⁹⁷ STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 1.497/DF, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Carlos Velloso, DJU 13.12.2002, p. 58.

“É hora de parafrasear o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro, quando enfrentava, nesta Casa, a questão de saber até onde um decreto-lei se legitimava como atinente à Segurança Nacional. Dizia que, seguramente, não sabia o que era segurança nacional, mas sabia o que não era segurança nacional. E exemplificava, batom de mulher não é segurança nacional, como purgação de mora, na locação comercial – de que se tratava – também não é segurança nacional.”

O princípio da vedação ao confisco, a seu tempo, está alocado no artigo 150, inciso IV, da Constituição da República,³⁹⁸ e veda que se utilize tributo³⁹⁹ com efeito de confisco. Parece-nos que, ao lançar mão do símbolo “utilizar”, visou o legislador constitucional estabelecer limites negativos à graduação do aspecto quantitativo do tributo, de forma que o mesmo não atinja limites irrazoáveis e que o tornem desproporcional: isso tanto sob o aspecto intranormativo como internormativo.⁴⁰⁰ A melhor forma de defini-lo, portanto, é de forma intencional ou denotativa.⁴⁰¹

³⁹⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
V – utilizar tributo com efeito de confisco; (...).”

³⁹⁹ O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem-lhe aplicado também às multas. Cf. STF, 1ª T., AgIn AgRg 482281/SP, rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 157, de 20.08.2009.

⁴⁰⁰ O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já decidiu que o “efeito confiscatório” pode ser aferido também sob o aspecto internormativo (em relação a todo o ordenamento jurídico), não o restringindo ao aspecto quantitativo da norma instituidora do respectivo tributo. Assim o fez ao julgar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010/DF, relatado pelo Min. CELSO DE MELLO, de cuja ementa se extrai o seguinte trecho:
“A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADIn 1.075-DF, rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). – A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se

Com estas considerações estamos autorizados a concluir que ambos os princípios (capacidade contributiva e vedação ao confisco) não possuem a menor relação com as imunidades tributárias.

Entendendo-se capacidade contributiva como uma obrigação para que o legislador adote, como hipóteses de incidência tributária, fatos signos denotadores de riqueza, ou mesmo como uma permissão para que se institua, em algumas hipóteses, impostos progressivos, é fato que as mesmas não poderiam calibrar a aplicação de imunidades tributárias. A primeira (obrigação) porque não poderia ser juridicamente cumprida, enquanto a segunda (permissão) por consubstanciar fato de impossível ocorrência.

O mesmo ocorre com o princípio da vedação ao confisco, cuja observância ou mesmo inobservância requer a aplicação da norma de competência constitucional-tributária primária (relacionada à instituição de tributo), enquanto as imunidades tributárias limitam-se a proibir a sua incidência.

3.6. Imunidades tributárias e princípio da legalidade tributária

Prescreve o princípio da legalidade tributária ser proibido à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Não é preciso dizer que este princípio não se aplica às imunidades tributárias, pois através delas não se exige ou institui tributo.

Imunidades tributárias, diferentemente dos tributos, também não carecem de ser instituídas por lei ordinária para serem aplicáveis: no máximo e em algumas hipóteses, exige-se que enunciado de lei complementar introduza-lhe algumas coordenadas, sob pena de tolher-lhe a eficácia. Desse modo o ponto que se põe à nossa observação é a diferença entre imunidades tributárias e princípio da legalidade tributária.

essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade” (STF, Tribunal Pleno, ADIn MC 2010/DF, rel. Min. Celso de Mello, *DJU* 12.04.2002, p. 51).

⁴⁰¹ Este método foi adotado pelo Min. NELSON JOBIM em voto proferido no *Habeas Corpus* 82.424/RS, *in litteris*: “Quero deixar muito claro que esta conceituação de racismo é claramente pragmática; vai se verificar caso a caso e ali vamos identificar se, efetivamente, estamos perante uma conduta ostensiva ou veladamente da prática do racismo, ou estamos em outro tipo de conduta” (STF, Tribunal Pleno, HC 82.424/RS, rel. Min. Moreira Alves, red. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, *DJU* 19.03.2004, p. 17).

Ambas, imunidades e princípio da legalidade tributária, são tratadas pela doutrina como limitações ao poder de tributar. Nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, contudo, são imunidades tributárias.

As imunidades tributárias proíbem (em determinadas hipóteses) a instituição e, em algumas situações,⁴⁰² a cobrança de tributos (sob determinadas coordenadas espaço-temporais): independentemente do veículo introdutor que o fizer. O princípio da legalidade tributária apenas veda que a instituição de tributos decorra de enunciado-enunciado infralegal.

O princípio da legalidade pressupõe, para sua aplicação ou descumprimento, o exercício da competência constitucional-tributária primária (mais especificamente a aplicação de normas instituidora de tributo). As imunidades tributárias não: apenas seu descumprimento pode-se dar pelo exercício da competência constitucional-tributária primária (instituição de tributo).

Em breves linhas, estas são as considerações que entendemos relevantes na espécie.

3.7. Imunidades tributárias e princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias

O princípio da irretroatividade tributária veda que se exija o pagamento de tributos em relação a fatos jurídico-tributários “ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

O princípio da irretroatividade tributária está situado nas dobras do princípio da anterioridade tributária, onde se proíbe a aplicação da norma instituidora de determinado tributo:

(a) no mesmo exercício⁴⁰³ financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;⁴⁰⁴

(b) antes de decorrido 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou,⁴⁰⁵ observado o acima disposto;⁴⁰⁶

⁴⁰² Exemplo: tributos instituídos anteriormente ao advento da norma imunizante, que manteriam seu vigor e perderiam sua vigência, na distinção preconizada por TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR.

⁴⁰³ Artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988.

⁴⁰⁴ Esta vedação não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, inciso I (Empréstimo Compulsório decorrente de despesas extraordinárias), 153, incisos I (Imposto de Importação), II (Imposto de Exportação), IV (Imposto sobre Produtos Industrializados) e V (Imposto sobre Operações Financeiras) e artigo 154, inciso II (Impostos Extraordinários). Cf. artigo 150, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

(c) no prazo de 90 (noventa) dias da data de publicação da lei que as houver instituído ou aumentado, tratando-se de contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195 do texto constitucional.

A imunidade tributária, diferentemente dos princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias, podem atuar em momento lógico e cronologicamente anterior à instituição de tributos: isso não ocorrerá caso a norma instituidora do tributo “X” for produzida anteriormente ao advento da imunidade tributária “-X”.

O que poderíamos tirar de semelhança entre os princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias e as imunidades tributárias é que as primeiras, necessariamente, e esta última, ocasionalmente, obrigam a não-aplicação⁴⁰⁷ de normas instituidoras de tributos. O fazem, contudo, de forma distinta.

Os princípios da irretroatividade e anterioridade tributária carecem, para sua aplicação, do cotejo entre a data de introdução, em nosso ordenamento jurídico, do veículo introdutor que pôs enunciado que instituiu ou majorou um dado tributo e o tempo *no* fato jurídico constituído com a sua aplicação.

Imunidades tributárias não: basta que ocorra o fato previsto em seu antecedente para que esta seja aplicada. Neste caso o tempo *no* fato será relevante apenas para identificar qual das normas será aplicável, se a que instituiu o tributo ou a que veiculou a imunidade tributária.

A observância dos princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias não é garantia de cumprimento da norma instituidora de imunidade tributária: basta que se observem as balizas temporais fixados pelos primeiros e se exija o pagamento de tributo em

⁴⁰⁵ Artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988.

⁴⁰⁶ Esta vedação não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, inciso I (Empréstimo Compulsório decorrente de despesas extraordinárias), 153, incisos I (Imposto de Importação), II (Imposto de Exportação), III (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) e V (Imposto sobre Operações Financeiras) e artigo 154, inciso II (Impostos Extraordinários). Cf. artigo 150, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

⁴⁰⁷ Abordando a relação princípio da anterioridade / exercício da competência constitucional-tributária primária, assim se posicionou o Ministro CELSO DE MELLO, do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: “A razão histórica e o significado político-jurídico subjacentes a esse princípio – quer se trate da regra pertinente à anterioridade comum (CF, art. 150, III, ‘b’), quer se cuide da cláusula referente à anterioridade mitigada (CF, art. 195, § 6º) – revelam o sentido teleológico de que se acha impregnada essa importante garantia de ordem tributária: o de inibir a eficácia imediata de leis, que, ao instituírem ou majorarem os tributos, frustrem a possibilidade de o contribuinte programar-se mediante adequado planejamento de suas atividades financeiras, protegendo-o, desse modo, contra a cobrança inesperada de exações fiscais (...)” (STF, Tribunal Pleno, RE 566.032/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 200, de 22.10.2009).

relação a fato previsto na hipótese de incidência de normas imunizantes e que tenha ocorrido (tempo *no fato*) posteriormente ao início de sua vigência.

Outras distinções entre estes institutos podem ser vislumbradas no texto constitucional. Deixaremos, contudo, de analisá-las em razão dos fins propostos neste trabalho.

3.8. Imunidades tributárias e princípio da uniformidade da tributação

O artigo 151, inciso I, da Constituição da República, diz que a União Federal é obrigada a instituir ou *proibida de não instituir* “tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

Imunidades tributárias proíbem a instituição de tributos em relação a determinadas hipóteses fáticas: não há critério quantitativo possível em normas desta natureza. O artigo 151, inciso I, da Constituição da República, pelo contrário, exige que o critério quantitativo das normas instituidoras de tributos federais não varie de acordo com os Estados, Distrito Federal ou Municípios insertos em seu critério espacial.

Desse modo a violação à regra da uniformidade geográfica carece da produção de duas normas decorrentes do exercício da competência-constitucional tributária primária e que seu critério quantitativo varie na medida em que se alterem os Estados, Distrito Federal ou Municípios insertos em seu critério espacial: as imunidades tributárias, pelo contrário, exigem apenas a produção de uma única norma para que sejam violadas e o critério quantitativo, para tal fim, é irrelevante.

Por conseguinte não são necessárias maiores considerações para se perceber que o princípio da uniformidade geográfica da tributação diferencia-se, em tudo e por tudo, das imunidades tributárias.

A última parte do artigo 151, inciso I, da Constituição da República, permite que a União conceda concessão “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. A diferença de modal deontico é bastante para diferenciá-las das imunidades tributárias.

3.9. Imunidades tributárias e o artigo 151, inciso II, da Constituição Federal de 1988

O artigo 151, inciso II, da Constituição da República, proíbe que a União tribute a “renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes”.

Sem o exercício, por parte da União Federal, da competência constitucional-tributária primária (no que toca à produção de norma instituidora de tributo) não é possível observar-se ou mesmo violar-se a regra inserta no artigo 151, inciso II, da Constituição da República. Este dispositivo está, sintática e semanticamente, atrelado à norma de competência constitucional-tributária primária.

Dito de outra forma, o artigo 151, inciso II, da Constituição da República estabelece critérios a serem observados pela União Federal ao instituir tributo sobre a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, mais especificamente no que tange ao critério quantitativo destas normas. De imunidades, pela própria definição destas normas (que proíbem, em algumas hipóteses, a instituição de tributo ou mesmo a aplicação daqueles já instituídos), não poderá se tratar.

3.10. Imunidades tributárias e o artigo 152 da Constituição Federal de 1988

Estados, Distrito Federal e Municípios são proibidos de “estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. Esta é a regra objetivada no artigo 152⁴⁰⁸ da Constituição da República.

Veda-se, com esta norma, que Estados, Distrito Federal e Municípios instituem regimes jurídico-tributários distintos entre bens (ICMS e IPVA) e serviços (ICMS e ISS) em

⁴⁰⁸ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. O Decreto 35.528/2004, do estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 3389/RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 018, de 31.01.2008).

razão de sua procedência ou destino. Não se proíbe, com ela, o exercício da competência constitucional tributária primária: apenas calibra-se o seu exercício através da vedação de certas e determinadas distinções.

3.11. Imunidade recíproca, federação e autonomia dos entes dotados de “poder político”

Nosso país é uma República Federativa⁴⁰⁹ e possui, como um de seus pilares, a autonomia da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁴¹⁰

Esta forma federativa e autonomia dos entes dotados de “poder político” impediriam que qualquer um deles fosse erigido à condição de sujeito passivo de relação jurídico-tributária. O simples exercício da competência tributária, aos que assim entendem, violaria estas cláusulas pétreas de nosso texto constitucional.

A proibição veiculada pelo artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, portanto, consistiria mero pleonismo normativo vicioso: a proibição de tributação, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, do patrimônio, renda e serviços uns dos outros, já decorreria dos artigos 1º e 18 do texto constitucional.⁴¹¹

Particularmente não conseguimos vislumbrar esta forma de relacionamento entre as imunidades recíprocas, a forma federativa de Estado e a autonomia dos entes dotados de “poder político”.

Primeiro porque o artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, proíbe apenas que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros: não se veda a instituição de outros tributos (ex.: contribuições sociais) que não estes e nem mesmo que outros impostos incidam sobre outras materialidades⁴¹² que não aquelas.

⁴⁰⁹ Artigo 1º da Constituição da República.

⁴¹⁰ Artigo 18 da Constituição da República.

⁴¹¹ Este entendimento foi acolhido pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF, relator Min. SYDNEY SANCHES, de cujo voto extrai-se o seguinte excerto: “16. Já no que concerne à alteração, por Emenda Constitucional, do disposto na alínea “a” do mesmo inciso VI, tenho-a por não permitida pelo inciso I do § 4º do art. 60 da Constituição Federal, que veda proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 939/DF, rel. Min. Sydney Sanches, DJU 18.03.1994, p. 5165).

⁴¹² No que tange à interpretação destas materialidades, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem decidido: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CF, art. 150, VI, c, I. – Não há invocar, para o fim de

Este é o entendimento que tem prevalecido no âmbito do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, dentre os quais mencionamos a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2024/DF,⁴¹³ relator o Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, e Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 378.144/PR,⁴¹⁴ relator o Min. EROS GRAU. O argumento de que a imunidade recíproca vedaria a tributação pela contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, inclusive, foi expressamente rechaçada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao apreciar a Questão de Ordem em Embargos de Declaração na Petição 2466 ED-QO/PR.⁴¹⁵

Esta, por mais que se discorde e relembrando as palavras do Ministro MAURÍCIO CORRÊA em voto proferido nos autos da Ação Cível Originária 471/PR,⁴¹⁶ foi a forma que o legislador constituinte originário concebeu o princípio da imunidade recíproca.

ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. – Precedentes do STF. III. – Agravo não provido” (STF, 2ª T., RE 225778 AgRg/SP, rel. Min. Carlos Velloso, *DJU* 10.10.2003, p. 38).

⁴¹³ “De fato, assentou o Tribunal por diversas vezes que a imunidade tributária encerrada no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal refere-se apenas aos impostos, pelo que não pode ser invocada na hipótese de contribuições previdenciárias” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 2024/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJe* 042, de 21.06.2007).

⁴¹⁴ “2. Como segundo fundamento também suficiente à rejeição da tese somente agora arguida pelo Município de Londrina – a existência de imunidade recíproca –, vale destacar que a imunidade tributária diz respeito tão-somente aos impostos, não alcançando as contribuições sociais” (STF, 1ª T., REI 378144 AgRg/PR, rel. Min. Eros Grau, *DJU* 22.04.2005, p. 14).

⁴¹⁵ O voto proferido pelo Min. CELSO DE MELLO não deixa dúvidas. Ei-lo: “O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar improcedente a ACO 471/PR, rel. Min. SYDNEY SANCHES, assentou o entendimento de que, em tema de contribuição ao PASEP, não podem, os Estados membros – e, também, os Municípios –, mesmo invocando a prerrogativa constitucional da autonomia, desligar-se, unilateralmente, da contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP” (STF, 2ª T., Pet. 2466 ED-QO/PR, rel. Min. Celso de Mello, *DJU* 24.11.2006, p. 87).

⁴¹⁶ “(...) 12. Não vejo, assim, como possam vingar as alegações de que a cobrança compulsória da contribuição acarreta violação ao princípio da imunidade recíproca (CF, artigo 150, inciso VI, ‘a’). De outro lado, não se trata de tributo instituído pela União para alcançar outros entes da federação, mas sim espécie tributária criada pela própria Constituição, reservada ao Governo Federal apenas a gestão e aplicação de seus recursos. (...)

14. O PASEP, a contar de 05/10/88, enquanto contribuição destinada a financiar ações sociais a cargo do Estado, passou a ter nítida configuração de tributo, independentemente da qualificação jurídica que se lhe dê – contribuição social, parafiscal ou imposto. Sua exigibilidade, desde então, regula-se pelos critérios de incidência previstos nos artigos 2º e 3º da Lei Complementar 8/70, devidamente recebidos pela presente ordem constitucional, sendo, pois, de cumprimento obrigatório pela União, Estados e Municípios. Definida a natureza tributária da contribuição, não há como cogitar-se de facultatividade. Todo tributo é compulsório (CTM, artigo 3º) e o dever de pagar nasce independente da vontade, razão

Por este motivo não temos dúvida em afirmar que a imunidade recíproca decorre do artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição da República, e não do princípio Federativo e da autonomia dos entes dotados de “poder político”: do contrário, a vedação à tributação, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de seu patrimônio, renda e serviços, se estenderia a outros tributos e materialidades que não aquelas adredemente mencionadas.

A relação que entendemos existir entre competência constitucional-tributária primária e o princípio federativo (e a autonomia⁴¹⁷ dos entes políticos) é de calibração, de forma que este último colocaria limites ou barreiras ao exercício (aplicação) daquela.

O que se visa proteger, com a intangibilidade do princípio federativo, é que o exercício (ato de aplicação) da competência constitucional-tributária primária por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ponha-o em cheque. A existência de ambos e a possibilidade de seu exercício harmônico e coordenado é inconteste.

A relação competência constitucional-tributária primária / imunidade recíproca merece tratamento similar àquele dispensado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao analisar pedidos de intervenção da União Federal nos Estados em razão do não-pagamento de precatórios judiciais.⁴¹⁸

Nestas situações, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem decidido que não obstante o inadimplemento de precatório judicial alimentar violar o disposto no artigo 78 do ADCT – o que permitiria, em abstrato, a intervenção federal nos Estados⁴¹⁹ – não poderia ele desprezar aspectos concretos que, eventualmente, justificariam a omissão incorrida por aquele ente público.

Escorando-se nestas premissas e no princípio da proporcionalidade, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem negado pedidos de intervenção federal quando a parte comprove, *in concreto*, a impossibilidade fático-jurídica de adimplir-se os valores devidos a

pela qual o artigo 8º da norma instituidora da contribuição em causa não foi recebida pela Carta de 1988” (STF, Tribunal Pleno, ACO 471/PR, rel. Min. Sydney Sanches, *DJU* 25.04.2003, p. 31).

⁴¹⁷ “Com maior rigor, pode-se afirmar que o princípio da não-intervenção representa sub-princípio concretizador do princípio da autonomia, e este, por sua vez, constitui sub-princípio concretizador do princípio federativo. O princípio federativo, cabe lembrar, constitui não apenas estruturante da organização política e territorial do Estado brasileiro, mas também cláusula pétrea da Carta de 1988” (STF, Tribunal Pleno, IF 3578/SP, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, *DJU* 22.08.2003, p. 34).

⁴¹⁸ Não estamos, com isso, concordando com a solução dada naquele caso. Dizemos apenas que esta é a solução que deveria ser dispensada à espécie.

⁴¹⁹ Artigos 34, inciso IV e VI, e 36 da Constituição da República.

título de precatórios judiciais alimentares. Desse modo, o intuito doloso que se entendeu necessário à decretação de medidas deste jaez não se faria presente.

Lendo este mesmo cenário de outro ângulo, a decretação de intervenção federal em caso de não-pagamento, puro e simples, de precatórios judiciais alimentares, sem analisar-se aspectos concretos que permeariam aquela situação, *poderá* levar à violação ao princípio federativo.⁴²⁰

É o que se dá com a competência constitucional-tributária primária: seu exercício poderá levar à violação ao princípio federativo e a autonomia dos entes dotados de “poder político”.

3.12. Imunidades e isenções tributárias

A distinção entre imunidades e isenções tributárias é tema que despertou e desperta, até os dias de hoje, grande interesse por parte da doutrina e jurisprudência pátrias.

REGINA HELENA COSTA entende que “tanto a isenção quanto a imunidade são definidas como hipóteses de não-incidência tributária: a primeira tendo como fonte a lei, e a

⁴²⁰ “O exame da proporcionalidade, no caso em apreço, exige algumas considerações sobre o contexto factual e normativo em que se insere a presente discussão.

Desse modo, não podem ser desconsideradas as limitações econômicas que condicionam a atuação do Estado quanto ao cumprimento das ordens judiciais que fundamentam o presente pedido de intervenção. Nesse sentido, constam do memorial apresentado pelo Estado de São Paulo, os seguintes dados, *verbis*: (...)

Como tenho afirmado, esse exame de dados concretos, ao invés de apenas argumentos jurídicos, não é novidade no Direito comparado. No âmbito dos reflexos econômicos da atividade jurisdicional, a experiência internacional tem, assim, demonstrado que a proteção dos direitos fundamentais e a busca da redução das desigualdades sociais necessariamente não se realizam sem a reflexão acurada acerca de seu impacto. (...) Portanto, não resta configurada uma atuação dolosa e deliberada do Estado de São Paulo com a finalidade de não pagamento dos precatórios alimentares.

No caso em exame, a par de um quadro de impossibilidade financeira quanto ao pagamento integral e imediato dos precatórios relativos a créditos de natureza alimentícia, verifica-se a conduta inequívoca da unidade federativa no sentido de honrar tais dívidas. (...)

Estão claros, no caso, os princípios constitucionais em situação em confronto. De um lado em favor da intervenção, a proteção constitucional às decisões judiciais, e de modo indireto, a posição subjetiva de particulares calcada no direito de procedência dos créditos de natureza alimentícia. De outro lado, a posição do Estado, no sentido de ver preservada sua prerrogativa constitucional mais elementar, qual seja a sua autonomia, e, de modo indireto, o interesse, não ilimitado ao ente federativo, de não se ver prejudicada a continuidade da prestação de serviços públicos essenciais, como educação e saúde.

Assim, a par da evidência de proporcionalidade da intervenção para o caso em exame, o que bastaria para afastar aquela medida extrema, o caráter excepcional da intervenção, somado às circunstâncias já expostas recomendam a procedência condicionada do princípio da autonomia dos Estados” (STF, Tribunal Pleno, IF 3578/SP, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, *DJU* 22.08.2003, p. 34).

segunda qualificada constitucionalmente”.⁴²¹ Destaca, em seguida, não ser esta aproximação a mais adequada, pois não-incidência configura o reconhecimento, pelo ordenamento jurídico, da irrelevância de determinado fato para fins de aplicação de norma abstrata (categoria extrajurídica), o que não teria importância à Ciência do Direito.

Após mencionar as doutrinas de SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEL DERZI, diz que o resultado prático de ambos os institutos “é o impedimento à ocorrência do fato jurídico-tributário”.⁴²²

PAULO DE BARROS CARVALHO vislumbra distinção abissal entre as imunidades e as isenções tributárias. Seus sinais comuns seriam três e apenas três: “a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária”.⁴²³

As imunidades tributárias, esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO, atuam, na lógica do sistema, em momento anterior às isenções tributárias, pois partilhariam da função de desenhar a própria competência tributária. A isenção se daria no plano infraconstitucional, reduzindo o campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência.⁴²⁴

Por conseguinte, imunidade e isenção seriam normas que não se interpenetrariam “no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos”.⁴²⁵ Este é o entendimento que tem prevalecido na doutrina pátria, mesmo que sob distintos argumentos.⁴²⁶

Acolhemos as semelhanças apontadas por PAULO DE BARROS CARVALHO entre as isenções e as imunidades tributárias. Ressalvamos apenas que ambas são normas sobre

⁴²¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 104.

⁴²² Idem, *ibidem*, p. 105.

⁴²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 184.

⁴²⁴ Idem, *ibidem*, p. 184.

⁴²⁵ Idem, *ibidem*, p. 184.

⁴²⁶ “Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do consequente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes legiferantes, por imposição constitucional. (...) A isenção já seria diversa por implicar lei expressa de bloqueio (legalidade e restrita)” (COELHO, Sacha Calmon Navarro e MARTINS, Ives Gandra, *in* Distinção entre não-incidência e isenção em tema de ISS – atividades bancárias. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 126, p. 64).

“(...) a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação. (...) c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 178).

produção de normas introduzidas, e não normas de estrutura⁴²⁷ na acepção dada por este grande mestre.

Definir imunidades e isenções tributárias sob o aspecto da não-incidência, até mesmo em razão do sentido que atribuímos a esta expressão, não nos parece correto: imunidades e isenções são normas de estrutura hipotético-condicional, e, portanto, aptas a serem aplicadas, instituir relação jurídica e gerar direito adquirido.

As isenções, ao contrário do sustentado por grande parte da doutrina, não mutilam parte dos critérios constitutivos da norma instituidora de um dado tributo, impedindo que a mesma seja aplicada em determinadas hipóteses fáticas. Vemos, nas isenções tributárias, a mesma aptidão de toda e qualquer norma abstrata de estrutura hipotético-condicional, qual seja, a de ser aplicada e instituir, em seu consequente normativo, relação jurídica.

Esta relação jurídica consistirá na proibição de produzir-se norma individual e concreta decorrente do exercício de competência constitucional-tributária primária em determinadas hipóteses fáticas. O artigo 178 do Código Tributário Nacional, aos que duvidam, é o primeiro dos obstáculos a serem superados.

Interpretando-o, temos que: (a) a revogação de toda e qualquer isenção observará o disposto no artigo 104, inciso III, do Código Tributário Nacional;⁴²⁸ e, (b) as normas

⁴²⁷ “Mas acontece que numa análise mais fina das estruturas normativas, vamos encontrar unidades que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que exaurem seus propósitos regulativos. Essas regras, quando satisfeito o direito subjetivo do titular por elas indicado, são terminativas de cadeias de normas. Outras, paralelamente, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deontico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos. No primeiro caso, a ordenação final da conduta é mediata, requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a carga das unidades que serão produzidas sequencialmente. Isso não quer dizer que as normas de conduta, por tipificarem deonticamente as relações interpessoais, prescindam de outras normas, de inferior hierarquia, para chegar efetivamente ao campo material dos comportamentos sociais. Não. Aquilo que se quer expressar é que as regras de que tratamos esgotam a qualificação jurídica da conduta, orientando-a em termos decisivos e finais. As outras, com seu timbre de mediatidade, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo. Denominemos normas de conduta às primeiras e normas de estrutura às últimas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 35/36).

⁴²⁸ “Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
I – que instituem ou majoram tais impostos;
II – que definem novas hipóteses de incidência;
III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.”

individuais e concretas decorrentes da aplicação de isenções condicionais e sob prazo certo não poderão ser anuladas sob o argumento de que a norma geral e abstrata que lhe dava fundamento jurídico foi “revogada”, de modo que o contribuinte tem direito adquirido⁴²⁹ ao cumprimento integral⁴³⁰ do objeto da relação jurídica prescrita em seu consequente.

Como não há direito adquirido fora do seio de relação jurídica, e inexistindo relação jurídica sem a produção de fato jurídico, não vemos como sustentar que as isenções tributárias não possuem estrutura hipotético-condicional e aptidão de ser aplicadas.

O artigo 179 do Código Tributário Nacional,⁴³¹ uma vez mais, afasta quaisquer dúvidas de que as isenções tributárias, como toda e qualquer norma abstrata de estrutura hipotético-condicional, exige a prova (constituição em linguagem competente) da ocorrência do fato previsto em sua hipótese. A diferença reside em que a depender da situação, será o órgão “X” e não “Y” o detentor da competência para sua constituição.

Quando concedidas em caráter geral, os particulares terão competência para produzir normas individuais e concretas que constituirão, em seu antecedente, o fato jurídico isenção, e, em seu consequente, relação jurídica proibindo a aplicação da norma instituidora de tributo em relação à determinada hipótese normativa. Diferentemente, as isenções condicionais exigem, para sua aplicação, que a r. Autoridade Administrativa produza o veículo introdutor que introduzirá enunciado com esta mesma estrutura e função.

⁴²⁹ Cf. STF, 2ª T., RE 73489/GO, rel. Min. Barros Monteiro, *DJU* 18.05.1973; STF, 2ª T., RE 70900/BA, rel. Min. Xavier de Albuquerque, *DJU* 01.06.1973; STF, 1ª T., RE 91291/SP, rel. Min. Décio Miranda, *DJU* 14.09.1979, p. 6846.

⁴³⁰ “Isenção de tributos estaduais e municipais concedidas pela União sob o pálio da Constituição pretérita, art. 19, § 2º. Isenção do ICM, hoje ICMS, em razão do Programa de Exportação – BEFIEX, com prazo certo de dez anos e mediante condições. A sua revogação, em face da proibição de concessão, por parte da União, de isenção de tributos estaduais e municipais – CF, art. 151, III – há de observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º, do ADCT. Em princípio, ela somente ocorreria dois anos após a promulgação da CF/88, dado que não confirmada pelo Estado membro. Todavia, porque concedida por prazo certo e mediante condições, corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido (CTN, art. 178; CF, art. 5º, XXXVI; ADCT, art. 41, § 2º; Súmula 544-STF). Quer dizer, a revogação ocorrerá após o transcurso do prazo da isenção” (STF, 2ª T., RE 169880/SP, rel. Min. Carlos Velloso, *DJU* 19.12.1996, p. 51790).

⁴³¹ “Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

O § 1º do artigo 179 do Código Tributário Nacional trata do âmbito de eficácia das normas individuais e concretas resultantes da aplicação das isenções ditas “individuais”. A possibilidade e o efeito da anulação do antecedente dessa norma encontram-se positivados no § 2º do retro mencionado dispositivo legal.

Diante de tão numerosos exemplos da estrutura hipotético-condicional das isenções tributárias, da possibilidade das mesmas ser aplicadas e de constituir direito adquirido, nos vimos forçados a abandonar a noção correntemente adotada pela doutrina pátria para aceitar a realidade imposta por nosso ordenamento.

Os motivos pelos quais entendemos terem as imunidades tributárias estrutura hipotético-condicional já se encontram devidamente arrazoados neste texto,⁴³² motivo pelo qual a eles não mais nos ateremos.

O que nos cabe frisar é a desnecessidade das imunidades tributárias atuarem, necessariamente, em momento lógico anterior às isenções tributárias: em situações onde as imunidades tributárias são introduzidas em nosso ordenamento jurídico posteriormente ao ato de aplicação das normas de competência constitucional-tributária primária,⁴³³ elas se limitam a proibir, em determinadas condições, a produção de normas individuais e concretas decorrentes de seu exercício. Não há como proibir-se o exercício de competência constitucional-tributária primária já exercida.

Desse modo distinguimos imunidades e isenções tributárias:

(a) pelos seus veículos introdutórios, sendo que as imunidades advêm de enunciado constitucional, ao passo que as isenções tributárias de lei ou medida provisória;

(b) as imunidades tributárias proíbem o exercício da competência constitucional-tributária, ou, quando esta já se encontrar exercida, que deste ato de aplicação se produza normas individuais e concretas, ao passo que às isenções tributárias compete apenas impedir a produção de normas individuais e concretas decorrentes da aplicação da norma instituidora de um dado tributo.

Há, deste modo, um campo de intersecção entre a fenomenologia de incidência das imunidades e das isenções tributárias: equivalência, jamais.

⁴³² V. Item 3.1 do Capítulo III.

⁴³³ Como exemplo podemos citar o artigo 149, § 2º, inciso II, da Constituição da República, introduzido pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

3.13. Imunidades tributárias: princípios x limites objetivos

Princípios, como elementos do ordenamento jurídico, são normas. Diferenciam-se das demais pela forte conotação axiológica que possuem. Símbolo vago e ambíguo, “princípio” é utilizado na acepção de regra, do valor agregado a esta regra, de normas que fixam importantes limites objetivos e deste próprio limite, quando desprendido da regra que o acolheu.

Diante da polissemia do signo “princípio”, aponta-lhe PAULO DE BARROS CARVALHO quatro usos distintos. São eles: “a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e, d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma”.⁴³⁴ E complementa dizendo que nos “dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.⁴³⁵

Sem adentrar na análise da importante função que os princípios exercem para a compreensão das outras normas e para a própria unidade do ordenamento jurídico, adiantamos desde já que as imunidades tributárias são normas que veiculam verdadeiros “limites objetivos”.

Contudo, não vemos as imunidades tributárias apenas como *meios* encetados pelo ordenamento jurídico para atingir certos *fins*,⁴³⁶ de forma que estes, sim, assumiriam o *status*

⁴³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 262.

⁴³⁵ Idem, ibidem, p. 262.

⁴³⁶ Abordando o paralelo limite objetivo / princípio da não-cumulatividade aplicável ao IPI, assim se pronunciou o Ministro CEZAR PELUSO: “O limite objetivo, esse volta-se ao legislador ordinário, que não pode disciplinar o tributo em desacordo com tal alcance da norma constitucional, ou seja, não pode vedar a apropriação do crédito, nem usar de artifícios para fraudar a finalidade imanente à norma constitucional, tornando o imposto cumulativo. (...) A não-cumulatividade, como limite constitucional objetivo, preordena-se à realização de certos valores, ‘como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, e não decorre da definição do fato gerador, da base de cálculo, nem da qualidade do contribuinte do imposto, mas de norma independente, inserida no próprio texto constitucional” (STF, Tribunal Pleno, RE 353657/PR, rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 041, de 06.03.2008).

de valores. A nosso ver as imunidades possuem dois objetivos (valores): um intranormativo⁴³⁷ e outro extranormativo.⁴³⁸

O objetivo (valor) intranormativo perfaz-se com sua simples aplicação: esta finalidade, abstratamente almejada, é concretamente alcançada pela incidência da norma imunizante. Já o objetivo (valor) extranormativo *decorre* do ato de aplicação da norma imunizante.

É mediante a concretização do objetivo (valor) intranormativo que se alcança o objetivo (valor) extranormativo. Vejamos um exemplo concreto para melhor ilustrar esta ideia.

Ao instituir a imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, em sua redação original, objetivou o legislador constitucional estimular e fomentar a exportação de produtos industrializados⁴³⁹ para o exterior. Produzindo a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, decidiu-se favorecer também as exportações para o exterior⁴⁴⁰ de mercadorias (independentemente de estas serem ou não industrializadas) e serviços.

O fomento das operações de exportação para o exterior, o favorecimento da balança comercial, o ingresso de dólares, dentre outros, são valores que o limite objetivo imunidade tributária almeja alcançar. É através da proibição de tributação, pelo ICMS, das operações de exportação de mercadorias e serviços para o exterior que o *legislador constituinte* decidiu estimular esta atividade (exportação) e usufruir dos efeitos dela decorrentes.

O valor intranormativo da imunidade tributária constante do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, é o fomento das operações de exportação para o

⁴³⁷ Adotamos o termo intranormativo distinguindo o plano abstrato do concreto, o desejo da satisfação. Neste cenário entendemos que tanto a constituição (imunidade) como o alcance (ato de aplicação) deste objetivo requer a análise de apenas uma norma.

⁴³⁸ O uso do símbolo extranormativo dá ênfase ao fato de que este valor ou efeito não está na norma imunizante ou mesmo em seu ato de aplicação: ele perfaz-se com a constituição de outra norma. Sua produção não exige, necessariamente, a prévia aplicação da norma imunizante. Poderá ele decorrer de inúmeros outros fatores (normas). Desse modo e a despeito de não integrar a norma imunizante ou mesmo seu ato de aplicação, esta “norma-objetivo” não há, necessariamente, que deles decorrer: esta relação de causa e efeito carece da análise, ao menos, de ambas (ato de aplicação da norma imunizante / “norma-objetivo”) as normas.

⁴³⁹ Excluídos os semi-elaborados definidos em enunciado de lei complementar.

⁴⁴⁰ Em razão do disposto nos artigos 40 e 92 do ADCT da Constituição da República, bem como do Decreto-lei 288, de 28.02.1967, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem estendido às operações relacionadas à Zona Franca de Manaus os mesmos benefícios concedidos às operações de exportação para o exterior. Cf. STF, Tribunal Pleno, EDiv em RE 87207, rel. Min. Décio Miranda, *DJU* 03.07.1979; STF, Tribunal Pleno, ADIn 2348 MC/DF, rel. Min. Marco Aurélio, *DJU* 07.11.2003, p. 81.

exterior (antecedente da norma instituidora de imunidade tributária). Atinge-o (realização do suposto ou antecedente) imunizando estas operações (proibindo-se a tributação, pelo ICMS, dos valores auferidos com estas operações).

O ato de aplicação da imunidade tributária ostentará, em seu antecedente (valor intranormativo), o fato jurídico “realização de operação de exportação para o exterior”, e, em seu consequente, a proibição para que o Estado “X” exija, do contribuinte “Y”, o pagamento de qualquer valor a título de ICMS.

O favorecimento da balança comercial, ingresso de dólares no País, etc., são valores ou efeitos (enquanto normas) não perceptíveis na norma instituidora de imunidade tributária ou em seu ato de aplicação: estes objetivos (valores), também almejados pelo legislador constituinte, decorrerão do ato de aplicação da norma imunizante.⁴⁴¹ Sua constituição enquanto linguagem dar-se-á mediante produção de outra norma.

Somente ao cabo disso tudo é que o hermeneuta poderá, com segurança, atestar que do ato de aplicação da norma imunizante (valor intranormativo) atingiu-se a finalidade almejada pelo legislador constituinte (valor extranormativo).

Esta distinção, longe de representar questiúncula acadêmica, serve-nos de forte instrumento para adentrar na análise da interpretação das normas imunizantes. É o que passamos a fazer.

3.14. Da interpretação das normas instituidoras de imunidades tributárias

As imunidades tributárias (abstratamente consideradas) funcionam como verdadeiros limites objetivos ao legislador infraconstitucional e prestam-se, a um só tempo, como instrumento para a consecução de duas espécies de objetivos: um intranormativo e outro extranormativo.

O primeiro e incontestável objetivo almejado pelo legislador constituinte com a instituição de uma imunidade tributária é estimular a proliferação de fatos que denotem os critérios conotados em seu antecedente. As imunidades tributárias, ao contrário das normas penais, são produzidas para serem aplicadas.

É através do ato de aplicação das normas imunizantes que o segundo “objetivo” almejado pelo legislador constituinte pode ser alcançado: para tanto, faz-se necessário que se

⁴⁴¹ Mas não apenas dela, pois este mesmo efeito poderá advir da produção de outras normas. Este é o motivo pelo qual entendemos ser necessário cotejar ambas as normas para poder-se afirmar, fundamentadamente, que o efeito “x” adveio da aplicação da norma “y”.

produza uma nova norma. Ocorre que esta norma não tem como fundamento de validade a norma imunizante, e, apenas indiretamente (semanticamente), relaciona-se com seu ato de aplicação.

A doutrina pátria, de forma maciça, defende a necessidade de se interpretar as imunidades tributárias teleologicamente, protegendo o fundamento que o inspirou. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, entre idas e vindas, chega a essa conclusão ao dizer que a “hermenêutica dos princípios constitucionais em foco (imunidade tributária) deve se ater à Constituição, instrumento político que consagra princípios e preserva valores, o que recomenda uma interpretação ampla, levando em conta todos os aspectos acima indicados”.⁴⁴²

SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEL DERZI seguem esta mesma linha ao afirmar que “a regra de imunidade deve ser interpretada para se proteger o princípio fundamental que a inspira, ou seja, deve-se perquirir seu elemento teleológico, para alcançar efetivamente o princípio informador”.⁴⁴³

REGINA HELENA COSTA⁴⁴⁴ concorda com aqueles que defendem uma interpretação ampla e teleológica às imunidades tributárias. Adverte, contudo, que isso não poderá levar à inclusão, em seu espectro de incidência, daquilo que dele está fora.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, lembra HUMBERTO ÁVILA,

“(…) tem normalmente aplicado as normas relativas à imunidade, de modo teleológico, no sentido de examinar os fins subjacentes às normas constitucionais, de sorte a abranger na imunidade os fatos necessários à garantia dos fins públicos referentes às imunidades (garantias e promoção da federação, da liberdade religiosa, do processo democrático, da educação, da liberdade de manifestação do pensamento).”⁴⁴⁵

⁴⁴² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *In A imunidade tributária e seus novos aspectos. Revista Dialética de Direito Tributário* n. 34, p. 40.

⁴⁴³ *In A imunidade tributária da Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados – MG. Revista Dialética de Direito Tributário* n. 172, p. 147.

⁴⁴⁴ “Desse modo, a interpretação da norma imunitória deve ser efetuada na exata medida; naquela necessária a fazer dela exsurgir o princípio ou valor nela albergado. Sendo assim, não se apresenta legítima a interpretação ampla e extensiva, conducente a abrigar, sob o manto da norma imunizante, mais do que aquilo que quer a Constituição, nem a chamada ‘interpretação literal’, destinada a estreitar, indevidamente, os limites da exoneração tributária. Em ambos os casos o querer constitucional estaria vulnerado” (COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 115/116).

⁴⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, p. 210.

Neste cenário as imunidades tributárias serviriam de “meio para garantir a promoção de determinados fins públicos. Ela não pode ser excluída, caso contrário a função pública das instituições seria restringida”.⁴⁴⁶

Não temos dúvidas de que o legislador constitucional visou, com a instituição das imunidades tributárias, alcançar certos objetivos. Não cremos, contudo, que estes fins públicos são estimulados ou fomentados com a instituição de imunidades tributárias: é de seu ato de aplicação que se produz este efeito.

Com a promessa da instauração da relação jurídica prevista em seu consequente, as imunidades tributárias estimulam a ocorrência dos fatos previstos em seu antecedente. Este é o objetivo imediato ou intranormativo das imunidades tributárias. Alcançado este objetivo, aí sim, estimula-se ou fomenta-se os fins públicos que o legislador constituinte reputou relevantes.

Dessa forma, ao se sustentar uma interpretação ampla ou teleológica das imunidades tributárias, está-se buscando facilitar a consecução do objetivo mediato ou extranormativo das imunidades tributárias. Para que isso se dê, contudo, faz-se necessário que *realizemos*, primeiramente, o objetivo imediato (intranormativo) das imunidades tributárias.

Este é o limite que vislumbramos a interpretação ampla ou teleológica das imunidades tributárias: os símbolos que estiverem presentes, concomitantemente, no antecedente das normas instituidoras da imunidade tributária “-X” e do tributo “X”, deverão receber a mesma definição nos atos que lhes der aplicação. A definição de “patrimônio, renda e serviços”,⁴⁴⁷ receita,⁴⁴⁸ “operações, mercadorias e serviços”,⁴⁴⁹ etc., deverá ser a mesma para fins de aplicação de ambas as normas (imunidades tributárias x instituidora de tributo).

A interpretação ampla e que poderá estimular a consecução do objetivo mediato ou extranormativo das imunidades tributárias abará apenas os símbolos que não estiverem incluídos no antecedente das normas de competência constitucional-tributária primária.

A definição dos termos “uns dos outros”,⁴⁵⁰ “templos de qualquer culto”,⁴⁵¹ “partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições

⁴⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, p. 210.

⁴⁴⁷ Artigo 150, inciso VI, alíneas “a” e “c”, da Constituição da República.

⁴⁴⁸ Artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição da República.

⁴⁴⁹ Artigo 155, § 2º, inciso X, alíneas “a” e “b”, da Constituição da República.

⁴⁵⁰ Artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição da República.

⁴⁵¹ Artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição da República.

de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”,⁴⁵² “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”,⁴⁵³ etc., sim, poderá se dar de forma ampla e teleológica.

⁴⁵² Artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição da República.

⁴⁵³ Artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição da República.

CAPÍTULO IV

ANÁLISES DE CASOS CONCRETOS

4.1. Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL e a imunidade das receitas decorrentes de exportação para o exterior

A Emenda Constitucional n. 33,⁴⁵⁴ de 11.12.2001, ao introduzir o inciso I ao § 2º do artigo 149 da Constituição da República, dispôs que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata este dispositivo “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

Com a introdução em nosso ordenamento jurídico deste dispositivo, os contribuintes passaram a sustentar que toda e qualquer contribuição social ou de intervenção no domínio econômico que esteja sob o guarda-chuva do artigo 149 da Constituição da República (cuja materialidade consubstancie ou decorra da “receita”) estaria albergada por esta norma imunizante.

De outro lado, defende o Fisco Federal que apenas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que tenham como materialidade a figura “receita” estariam albergada por esta imunidade tributária.

Dessa diferença de opiniões advieram inúmeras ações judiciais questionando a submissão ou não do lucro decorrente das operações de exportação – e conseqüentemente, da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL⁴⁵⁵ – à imunidade introduzida pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

Do lado dos contribuintes postaram-se doutrinadores de peso, tais como ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e EDUARDO DOMINGOS BOTALLO,⁴⁵⁶ bem como GABRIEL

⁴⁵⁴ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (...)”

⁴⁵⁵ Os contribuintes arguíram, também, que a imunidade em apreço se aplicaria à Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF (Cf. STF, Tribunal Pleno, RE 566259/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, pendente de julgamento). Por opção, contudo, não abordaremos este argumento.

⁴⁵⁶ “Além do mais, as diferenças entre receita e lucro, conquanto existam, não sustentam a assertiva de que se estaria diante de realidades reciprocamente excludentes. Isto porque, a receita não exclui o lucro, e vice-versa. Assim, há perfeita compatibilidade entre esses dois conceitos, já que o lucro – sob

LACERDA TROIANELLI.⁴⁵⁷ Os argumentos a favor dos contribuintes que consideramos de maior relevância podem ser sintetizados nas seguintes proposições:

(a) a restrição da imunidade veiculada pela Emenda Constitucional n. 33/2001 apenas às contribuições para o PIS e para a COFINS (que tenham como materialidade auferir “receita”) não alteraria, no plano concreto, a realidade jurídico-positiva vivenciada pelo contribuinte, ao passo que os mesmos já gozavam de isenção destes tributos em relação a esta mesma materialidade;

(b) lucro advém de receita,⁴⁵⁸ de forma que sendo as receitas decorrentes de exportação imunes à incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS, deveria o lucro dela decorrente submeter-se a este mesmo regime jurídico-tributário (imunidade quanto à tributação pela CSLL);

(c) o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL vem decidindo, em matéria de imunidades tributárias, ser proibido adotar-se a classificação dos tributos de acordo com o binômio antecedente/base de cálculo para aferir a aplicabilidade ou não de normas desta natureza;⁴⁵⁹

(d) a necessidade de interpretar-se teleologicamente as imunidades tributárias, de forma a emprestar-lhe máxima eficácia.

os ângulos econômico, contábil e, sobretudo, tributário – nada mais é que a receita depurada, isto é, a receita que teve expungidos os custos e despesas necessários à sua obtenção.

Ora, na medida em que a imunidade tributária instituída pela EC n. 33/2001 objetiva incentivar operações de exportação, desonerando-as de contribuições sociais, segue-se que o termo receitas, empregado no art. 149, § 2º, I, do Diploma Magno, há de ser entendido em sentido amplo, de modo a albergar, não só as contribuições que incidem sobre o faturamento (art. 195, I, *b*, da CF), como a que toma por base de cálculo o lucro (art. 195, I, *c*, da CF). Afinal, como visto, lucro nada mais é que receita ajustada de acordo com os dispositivos legais atrás mencionados” (CARRAZZA, Roque Antônio; BOTALLO, Eduardo Domingos. *In* Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 91, p. 113).

⁴⁵⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *In* A imunidade da CSLL sobre receita de exportações *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 153, p. 38 e ss.

⁴⁵⁸ “É que o lucro, apurado no dia 31 de dezembro, é o resultado de diversos negócios jurídicos realizados durante o exercício (...) A incidência é sobre esse lucro, que é o saldo positivo de entradas e de saídas, de fatos ocorridos durante o exercício. O artigo 8º, da Lei 7.689, de 15.12.88, estaria, pois, a incidir sobre fatos já ocorridos, dado que, não custa repetir, o lucro traduz, apenas, o resultado desses fatos. (...)” (STF, Tribunal Pleno, RE 138.284-8/CE, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 28.08.1992).

⁴⁵⁹ “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CF, art. 150, VI, *c*. I. – Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. – Precedentes do STF. III. – Agravo não provido” (STF, 2ª T., RE 225778 AgRg/SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 10.10.2003).

Particularmente, entendemos que a imunidade introduzida pela Emenda Constitucional n. 33/2001 não se aplica à CSLL, pois:

(a) o fato do ordenamento jurídico já possuir normas que isentem da incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS as receitas de exportação não proíbe que o legislador constituinte produza uma imunidade tributária;

(a.1) por mais que não se produza, com isso, mudanças no plano concreto, não há como negar a grande alteração que este fenômeno operou no plano abstrato de nosso ordenamento jurídico;

(b) o fato de lucro advir de receita não garante a aplicação, àquela materialidade, das normas que tenham como hipótese de incidência o auferimento desta última;

(c) o próprio argumento de que lucro advém de receita é o reconhecimento de que lucro é diferente de receita: isso pela própria definição que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e a legislação pátria lhes atribuíram;

(d) receita compõe, simultaneamente, o antecedente da norma de competência constitucional-tributária primária posta no artigo 195, inciso I, da Constituição da República e o antecedente da imunidade tributária veiculada no artigo 149, § 2º, inciso I, deste mesmo veículo introdutor, motivo pelo qual este signo deverá ser interpretado da mesma forma em ambas as normas;

(d.1) “a imunização das receitas decorrentes de exportação” inclui-se no objetivo imediato ou intranormativo da imunidade tributária objetivada no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição da República;

(d.2) entender-se o contrário levariam os antecedentes normativos de ambas as normas (competência constitucional-tributária primária e imunidade tributária) a não abarcarem a mesma hipótese fática, de modo que a imunidade tributária em exame abrangeria tributos com materialidades completamente distintas;

(e) apenas os termos “decorrentes” e “exportação” poderiam ser objeto de uma interpretação ampla ou teleológica, pois estes visam atingir o objetivo mediato ou extranormativo da imunidade tributária em referência;

(f) o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL está apreciando a matéria em espediente,⁴⁶⁰ sendo que o julgamento encontra-se, atualmente, empatado em quatro votos favoráveis à aplicação da imunidade instituída pelo artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição da República, à CSLL e quatro votos contrários;

⁴⁶⁰ STF, Tribunal Pleno, RE 474132/SC, rel. Min. Gilmar Mendes, pendente de julgamento.

(f.1) os votos favoráveis foram proferidos pelos Ministros GILMAR MENDES (Relator), EROS GRAU, CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA e CEZAR PELUSO, e os votos contrários pelos Ministros MARCO AURÉLIO, MENEZES DIREITO, CARLOS AYRES BRITTO e RICARDO LEWANDOWSKI;

(f.2) ainda restam votar a Ministra ELLEN GRACIE (com vista dos autos) e os Ministros JOAQUIM BARBOSA e CELSO DE MELLO.

4.2. Imunidade tributária do livro eletrônico

O artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, proíbe a instituição de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. Há, neste enunciado, duas regras distintas:

(1º) a primeira imunizando as operações de produção e venda ou apenas venda de livros, jornais e periódicos: seu sujeito ativo é a pessoa que realizar estas operações; e,

(2º) a segunda imunizando as operações de produção e venda ou apenas venda de papel àqueles que vão utilizá-lo na impressão (produção e venda) de livros, jornais e periódicos: seu sujeito ativo é a pessoa que realizar essas operações;

(2.1º) as operações de importação de papel pela própria pessoa que vai utilizá-lo na produção de livros, jornais e periódicos está albergada pela imunidade em espeque.

A discussão que se põe à nossa análise, em apertadas linhas, é a extensão ou definição do símbolo “livro” para fins de aplicação da regra constante no item “1º”.

Sustentam os contribuintes que o signo livro abarcaria não apenas os impressos em papel que visem difundir o conhecimento, propagar ideias, garantir o direito à liberdade de expressão, etc., mas também aqueles que, a despeito de constituídos eletronicamente (CD-ROM), exerçam a mesma função. Já o Fisco (de uma forma geral) defende que apenas o livro impresso em papel ensejaria a aplicação do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988.

Os argumentos defendidos pelo Fisco encontram-se bem sintetizados em Parecer elaborado pela Dra. REGINA CELI PEDROTTI VESPERO,⁴⁶¹ Procuradora do Estado de São Paulo, intitulado “A imunidade tributária do artigo 150, VI, ‘d’ da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico (CD-ROM, DVD, disquete etc.)”.

⁴⁶¹ <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista53/imunidade.htm>>.

Defende a Dra. REGINA CELI PEDROTTI VESPERO, com muita propriedade, os seguintes óbices à inclusão do CD-ROM na definição de “livro” (para fins de aplicação do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, do texto constitucional):

(a) o artigo 31 da Constituição de 1946,⁴⁶² reproduzido pelo artigo 2º, inciso IV, alínea “d”, da Emenda Constitucional n. 18, de 1º.12.1965, vedava a tributação do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, livros e periódicos;

(b) o artigo 20, inciso III, da Constituição de 1967, o alterou para proibir a instituição de impostos sobre “o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão”;

(c) a Emenda Constitucional n. 01/1969 apenas alterou, do plural para o singular, o termo “livro”;

(d) o objetivo central da imunidade tributária em apreço sempre foi o papel, de forma que livros, jornais e periódicos deverão ser constituídos deste material para que permitam a aplicação do artigo 150, inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988;

(e) a rejeição, pelo legislador constituinte, do anteprojeto IASP/ABDF, onde se incluía no espectro de incidência da imunidade em apreço os “livros, jornais e periódicos e outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, assim como papel e outros insumos, e atividades relacionadas com a produção e a circulação”;

(f) livro e CD-ROM são signos distintos, pois cada um deles possui um significado específico;

(g) escorando-se na doutrina de EURICO M. DINIZ DE SANTI,⁴⁶³ distingue interpretante imediato (homem – livro) de mediato (máquina – livro eletrônico) para concluir que apenas os livros interpretados imediatamente permitem a aplicação da imunidade em referência;

(h) o valor protegido na espécie (direito à informação, liberdade de manifestação etc.) não permitiria a inclusão, no antecedente da norma imunizante, do que nela não está contido.

⁴⁶² “Artigo 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V – lançar impostos sobre:

(...)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”

⁴⁶³ SANTI, Eurico M. Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998.

Estes são, resumidamente, os argumentos que reputamos mais relevantes aos que defendem a não-aplicação da imunidade tributária posta no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988 ao livro eletrônico.

De início deve-se frisar que o relevante, para o desate desta questão, é a interpretação que se tem dispensado ao artigo 20, inciso III, da Constituição de 1967, e aos enunciados que lhe sucederam: os que lhe antecederam são irrelevantes para este fim.

Isso porque as operações com “livro” não foram albergadas pelas imunidades tributárias instituídas pela Constituição de 1946 e pela Emenda Constitucional n. 18/1965: a função deste signo era apenas a de delimitar a destinação (juntamente com os jornais e periódicos) que deveria ser dispensada ao papel para que o mesmo gozasse da imunidade em espeque.

A partir desta data, como destacou o Ministro FRANCISCO REZEK⁴⁶⁴ em voto proferido nos autos do Recurso Extraordinário 102.141/RJ, os símbolos livros, jornais e periódicos passaram a compor o centro desta norma imunizante, de modo que não apenas a sua venda, como também o papel adquirido para a sua produção não poderiam ser tributados por meio de impostos.

Ademais, não é demais destacar que as imunidades tributárias instituídas pela Constituição de 1946 e pela Emenda Constitucional n. 18/1965 abrangeriam a comercialização de papel, pura e simplesmente: assim o fosse, toda e qualquer operação desta natureza estaria abrigada pelo antecedente desta norma, e não apenas o papel destinado à produção de livros, jornais e periódicos.

Este é o objetivo extranormativo das imunidades criadas pela Constituição de 1946 e pela Emenda Constitucional n. 18/1965: baratear os custos de produção de livros, jornais e periódicos, de forma que os mesmos se tornem mais acessíveis à população.

Em termos de objetivo extranormativo, não há qualquer distinção entre as imunidades criadas pela Constituição de 1946 e pela Emenda Constitucional n. 18/1965 e aquelas introduzidas pela Constituição de 1967, Emenda Constitucional n. 01/1969 e pela

⁴⁶⁴ “A norma constitucional em exame estabelece imunidade em favor do livro e de todos os labores que circundam sua produção. A fonte de produção do livro, o lugar, ou o conjunto de lugares oficiais de onde sai o produto acabado, tudo isso é alcançado pela imunidade constitucional. O papel, todavia, é matéria-prima que vem de fora; e por isso mereceu menção especial. É produzido alhures, razão por que o constituinte estimou necessário deixar claro que, mesmo antes de adentrar os locais de produção do livro, o papel está imune a tributos, em razão do seu destino” (STF, 2ª T., RE 102141/RJ, rel. Min. Carlos Madeira, *DJU* 29.11.1985, p. 21290).

Constituição Federal de 1988: a única diferença é o meio por elas adotado para atingir este desiderato.

Outrossim, não vemos a rejeição, pelo legislador constituinte originário, de parte do anteprojeto IASP/ABDF⁴⁶⁵ como um óbice intransponível à aplicação, ao denominado “livro eletrônico”, do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988.

Primeiro porque o único efeito do veto acima mencionado é a inserção, no antecedente da imunidade em espeque, apenas das operações com livros, jornais e periódicos, e o papel destinado a sua impressão: excluíram-se, com isso, *outros* veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, as atividades relacionadas à sua produção e circulação e outros insumos que não o papel (quando utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos).

Este fato, por mais que jurídico, é irrelevante para a discussão em foco, pois nela não se alega que todo e qualquer veículo de comunicação é abrangido pela imunidade tributária esculpida no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição da República, e sim que o termo “livro eletrônico” é um dos significados possíveis do símbolo livro.

De todo modo vale uma pequena observação: o artigo 60, § 5º, da Constituição Federal de 1988, não se aplica à proposta de Emenda Constitucional em apreço, ao passo que quando de sua elaboração ele nem mesmo integrava nosso ordenamento jurídico.

Outrossim, não discordamos da assertiva de que este foi o texto escolhido pelo legislador constituinte originário e que a finalidade extranormativa (direito à informação, liberdade de manifestação etc.) da imunidade em exame não permitiria que se incluíssem, em seu antecedente, fatos que não denotem a conotação por ele adotada. Isso, contudo, não implica que o livro eletrônico estaria excluído das noções possíveis do termo “livro”, de forma que as operações a ele relacionadas não permitiriam a aplicação do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988.

Não há relação de implicação entre: (a) o veto, pelo legislador constituinte originário, da proposta de concessão de imunidade tributária a todos os veículos de comunicação, inclusive audiovisuais e a impossibilidade da finalidade ou objetivo extranormativo da imunidade tributária alterar o antecedente da norma imunizante; e a conclusão de que = (b) a realização de operações relacionadas a “livro eletrônico” não estaria albergada pela imunidade posta no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988.

⁴⁶⁵ Que incluía no espectro de incidência da imunidade em apreço os “livros, jornais e periódicos e outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, assim como papel e outros insumos, e atividades relacionadas com a produção e a circulação”.

Em verdade, toda esta celeuma se resolve respondendo a um único questionamento: o livro eletrônico (“CD-ROM”) é ou não espécie do gênero livro?

EURICO M. DINIZ DE SANTI,⁴⁶⁶ com a percuciência de sempre, entende que não. E sua explicação é muito simples: os signos livro e CD-ROM possuiriam significados distintos (representariam diferentes objetos).

Procurando por ainda mais às claras a distinção entre “livro eletrônico” (CD-ROM) e “livro”, diz EURICO M. DINIZ DE SANTI⁴⁶⁷ que:

“(…) não obstante ambos enquadrarem-se como suportes comunicacionais, deve-se entrever que a forma de difusão da informação nos livros e nos CD-ROMs é totalmente distinta. O livro é suporte imediato da comunicação. O CD-ROM é suporte mediato. Ninguém, por mais *expert* que seja nos mistérios da informática, consegue ler, diretamente, um CD-ROM. Necessita de uma máquina, um computador, um interpretante mediato que possa decodificar as correntes e elos de bits gravados em código binário (0111010111…) na superfície do suporte físico”. E conclui: “O interpretante do livro é humano, imediato. Os CD-ROMs exigem interpretantes cibernéticos, mediatos: os computadores.”⁴⁶⁸

Estes, a nosso ver, são os argumentos mais consistentes quanto à impossibilidade do livro eletrônico (CD-ROM) gozar da imunidade posta no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição da República. Por este motivo passaremos a analisá-los.

Todo conceito, informa PAULO DE BARROS CARVALHO,

“(…) é seletor de propriedades e o trabalho de seleção dos predicados que a ocorrência deve ter para fazer parte da descrição típica é de natureza axiológica. O legislador vai privilegiar apenas alguns dos predicados do fato social que pretende utilizar na articulação jurídica da norma. E o recorte promovido no fato social, de que decorre o arquétipo do fato jurídico, vai ser o enunciado conotativo de que falamos.”⁴⁶⁹

Aplicando estas premissas à situação em exame, forçoso é reconhecer que a *forma de interpretação* do signo “livro” seria relevante, para fins de aplicação do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, caso esta nota tivesse sido apanhada por sua hipótese normativa: do contrário, é ela irrelevante para a boa solução deste problema.⁴⁷⁰

⁴⁶⁶ SANTI, Eurico M. Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. In *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998.

⁴⁶⁷ Idem, ibidem, p. 54.

⁴⁶⁸ Idem, ibidem, p. 54.

⁴⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 93.

⁴⁷⁰ É o mesmo, dito de outra forma, que dizer que um homem “H” não é homem porque tem a altura “X”, e não “Y” (cuja masculinidade já teria sido reconhecida pelo sujeito-de-direito “S”), ou mesmo que o jornal “X” não seria jornal por ser composto de “Y” número de páginas, e não “Z” (cuja natureza de jornal já teria sido reconhecida, mesmo que por outros motivos, pelo órgão “A”). Em todos estes

Entendemos que a necessidade de interpretar-se imediatamente (e não mediatamente) um suporte físico não compõe a definição de livro (art. 150, VI, “d”, CF/88). Um livro não deixaria de sê-lo pelo simples fato de ser adquirido por um analfabeto⁴⁷¹ (que não poderia interpretá-lo imediatamente) ou mesmo por um cego que desconheça a leitura em braile.

Não obstante as distorções e problemas que esta interpretação geraria à própria aplicação do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, o simples fato da definição de “livro” não albergar esta nota já nos basta para refutar esta exegese.

A distinção entre as espécies de interpretante em cibernético e humano, por decorrer da própria discussão quanto à definição do signo “livro” (impresso em papel x software), será com ele analisada.

O artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, não definiu livro. Nele consta apenas o conceito, e não sua definição. A vinculação deste signo (livro) ao papel não exerce a função de defini-lo, mas sim de delimitar o destino que deverá ser dado a este último⁴⁷² para que possa usufruir da imunidade tributária⁴⁷³ em exame.

Há, desse modo, que se buscar o núcleo semântico do signo “livro” para, e somente assim, associá-lo ao “livro eletrônico” e concluir pela possibilidade ou não de inclusão, deste

exemplos, a diferença entre todos estes fatos sociais é incontestável, e acreditamos que ninguém em sã consciência as negaria. Contudo, para fins de aplicação dos artigos 5º, inciso I, e 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, estas notas são irrelevantes.

⁴⁷¹ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA deu um exemplo similar ao traçar um paralelo entre livro e livro eletrônico: “Uma pessoa alfabetizada, em perfeitas condições físicas e mentais, adquire uma Bíblia convencional (isto é, impressa em papel) e não suporta no preço deste Livro Sagrado, o ônus financeiro de nenhum imposto. É o que literalmente dispõe o art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. Já – se prevalecer a absurda e restritiva interpretação deste dispositivo constitucional – um deficiente (analfabeto, cego, idoso, etc.), ao adquirir o mesmo Texto Sagrado, só que, agora, adaptado a sua excepcional condição (por exemplo, uma Bíblia em vídeo), teria que suportar a carga econômica dos impostos que a precitada alínea *d* profiga. Um cego, por exemplo, será economicamente prejudicado justamente por ser cego” (*In Importação de Bíblias em fitas – sua imunidade – exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. Revista Dialética de Direito Tributário* n. 26, p. 117).

⁴⁷² O Min. MARCO AURÉLIO encampou este entendimento em voto aviado nos autos do Recurso Extraordinário 174476/SP, *in verbis*: “A alusão ao papel, destinado a impressão, outro sentido não tem senão o de exemplificar um dos itens que entram na produção do bem” (STF, Tribunal Pleno, RE 174476/SP, rel. Min. Maurício Corrêa, red. p/ acórdão Min. Francisco Rezek, *DJU* 12.12.1997, p. 65580).

⁴⁷³ Esta linha de raciocínio se compagina com a jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ei-la: “Não prospera o inconformismo da parte Marprint Editora, Fotolito e Gráfica Ltda., porquanto consignou-se nos precedentes citados na decisão agravada que a imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’, da Carta da República não contempla todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas somente aqueles que, fisicamente caracterizados como papel, estejam diretamente empregados no processo de produção, inclusive papel fotográfico. Desse modo, interpretação extensiva, de molde a excluir da tributação outras espécies de insumos, viola aquele dispositivo constitucional” (STF, 1ª T., RE AgRg 324.600/SP, rel. Min. Ellen Gracie, *DJU* 25.10.2002, p. 47).

último, no antecedente ou suposto normativo do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988.

Livro é instrumento de propagação de conhecimento, informação e cultura, etc., mas não o único: livro é um dos meios aptos a atingir este fim. Razão assiste a OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO quando afirma que “esses princípios não determinam a abrangência de imunidade tributária para todos os veículos de comunicação ou difusores de cultura, ciência ou informação, (...)”.⁴⁷⁴

Agora, não é a impossibilidade de aplicar-se o artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, a todo e qualquer veículo de comunicação⁴⁷⁵ que impediria a inclusão, em seu antecedente normativo, do livro eletrônico. Até mesmo os problemas que adviriam desta equiparação (diferenças de regimes jurídicos)⁴⁷⁶ não se faz presente na espécie.

Não se pretende, com isso, abandonar a definição de livro enquanto “instrumento de veiculação de informação, cultura, etc., impresso em papel”, que já possui o beneplácito do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O que se defende é aquela não é a única, mas apenas uma das interpretações juridicamente possíveis⁴⁷⁷ para este símbolo.

O problema de se considerar o livro como gênero do qual os livros impressos em papel e eletrônico seriam espécies, ou mesmo de dispensar-lhes o mesmo regime jurídico nos parece até engraçado, pois isso já consta de inúmeras outras normas de natureza não-tributária. Dentre estas podemos citar a Lei 9.609, de 19.02.1998,⁴⁷⁸ que, em seu artigo 2º, dispensou ao

⁴⁷⁴ FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. In A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 33, p. 134.

⁴⁷⁵ O Min. PAULO BROSSARD distinguiu livros, jornais, rádio e televisão, para fins de aplicação da imunidade em apreço, sob o seguinte argumento: “A finalidade da norma constitucional que estabeleceu a imunidade em relação ao livro e jornal é conhecida. Agora, o rádio e a televisão não são atividades industriais comuns, como é o jornal, como é a editora. São atividades públicas que dependem de concessão; são atividades públicas que, é preciso igualmente reconhecer, se transformaram em veículo de exploração mercantil desenfreada. Não quer dizer que não haja magníficos espaços destinados ao aperfeiçoamento cultural. É claro que existem. Mas, em compensação, existem outros que parecem destinados à degeneração moral. De modo que são atividades que não podem ser comparadas. Mas, o fato é que, em se tratando de rádio e televisão, o problema atinge proporções indefinidamente maiores” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 773 MC/RJ, rel. Min. Néri da Silveira, DJU 30.04.1993, p. 7564 – destaques do autor).

⁴⁷⁶ Cf. artigos 17, § 3º, 21, incisos XII, alínea “a”, XVI, 49, inciso XII, 139, 220 a 224 da Constituição da República.

⁴⁷⁷ Diferentemente de serviço, faturamento, folha de salários, não havia à época uma definição legal de livro a ser incorporada pelo texto constitucional.

⁴⁷⁸ “Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.”

software (livro eletrônico) a proteção conferida às obras literárias pela legislação de direitos autorais.

Temos também a Lei 10.753, de 30.10.2003 (que instituiu a Política Nacional do Livro), que, em seu artigo 1º, definiu livro, *para fins de aplicação de seu enunciado-enunciado*, como a “publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento”.

Mais adiante, o parágrafo único do artigo 1º da Lei 10.753/2003 equiparou a livro, também para fins de aplicação do enunciado-enunciado do retro mencionado veículo introdutor:

- “I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;
- II – materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;
- III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;
- IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;
- V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;
- VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a *utilização de qualquer suporte*;
- VII – *livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual*;
- VIII – livros impressos no Sistema Braille.”⁴⁷⁹

O artigo 1º, parágrafo único, da Lei 10.753/2003, portanto, é uma prova empírica de que o legislador infraconstitucional reconheceu a existência de várias espécies de livro, e, dentre estes, o denominado “livro eletrônico”. Diferencia-os, apenas, quanto ao regime jurídico a eles aplicável: em algumas hipóteses eles se submeterão ao enunciado-enunciado da Lei 10.753/2003, outras não.

Essa diferenciação, não se pode negar, é uma prova patente que o próprio sistema de direito positivo reconhece a polissemia⁴⁸⁰ do signo “livro” e a possibilidade de incluir-se, dentre as significações possíveis deste símbolo, o “livro eletrônico”.⁴⁸¹

Discordar desta exegese, a despeito de desconsiderar o próprio precedente dado por nosso ordenamento jurídico com a produção da Lei 10.753/2003, é expurgar a eficácia do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, pois é certo que com o

⁴⁷⁹ Destaques do autor.

⁴⁸⁰ STF, Tribunal Pleno, ADIn 3395 MC/DF, rel. Min. Cezar Peluso, *DJU* 10.11.2006, p. 49.

⁴⁸¹ Este mesmo fenômeno ocorreu, por interesse dos Fiscos Estaduais, Distrital e Federal, com a criação da “nota fiscal eletrônica”: contudo, sem nenhuma polêmica. Cf. Ajuste SINIEF n. 07/2005 e alterações posteriores, bem como Protocolo Confaz ICMS n. 42, de 03.07.2009.

avanço tecnológico e a necessidade de proteger-se o meio ambiente,⁴⁸² é uma questão de tempo para que não mais existam livros impressos⁴⁸³ em papel.⁴⁸⁴

É defender, dentre as acepções juridicamente possíveis do símbolo “livro” (que não foi definido extencional ou conotativamente pelo texto constitucional ou por enunciado de lei

⁴⁸² Os artigos 23, inciso VI, 170, inciso VI, 186, inciso II e 225, inciso V, todos da Constituição da República, dispõem:

“Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...)

VI – proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; (...)”

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (...)”

“Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: (...)

II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; (...)”

“Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (...)

V – controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente; (...)”

⁴⁸³ “Nesse contexto, a norma imunizante deve ser interpretada amplamente, principalmente se considerarmos que, do ponto de vista histórico, captado pela doutrina mencionada, a imunidade cada vez mais se afasta do suporte do livro, em papel, para se fundamentar em sua função, qual seja, a de veículo de mídia escrita e a de difusão do pensamento humano, como instrumento indispensável à realização do Estado Democrático de Direito” (YAMASHITA, Douglas. *In* Serviços gráficos para livros, jornais e periódicos: imunidade tributária? *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 171, p. 32).

⁴⁸⁴ Sobre a necessidade de dar-se uma interpretação “útil” às imunidades tributárias, assim se manifestou o Ministro MOREIRA ALVES, do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: “Para a exegese da imunidade, como instituto constitucional que é, podem ser utilizados todos os métodos empregados na interpretação dos textos constitucionais, e, assim, sem se deixar de lado a exegese literal ou gramatical porque a interpretação não deve ultrapassar os limites do conteúdo significativo das palavras da norma, há de se usar necessariamente da interpretação lógica, onde, na hermenêutica constitucional, avulta o valor do elemento teleológico. (...)

Essa finalidade eminentemente econômica, que é a razão de ser da imunidade em causa, será atingida, na extensão necessária para que ela seja efetivamente alcançada, com a interpretação, estritamente técnica, que restrinja o sentido da expressão utilizada pela Constituição – ‘incidirá sobre as operações relativas a esses bens’ – a tributos que tenham como fato gerador qualquer das operações negociais ou não, relativas a esses bens? Não me parece que assim seja. Basta atentar para a circunstância de que o exame de quais seriam os tributos que, por esse critério, seriam alcançados por essa imunidade, para se ver que essa exegese deve ser afastada por tornar a norma constitucional quase inócua. (...)

Incidência nesse texto, para se lhe dar sentido realmente útil, não é apenas a determinante do fato gerador do tributo, mas a que, de modo imediato ou mediato, se relacione exclusivamente às operações referentes aos bens em causa. Para finalidade exclusivamente econômica de imunidade concedida pela vital importância desses bens para a economia do País, é de dar-se aos termos que a instituíram significado que, embora não estritamente técnico, lhes permita alcançar plenamente esse fim” (STF, Tribunal Pleno, RE 205355 AgRg/DF, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 08.11.2002, p. 21 – destaques do autor).

complementar⁴⁸⁵), aquela que mais dê eficácia ao objetivo extranormativo desta imunidade tributária e de inúmeros outros princípios⁴⁸⁶ não menos importantes para nosso texto constitucional.

Como já defendia PONTES DE MIRANDA tempos atrás:

“Os fenômenos que o Direito estuda são naturais: transformam-se, evoluem, como o próprio homem. Não há dois homens absolutamente iguais; não há ninguém que em momentos sucessivos seja absolutamente igual ao que era. As diferenças infinitesimais não são menos diferenças de que as grandes e visíveis, as gritantes e mensuráveis. Hoje, o artigo tal do Código A pode não exprimir, exatamente, o que no ano passado, exprimia; porque não diz ele o que está nas palavras, mas algo de mutável que as palavras tentaram dizer. Toda a codificação é o pródomo de um fracasso: pretende fixar, parar, fotografar, não no espaço, mas no tempo; e muda o próprio objeto, de modo que há de olhar a realidade de hoje, que é adulta, e o retrato de outrora, para descobrir, não mais a imagem exata, e sim os traços que indiquem identidade.”⁴⁸⁷

Esta pretensão, longe de violar a jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, acolhe-a por inteira. Como frisou o Ministro CELSO DE MELLO,⁴⁸⁸ a regra

⁴⁸⁵ Seria o mesmo, adotando-se a distinção preconizada pelo Ministro EROS GRAU, do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em considerar o signo “livro” uma noção e não um conceito, de forma que não haveria que se falar em uma única, e sim várias interpretações possíveis: tudo a depender do contexto que o ato interpretativo se inserirá. Eis suas palavras:

“(…) 10. Os atos administrativos que envolvem a aplicação de ‘conceitos indeterminados’ estão sujeitos ao exame e controle do Poder Judiciário. ‘Indeterminado’ o termo do conceito – e mesmo e especialmente porque ele é contingente, variando no tempo e no espaço, eis que em verdade não é conceito – mas noção –, a sua interpretação [interpretação = aplicação] reclama de uma, entre várias interpretações possíveis, em cada caso, de modo que essa escolha seja apresentada como adequada.

12. O Poder Judiciário verifica, então, se o ato é correto. Não, note-se bem – e desejo deixar isso bem vincado –, qual o ato correto.

13. E isso porque, repito-o, sempre, em cada caso, na interpretação, sobretudo de textos normativos que veiculem ‘conceitos indeterminados’ [vale dizer, noções], inexistente uma interpretação verdadeira [única correta]; a única interpretação correta – que haveria, então, de ser exata – é objetivamente incognoscível (é, *in concreto*, incognoscível). Ademais, é óbvio, o Poder Judiciário não pode substituir-se à Administração, enquanto personificada no Poder Executivo. Logo, o Poder Judiciário verifica se o ato é correto; apenas isso” (STF, 2ª T., RMS 24699/DF, rel. Min. Eros Grau, DJU 01.07.2005, p. 56).

⁴⁸⁶ “É preciso ter presente, na análise do tema em exame, que a garantia da imunidade estabelecida pela ordem constitucional brasileiro em favor dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI) reveste-se de significativa importância de ordem político-jurídica, destinada a preservar e a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole tributária foi conferida, instituída e assegurada” (STF, Tribunal Pleno, RE 174476/SP, rel. Min. Mauricio Corrêa, red. p/ acórdão Min. Francisco Rezek, DJU 12.12.1997, p. 65580).

⁴⁸⁷ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Sistema de ciência positiva do direito*. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. 1ª ed. Campinas: Bookseller, 2000, t. I, p. 138.

⁴⁸⁸ “Isso significa, portanto, presente tal contexto, que a interpretação judicial desempenha um papel de fundamental importância, não só na revelação do sentido das regras normativas que compõem o ordenamento positivo, mas, sobretudo, na adequação da própria Constituição às novas exigências,

nada mais é que a interpretação que lhe dê, do mesmo modo que conceito é o que sua definição diz que ele é: esta definição, tal qual o ordenamento jurídico, é dinâmica e não estática, podendo, pelos meios e dentro dos limites por ele mesmo impostos, variar de tempos em tempos. Na ausência de uma definição constitucional ou mesmo legal complementar,⁴⁸⁹ então, é que não há como se impor qualquer tipo de óbice à conduta do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL que, lançando mão do método conotativo ou denotativo, define-o.

Infelizmente nos parece que este entendimento não tem prevalecido no SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, que, mesmo sem enfrentar diretamente a questão em análise, tem negado a aplicação da imunidade tributária posta no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, ao livro eletrônico. Dentre estes podemos mencionar decisões

necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam a sociedade contemporânea.

Daí a precisa observação de FRANCISCO CAMPOS (*Direito constitucional*, vol. II/403, 1956, Freitas Bastos), cujo magistério enfatiza, corretamente, que, *no poder de interpretar os textos normativos, inclui-se a prerrogativa judicial de reformulá-los, em face de novas e cambiantes realidades sequer existentes naquela particular momento histórico em que tais regras foram concebidas e elaboradas*.

Importante rememorar, neste ponto, a lição desse eminente publicista, para quem ‘O poder de interpretar a Constituição envolve, em muitos casos, o poder de formulá-la. A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplicá-la (...) Nos Tribunais incumbidos da guarda da Constituição, funciona, igualmente, o poder constituinte (grifei)’.

Cumpra referir que o poder de interpretar o ordenamento normativo do Estado, ainda que disseminado por todo o corpo social, traduz prerrogativa essencial daqueles que o aplicam, incumbindo, ao Judiciário, notadamente ao Supremo Tribunal Federal – que detém, em matéria constitucional, ‘o monopólio da última palavra’ –, o exercício dessa relevantíssima atribuição de ordem jurídica.

A regra de direito – todos o sabemos – nada mais é, na expressão do seu sentido e na revelação do seu conteúdo, do que a sua própria interpretação.

Na realidade, a interpretação judicial, ao conferir sentido de contemporaneidade à Constituição, nesta vislumbra um documento vivo a ser permanentemente atualizado, em ordem a viabilizar a adaptação do ‘corpus’ constitucional às novas situações sociais, econômicas, jurídicas, políticas e culturais surgidas em um dado momento histórico, para que, mediante esse processo de ‘aggiornamento’, o estatuto fundamental não se desqualifique em sua autoridade normativa, não permaneça vinculado a superadas concepções do passado, nem seja impulsionado, cegamente, pelas forças de seu tempo.

Ou, em outras palavras, a interpretação emanada dos juízes e Tribunais será tanto mais legítima quanto mais fielmente refletir, em seu processo de concretização, o espírito do tempo, aquilo que os alemães denominam ‘Zeitgeist’.

Em uma palavra, Senhores Ministros: *a interpretação judicial há de ser vista como instrumento juridicamente idôneo de mutação informal da Constituição, revelando-se plenamente legítima a adequação da própria Constituição da República, se e quando imperioso compatibilizá-la, mediante exegese atualizadora, com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea*” (STF, 2ª T., HC 90450/MG, rel. Min. Celso de Mello, DJe 025, de 05.02.2009 – destaques do autor).

⁴⁸⁹ Artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

monocráticas dos Ministros CELSO DE MELLO,⁴⁹⁰ DIAS TOFFOLI,⁴⁹¹ EROS GRAU,⁴⁹² JOAQUIM BARBOSA,⁴⁹³ CARLOS BRITTO⁴⁹⁴ e CEZAR PELUSO.⁴⁹⁵

⁴⁹⁰ “O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora questionado – que reconheceu, em favor da empresa recorrida, a prerrogativa da imunidade tributária, por tratar-se, no caso, de ‘kits’ eletrônicos que acompanham fascículos educativos – diverge da jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal consagrou na análise do tema em discussão. Não obstante a minha pessoal convicção em sentido contrário, que acolhe exegese extensiva a propósito do tema em discussão, tal como exposta no julgamento do RE 203.859/SP, em voto parcialmente vencido que nele proferi, devo ajustar o meu entendimento à diretriz jurisprudencial prevalecente nesta Suprema Corte, em respeito e em atenção ao princípio da colegialidade. Sendo assim, pelas razões expostas, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário, em ordem a denegar o mandado de segurança impetrado pela parte ora recorrida. No que concerne à verba honorária, revela-se aplicável o enunciado constante da Súmula 512/STF” (STF, RE 509279/RJ, Decisão Monocrática do Min. Celso de Mello, *DJU* 18.09.2007, p. 73).

⁴⁹¹ “No mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas proferidas em processos em que a matéria discutida é especificamente a imunidade tributária incidente sobre livros eletrônicos (CD-ROM): RE 416.579/RJ, relator o Min. Joaquim Barbosa, RE 282.387/RJ, relator o Ministro Eros Grau, *DJ* de 8/6/06 e AI 530.958/GO, relator o Min. Cezar Peluso, *DJ* de 31/3/05. Ante o exposto, nos termos do artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento para denegar a segurança. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula 512/STF” (STF, RE 330817/RJ, Decisão Monocrática do Min. Dias Toffoli, *DJe* 040, de 04.03.2010).

⁴⁹² “Discute-se nesse recurso extraordinário a constitucionalidade da extensão da imunidade tributária conferida a livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão aos livros eletrônicos comercializados em forma de CD-ROM, relativamente ao ICMS. (...)

12. Embora fisicamente nesta Corte, o tema de fundo do extraordinário – extensão da imunidade tributária do artigo 150, VI, ‘d’, da Constituição do Brasil às publicações eletrônicas – foi analisado em diversos precedentes. A imunidade prevista no artigo 150, VI, ‘d’, da Constituição está restrita apenas ao papel ou aos materiais a ele assemelhados, que se destinem à impressão de livros, jornais e periódicos. Neste sentido o AI 220.503, relator o Min. Cezar Peluso, *DJ* de 08.10.04; o RE 238.570, relator o Min. Néri da Silveira, *DJ* de 22.10.99; o RE 207.462, relator o Min. Carlos Velloso, *DJ* de 19.12.97; o RE 212.297, relator o Min. Ilmar Galvão, *DJ* de 27.02.98; o RE 203.706, relator o Min. Moreira Alves, *DJ* de 06.03.98; e o RE 203.859, relator o Min. Carlos Velloso, *DJ* de 24.08.01. Nego seguimento à presente ação cautelar [art. 21, § 1º, do RISTF]” (STF, AC 2564/MG, Decisão Monocrática do Min. Eros Grau, *DJe* 047, de 15.03.2010).

⁴⁹³ “Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, *a*, da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou imune à tributação operações com livros eletrônicos, gravados em *compact discs – read only memory* (CD-ROM). Sustenta-se, em síntese, violação do art. 150, VI, *d*, da Constituição. A orientação firmada por esta Corte interpreta o art. 150, VI, *d*, da Constituição de forma a restringir a salvaguarda constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Assim, embora a salvaguarda possa abranger diversas etapas do processo de elaboração e circulação do material protegido (RE 102.141 – *RTJ* 116/268), bem como comporte ampla interpretação a densidade do objeto (imunidade de álbum de figurinhas – cromos autocolantes – RE 221.239, rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, *DJ* de 06.08.2004 e das listas telefônicas – RE 101.441, rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, *DJ* de 19.08.1988), a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais ou periódicos ou o papel destinado à sua impressão (cf. a interpretação conversada da Súmula 657/STF). Nesse sentido, não há proteção constitucional à prestação de serviços de composição gráfica (RE 229.703, rel. Min. Moreira Alves, 1ª Turma, *DJ* de 17.05.2002), às capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais (RE 325.334-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, *DJ* de 19.09.2003), à tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos (RE 265.025, rel. Min.

V – SÍNTESE CONCLUSIVA

I. É através da adoção de um pacto sógnico (língua) por um dado grupo social que se permite o exercício, em concreto (fala), da faculdade da linguagem.

II. O signo é um dado convencional que possui o *status* lógico de relação, interligando suporte físico, significado e significação.

III. É através da linguagem que a realidade instaura-se no homem. Para falarmos do mundo físico, introduzindo-o em uma relação comunicativa intersubjetiva, há necessidade de o mesmo ser linguisticamente construído.

IV. Conceitos são signos da espécie símbolo e não reproduzem o objeto: eles põem o objeto. Funcionam como seletores de propriedade, enunciando o que interessa e o que não interessa para defini-lo.

V. Esses caracteres, contudo, não estão *no* conceito, e sim em sua *definição*. As definições exercem a função de desarticular abstratamente o conceito, fornecendo as informações mínimas e essenciais para que possamos encontrá-lo.

Moreira Alves, 1ª Turma, *DJ* de 21.09.2001), às peças de reposição (RE 238.570 – *RTJ* 171/356 – cf., ainda o RE 230.782, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, *DJ* de 10.11.2000) ou à importação de bens para montagem de parque gráfico (AI 530.911-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, *DJ* de 31.03.2006). Dado que o suporte físico que funciona como mídia (*CD-rom*) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel, o acórdão recorrido contrariou a orientação fixada por esta Corte (cf., e.g., o AI 530.958, rel. Min. Cezar Peluso, decisão monocrática, *DJ* de 31.03.2005 e o RE 497.028, rel. Min. Eros Grau, decisão monocrática, *DJe* 223 de 26.11.2009). Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para denegar a segurança. Sem honorários (Súmula 512/STF)” (STF, RE 450422/SP, Decisão Monocrática do Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 023, de 05.02.2010). Nesse mesmo sentido: STF, RE 416579/RJ, Decisão Monocrática do Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 023, de 05.02.2010; STF, RE 431701/RJ, Decisão Monocrática do Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 024, de 08.02.2010; STF, RE 276213/SP, Decisão Monocrática do Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 024, de 08.02.2010.

⁴⁹⁴ STF, RE 522621/SP, Decisão Monocrática do Min. Carlos Britto, *DJe* 194, de 14.10.2009.

⁴⁹⁵ STF, AI 220503/RJ, Decisão Monocrática do Min. Cezar Peluso, *DJU* 08.10.2004, p. 27.

VI. Ao se definir um conceito criam-se, necessariamente, duas classes: uma formada pelos elementos (*definiens*) que se incluem no *definiendum* e a outra composta por aqueles elementos que não denotam a conotação por ele imposta.

VII. Aglutinando os elementos em razão de sua semelhança, a atividade classificatória cria grupos, denominados de gênero e espécie. O gênero conota mais que a espécie ou é predicado de um número maior de elementos, enquanto a espécie deve denotar mais que o gênero (diferença específica).

VIII. É através da criação de classes que o legislador define a hipótese e consequente normativos, e, da extensão dessas classes, constituem-se os fatos e relações jurídicas (classes de um único elemento).

IX. Norma, como produto cultural, é constituída de linguagem. Para que seja jurídica, esta linguagem deve ter função prescritiva.

X. Norma jurídica é a significação objetiva que os órgãos competentes para o sistema de direito positivo constroem a partir do contato visual, tátil ou auditivo com outra norma jurídica já objetivada, assim entendida a sua versão em linguagem competente.

XI. As normas jurídicas de estrutura hipotético-condicional apresentam estrutura dual: suposto ou antecedente imputando prescritor ou consequente. Classe (enunciado conotativo) implicando classe (enunciado conotativo) no plano abstrato, e classe (enunciado denotativo) implicando classe no plano concreto (enunciado denotativo).

XII. Ordenamento jurídico é um conjunto de normas jurídicas válidas, aglutinadas em relação a determinado referencial (linguístico e com função prescritiva) e que se relacionam por laços de coordenação e subordinação.

XIII. Essas normas podem ser da espécie individual e concreta, individual e abstrata, geral e concreta, geral e abstrata e categórica (*lato sensu*).

XIV. As normas abstratas podem ser divididas em normas sobre produção de normas introdutoras e normas sobre produção de normas introduzidas. Ambas possuem estrutura sintática hipotético-condicional.

XV. Os sistemas de direito positivo (SDP, SDP¹, SDPⁿ) sofrem alterações mediante processos de revisão, expansão ou contração sistêmicos. Neste íterim, deverão manter ao menos um elemento em comum (ex.: cláusulas pétreas) para que possam pertencer a um mesmo ordenamento jurídico.

XVI. É possível coexistirem vários sistemas de direito positivo e ordenamentos jurídicos. A aplicação de todos eles dar-se-á pelo órgão competente para o último dos ordenamentos jurídicos (e, dentro dele, do sistema de direito positivo mais atual).

XVII. O sistema de direito positivo regula a sua produção e controla as normas nele introduzidas. Uma vez válida, a norma jurídica jamais deixará de sê-lo: isso tanto sob o prisma das normas abstratas como concretas.

XIII. O que interessa ao sistema de direito positivo, no plano abstrato, é a produção de atos concretos: ineficácia de uma norma adquire relevância jurídica enquanto enunciado de norma concreta.

XIX. Da mesma forma que as normas abstratas de estrutura hipotético-condicional podem ser divididas em norma sobre produção de normas introdutoras e normas sobre produção de normas introduzidas, a compatibilidade (e não validade) poderia ser abordada sob os ângulos material e formal.

XX. A compatibilidade formal seria produto do exercício (processo) regular da competência para produzir normas introdutoras, ao passo que a compatibilidade material (produto) decorreria do correto exercício (processo) da competência para produzir normas introduzidas.

XXI. O controle de compatibilidade das normas introdutoras (formal) carece do cotejo entre a enunciação-enunciada (antecedente) e o procedimento prescritos pela norma de competência que originou a sua produção, enquanto a aferição da compatibilidade material (normas introduzidas) exige apenas que se analise o conteúdo semântico das normas por ela

introduzidas (cotejando-a com a respectiva norma introdutora, até mesmo para verificar quem as produziu).

XXII. Normas de competência constitucional-tributária são enunciados introduzidos pela Constituição Federal de 1988 ou Emenda Constitucional, juridicamente modalizados com os funtores deônticos permitida (P) ou obrigado (O), que prescrevem a aptidão que alguém detém, em face de outrem, de alterar o sistema de direito positivo mediante introdução, pelo veículo introdutor prescrito pelo ordenamento jurídico (que não seja da espécie Emenda Constitucional), de enunciado-enunciado que, direta ou indiretamente, disponha sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

XXIII. Caso a relação jurídica prevista no consequente de norma de competência introduzida pela Constituição Federal de 1988 ou Emenda Constitucional seja modalizada com o functor deôntico permitido (P), ter-se-á uma norma de *competência constitucional-tributária primária*: o sujeito ativo desta relação jurídica será a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, representados por seus Poderes Legislativo e Executivo.

XXIV. Caso essa relação jurídica seja modalizada pelo functor deôntico obrigado (O), ter-se-á norma de *competência constitucional-tributária secundária*: o sujeito ativo desta relação jurídica será a União, Estados e Distrito Federal, representados por seu Poder Judiciário.

XXV. O exercício da competência constitucional-tributária primária é facultativo, indelegável e irrenunciável.

XXVI. Normas de *incompetência constitucional-tributária* são enunciados constitucionais cujos antecedentes e consequentes [modalizados com o functor deôntico proibido (V)] são subclasse própria (ou mesmo parcialmente equivalentes) dos antecedentes e consequentes das normas de competência constitucional-tributária.

XXVII. Instaurando-se relação de antinomia entre norma de competência constitucional-tributária primária e norma de incompetência constitucional-tributária, recebe esta última o qualificativo “primária”. O mesmo ocorre em relação às normas de competência constitucional-tributária secundária.

XXIII. Do confronto entre as normas de competência e incompetência constitucional-tributária primária origina-se a competência constitucional-tributária primária e a incompetência constitucional-tributária primária.

XXIX. Como todo produto, a competência constitucional-tributária primária e a incompetência constitucional-tributária primária diferem dos elementos que lhes originaram. Constituem-se mediante produção de uma terceira norma, que, analisando-as, define qual será aplicada.

XXX. É na dinâmica jurídica que o ordenamento jurídico define competência e incompetência constitucional-tributária primária: sempre em razão dos critérios de tempo e de espaço adotados, concretamente, como referencial.

XXXI. Positivamente, a definição de competência e incompetência constitucional-tributária primária não advém de enunciado-enunciado introduzido pela Constituição Federal de 1988 ou Emenda Constitucional, e sim dos enunciados-enunciados que lhes apliquem (infraconstitucional): é neles que se verbaliza o resultado da relação entre essas normas.

XXXII. Ambas as normas (competência e incompetência constitucional-tributária primária) são aplicadas e constituem, no plano infraconstitucional, a competência e a incompetência constitucional-tributária primária.

XXXIII. A aplicação das imunidades tributárias, ao contrário das normas de competência constitucional-tributária primária, não exige que o ente político detentor de competência tributária previamente as positive no plano infraconstitucional: de normas gerais e abstratas introduzidas pela Constituição Federal de 1988 e por Emendas Constitucionais sacam-se normas individuais e concretas.

XXXIV. As imunidades tributárias exercem, concomitantemente, a função de proibir o exercício da competência constitucional-tributária primária e a aplicação de normas instituidoras de tributos: sempre em relação a determinadas materialidades e sob específica coordenada espaço-temporal.

XXXV. Toda norma de estrutura sintática hipotético-condicional tem sua aplicação (incidência) condicionada à ocorrência do fato previsto em seu antecedente: sem isso, não poderá ela ser aplicada. Sobre esse prisma, toda imunidade é condicionada.

XXXVI. A distinção comumente difundida das imunidades em condicionais e incondicionais não possui como objeto de análise essas normas, singularmente consideradas, e sim seu ato de aplicação.

XXXVII. As imunidades ditas incondicionadas, para serem aplicadas, não carecem da prévia produção de enunciado introduzido por lei complementar: as condicionais sim.

XXXVIII. Este condicionamento por enunciado infraconstitucional, tratando-se de imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente, é necessário (obrigatório): sem ele sua aplicação não é permitida. No que toca às imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucionalmente, este condicionamento é permitido.

XXXIX. A exigência de que enunciado de lei complementar preveja os requisitos necessários à aplicação das normas instituidoras de imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente não implica que as mesmas sejam desprovidas de estrutura sintática hipotético-condicional: elas têm.

XL. Por este motivo os condicionantes introduzidos por lei complementar não compõem o antecedente da norma instituidora de imunidade tributária: eles integrarão o antecedente da norma que *os* aplicar.

XLI. Enunciado de lei complementar pode acrescer, aos critérios previstos no antecedente da norma instituidora de imunidade tributária, outros nela não previstos e não menos necessários à sua aplicação: a prova-produto desse relacionamento está no ato que aplicá-las.

XLII. Ao fixar esses condicionantes à aplicação das imunidades tributárias de aplicação condicionada constitucional-legalmente, não poderá o enunciado de lei complementar alterar quaisquer dos critérios contidos em seu antecedente ou consequente normativos: ele deve adotá-los como premissas.

XLIII. A enunciado de lei complementar é permitido definir os signos postos na Constituição Federal de 1988 e Emendas Constitucionais. Contudo, ao fazê-lo lhe é vedado:

XLIII.a. alterar a definição positivada pelo Texto Constitucional ou mesmo pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao interpretá-los: não há empecilho, contudo, que lei complementar defina o que não está definido em normas constitucionais;

XLIII.b. ao redefinir conceitos já definidos pelo texto constitucional, enunciado de lei complementar não poderá alterar a relação estabelecida entre seu suporte físico, significado e significação: poderá tornar esta relação mais “colorida”, “divertida”, “detalhada”, não desnaturá-la;

XLIII.c. as definições incorporadas pelo texto constitucional são definições infraconstitucionais (e pré-constitucionais) de conceitos constitucionais, não definições constitucionais de conceitos constitucionais. Desse modo não vemos óbice para que enunciado de lei complementar lhes dê uma nova definição: do contrário, a enunciado de lei complementar seria dado definir apenas os conceitos desprovidos de definição;

XLIII.d. quando o texto constitucional utiliza dois signos de formas distintas (de modo que um deles delimita o sentido do outro), mesmo sem defini-los, é vedado a enunciado de lei complementar tratá-los como sinônimos.

XLIV. Os direitos fundamentais influenciam o ato de aplicação das imunidades tributárias e a produção de imunidades tributárias pelo legislador constitucional derivado.

XLV. Capacidade contributiva e vedação ao confisco, na acepção abordada neste texto, exercem a função de calibrar a aplicação de normas de competência-constitucional tributária primária, não de imunidades tributárias (que proíbem a sua aplicação).

XLVI. As imunidades tributárias, diferentemente dos tributos, não carecem de ser instituídas por lei ordinária para serem aplicáveis: no máximo e em algumas hipóteses, exige-se que enunciado de lei complementar introduza-lhe algumas coordenadas, sob pena de tolher-lhe a eficácia.

XLVII. O princípio da legalidade pressupõe, para sua aplicação ou descumprimento, o exercício da competência constitucional-tributária primária. As imunidades tributárias, não apenas seu descumprimento, pode-se dar pelo exercício da competência constitucional-tributária primária.

XLVIII. A semelhança entre os princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias e as imunidades tributárias é que as primeiras, necessariamente, e esta última, ocasionalmente, obrigam a não-aplicação de normas instituidoras de tributos. O fazem, contudo, de forma distinta.

XLIX. A observância dos princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias não é garantia de cumprimento da norma instituidora de imunidade tributária: basta que se observem as balizas temporais fixadas pelos primeiros e se exija o pagamento de tributo em relação a fato previsto na hipótese de incidência de normas imunizantes e que tenha ocorrido (tempo *no fato*) posteriormente ao início de sua vigência.

L. Imunidades tributárias proíbem a instituição e cobrança de tributos em relação a determinadas hipóteses fáticas: não há critério quantitativo possível em normas desta natureza. O artigo 151, inciso I, da Constituição da República exige que o critério quantitativo das normas instituidoras de tributos federais não varie de acordo com os Estados, Distrito Federal ou Municípios insertos em seu critério espacial.

LI. O artigo 151, inciso II, da Constituição da República estabelece critérios a serem observados pela União Federal no exercício de sua competência tributária, mais especificamente no que tange ao critério quantitativo dessas normas. De imunidades não poderá se tratar.

LII. Veda-se, no artigo 152 da Constituição da República, que Estados, Distrito Federal e Municípios instituem regimes jurídico-tributários distintos entre bens (ICMS e IPVA) e serviços (ICMS e ISS) em razão de sua procedência ou destino. Não se proíbe, com ela, o exercício da competência-constitucional tributária primária: apenas calibra-se o seu exercício através da vedação de certas e determinadas distinções.

LIII. O artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, proíbe apenas que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre o patrimônio, renda e

serviços uns dos outros: não se veda a instituição de outros tributos que não estes e nem mesmo que outros impostos incidam sobre outras materialidades que não aquelas.

LIV. A relação existente entre competência constitucional-tributária primária e o princípio federativo (e a autonomia dos entes políticos) é de calibração, de forma que este último colocaria limites ou barreiras ao *exercício* (aplicação) daquela.

LV. As imunidades e as isenções tributárias diferenciam-se: (a) pelos seus veículos introdutores: as imunidades advêm de enunciado constitucional, ao passo que as isenções tributárias de lei ou medida provisória; e (b) pela função: as imunidades tributárias proíbem o exercício da competência constitucional-tributária, ou, quando esta já se encontrar exercida, que deste ato de aplicação se produzam normas individuais e concretas, sendo que às isenções tributárias compete apenas impedir a produção de normas individuais e concretas decorrentes da aplicação da norma instituidora de um dado tributo.

LVI. Há um campo de *intersecção* entre a fenomenologia de incidência das imunidades e das isenções tributárias.

LVII. Imunidades tributárias são limites objetivos que visam atingir duas espécies de valor: um intranormativo e outro extranormativo.

LVIII. O valor intranormativo é atingido pela sua aplicação: o ato de aplicação da imunidade tributária ostentará, em seu antecedente (valor intranormativo), o fato jurídico “X”, e, em seu consequente, a proibição para que o Estado “Y” institua o tributo “Z” ou exerça a competência tributária “W” em relação a determinadas materialidades (sob específicas coordenadas espaço-temporais).

LIX. Visa-se com a instituição de uma imunidade tributária estimular a proliferação de fatos que denotem os critérios conotados em seu antecedente.

LX. O valor ou objetivo extranormativo não *consta* da imunidade ou mesmo de seu ato de aplicação: esses objetivos (valores) *decorrerão* do ato de aplicação da norma imunizante, de modo que sua constituição enquanto linguagem dar-se-á mediante produção de outra norma.

Esta “terceira norma”, repise-se, não tem como fundamento de validade a norma imunizante, e, apenas indiretamente (semanticamente), relaciona-se com seu ato de aplicação.

LXI. A interpretação ampla ou teleológica das imunidades tributárias, portanto, busca facilitar a consecução do objetivo mediato ou extranormativo das imunidades tributárias: para tanto, faz-se necessário que se *realize*, primeiramente, seu objetivo imediato ou intranormativo.

LXII. Este é um limite à interpretação ampla ou teleológica das imunidades tributárias: os símbolos que pertencerem, concomitantemente, ao antecedente das normas instituidoras da imunidade tributária “-X” e do tributo “X”, deverão receber a mesma definição nos atos que lhes der aplicação.

LXIII. A interpretação ampla e que poderá estimular a consecução do objetivo mediato ou extranormativo das imunidades tributárias abará apenas os símbolos que não estiverem incluídos no antecedente das normas de competência constitucional-tributária primária.

BIBLIOGRAFIA

- ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. Org. Ernesto Garzón Valdés *et alii*. Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF-Martins Fontes, 2009.
- ALCHOURRON, Carlos E.; e BULYGIN, Eugenio Bulygin. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 2002.
- _____. La concepción expresiva de las normas. *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- _____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____; e BARRETO, Paulo. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2007.
- BARROS, Diana Luz Pessoa de e FIORIN, José Luiz (orgs.). *Dialogismo, polifonia, intertextualidade: Em torno de Bakhtin*. 2ª ed., 1ª reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2003.
- _____. *Teoria semiótica do texto*. 4ª ed. São Paulo: Ática, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BLIKSTEIN, Izidoro. *Kaspar Hauser ou a fabricação da realidade*. 9ª ed. São Paulo: Cultrix, 2003.
- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.
- _____. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 2ª ed. rev. Bauru: Edipro, 2003.
- _____. *Teoria do Ordenamento*. 10ª ed. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: UnB, 1999.
- BORGES, Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BUNGE, Mario. *Semántica I: Sentido y referencia*. Traducción Rafael González del Solar. Barcelona: Gedisa, 2008. vol. I.
- _____. *Semántica II: Interpretación y Verdad*. Traducción Rafael González del Solar. Barcelona: Gedisa, 2009. vol. II.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. *O direito na sociedade complexa*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *ICMS*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. Importação de *Bíblias* em fitas – Sua imunidade – Exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário* 26.
- _____; e BOTTALLO, Eduardo Domingos. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. *Revista Dialética de Direito Tributário* 91.
- CHIESA, Clélio. *A competência tributário no Estado brasileiro. Desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- _____; e MARTINS, Ives Gandra. Distinção entre não-incidência e isenção em tema de ISS – atividades bancárias. *Revista Dialética de Direito Tributário* 126.
- _____; e DERZI, Misabel. A imunidade tributária da Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados-MG. *Revista Dialética de Direito Tributário* 172.
- COPY, Irving M. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.
- COSERIU, Eugenio. *Principios de Semántica Estructural*. 2ª ed. Madrid: Gredos, 1991.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, Maria Eugenia; e GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 6ª ed. Buenos Aires: Astrea, 2002.
- ECO, Umberto. *Decir casi lo mismo*. Traducción Helena Lozano Miralles. Uruguai: Lumen, 2008.
- _____. *Interpretação e superinterpretação*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- _____. *Tratado geral de semiótica*. Tradução Antônio de Pádua Danesi e Gilson Cesar Cardoso de Sousa. São Paulo: Perspectiva, 2003.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL para as receitas de exportação após a Emenda Constitucional n. 33, de 2001. *Revista Dialética de Direito Tributário* 86.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FIEDLER, Herbert. *Derecho, lógica, matemática*. 3ª ed. México: Fontamara, 1997.
- FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*. 2ª ed. São Paulo: Ática, 1999.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 2007.

- _____. Teoria da tradução como teoria do conhecimento. *Revista Brasileira de Filosofia* vol. 13, n. 49. São Paulo: Instituto Brasileiro de Filosofia.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GARCIA, Rolando. *Sistemas complejos. Conceptos, método y fundamentación epistemológica de la investigación interdisciplinaria*. Barcelona: Gedisa, 2007.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação / Aplicação do direito*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo*. Barcelona: Gedisa, 1999.
- GUIBOURG, Ricardo A. *El fenomeno normativo*. Buenos Aires: Astrea, 1987.
- HARET, Florence e CARNEIRO, Jerson. *Vilém Flusser e juristas: comemoração aos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.
- HEGENBERG, Leonidas. *Definições: termos teóricos e significado*. São Paulo: Cultrix e Universidade de São Paulo, 1974.
- JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. 7ª ed. São Paulo: Cultrix.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentinho Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.
- _____. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- KOCH, Ingedore G. Villaça. *Argumentação e linguagem*. 9ª ed. São Paulo: Cortez, 2004.
- LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. vols. I e II.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Ascorelli. *Hierarquia, Lei Complementar e a isenção da Cofins*. Congresso Nacional dos Estudos Tributários, 3, 2006, São Paulo. Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, p. 783-800, 2006.
- _____. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. *O direito da sociedade (Das recht der gesellschaft)*. Tradução provisória e inédita para o espanhol de Javier Torres Nafarrate. [s.l.: s.e., s.d.].
- MACHADO, Hugo de Brito. A segurança jurídica e a identidade específica da lei complementar na Constituição Federal de 1988. *Revista Dialética de Direito Tributário* 133.
- _____. *Curso de direito tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. Não-incidência, imunidades e isenções de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* 18.
- _____. Posição hierárquica da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética 14.
- _____. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário* 95.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social. *Revista Dialética de Direito Tributário* 175.
- _____. Imunidades tributárias e as leis complementares, ordinárias e federais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 168.
- _____. Imunidades tributárias: teleologia. *Revista Dialética de Direito Tributário* 166.
- _____; e SOUZA, Fátima Rodrigues de. Entidades de assistência social, sem fins lucrativos, e a imunidade tributária das contribuições à luz da Constituição Federal (§ 7º, art. 195) – necessidade

- de lei complementar para disciplinar a matéria (art. 146, II). *Revista Dialética de Direito Tributário* 161.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica e o giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Ed. Unesp, Imprensa Oficial do Estado, 2001.
- MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, vol. 1.
- _____. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário* 34.
- MÓRCHON, Gregório Robles. *O direito como texto: quatro estações de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.
- _____. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998, vol. 1.
- NAVARRO, Pablo; e REDONDO, Cristina. *Normas y Actitudes Normativas*. México: Fontamara, 2000.
- NEVES, Marcelo. *Da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- PALAU, Gladys e LÁZZER, Sandra. *Condiciones y mundos posibles. Lógicas condicionales y razonamiento de sentido común*. Organização Gladys Palau. Barcelona: Gedisa, 2004.
- PEIRCE, Charles Sanders; e MORRIS Charles. *Signos, lenguaje y conducta*. Buenos Aires: Losada, 1962.
- _____. *Semiótica*. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 2008.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- PIAGET, Jean. *O estruturalismo*. Tradução Moacir Renato de Amorim. São Paulo: Saber Atual, 1970.
- PIETROFORTE, Antonio Vicente. A língua como objeto da linguística. *Introdução à linguística*. Org. José Luiz Fiorin. 5ª ed. 2ª reimpr. São Paulo: Contexto, 2008.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970.
- _____. *Tratado do direito privado*. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2000. t. I, II e III.
- SANTAELLA, Lucia. *A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas*. São Paulo: Thomson Pioneira, 2000.
- _____. *A teoria geral dos signos: semiose e autogeração*. São Paulo: Ática, 1995.
- SANTI, Eurico de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça Tributária*. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário. IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

- _____. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998.
- _____. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In: _____. *Curso de direito tributário e finanças públicas*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário* 33.
- SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. 30ª ed. São Paulo: Cultrix, 2008.
- SCARVINO, Dardo. *La filosofía actual. Pensar sin certezas*. 2ª ed. Buenos Aires: Paidós, 2007.
- SEARLE, John R. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Trad. F. Rangel. Rio de Janeiro: Rocco, 2000.
- SOUZA, Rubens Gomes. A reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo* 83. Rio de Janeiro: Renovar, 1966.
- _____. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964.
- _____. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva; Educ, 1975.
- TARSKI, Alfred. *A concepção semântica da verdade*. Tradução de Celso Braida et alii. MORTARI, C. A., DUTRA, Luiz Henrique de A. (orgs.). São Paulo: Ed. Unesp. 2007.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista Dialética de Direito Tributário* 71.
- _____. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Emenda Constitucional 33/2001 e não-incidência da CSLL sobre a receita decorrente de exportação. *Revista Dialética de Direito Tributário* 80.
- _____. A imunidade da CSL sobre receita de exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário* 153.
- VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- VILANOVA, Lourival. Analítica do dever ser. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2004. vol. I.
- _____. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- _____. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. *Estudos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2005. vols. 1 e 2.
- _____. O poder de julgar e a norma. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2004. vol. I.
- _____. Sobre o conceito de direito. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2004. vol. I.
- _____. Teoria da norma fundamental: comentários à margem de Kelsen. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2004. vol. II.

- _____. Teoria jurídica da revolução (anotações à margem de Kelsen). In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Ibet/Axis Mundi, 2004. vol. I.
- VIRNO, Paolo. *Palabras con palabras: poderes y limites del lenguaje*. Traducción Eduardo Sadier. Buenos Aires: Paidós, 2004.
- WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito I. Interpretação da lei: temas para uma reformulação*. Porto Alegre: Fabris, 1994.
- WATZLAWICK, Paul; BEAVIN, Janet Helmick; JACKSIN, Don D. Pragmática da comunicação humana: um estudo dos padrões, patologias e paradoxos da interação. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Cultrix, [s.d.].
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Trad. Ernesto Carneiro Leão. Bragança Paulista; Petrópolis: Editora Universitária São Francisco; Vozes, 2005.
- _____. *Tratctatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique dos Santos. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2001.
- YAMASHITA, Douglas. Serviços gráficos para livros, jornais e periódicos: imunidade tributária? *Revista Dialética de Direito Tributário* 171.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)