

HERMENEUTICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS : UMA APROXIMAÇÃO AXIOLÓGICA

TAX IMMUNITIES HERMENEUTICS: AN AXIOLOGICAL APPROACH

Celso de Albuquerque Silva¹

Alessandra Almada de Hollanda²

RESUMO

A dicotomia forma e substância é questão central no direito. É identificada nas teorias do jusnaturalismo e do positivismo jurídico. A primeira relaciona validade da norma ao seu conteúdo independentemente da forma e a segunda, privilegia a forma independentemente de seu conteúdo. O surgimento do pós-positivismo ou neoconstitucionalismo sustenta a inexistência desta tensão ou conflito e afirma que forma e substância estão numa relação de complementariedade mútua. Por este motivo, o intérprete da norma assume um papel fundamental porque busca aproximar a forma do texto com a substância da norma. Essa dicotomia forma-substância está presente na interpretação do sentido e extensão das imunidades tributárias, em última instância a cargo do Supremo Tribunal Federal por se tratar de questão constitucional, sendo relevante verificar se a sua jurisprudência tem privilegiado a forma ou a substância das imunidades para verificar seu reflexo na proteção, promoção e efetividade dos direitos fundamentais por elas protegidos.

PALAVRAS-CHAVE: Forma; Substância; Interpretação; Supremo Tribunal Federal.

¹ Doutor em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Professor dos cursos de graduação e pós-graduação em direito da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Procurador Regional da República.

² Graduada em Direito pela Universidade Estácio de Sá do Rio de Janeiro. Especialista em Direito Público, com ênfase em Direito Constitucional, pela Universidade Cândido Mendes. Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro.

ABSTRACT

The dichotomy between form and substance is a central question in law. It is identified in the theories of jus naturalism and legal positivism. The first relates the validity of the rule to its content, regardless of its form and the second privileges the form regardless of its content. The emergence of post-positivism or neoconstitutionalism states that form and substance are in a relationship of mutual complementarity. For this reason, the interpreter of the rule plays a key role because it seeks to approximate the shape of the text with the substance of the rule. This dichotomy form-substance is present in the interpretation of the meaning and scope of tax immunities ultimately borne by the Brazilian Supreme Court, since it is a constitutional issue, being relevant to check out if its jurisprudence has emphasized the form or the substance of immunities to check its reflection in the protection, promotion and effectiveness of fundamental rights protected by them.

KEYWORDS: Form; Substance; Interpretation; Hermeneutics; Brazilian Supreme Court.

1. INTRODUÇÃO.

A determinação do conceito, sentido e alcance das imunidades tributárias tem sido objeto de acirrados debates doutrinários e jurisprudenciais. Uma das causas dessas discussões, especificamente para delimitação de seu conceito, reside nas divergentes concepções apresentadas para o instituto jurídico da imunidade tributária quando relacionado *vis a vis* com o conceito da não-incidência.

Nessa toada, os conceitos apresentados podem ser resumidos em três grandes vertentes: para a primeira, imunidade seria uma “não incidência tributária constitucionalizada” (JARDIM,

2007, p. 199)³; a segunda vertente afirma que as imunidades se apresentam como **vedações** constitucionais ao poder de tributar (CASSONE, 2008, p.129); a terceira vertente possui um conceito mais restrito pois o vincula a uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais ou uma exteriorização da liberdade ou, ainda, reconhece uma qualidade da pessoa que induz a incompetência tributária do ente público.”(TORRE, 2005, p. 44/45).

Por questão metodológica, desde logo assume-se como a mais adequada a terceira vertente conceitual que conecta o instituto jurídico da imunidade com os direitos fundamentais da pessoa humana, em especial, dada a nossa experiência constitucional, com os direitos de liberdade.

Esse corte metodológico de um lado permite restringir a análise do processo hermenêutico referenciado às imunidades, somente àquelas previstas no artigo 150, VI e alíneas da Constituição, pois são essas as que tratam da proteção de algumas liberdades consideradas essenciais para a higidez de um Estado que se proclama Democrático e de Direito⁴. Também já

³Importante registrar que essa posição doutrinária vem perdendo espaço e foi expressamente afastada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 198.088-5/SP (DJU de 05.09.2003). No referido RE o Min. Relator Ilmar Galvão, ao examinar a questão relativa a alegada imunidade de ICMS incidente sobre operações de petróleo, lubrificantes etc..., destinadas a outros Estados prevista no artigo 155, §2º, X, b, da Constituição, deixou assentado: “É patente, entretanto, que não se está, no caso, diante de **imunidade propriamente dita**, mas de **genuína** hipótese de **não-incidência** do tributo - como aliás, se acha expresso no inc. X do §2º do art. 155 da CF – restrita ao Estado do origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo sob enfoque, desde a produção até o consumo”.

⁴ Há que se deixar clara a proposta do Estado Democrático de Direito *vis a vis* com as oferecidas pelos modelos estatais que o precederam do Estado de Direito e do Estado Social. No Estado liberal busca-se a proteção das garantias mínimas de liberdade. É um Estado estático que não se move em busca do desenvolvimento da sociedade e se satisfaz com a manutenção da ordem. Neste modelo estatal vige o primado da lei geral e abstrata. Baseado na falsa premissa de que as relações travadas na sociedade se davam entre indivíduos livres, iguais e autônomos, o Estado Liberal se satisfaz com a igualdade formal de todos perante a lei, pouco importando efetivamente se existem ou não condições de igual oportunidade para todos na sociedade, de modo que a essa noção formal de igualdade correspondia uma idéia de liberdade igualmente formal. Por isso o liberalismo tornou-se causa daquilo que, ao menos no discurso visava a combater: todas as formas de servidão. O Estado Social se utiliza da tributação de forma extrafiscal, promovendo redistribuição de renda através do fornecimento de prestações positivas relativas aos direitos fundamentais de segunda geração, como saúde, educação, seguridade social etc. Registre-se, porém, que o próprio Estado Social embora tenda a criar uma situação de bem estar que possa conduzir ao desenvolvimento da pessoa humana, não se mostrou à altura da tarefa a que se propunha. Isso porque o que esse modelo de Estado e o uso da tributação em sua moldura garantem é a criação de clientelas políticas, mas não cidadãos verdadeiramente livres e autônomos. Todas as ideologias com sua própria visão do que seja social são compatíveis com o Estado de Bem Estar Social. a Alemanha nazista, a Itália Fascista a Espanha franquista e Portugal Salazarista foram Estados Sociais. O Estado Democrático de Direito, em que se constitui a República Federativa do Brasil (art. 1º da CF/88), indissociavelmente ligado à idéia de respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), a todas as formas de pluralismo, seja político, seja social, seja étnico, seja cultural (art. 1º, V) e que incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*, tem por finalidade formar cidadãos, ou seja, pessoas efetivamente

permite vislumbrar o objetivo deste artigo que não remete ao debate sobre o conceito de imunidade, aqui já claramente delimitado, mas sobre aquele que se trava acerca do sentido e, conseqüentemente, alcance desses preceitos imunitários.

Com o intuito de ofertar a originalidade que um artigo acadêmico deve ostentar, pretende-se analisar o assunto, sob a ótica da dicotomia entre forma e substância, que perpassa todo o direito, por vezes de forma expressa e por vezes de forma implícita, como parece ocorrer na interpretação do alcance das imunidades.

O artigo se estrutura em quatro partes. Na primeira busca-se analisar a relação entre forma e substância no direito em geral, inclusive na filosofia do direito, referenciando essa díade aos diversos paradigmas filosóficos de conhecimento e aplicação do direito. Aqui também se analisa a sua influência nas modernas teorias de argumentação jurídica que reabilitam o uso da razão prática na solução das questões jurídicas.

Na segunda parte, o trabalho analisa como a dicotomia forma-substância interessa aos diversos métodos de interpretação e, conseqüentemente, aos limites de criação judicial na aplicação do direito vivo; do direito que sai dos códigos e se propõe a resolver os problemas do mundo da vida.

A terceira parte trabalha com os valores que estruturam as imunidades e que servem de substrato axiológico para as regras que as explicitam, incorporando a sua substância. A quarta parte vai analisar o trabalho hermenêutico do Supremo Tribunal Federal-STF na interpretação da extensão e sentido das regras imunitárias para, através de um estudo empírico, se identificar se o Excelso pretório tem privilegiado a forma ou a substância das imunidades. Esse estudo empírico tem o objetivo de verificar se a relação de precedência condicionada revelada em sua jurisprudência, tem promovido ou não uma maior eficácia e efetividade dos direitos fundamentais protegidos pelas regras constitucionais que incorporam as imunidades tributárias.

livres e que pelo exercício de sua liberdade possam de forma autônoma decidir os rumos de sua existência individual e também, se tornarem ativos participantes das decisões públicas que definem o destino político da coletividade.

2. A LETRA E O ESPIRITO OU A FORMA E A SUBSTÂNCIA NO DIREITO.

Ainda que sob diferentes díades opostas, a exemplo de legal e justo, letra e espírito, forma e fundo, a dicotomia entre as categorias *forma* e *substância* é uma questão central no Direito e, consequentemente, em sua interpretação e aplicação.⁵

Em termos de paradigmas filosóficos de interpretação do direito, forma e substância foram, por muito tempo, associadas a extremos opostos nos debates por décadas travados entre o que deve prevalecer, se a justiça ou se a lei. Na clássica divisão filosófica entre o Direito Natural e o Direito Positivo, por exemplo, o Jusnaturalismo faz força em afirmar a substância como algo relacionado à ideia de um Direito que tem validade porque é justo, independentemente da forma pela qual é posto ou do que está formalmente previsto nas leis (SGARB, 2007). No extremo oposto se encontra o modelo juspositivista para o qual a validade do direito está relacionada não com seu conteúdo, com sua substância, mas à forma com que é posto, ou, em outro dizer, o direito vale porque é posto por uma autoridade competente, independentemente da sua relação com a justiça e do conteúdo ou substância que carrega (BOBBIO, 1995).

Contemporaneamente está se formando um novo paradigma filosófico de conhecimento, interpretação e aplicação do direito, por uns denominado pós-positivismo e, por outros, neoconstitucionalismo. Esse modelo busca reavaliar as duas visões antecedentes e antitéticas do jusnaturalismo (o direito que deve ser/ *de lege ferenda*) e o juspositivismo (o direito que é/ *de lege lata*), para superar o fosso entre **o que é** e **o que deve ser normativo**, que passariam a ser parte de um único conceito de direito. Nesse novel modelo, forma e substância, com o auxílio dos princípios constitucionais, trabalhariam conjuntamente e de forma sinérgica para alcançar os dois fins de qualquer sistema jurídico: **a segurança jurídica** conferida pela forma e **a justiça** alcançada pela substância. Como ressalta Bustamante, “o pós-positivismo jurídico é marcado por um abrandamento da distinção entre enunciados *de lege ferenda* – recomendações justificadas para o legislador – e os enunciados *de lege lata* – descrição/conhecimento do direito vigente -,

⁵ Nesse sentido, veja-se por todos ATIYAH. P. S. e SUMMERS. R. S. *Form and Substance in Anglo-American Law*. New York:, Oxford University Press, 2002.

com repercussões diretas para a dogmática jurídica, a quem é atribuída a função de produzir coerência para o direito” (BUSTAMANTE, 2004, p. 35).

Todos esses modelos filosóficos decorrem do modo como se relacionam forma e substância, que apresentam pelo menos duas possibilidades. A primeira relação, presente nos modelos jusnaturalista e juspositivista, é de caráter conflituoso ou de tensão. O conflito ou a tensão surgem quando a forma adotada pela lei e a finalidade que por ela se quer alcançar não se compatibilizam. Sirva de exemplo uma lei tributária que ordene o pagamento de um tributo por quem não detenha capacidade contributiva. A razão substantiva e moral da tributação é fazer com que todos que tenham condições econômicas contribuam para as despesas do condomínio estatal. Se a forma adotada (a lei impositiva) determina que, mesmo sem condições econômicas haja o pagamento, evidencia-se o conflito.

A segunda relação possível, típica do modelo pós-positivista ou neoconstitucionalista, é de necessidade e mútua complementaridade entre forma e substância. Em outro dizer, é possível pensar forma sem substância ou substância sem forma? Existe sinceridade sem emoção? Existe democracia sem divergência? Existe modelo ético no qual se trocam convicções morais por política de boa vizinhança? Existe forma sem conteúdo ou conteúdo sem forma ou são eles dois lados de uma mesma moeda?⁶ Em termos mais simples, pode-se afirmar que, se a adoção de uma determinada forma no direito pressupõe invariavelmente a consecução de uma finalidade estruturada em algum valor material extrínseco a ela, essa relação fora/dentro é necessária e mutuamente complementar e não é, ou pelo menos não deveria ser, conflituosa. Se, ainda assim, o conflito se apresentar é tarefa do intérprete promover a sua harmonização.

A relação entre forma e substância, a exemplo do que já ocorria na filosofia do direito, também se apresenta na teoria geral do direito. Para a teoria da argumentação jurídica essa distinção se mostra evidente. No campo argumentativo, onde contemporaneamente se verifica uma reabilitação da razão prática, uma *razão substancial* ou razão de primeira ordem é uma razão

⁶ Em passagem deliciosamente arguta, tratando da impossibilidade de se separar forma de substância quando se esta a tratar de questões fundamentais, Roberto da Matta escreveu no artigo jornalístico *Quatro palpites sobre um bate-boca*: “...como separar forma de conteúdo quando se trata do futuro da democracia ou de um grande amor? Seria possível uma noite de núpcias com um noivo certo no conteúdo, mas sem traduzir esse conteúdo formalmente? Globo on line. Reportagem de 21/08/13, acessado em: 21/08/13, disponível em: <http://oglobo.globo.com/opiniaio/quatro-palpites-sobre-um-bate-boca-9634745>.

moral, política ou econômica, que é levada em consideração no processo de tomada de uma decisão ou de realização de uma ação, enquanto que razões formais, de segunda ordem ou excludentes, são razões incorporadas ao direito que excluem da consideração ou superam em peso uma razão substancial (RAZ, 2010).

Na linguística, a classificação apresentada entre “fala” como um ato individual e a língua com o aspecto social, estrutura-se na dicotomia forma-substância e é a base conceitual de que parte Saussure para sustentar que a língua é uma forma e não uma substância. Com isso define que o objeto da linguística seria estudar *as formas*, as invariantes, as estruturas da língua e não a substância, a fala, os elementos externos e variáveis da *língua* (SAUSURRE, 2006).

Partindo das lições de Saussure, pode-se definir *forma* no Direito como *um arranjo sistemático e finalístico de elementos que compõem uma determinada unidade jurídica* (no caso as imunidades), ao passo que *substância* compreende *os componentes materiais externos* dessa unidade jurídica funcional (no caso os valores protegidos pela regra imunitória).

A adoção de uma determinada forma no direito pressupõe, invariavelmente, a consecução de uma finalidade. Por exemplo, a forma de uma norma imunitória tem por finalidade definir uma situação genérica e abstrata que, se concretizada, impõe uma barreira ao poder tributante estatal, que não poderá considerar aquela situação fática como hipótese de incidência tributária, na medida em que “*obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar a imposição em relação a certos fatos especiais e determinados*” (BALEEIRO, 2006, p.225), tendo em vista o escopo do Constituinte de proteger aquele valor albergado na regra da imunidade.

3. FORMA E SUBSTÂNCIA NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO.

Em termos de interpretação do direito, a dicotomia forma-substância pode ser encontrada, tanto na escolha do método de interpretação por parte do órgão constitucional

responsável pela definição do significado do texto legal, quanto nos limites de criação do direito no momento de sua aplicação, via redução ou ampliação do significado estrito do enunciado lingüístico legal.

3.1. Forma e substância nos métodos de interpretação constitucional.

Diversamente do que ocorre com o Poder Legislativo que possui um amplo espaço de conformação na concretização e densificação dos preceitos da Constituição, a interpretação do texto constitucional realizada pelo Poder Judiciário precisa se estruturar em um método interpretativo.

É na estruturação dos diversos métodos de interpretação que se pode identificar ora a prevalência da forma, ora a prevalência da substância. Métodos de Interpretação que se apegam mais à literalidade do texto, a exemplo do método gramatical⁷, são normalmente reputados como mais formalistas.

A seu turno, percebe-se que os métodos de interpretação tornam-se menos formais, deslocando o eixo para uma análise mais substantiva, quando o intérprete, passando a se valer de elementos externos ao enunciado lingüístico da lei, descola-se, paulatinamente, da literalidade do texto, seja porque recorre a outros textos legais, a exemplo da interpretação sistemática, ou porque busque identificar as finalidades regulatórias implícitas no texto da lei, na interpretação teleológica⁸; ou ainda procure se valer de outras fontes oficiais, embora não contempladas no texto, como os debates legislativos e a história da formação da lei no método histórico⁹.

O intérprete pode ainda e de forma mais agressiva, se afastar da forma e se vincular à substância, ao utilizar outras fontes não legais, como, por exemplo, a política, a moral ou a

⁷ RE 166772. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ de 16.12.1994.

⁸ AI 168149 AgR. DJ de 04.08.1995.

⁹ ADIMC 1.089. DJ de 27.06.1997.

economia, para obter um significado não identificado imediatamente no texto, valendo-se do método hermenêutico-concretizador¹⁰ e, por último, simplesmente abandonar o texto, fixando-se na solução considerada *justa* para o problema apresentado com a adoção do método tópico-problemático.¹¹

3.2. Forma e substância na interpretação da lei quanto a sua extensão.

Atualmente já é unânime na doutrina o entendimento de que o direito é alográfico. É o resultado da Interpretação (SILVA, 2011, p. 51). Não se exaure, nem é completo em seu sentido, sem a intervenção do intérprete. Texto e norma não se confundem ou se equiparam. O texto é o enunciado linguístico e a norma é o que se revela, designa (GRAU, 2006, p. 84).

Toda norma jurídica é uma proposição prescritiva, na medida em que, embora possua uma base empírica na literalidade do seu enunciado, se situa no plano imaterial das significações. Os enunciados do texto legal prescrevem condutas, porém as normas jurídicas são as significações construídas a partir dos textos do direito positivo e estruturadas consoante a lógica dos juízos condicionais. O texto legal é posto pelo Poder Legislativo, mas a norma que provém dele é construída pelo intérprete (CARVALHO, 1998). O direito não o é antes de sua realização, pois só na sua realização adquire sua autêntica existência e vem à sua própria realidade. “O direito existe para se realizar. A realização do direito é a vida e a verdade do direito; ela é o próprio direito. O que não passa à realidade, o que não existe senão nas leis e sobre o papel, não é mais do que um fantasma de direito. Não são senão palavras. Ao contrário, o que se realiza como direito é o direito” (CASTANHEIRA NEVES, 1993, p. 25).

A norma jurídica é sempre resultado da interpretação de um texto. Isso deve ficar claro: o processo hermenêutico é sempre produtivo. Em qualquer labor interpretativo não há como

¹⁰ RE 147776. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJ de 19.06.1998.

¹¹ Para uma análise mais detalhada sobre esses diversos métodos de interpretação mencionados veja-se SILVA, Celso de Albuquerque. *Interpretação Constitucional Operativa*. Rio de Janeiro. Lumem Júris. 2001. pp 111-159.

recusar a conclusão de que sempre se adiciona ou se reduz o sentido do texto legal interpretado e, ao fazer isso, o intérprete estará indo aquém ou além da literal expressão do texto.¹²

Por essa razão goza de elevado prestígio na doutrina a classificação da interpretação, quanto a sua extensão, em restritiva ou ampliativa. A interpretação restritiva surge quando o legislador teria dito mais do que pretendia, cabendo então ao intérprete restringir a amplitude do texto, que não traduziu a intenção menos extensa do legislador. A seu turno, fala-se de interpretação ampliativa quando o legislador disse menos do que efetivamente queria dizer. Em tais hipóteses, caberia ao intérprete aplicar a lei aos casos que, embora não contidos nas palavras do texto, estivessem de acordo com a intenção do legislador e, portanto, com a norma que ele carrega.¹³ Restritiva ou ampliativa que seja a interpretação, ela sempre representa uma tentativa do intérprete de harmonizar a forma do texto com a substância da norma.

Apesar do prestígio doutrinário dessa classificação, ela se ressentida de uma dificuldade prática para sua aplicação. Tal dificuldade já se apresenta no ponto de partida da classificação, pois quase sempre é problemática, se não impossível, a verificação da intenção do legislador histórico. Se se entende que a interpretação constitucional é necessária e se apresenta como um problema a cada vez que se deve dar uma resposta a uma questão constitucional que a Constituição não permite pelo seu texto resolver de forma concludente, isto significa que, no particular, ela não possui em si um critério inequívoco para a solução, de modo que nem ela, nem o legislador constituinte tomaram uma decisão específica, limitando-se a proporcionar alguns pontos de apoio para a concretização da decisão. Nesse diapasão, onde não se quis nada de modo inequívoco resulta impossível descobrir uma vontade autêntica do legislador (HESSE, 1992).

No entanto, segundo Larenz, a interpretação pode ser classificada como restritiva ou ampliativa sob outra ótica que nos parece mais adequada: a análise do uso do âmbito nuclear do vocábulo ou do seu uso especial. Se o texto não é inequívoco, significa que ele traduz alguma ambiguidade semântica. Da ambiguidade dos termos utilizados pelo legislador é possível se

¹² Chaim Perelman ressalta que para as instâncias internacionais, como a Corte Permanente de Justiça Internacional ou a Corte de Justiça das Comunidades Européias, o que conta é o direito efetivamente aplicado, *les jus quod est*, mesmo se está em oposição aos textos promulgados. (PERELMAN, Chaim. *Lógica Jurídica*. Martins Fontes, 2000. p. 187).

¹³ Nesse sentido, e por todos, vide Francesco Ferrara (FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4 Ed. Coimbra: Armênio Amado, 1987. pp. 149 a 151).

extrair um variável número de significados para cada vocábulo a partir da interpretação do seu sentido literal possível. De cada conceito extrai-se um âmbito nuclear, representado pelo sentido que, em primeiro lugar, é utilizado na linguagem corrente. No entanto, em tal conceito ainda estão abrangidas outras acepções, só algumas vezes levadas em conta no uso linguístico geral, ou apenas utilizadas no uso especial. São os fenômenos contidos na chamada franja marginal do vocábulo. O limite da franja marginal representa a interpretação ampliativa. Além desta, não há mais que se falar em interpretação, mas integração do direito. Já a interpretação restritiva é aquela que coincide com o âmbito nuclear. Aquém deste também não há interpretação, mas redução teleológica da lei (LARENZ, 1991).

4. OS VALORES ESTRUTURANTES DAS IMUNIDADES: a sua substância.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, concretizadas através dos diversos preceitos imunitários insertos no corpo da Constituição Federal, estão estruturadas, fundamentalmente, em dois pressupostos que ora se apresentam isolados, ora cumulados: *a)* a promoção, proteção e efetivação de um valor/direito fundamental e *b)* o reconhecimento constitucional da ausência da capacidade contributiva.

A imunidade dos templos de qualquer culto representa a juridicização na tradição humanista de nossa Constituição, dos valores éticos relacionados à liberdade de crença e igualdade entre as crenças (COÊLHO, 1996, p. 348). Claro está que o objetivo do legislador constituinte ao prever essa hipótese delimitadora negativa da competência tributária foi o de fomentar ao máximo a liberdade religiosa e a igualdade entre as religiões, frente a laicidade do Estado brasileiro a ponto, inclusive, de desconsiderar possíveis manifestações de riqueza indicadoras de capacidade contributiva. É a promoção, proteção e a efetivação desses valores o fundamento axiológico, **a substância** dessa imunidade.

A Constituição também assegura imunidade de impostos às entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Aqui, é a ausência de capacidade contributiva dessas entidades que funciona como pano de fundo para a limitação da competência tributária estatal. A substância dessa imunidade se assenta no reconhecimento “de que tais instituições, *por serem não econômicas*, estão fora ou excluídas do campo da incidência de qualquer imposto que possa defalcar seu patrimônio, renda ou gravar seus serviços institucionais” (NOGUEIRA, 1992, p. 18).

A seu turno, a imunidade recíproca se estrutura sobre os dois pilares concomitantemente. De um lado, decorre do fundamental princípio federativo (AMARO, 2007, p. 153), considerado cláusula pétrea em nossa ordem constitucional¹⁴, com a correlata autonomia dos entes políticos parciais que se desdobra na igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público interno. De outro, segundo preciosa lição de JARACH (1989, p. 178/179), repousa na ausência de capacidade contributiva das entidades estatais.

5. FORMA E SUBSTÂNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO DAS IMUNIDADES SEGUNDO A INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: uma análise empírica.

Inicialmente relevante fazer-se um corte metodológico no que se refere ao aspecto temporal da análise das interpretações do Supremo Tribunal Federal sobre o tema das imunidades tributárias promotoras do valor liberdade.

¹⁴ São estas as palavras esclarecedoras de BASTOS, Celso Ribeiro, “*Curso de Direito Constitucional*”, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p.245: “O princípio federativo é uma das vigas mestras sobre as quais se eleva o travejamento constitucional. É mesmo tão encarecido e enfatizado pela lei maior a ponto de ser subtraído da possibilidade de ser alterado até mesmo por via de emenda constitucional”.

Tratando-se de interpretação de mandamentos constitucionais ligados à proteção de direitos fundamentais e, considerando a rápida evolução do pensamento constitucional acerca do alcance desses direitos, vis à vis com o amadurecimento de nossas instituições democráticas, optou-se, a fim de assegurar a identificação de um pensamento atualizado com o momento e o sentimento constitucional que se desenvolveu especialmente na última década, por considerar como objeto de análise apenas as decisões que já se encontram sedimentadas em súmulas da jurisprudência dominante reafirmadas contemporaneamente, ou as proferidas no último decêndio da labor interpretativo de nossa Excelsa Corte sobre tema de profunda importância em um Estado Democrático de Direito.

Ingressando especificamente no tópico, a regra constitucional que juridiciza unidade jurídica funcional das imunidades, ora objeto de estudo, possui a seguinte dicção/forma:

“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:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 2º A vedação do inciso VI, *a*, é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, *a* e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades ali mencionadas.”

No que diz respeito ao direito tributário, especificamente nas hipóteses das imunidades, a relação entre forma e substância é uma referência constante. Evidentemente que as lides que chegam ao Supremo Tribunal Federal, exatamente por representarem alguma pretensão resistida, partem da ideia de que a relação entre a forma e a substância nesses casos é conflituosa. Nessa hipótese o Supremo Tribunal Federal pode agir de duas maneiras: negando ou reconhecendo essa relação de conflito.

O Supremo Tribunal Federal, através de uma reconstrução coerente da ordem jurídica, pode negar a tese de que existe uma tensão ou conflito entre a forma e a substância e interpretar o significado da imunidade de molde a reconhecer uma relação de harmonia e complementaridade. Isso pode se dar através de uma interpretação ampliativa nos moldes delineados por Larenz, como visto acima.

Por outro lado, a Suprema Corte pode reconhecer uma relação de tensão entre a forma e a substância do preceito imunitório. Nesse caso ela pode dar prevalência à forma, ao priorizar o enunciado linguístico, ou dar prioridade aos valores que subjazem a essa imunidade – sua substância axiológica – para fazer prevalecer o conteúdo sobre o continente.

O privilégio da forma se dá por uma interpretação restritiva. O privilégio da substância se dá por uma integração do direito, através de seu desenvolvimento judicial, entendido tal desenvolvimento como uma continuidade do processo de interpretação, representando um grau distinto do mesmo processo de pensamento (LARENZ, 1991, p. 520). Essa integração das lacunas da lei pode se dar com um desenvolvimento do direito imanente à lei (LARENZ, 1991), ou com o desenvolvimento do direito para além do plano da lei, superador do próprio texto constitucional (LARENZ, 1991).

Imprescindível, portanto, verificar como o Supremo Tribunal Federal está desenvolvendo a *práxis* constitucional sobre a dicotomia forma-substância na sua jurisprudência dominante sobre o sentido e alcance das principais imunidades, empreendendo-se um estudo de casos já decididos.

5.1. Forma e substância na imunidade recíproca.

A imunidade recíproca veda que os diversos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – exijam impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros e também aos seus entes administrativos autarquias e fundações desde que referidos entes

cumpram as seguintes condições: i) vinculação a suas finalidades essenciais ou dela decorrentes; ii) não estejam relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelo direito privado; iii) não haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários, na estrita dicção do texto legal do artigo 150, VI, *a*, parágrafos 2º e 3º da Constituição.

A dicotomia forma-substância se apresenta como elemento fundamental para a interpretação dessa imunidade quando ela é referenciada, não aos entes administrativos Autarquias e Fundações expressamente previstos no texto (forma), mas aos demais entes administrativos Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista.

Foque-se a análise na Empresa Pública, ente administrativo com personalidade jurídica de direito privado, com capital exclusivamente público, vocacionado para a intervenção estatal no domínio econômico, ou excepcionalmente, para a prestação de serviços públicos (CARVALHO FILHO, 2013, p. 496). Vê-se, desde logo, que existem duas espécies de empresas públicas: uma que atua no ambiente econômico em concorrência com a iniciativa privada, a exemplo da Caixa Econômica Federal, e outra prestadora de serviço público, ainda que de conteúdo econômico, a exemplo da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos-EBCT. A primeira, por expressa previsão do artigo 173, §1º, II da Constituição, se submete ao mesmo regime jurídico da iniciativa privada, portanto não pode ser abrangida pela imunidade. Já a empresa pública prestadora de serviço público é regida pelo artigo 175 da Constituição, remanescendo a possibilidade de ser abrangida pela imunidade recíproca, a depender da interpretação que se confira ao texto constitucional.

O Supremo Tribunal Federal, debruçando-se sobre o tema, traçando exatamente uma distinção entre a empresa pública que exerce atividade econômica e aquela que presta serviço público, reconheceu no RE 407.099¹⁵ que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos-EBCT é destinatária da imunidade recíproca, posto que oferece serviço público obrigatório que poderia ser prestado diretamente pelo ente estatal, por concessão a uma empresa privada ou, como no caso, por delegação a uma empresa pública. Funcionando como uma *longa manus* da União, a EBCT deveria receber o mesmo tratamento normativo. No RE 601.392¹⁶, o STF ampliou ainda

¹⁵ RE 407.099. Rel. Min. Carlos Veloso. DJ de 06.08.2004.

¹⁶ RE 601.392. Rel. p/o ac. Min. Gilmar Mendes. DJE de 05.06.2013.

mais o sentido da imunidade recíproca, ao fazê-la incidir, inclusive, sobre receitas auferidas pela EBCT com a prestação de serviços outros que não públicos, oferecidos em concorrência com a iniciativa privada, ao fundamento de que o serviço postal possui peculiaridades e as demais receitas obtidas com o exercício da atividade econômica dos Correios são utilizadas para o financiamento da prestação desse serviço público obrigatório.

Analise-se o referido julgado dentro da dicotomia forma-substância. A relação conflituosa da díade parece evidente. A Constituição prevê a extensão da imunidade recíproca apenas para as autarquias e fundações. Não é possível, ainda que de modo especial, retirar do conceito de autarquia ou fundação o conceito de empresa pública. A franja marginal precisa respeitar o sentido mínimo vocabular, sob pena de vocábulo perder seu sentido, que é de transmitir uma mensagem.

Quando se fala a palavra **cavalo**, o âmbito nuclear do vocábulo, o significado que primeiro vem à mente é de um **animal**. Certo que a depender do contexto, esse vocábulo pode, em um uso especial, significar **meio de transporte**. Automóvel, em um uso especial, também pode significar meio de transporte, mas nem por isso se poderia dizer que **cavalo** pode significar **automóvel**. Passamos da franja marginal. O mesmo ocorre com os vocábulos autarquias, fundações e empresas públicas.

Assim, no caso das empresas públicas, o STF reconheceu a tensão entre a forma e a substância da imunidade recíproca, integrando o direito através de seu desenvolvimento judicial, indo além de uma interpretação ampliativa que, como visto no item 3, cessa quando se ultrapassa o limite do sentido inserido nas franjas marginais do vocábulo.

No caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, o STF desenvolveu o direito imanente à lei e para além do plano da lei. No que se refere ao serviço postal, o vetor interpretativo do parágrafo 3º do artigo 150 permitiu identificar uma lacuna no plano da regra da imunidade recíproca na medida em que impediu a sua incidência apenas sobre o patrimônio, renda ou serviços, *relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados*, o que a toda evidência não se aplica ao serviço público postal. Identificada uma lacuna patente, promove-se uma integração por via da analogia

ou do recurso a um princípio ínsito na lei (LARENZ, 1991, p. 340), como fez o Supremo Tribunal Federal.

Por outro lado, ao reconhecer a imunidade recíproca inclusive para as rendas e serviços prestados – ou que deveriam sê-lo – em regime de concorrência com a iniciativa privada, o STF promoveu um desenvolvimento do direito para além do plano da lei, superador da regra constitucional da imunidade recíproca. Essa prevalência absoluta da substância sobre a forma só se justifica se “permanecer em consonância com os princípios gerais da ordem jurídica e com a ordem de valores conforme à Constituição” (LARENZ, 1991, p. 588). Não faz parte deste trabalho analisar se a decisão do Supremo cumpriu essa condição, mas apenas verificar, no conflito forma-substância, qual foi privilegiada e a possibilidade normativa da prevalência de uma sobre a outra.

5.2. Forma e substância na imunidade dos templos.

Templo, segundo o Novo Dicionário Aurélio, é definido como edifício público destinado ao culto religioso e também como sala onde se realizam as sessões da Maçonaria.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 562.351¹⁷, decidiu que a imunidade tributária conferida pelo art. 150. VI, *b*, não se aplica à maçonaria em cujas lojas não se professa qualquer religião.

Essa decisão parte do pressuposto de uma relação de harmonia entre a forma e a substância. Quando se pensa no vocábulo templo, o âmbito nuclear remete imediatamente à ideia de uma casa ou edifício onde se professam cultos religiosos. A própria definição enciclopédica, ao separar o edifício onde se professa culto da sala onde se realizam as sessões da Maçonaria, já demonstra que os dois sentidos não são absolutamente equivalentes.

¹⁷ RE 562.351. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJE de 14.12.2012.

Por outro lado, a Constituição fala de templos de qualquer culto remetendo à ideia de local onde se professa religiosidade e não qualquer filosofia de vida. É certo que a sala da maçonaria até poderia se encartar nas franjas marginais do vocábulo templo remetendo, não ao significado corriqueiro e usual, mas especial.

O STF, ao negar a imunidade às lojas maçônicas, interpretou o vocábulo templo em seu âmbito nuclear, de forma restrita, apenas como local para culto **religioso**, reconhecendo que a substância da imunidade dos templos era a liberdade religiosa e que a forma legal, o enunciado linguístico, se interpretado para afastar sua aplicação à maçonaria, demonstrava uma relação de harmonia com o seu substrato axiológico, com a substância da norma que dele se extraía.

Por outro lado, nos RE 325.822 e 578.562¹⁸, o Supremo Tribunal Federal reconheceu uma relação conflituosa entre a forma e a substância dessa imunidade. Nesses recursos ficou assentado que a imunidade dos templos não se limita apenas ao edifício onde o culto é realizado, mas abrange todos os imóveis de propriedade da entidade religiosa, ainda quando alugados e desde que a renda reverta para as finalidades religiosas, inclusive cemitérios se neles forem também realizados cultos religiosos. Aqui, a exemplo do que já ocorrera em algumas hipóteses da imunidade recíproca, o STF, utilizando-se do vetor interpretativo do §4º do artigo 150, que restringe a imunidade do templo a suas finalidades essenciais, identificou uma lacuna patente e privilegiando a substância sobre a forma do texto promoveu uma integração por via da analogia ou do recurso a um princípio ínsito na lei.

5.3. Forma e substância na imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos.

Assistência social não se confunde com previdência social. Ambas integram o subsistema constitucional da seguridade social. A assistência social é universal e não tem

¹⁸ RE 325.822. Rel. p/o ac. Min. Gilmar Mendes. DJ de 14.05.2004. RE 578.562. Rel. Min. Eros Grau. DJE de 12.09.2008.

natureza de seguro social, enquanto que a previdência social é organizada sob regime geral contributivo (SILVA, 2006). Em princípio, portanto, as entidades fechadas de previdência não deveriam ser abrangidas pela imunidade conferidas as entidades de assistência social.

Sobre o tema assim dispõe a súmula 730 da jurisprudência dominante do STF: “*A imunidade conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários*”.

Com relação às entidades fechadas de previdência a relação conflituosa na dicotomia forma-substância está igualmente presente para fruição ou não da imunidade. Ocorre que essa tensão existe na própria estruturação da entidade de previdência privada. Possuindo a previdência natureza contributiva, o imperativo lógico atuarial exige que essas entidades recolham contribuição de seus beneficiários, hipótese em que não estão abrangidas pela imunidade das entidades de assistência social. Por outro lado, se tais entidades não exigem contribuição elas são entidades de previdência **na forma**, mas de assistência **na substância**, pois deixam de possuir natureza de seguro social. Natural, portanto, que nessas hipóteses sejam abrangidas pela imunidade das entidades de assistência social, como afirma a súmula.

Ainda em sede de interpretação da abrangência dessa imunidade, a súmula 724 da jurisprudência dominante do STF dispõe: “*Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades*”. Aqui, repetem-se as circunstâncias já identificadas quando da análise da relação forma-substância na imunidade dos templos. O STF, firme no vetor interpretativo do §4º do artigo 150 da Constituição, identificou uma lacuna patente e, privilegiando a substância sobre a forma do texto, promoveu um desenvolvimento do direito, integrando-o por via da analogia ou do recurso a um princípio ínsito na lei.

5.4. Forma e substância na imunidade dos livros, jornais periódicos e o papel destinado a sua impressão.

A imunidade conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão se vale de uma série de enumerações, o que conduz a uma análise preliminar. As hipóteses enumeradas no inciso configuram uma lista exemplificativa ou taxativa? A resposta a esta questão é fundamental para que se compreenda o papel que joga a relação forma-substância na identificação do significado dessa imunidade.

O critério apontado pela doutrina, na explicitação do método gramatical, afirma que se o legislador se utiliza de um conjunto de elementos aproximados entre si por um certo número de caracteres comuns, de forma que o todo seja composto por esse conjunto de características idênticas, temos uma enumeração exemplificativa. Ao contrário, quando não houver traço comum de identificação entre os vários elementos contidos na definição, prevalece o caráter taxativo (FALCÃO, 1987, p. 69).

Partindo dessa metodologia pode-se afirmar que o livro, o jornal e o periódico são partes componentes de um todo que tem como característica comum a qualidade de serem veículos de informação e/ou comunicação. A lista neste caso é exemplificativa. A seu turno, o papel é um insumo, dentre vários, para a produção dos livros, jornais, etc., de modo que não guarda identidade com os demais elementos da lista. Trata-se, portanto, de uma hipótese taxativa, limitando a imunidade apenas ao insumo papel, não se aplicando a outros insumos, como à tinta ou às máquinas utilizadas na fabricação de livros, jornais e periódicos.

No que se refere aos meios de comunicação abarcados pela regra imunitória é costume se dizer que o STF tem interpretado a imunidade de forma ampla, pois reconhece que ela abrange desde listas telefônicas¹⁹, passando por apostilas²⁰ e chegando até a álbuns de figurinhas²¹. Não parece correta essa afirmação.

¹⁹ RE 101.441/RS. Rel. Min. Sydney Sanches. RTJ 126. pp. 216-257 e AI 663.747-AgR. Rel. MIN. Joaquim Barbosa. DJE de 30.04.2010.

²⁰ RE 183.403. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ de 04.05.2001.

Com efeito, em todos esses casos mencionados, o Supremo Tribunal Federal decidiu utilizando-se do método clássico gramatical – método formal por excelência –interpretando restritivamente a imunidade, ao privilegiar o enunciado linguístico que carrou, no particular, uma lista meramente exemplificativa. Todos os precedentes mencionados partiram do princípio de que listas telefônicas, apostilas e álbuns, **são meios de informação**. Não por outro motivo, o Excelso Tribunal não reconhece a imunidade aos encartes de propaganda ainda que distribuídos com jornais ou periódicos, pois não os classifica como meios de informação, mas de propaganda.²² Nada de interpretação ampliativa, portanto.

Por outro lado, a interpretação restritiva não prevalece quando se trata do insumo papel. Nessa hipótese taxativa referente à imunidade dos insumos para a produção dos livros, jornais, periódicos, etc., a jurisprudência do STF é claramente ampliativa, como se infere da *súmula 657* de sua jurisprudência dominante a dispor: “*A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos*”.

Quando se pensa no vocábulo papel, a primeira ideia que vem a mente e que representa seu âmbito nuclear é o produto da celulose que serve para a escrita ou impressão. Nada obstante, em contextos específicos esse vocábulo pode abranger outros materiais. Basta lembrar do “papel alumínio” que é uma fina lâmina de alumínio utilizada para embalagem. No contexto editorial o vocábulo papel pode se referir a filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagem monocromática, papel fotográfico, papel telefoto ou para foto composição a laser, filmes destinados a produção de capas de livros²³. Esses significados situam-se na franja marginal do significado comum de papel de impressão e, quando o STF deles se utiliza para assegurar-lhes imunidade, diz-se que privilegiou a substância sobre a forma, interpretando o texto legal ampliativamente.

Impende ressaltar que apesar da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, que deu origem a *súmula 657*, claramente afirmar a impossibilidade de se estender referida imunidade a outros insumos que não o papel, ainda que em seu sentido especial, a exemplo de

²¹ RE 221.239. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ de 25.05.2004; RE 179.8934. Rel. Min. Menezes Direito, DJE de 30.05.2008.

²² RE 213.094. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 15.10.1999.

²³ RE 495.385-AgR. Rel. Min. Eros Grau. DJE de 23.10.2009.

tintas, chapas de impressão *offset*, maquinários, etc., o STF no RE 202.149²⁴ decidiu que essa imunidade é ampla, apanhando produto, maquinário e insumos, ao argumento de que a referência no preceito a papel é exemplificativa e não exaustiva e que a teleologia da imunidade conduziria à vedação da tributação nessas hipóteses.

No que se refere a esse específico precedente, como se vem de analisar, o STF reconheceu a prevalência da substância sobre a forma, mas não se limitou a interpretar ampliativamente o texto legal, pois que do vocábulo papel não se pode jamais chegar a chapas de impressão *offset* nem mesmo nas franjas marginais do vocábulo que, como visto, representa o limite da interpretação ampliativa. Aqui, indubitavelmente, o STF promoveu um desenvolvimento contra e superador do texto constitucional relativo à regra imunitória.

6. CONCLUSÃO.

A análise da jurisprudência²⁵ e de precedentes²⁶ do Supremo Tribunal Federal, tomando por base a relação intencional forma-substância, que subjaz as suas decisões sobre o tema das imunidades tributárias, permite afirmar que não existe uma única linha de abordagem, embora se delineie uma tendência.

Com efeito, por vezes o STF interpreta restritivamente as regras imunitórias, por vezes ampliativamente e, em algumas hipóteses, vai além da interpretação do direito, desenvolvendo-o e promovendo uma integração judicial nos limites imanentes do texto ou até mesmo contra o texto, superando o enunciado linguístico (forma) da norma (substância).

²⁴ RE 202.149. Rel. p/o ac. Min. Marco Aurélio. DJE de 11.10.2011.

²⁵ Por jurisprudência se entende pensamento consolidado do Tribunal sobre um determinado tema, podendo esse entendimento estar ou não sintetizado em uma súmula.

²⁶ Por precedente se entende o pensamento do Tribunal ou de uma de suas turmas sobre um terminado assunto, mas que não esteja ainda consolidado e, por vezes, representa até uma decisão desviante do entendimento prevalente, ou seja, de sua própria jurisprudência.

Exemplos de interpretação restritiva podem ser encontrados nas decisões que negam imunidade para os encartes de propaganda e para os templos maçônicos. A interpretação ampliada é identificada na jurisprudência do Tribunal que confere imunidade aos papéis fotográficos e filmes impressionáveis.

O STF vai além da interpretação para integrar o direito constitucional das imunidades, desenvolvendo-o no plano imanente do texto constitucional, ao reconhecer imunidade à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos-EBCT quando ela presta o serviço público postal obrigatório e aos imóveis das entidades religiosas e de assistência social sem fins lucrativos alugados a terceiros. Finalmente, ocorre a integração do direito contra o texto constitucional das imunidades, quando afirma que elas se aplicam aos serviços prestados pela EBCT em concorrência com a iniciativa privada e a peças de maquinário, a exemplo de placas *offset* para impressão.

Conclui-se, que na dicotomia forma-substância, as decisões do Supremo Tribunal Federal apontam claramente uma tendência para a prevalência da substância sobre a forma, contribuindo decisivamente para uma maior promoção, proteção e, conseqüentemente, eficácia e efetividade dos direitos fundamentais que servem de substrato axiológico às regras constitucionais das imunidades.

7. REFERENCIAS

AMARO. Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATIYAH. P. S. e SUMMERS. Robert, S. *Form and Substance in Anglo-American Law*. New York: Oxford University Press, 2002.

BALEEIRO. Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. “*Curso de Direito Constitucional*”, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

BOBBIO. Norberto. *O POSITIVISMO JURÍDICO – Lições de Filosofia do Direito*. Tradução de Márcio Pugliese, Edison Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 166772, do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, RS, 12 de maio de 1994. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 407099, do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, RS, 22 de junho de 2004. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 562351, do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, RS, 04 de setembro de 2012. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 325822, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, SP, 18 de dezembro de 2002. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 578562, do Tribunal de Justiça da Bahia, BA, 21 de maio de 2008. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 101441, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, RS, 04 de novembro de 1987. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 183403, do Tribunal de Justiça de São Paulo, SP, 07 de novembro de 2000. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 221239, do Tribunal de Justiça de São Paulo, SP, 25 de maio de 2004. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Recurso Extraordinário n.º 213094, do Tribunal de Justiça do Espírito Santo, ES, 22 de junho de 1999. *Lex*: Jurisprudência do STF.

BUSTAMANTE. Thomas da Rosa. *Argumentação Jurídica contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CARVALHO FILHO. José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE. Vítório. *DIREITO TRIBUTÁRIO – fundamentos constitucionais da tributação; definição de tributos e suas espécie; conceito e classificação dos impostos; doutrina, prática e jurisprudência*. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTANHEIRA NEVES. Antonio. *Metodologia Jurídica: problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra editora, 1993.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

FALCÃO. Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. atual. Por Flávio Bauer Novelli. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FERRARA. Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4 Ed. Coimbra: Armênio Amado, 1987.

GLOBO ON LINE. Reportagem de 21/08/13, acessado em 21/08/13, disponível em: <http://oglobo.globo.com/opiniao/quatro-palpites-sobre-um-bate-boca-9634745>.

GRAU. Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

HESSE. Konrad. *Escritos de Derecho Constitucional*. 4 ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

JARACH, Dino, “*O Fato Imponível – teoria geral do direito tributário substantivo*”, tradução de Dejalma de Campos, São Paulo: RT, 1989.

JARDIM. Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

LARENZ. Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de Jose Lamego. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian. 1991.

NOGUEIRA. Ruy Barbosa. *Imunidades*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

PERELMAN, Chaim. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 187.

RAZ. Joseph. *Razão Prática e Normas*. Tradução de José Garcez Chirardi. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier. 2010.

SAUSURRE. Ferdinand. *Curso de Linguística Geral*. Tradução de Antônio Chelini, José Paulo Paes e Izidor Blikstein. São Paulo: Editora Cultrix, 2006.

SGARBI. Adrian. *Teoria do Direito – primeiras lições*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

SILVA, Celso de Albuquerque. *Interpretação Constitucional Operativa*. Rio de Janeiro. Lumen Júris. 2001.

_____. *Súmula Vinculante: Teoria e Prática da Decisão Judicial com Base em Precedentes*. Rio de Janeiro. Lumen júris. 2011.

SILVA. José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TORRES. Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*”. 3 ed. vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.