

Revista de  
**Direito Econômico e  
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



# **REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL**

vol. 9 | n. 3 | setembro/dezembro 2018 | ISSN 2179-8214

Periodicidade quadrimestral | [www.pucpr.br/direitoeconomico](http://www.pucpr.br/direitoeconomico)

Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



## **Estrutura e fundamentalidade da norma de imunidade tributária**

*Structure and fundamentality of the tax immunity rule*

**Paulo Roberto Lyrio Pimenta\***

Universidade Federal da Bahia (Brasil)

p-pimenta@uol.com.br

**Leandro Aragão Werneck\*\***

Universidade Federal da Bahia (Brasil)

leandroaragaowerneck@gmail.com

Recebido: 05/10/2017

Received: 10/05/2017

Aprovado: 16/02/2019

Approved: 02/16/2019

Como citar este artigo/*How to cite this article*: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio; WERNECK, Leandro Aragão. Estrutura e fundamentalidade da norma de imunidade tributária. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 9, n. 3, p. 431-454, set./dez. 2018. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v9i3.22012.

\* Professor Titular na Universidade Federal da Bahia e da Universidade Católica do Salvador (Salvador-BA, Brasil). Pós-Doutor pela Ludwig-Maximilians-Universität (Munique, Alemanha). E-mail: p-pimenta@uol.com.br.

\*\* Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia (Salvador-BA, Brasil). Especialista em Direito Tributário pela Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). E-mail: leandroaragaowerneck@gmail.com.

## Resumo

O presente trabalho versa sobre o estudo das imunidades tributárias sob a perspectiva da teoria das espécies normativas e dos direitos fundamentais. A partir da revisão de bibliografia sobre o tema, apoiado em grande parte nas concepções de Robert Alexy, busca-se as premissas teóricas necessárias para a compreensão do instituto, sob o ponto de vista da teoria dos direitos fundamentais. É a partir da definição do instituto, do conhecimento sobre a sua estrutura e sobre a posição que ocupa no sistema constitucional tributário que se poderá firmar as bases para a interpretação e aplicação dos enunciados constitucionais que regulam essa matéria. Ao final do estudo, serão lançadas as conclusões de que a imunidade pode ser vista como norma definidora de critério negativo de competência e que obedece, necessariamente, a estrutura de norma-regra. Pela função que exerce no âmbito do Estado de Direito e na sua relação com o cidadão, é norma que expressa o direito à liberdade, dotada de fundamentalidade formal e material que lhe asseguram o atributo de direito fundamental, hierarquicamente superior no microsistema do Direito Constitucional brasileiro, sendo, por isso, insuscetível de reforma.

**Palavras-chave:** imunidade tributária; estrutura; competência; natureza; direitos fundamentais.

## Abstract

*The paper deals with the tax immunities from the perspective of normative species theory and fundamental rights. From the literature review about the subject, based largely on the conceptions of Robert Alexy, the theoretical premises necessary to understand this institute are demonstrated, from the point of view of fundamental rights theory. It is from the definition of the institute, the knowledge about its structure and the position that it occupies in the tax constitutional system that it will be possible to establish the bases for the interpretation and application of the constitutional statements that regulate this matter. At the end of the study, the conclusions will be showed that immunity can be seen as defining norm of negative criterion of competence and that has, necessarily, the rule-rule structure. By virtue of its role in the rule of law and its relationship with the citizen, it is a norm that expresses the right to freedom, gifted with a formal and material fundamentality that assures it of the fundamental right, hierarchically superior in the microsystem of Brazilian Constitutional Law and is therefore not susceptible for reform.*

**Keywords:** tax immunity; structure; competence; nature; fundamental rights.

## Sumário

1. Introdução. 2. Imunidade tributária. 2.1. Imunidade como norma-critério de formação da competência tributária. 2.2. Interpretação. 2.3. Critérios de classificação. 3. A estrutura da

norma imunizante. **3.1.** Necessidade de identificação de espécie normativa. **3.2.** Distinção entre normas-regra e normas-princípio. **3.3.** A norma imunizante: regra ou princípio? **4.** Imunidade tributária e direitos fundamentais. **4.1.** Noção sobre direitos fundamentais. **4.2.** Fundamentalidade formal e fundamentalidade material. **4.3.** As normas de imunidade tributária como atributivas de direitos fundamentais. **5.** Reflexos da fundamentalidade da norma imunizante. **6.** Considerações finais. Referências.

---

## 1. Introdução

Apesar de serem institutos bastante antigos no Direito brasileiro, ainda não há consenso acerca da definição das imunidades, que são ora postas pela doutrina como normas impeditivas da competência, ora excludentes de competência, ora elementos da competência.

Também quanto à sua estrutura, os estudiosos não são uniformes quanto à espécie tributária representada pelas imunidades tributárias ou a posição normativa que ocupa no ordenamento jurídico. Não são raros os estudos que se referem às imunidades como instrumentos orientados axiologicamente, técnicas de efetivação de direitos fundamentais. Outros tantos já as colocam como direitos fundamentais em si mesmos.

Destas controvérsias decorrem a finalidade do presente estudo. Após definir o que se pode entender por imunidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro e a maneira pela qual habitualmente é tratada, se pretende identificar mais aprofundadamente os elementos que devem instruir sua interpretação.

Para tanto, ultrapassaremos a abordagem clássica das normas imunizantes e passaremos à investigação inspirada na teoria das espécies normativas adotada por Robert Alexy. Através deste prisma, será possível compreender de que maneira podem se expressar as normas de imunidade tributária e como estas se comportam na dinâmica da aplicação normativa.

Definido este aspecto, passaremos à análise da base da teoria dos direitos fundamentais, a partir dos critérios capazes de qualificar uma determinada norma como estabelecadora ou não de um direito fundamental. Havido o encaixe – ou não – com relação a estes direitos, será possível indicar se as imunidades tributárias configuram um direito fundamental autônomo do cidadão, gozando do regime jurídico que lhe é próprio, ou se a sua função se limita à de instrumento de incentivo de direitos desta ordem.

Há dois objetivos principais neste exercício intelectual sobre as imunidades tributárias. O primeiro é sanar as dúvidas que a escolha da linguagem, por vezes, pouco cuidadosa, enseja com a atribuição às normas de imunidade de uma natureza jurídica com consequências diretas sobre as possibilidades de aplicação. O segundo diz respeito à identificação ou não das imunidades com a classe das normas constitucionais fundamentais, para atribuir-lhes a posição normativa e o regime próprios para as relações sistêmicas de coordenação e subordinação.

## **2. Imunidade tributária: definição e interpretação**

### **2.1. Imunidade como norma-critério de formação da competência tributária**

No contexto em que se põe o objeto jurídico-positivo, a formulação de qualquer juízo sobre esta ou aquela espécie de imunidade tributária prescinde de algumas premissas interpretativas. Antes de descrever as suas interações no plano normativo, é preciso definir em abstrato o objeto de que se está tratando e indicar as formas de apreensão do seu conteúdo.

A concepção clássica da imunidade tributária como uma “limitação constitucional ao poder de tributar” (BALEIRO, 1998, p. 6) não se adequa à perfeita definição da sua natureza jurídica. Sem prejuízo da contribuição histórica à compreensão do instituto legada por essa doutrina, a imprecisão desta locução ante à existência de outras limitações ao exercício do poder tributante se mostra correta, mas, insuficiente (COSTA, 2015, p. 40) para solucionar os atuais problemas de interpretação e aplicação dos enunciados imunizantes.

Ao mesmo tempo, outras construções recorrentes do gênero das imunidades como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada” ou como “supressão da competência tributária” (FALCÃO, 1961, p.370) pecam por criarem perplexidades insuperáveis no âmbito da aplicação normativa.

A primeira delas não poderia ser adotada por situar a imunidade no plano da incidência tributária, isto é, o da qualificação de um fato como juridicamente relevante para fins de incidência da norma, fazendo surgir com isto a obrigação tributária.

Rejeitar esta definição é necessário diante da clara ideia de que a Constituição se compõe, basicamente, de normas de estrutura e, em função

disto, o surgimento do dever de pagar tributos depende do exercício da competência legislativa para instituir normas de conduta com este comando. Neste sentido, uma vez que as imunidades colocam-se no plano normativo constitucional, não seria coerente associá-las ao plano da incidência tributária, que se refere às normas ordinárias e complementares. As normas de estrutura, ou, como quer Ross, normas de competência (2000, p.76-77); convém recordar, são aquelas que regulam a produção de outras normas, como sustenta Norberto Bobbio (2001, p. 177-187).

De igual maneira, a segunda construção também não poderia ser adotada porque entender as imunidades como forma de exclusão da competência tributária implicaria numa ideia de precedência entre os institutos (CARVALHO, 2013, p. 343).

Vale dizer, se o direito positivo é aquele que está posto num dado instante temporal, então, não seria possível que primeiro se considerasse a norma que atribui a competência tributária, definindo-a, e, posteriormente, surgisse a imunidade para retirar-lhe uma parte do âmbito normativo. Esta interpretação segmentada dos institutos não seria compatível com a ideia do ordenamento jurídico enquanto um sistema de regras e de princípios.

Estas reflexões nos levam à necessidade de redefinir a imunidade tributária, que é uma técnica legislativa por meio da qual se excluem determinadas situações do campo da tributabilidade. Não preexiste competência à consideração das imunidades (AMARO, 2011, p. 174). Este instituto jurídico não seria aquele apto a suprimir a norma de competência, pois a lógica é a inversa. Só é possível falar em norma de competência tributária após a conjugação dos seus enunciados com aqueles que lhe delimitam o âmbito negativamente: as imunidades tributárias (CARVALHO, 2014, p. 173).

Atento a estas críticas, Paulo de Barros Carvalho formulou o conceito segundo o qual imunidade tributária seria “[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (2013, p. 370).

A proposição deste autor readequa a definição abstrata das imunidades tributárias em razão das impropriedades observadas acima, permitindo relacioná-las diretamente às regras de competência, que criam a

possibilidade de atos jurídicos para alterar posições jurídicas (ALEXY, 2014, p. 240). Com isto, mantém-se o caráter de limitação ao poder de tributar das imunidades e, ainda, permite-se compreendê-las enquanto uma das regras que estabelecem critérios objetivos para a construção da norma de competência tributária.

Longe de pretender livrar esta formulação de críticas, a sua adoção não pressupõe aqui tomá-la como pronta e acabada, mas, como um ponto de partida para analisar problemas de interpretação envolvendo enunciados desta natureza.

## 2.2. Interpretação

Evidenciou-se que a norma de competência tributária é delimitada por diversos critérios havidos no corpo da Constituição Federal (CARVALHO, 2013, p. 340), dentre os quais se pode incluir princípios, regras de natureza procedimental e as imunidades tributárias. A competência tributária é então o fruto da confluência de diversos enunciados constitucionais.

Esta característica interpretativa não é, contudo, uma exclusividade das regras de competência. O sentido de qualquer prescrição deontológica passa pela compreensão de que o ordenamento constitucional forma um sistema coordenado de regras e princípios que se embrincam para a construção de formulações isentas de contradição lógica. Há um encadeamento semântico entre institutos que conformam a compreensão uns dos outros.

A linha de raciocínio que se apresenta mantém a ideia de que o enunciado normativo não se confunde com a norma jurídica (GUASTINI, 1998, p. 15-19) sendo aquele apenas o ponto de partida para a construção do sentido desta. Disto decorre o entendimento de que também o enunciado normativo que estatui a imunidade tributária não pode limitar o seu sentido ao texto e, por isto, prescinde de outros insumos interpretativos.

Pondo a questão de forma precisa, quer-se dizer com isto que as regras de imunidade tributária também não podem resumir o seu sentido ao dispositivo constitucional que lhe dá vida. Assim como ela contribui para o sentido da norma de competência abstratamente considerada, a dimensão semântica da norma de imunidade será construída como fruto da confluência de uma série de outros dispositivos constitucionais (SCHOUERI, 2013, p. 406).

Com isto, além do enunciado-base da norma imunizante, o âmbito normativo será ampliado ou reduzido em função do conteúdo de princípios constitucionais que se irradiam pelo texto constitucional, seja de forma genérica, como o princípio federativo, seja sobre relações estritamente tributárias, como o princípio da capacidade contributiva (SCHOUERI, p. 405).

Por isto mesmo, não se pode admitir para as imunidades uma interpretação limitada ao método gramatical, como parece querer fixar a legislação quanto às regras de isenção. Isto porque as imunidades tributárias resultam de ponderações axiológicas, de tal modo relevantes para o constituinte, que se impuseram como salvaguarda dos agentes sociais em relação ao poder de tributar.

Daí a necessidade de enaltecer uma interpretação finalística para deduzir as pretensões constitucionais vinculadas às regras de incompetência tributária. Isto implica na busca pelo conteúdo axiológico de justificação ínsito à regra criada e que, de tão caro, levou o constituinte a pinçar situações, bens e sujeitos para eximir-lhes de tributação (SCHOUERI, p. 404).

Não raro, a escolha deste tratamento desigual dado pelas imunidades encontrará a sua justificação no incentivo às liberdades fundamentais. Assim, a título de exemplo, a imunidade do art. 150, VI, “b”, vem associada à liberdade religiosa (art. 5º, VI); a do art. 150, VI, “d”, se vincula à liberdade de informação e manifestação do pensamento; e, sem prejuízo de tantas outras, as do art. 5º, LXXVII, vinculam-se ora à mesma liberdade de informação, ora ao direito de ir e vir.

Não obstante, há casos em que o intérprete não conseguirá identificar na imunidade uma correlação tão direta com uma liberdade fundamental. Nestas situações, a construção do preceito imunizante dependerá mais ainda da influência de princípios como isonomia, capacidade contributiva e livre concorrência.

É muito lúcida a afirmação de que a imunidade não se afigura um simples favor ou vantagem conferidos pela Constituição (SCHOUERI, p. 409) a determinados sujeitos. A sua natureza é de instrumento extrafiscal (COSTA, p. 80) e sua criação na forma de exceção à isonomia tributária aponta para outro(s) valor(es) igualmente compatível(is) com a moldura constitucional (SCHOUERI, p. 409). Por isto, à falta de elementos evidentes, o exercício de reconstrução dos objetivos constitucionais só poderá ser promovido após a consideração caso a caso destas valências principiológicas.

### 2.3. Critérios de classificação



Ainda que se levantem críticas acerca do uso de métodos de classificação como parâmetros de estudo das normas jurídicas, é preciso ressaltar que com isto não se propõe que toda e qualquer regra de imunidade tributária deva se encaixar, necessária e aprioristicamente, nos critérios que serão apresentados. A atribuição de critérios de classificação às regras imunizantes decorre, por outra linha, da sua inegável utilidade para a concepção de uma visão mais ampla sobre suas semelhanças, diferenças e possibilidades interpretativas.

Desta forma, sem prejuízo da aplicação de outros critérios, é possível enxergar as imunidades dividindo-as em: a) gerais e específicas; b) subjetivas, objetivas e mistas; c) condicionável e incondicionáveis.

Sob o primeiro prisma, tem-se por imunidades gerais aquelas que se dirigem a todas as pessoas políticas, sem distinção, criando limitações em relação a todas as espécies de impostos (COSTA, p. 138). As imunidades específicas seriam aquelas que, postas de forma esparsa na Constituição, se relacionam a apenas um único tipo de imposto, taxa ou contribuição.

A classificação de imunidades em subjetivas, objetivas ou mistas é voltada para a forma em que a imunização está prevista no texto constitucional, e evidencia o objetivo de desonerar sujeitos específicos ou não (COSTA, p. 139).

Nesta linha, imunidades subjetivas ou pessoais são as outorgadas em razão da condição jurídica apresentada por sujeitos determinados. Ainda que no texto haja elementos de natureza objetiva, não serão eles os principais balizadores da construção da norma imunizante.

Por sua vez, imunidades objetivas são aquelas que recaem sobre a caracterização de fatos, bens ou situações determinados. Assim como as de caráter subjetivo, é inegável que as normas construídas também terão um destinatário e, em razão disto, beneficiarão pessoas determinadas. Contudo, nem por isto seria procedente o argumento de que todas as imunidades serão, ao mesmo tempo, subjetivas e objetivas, especialmente porque o critério a dividi-las é o enfoque dado pelo constituinte, capaz de revelar qual seria ali o interesse juridicamente protegido da tributação.

Por último, a divisão entre imunidades condicionáveis e as incondicionáveis parte do viés da eficácia normativa verificada no texto constitucional. Por se tratarem de direitos fundamentais nas relações tributárias, as imunidades terão sempre aplicabilidade imediata,

independente da iniciativa do legislador infraconstitucional. Contudo, isto não quer dizer que a sua eficácia seja ilimitada. Assim, quando houver no texto constitucional a abertura semântica que autorize o legislador a restringir a norma imunizante – norma de eficácia contível -, se estará diante de uma imunidade condicionável (COSTA, p. 145). Quando isto não se verificar – norma de eficácia plena -, se estará diante de uma imunidade incondicionável.

A adoção da terminologia “condicionável” e “incondicionável” – em oposição à dicotomia condicionada/incondicionada - decorre da noção de que a imunidade, em si, estabelece os liames de sua aplicação, mas, não se condiciona. O texto constitucional limita-se a autorizar a criação de regras de condicionamento, que poderá ou não vir na forma da legislação infraconstitucional. Na falta desta regulação, a norma imunizante é aplicável indistintamente.

### **3. Estrutura da norma imunizante**

#### **3.1. Necessidade de identificação da espécie normativa**

Definido o objeto de estudo, pertence ao nosso objetivo dissecá-lo, visando encontrar na sua manifestação jurídica os elementos que orientarão a interpretação sistêmica. Diante disto, o primeiro dos obstáculos a superar é identificar, a partir da sua estrutura, de qual espécie normativa se está a tratar.

Esta compreensão será relevante porque é a partir dela que se permitirá indicar a forma pela qual a regra de imunidade tributária se coordena com as demais normas constitucionais. A mais importante das diferenciações teórico estruturais é a distinção entre regras e princípios (ALEXY, p. 85), e aqui não será diferente.

Apesar de se ter tratado sobre a relevância das avaliações principiológicas para a construção de sentido das normas de imunidade tributária, não fica respondida a questão estrutural destas normas. Vale dizer, não é porque a construção semântica das normas imunizantes deva tomar por base elementos principiológicos que a sua estrutura será de princípio. Por isto, se objetivamos compreender o comportamento destas normas no ordenamento jurídico, ainda resta investigar em qual espécie normativa elas se encaixam.

### 3.2. Distinção entre normas-regra e normas-princípio

Na Teoria do Direito, foram inúmeras as tentativas de discernir as espécies normativas e diversos os critérios já empregados (DWORKIN, 2002, p. 35-45). Destes, um dos mais utilizados foi o critério da generalidade (ALEXY, p. 87), segundo o qual os princípios seriam normas de alto grau de abstração, ao passo em que as regras teriam baixo grau de abstração. Outras tantas hipóteses vêm a diferenciação, por exemplo, na determinabilidade do âmbito normativo, na forma de surgimento, na explicitude dos valores representados, na capacidade normogenética ou fundante de um sistema jurídico, ou mesmo no caráter argumentativo/regulador de condutas (ALEXY, p. 88-89).

Com base nestes critérios, evidenciam-se três possíveis vertentes teóricas sobre as espécies normativas. A primeira diria ser impossível a diferenciação entre regras e princípios, dada a diversidade de enunciados no sistema e a possibilidade de combinação entre critérios sobre a mesma prescrição, ora revelando caráter de uma espécie, ora da outra (ALEXY, p. 89). A segunda tese – adotada sobretudo pelos defensores do critério da generalidade – concluiria que a diferenciação entre regras e princípios se daria apenas quanto ao grau de abstração (ALEXY, p. 90). Por fim, a última tese possível veria nas espécies normativas não apenas uma diferença gradual, mas, uma diferença qualitativa (ALEXY, p. 90).

Tomando por base as convicções de Robert Alexy acerca das espécies normativas – decorrentes do aperfeiçoamento das ideias já desenvolvidas por Ronald Dworkin (2002, p. 35-45) -, nos filiamos à terceira tese, que reconhece a dualidade de espécies com base na sua natureza, e não apenas em função de graus de abstração ou concretude (ALEXY, p. 90).

Nenhum daqueles outros critérios mencionados seria o mais adequado à caracterização das espécies normativas, visto que:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito

das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes (ALEXY, p. 90).

Veja-se que a discriminação estabelecida não admite o grau de abstração ou generalidade manifestados no enunciado prescritivo para fins de definição dos princípios. Os graus variados de que fala Alexy dizem respeito ao nível de satisfação da prescrição normativa. Assim, enquanto a primeira hipótese estaria presa à análise do plano da linguagem escolhida pelo legislador (CARVALHO, 2015, p. 112), a conclusão do autor leva a diferenciação ao último plano da interpretação, o das possibilidades de realização do deôntico (CARVALHO, 2015, p. 123).

Por sua vez, as normas-regra se destacariam dos princípios por não se manifestarem com este viés de relatividade:

[...] as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. [...] (ALEXY, p. 91).

Diz-se com isto que as regras não têm gradação para a sua realização. A sua aplicação se daria de maneira absoluta, pelo modo “tudo ou nada”. Isto é, ante a presença das suas circunstâncias antecedentes, só existirá dois graus de satisfação do conseqüente de uma norma-regra, diametralmente opostos: ou o comando terá sido totalmente satisfeito ou não terá sido em nada realizado.

Desta forma, já se poderia identificar uma distinção evidente para fins de aplicação normativa, a ser esclarecida ainda mais nos casos de confronto de normas (ALEXY, p. 91).

Se a norma identificada for um princípio, então, enquanto mandamento de otimização, ela exigirá que os seus preceitos sejam atendidos na maior medida possível dentro das circunstâncias do caso concreto (ALEXY, p. 103-104). Isto significa dizer que, considerada uma circunstância de fato, o resultado da aplicação normativa não corresponderá, necessariamente, ao grau máximo daquele preceito.

Por outro lado, o caso das regras é totalmente diferente. Elas determinam com precisão a extensão do seu conteúdo, do âmbito de sua aplicação (ALEXY, p. 104) e implicam na igualmente precisa obediência aos

seus comandos. Quando em conflito, duas regras em sentidos opostos levarão sempre à prevalência de uma delas, ora pela introdução de uma cláusula de exceção na outra, ora pela sua invalidação (ALEXY, p. 92).

Diferenciam-se assim os princípios porque, em caso de colisão com outros igualmente aplicáveis às circunstâncias do caso e cujo comando vá em sentido oposto, o princípio analisado poderá ceder à força normativa daqueles outros, realizando-se apenas parcialmente no caso concreto (ALEXY, p. 93). A colisão não levaria nem à invalidação do princípio, nem à inserção de uma cláusula de exceção e as normas seriam aplicáveis simultaneamente, só que de maneira parcial e em graus diferentes.

Isto não se admite para as normas-regra. Enquanto as regras já se encontram prontas e acabadas para a aplicação ao caso concreto, como um mandamento definitivo, os princípios apresentam-se apenas *prima facie* e a partir da colisão que se estabelecerão as regras de prevalência para a aplicação.

Por fim, esclareça-se o que viria a ser um erro de leitura da teoria das espécies normativas aqui adotada. A formulação de Alexy não exclui o caráter de maior abstração das normas principiológicas, em relação às regras. A menor abstração das regras é uma decorrência natural da determinação do seu âmbito de aplicação e o cerne da teoria alexyana é que este grau de generalidade não é o critério de *discrimen* apto à diferenciação.

### **3.3. A norma imunizante: regra ou princípio?**

A partir do critério eleito para diferenciar as espécies normativas, vê-se que há fortes distinções entre regras e princípios, de modo que estes se posicionam como mandamentos de otimização realizáveis em diferentes graus, ao passo em que aqueles se afiguram como determinações absolutas, impositoras de limites objetivos.

Na doutrina brasileira, parece ter se desenvolvido um certo frenesi pelas normas principiológicas, cujo caráter vem sendo atribuído indistintamente aos preceitos constitucionais e, especialmente, às limitações ao poder de tributar. Daí porque a distinção empreendida no tópico anterior é de grande relevância para verificar com qual espécie as normas de imunidade tributária se identificam e, assim, de que forma se comportam no plano sistêmico.

Decerto que nem toda limitação ao poder de tributar apresenta estrutura de princípio. Exemplos muito evidentes desta observação seriam

as garantias da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária. Sendo estas duas normas indicativas de um marco temporal a partir do qual poderão valer os efeitos da lei tributária, estabelecem-se limites insuperáveis para a indicação de violação ou não à norma. Por isso, é um grande equívoco denominar todas as limitações ao poder de tributar como “princípios constitucionais tributários”, porque muitas não têm natureza principiológica.

Situação completamente diferente se tem quanto à vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório. Como a perfeita definição do que seria considerado confiscatório só é algo verificável no caso concreto, através da ponderação com outros preceitos colidentes, vê-se facilmente a sua manifestação de ordem principiológica.

Isto posto, enquanto mais uma espécie do gênero “limitações ao poder de tributar”, de que maneira comportam-se as imunidades tributárias? Seriam princípios ou regras? À vista de tudo o que já se analisou, parece-nos que só poderia ser a segunda a alternativa correta.

Ao estabelecer o que não compõe a norma de competência, a imunidade delimita o campo da intributabilidade e estabelece situações sobre as quais inexistente possibilidade de exercício do poder estatal. Não existiria outra forma de fazê-lo senão por meio da definição das situações, pessoas, objetos e/ou tributos aos quais se aplica a imunidade.

Ainda quando as normas de imunidade se utilizem de conceitos indeterminados, elas não se poderiam alçar à estrutura de princípios. Admitir para as imunidades tributárias o predicado de mandamento de otimização realizável em diversos graus equivaleria ao contrassenso de dizer que a vedação ao poder de tributar permitiria uma margem de tributabilidade.

Se imaginássemos que uma imunidade pudesse se comportar como um princípio, cedendo em favor de outro, a consequência lógica seria a de possibilidade de tributar a situação imune, surgindo para a União um poder de tributar que antes lhe era expressamente proibido.

Numa situação como a da imunidade tributária, que nega a existência de poder legiferante, não existe uma valência intermediária. À pergunta “há competência tributária” só se admitem as respostas “sim” ou “não”, absolutas e definitivas. Não existe espaço aqui para gradações tais como “algum” ou “um pouco” de competência, porque a imposição de alguma exceção – por menor que seja – sempre implicará na máxima realização do poder instituidor.

O que se depreende deste raciocínio é que as normas de imunidade tributária são incompatíveis com a ideia de mandamentos de otimização. O seu comportamento em conflito com as regras que se lhe opõem se dará sempre pelo critério do “tudo ou nada”.

A título de exemplo, tomemos a imunidade do Imposto Territorial Rural – ITR – sobre a pequena gleba rural, quando a explore o seu proprietário, despido de outros bens imóveis.

O art. 153, inciso VI, da CF/88, estabelece genericamente para a União a competência para instituir impostos sobre a propriedade territorial rural. Isto é, genérica e abstratamente, a Constituição Federal confere à União a prerrogativa de tributar toda e qualquer propriedade territorial rural, bastando que o imóvel visado se enquadre a este conceito.

O §4º, inciso II, do mesmo artigo, dispõe em sentido diverso, indicando que as pequenas glebas rurais já mencionadas não podem ser objeto de incidência, impedindo o legislador de agir instituindo lei com esta finalidade. A norma barra, na origem, o poder legiferante.

O que se tem no caso são duas normas de mesma hierarquia, sendo que, quando analisadas em apartado, a primeira facultaria a tributação de toda e qualquer propriedade rural, ao passo em que a segunda a proibiria sobre algumas espécies. A situação é de típico conflito entre comandos normativos que, vetorizados em sentidos contrários, se anulariam parcialmente.

Respeitar os dois preceitos constitucionais através do prisma de uma colisão principiológica levaria à admissão simultânea e absurda de que, sobre a mesma gleba rural, haveria poder de tributação e vedação à tributação, em diferentes graus. Por outro lado, trabalhar o conflito sob a perspectiva das regras, isto é, “tudo ou nada”, ensejaria a compreensão de que sobre a gleba rural não há aplicação simultânea das normas: haverá ou não competência, um ou o outro, segundo os critérios de prevalência no conflito de regras.

Diante disto, há incompatibilidade entre o comportamento das normas-princípio e a finalidade de negação de competência inerente às imunidades tributárias. O estabelecimento de limites negativos do poder estatal para a instituição de tributos demanda critérios objetivos que não se coadunam com gradações.

Assim, se as imunidades tributárias visam estabelecer um marco divisório entre o campo da tributabilidade e o intributabilidade, apenas a estrutura normativa das regras poderia ser utilizada.

## 4. Imunidade tributária e direitos fundamentais

### 4.1. Noção sobre os direitos fundamentais

Focado na perspectiva brasileira dos direitos fundamentais, Ingo Wolfgang Sarlet ensina que:

Os direitos fundamentais podem ser conceituados como aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, pelo seu objeto e significado, possam lhes ser equiparados, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui consideramos a abertura material consagrada no art. 5º, § 2º, da CF, que prevê o reconhecimento de direitos fundamentais implícitos, decorrentes do regime e dos princípios da Constituição, bem como direitos expressamente positivados em tratados internacionais) (2010, p. 68).

O autor citado salienta os aspectos componentes da ideia de um direito fundamental. De rigor, os direitos fundamentais são posições jurídicas atributivas de um binômio direito/dever por meio das normas depreensíveis dos enunciados prescritivos firmados na Constituição. Ainda quando o legislador se expresse através de enunciados que escolham dar ênfase a uma prerrogativa, o dever daí decorrente lhe é subjacente e representado num vetor contrário ao do direito prescrito.

O reconhecimento de uma determinada prescrição como de direito fundamental, por sua vez, exigiria a identificação do aspecto de “fundamentalidade” de que trata Sarlet. Justamente por esta razão, identificar se as regras de imunidade tributária fazem ou não parte deste rol de direitos subjetivos passará pela análise e conjugação com este critério.

Destarte, em uma primeira aproximação, pode-se identificar os direitos fundamentais como direitos subjetivos (BADURA, 2010, p.116-117); IPSEN, 2006, p.21; HESSE, 1998, p.228-30).

### 4.2. Fundamentalidade formal e fundamentalidade material



O aspecto essencial que diferencia os direitos tidos como fundamentais daqueles outros que, igualmente firmados na Constituição, não se podem enquadrar no mesmo rol, é o que se chama “fundamentalidade”. Este aspecto pode ser dividido em outros dois viéses, um de ordem formal e outro de natureza substancial.

A fundamentalidade formal decorre de três diferentes fatores que se combinam. O primeiro deles é a mera constitucionalização dos direitos no diploma normativo, dando-lhes cogência no plano do direito positivo, no ápice do sistema normativo como um todo. O segundo diz respeito à aplicabilidade imediata destes direitos, que independem de regulamentação ordinária para serem invocados no caso concreto, obrigando os Poderes Públicos (ALEXY, p.520). Por último, não menos importante, o terceiro fator diz respeito à vinculação destes direitos a uma rigidez exacerbada dentro do sistema constitucional que impõe barreiras à sua revisão (SARLET, 2005, p.86-87). É deste aspecto decorre a construção de que as normas de direito fundamental têm, no intrassistema constitucional, superior hierarquia em relação às demais normas constitucionais não fundamentais.

Este último aspecto da fundamentalidade formal se justifica porque a Carta Magna é o documento-base, cujo texto serve de pressuposto à criação do Estado e ao estabelecimento do conjunto de normas justificantes do exercício centralizado do poder. Sendo assim, no momento em que se confere ao Estado a competência reformadora do texto constitucional e, ao fazê-lo, impede-se a deliberação sobre um certo grupo de enunciados normativos – no Brasil, pelo art. 60, § 4º, IV, CF/88 -, procede-se à segregação das normas que dali se depreende, expondo-as fora do âmbito de competência de quem exerce este poder.

A consequência disto é a aceitação de que estas normas fundamentais se encontram além do alcance daquelas que conferem a prerrogativa de reformar todas as demais. A fundamentalidade formal implica então na ideia de que os direitos fundamentais se posicionam hierarquicamente acima das demais normas constitucionais, inclusive aquelas atributivas da competência reformadora, ocupando o ápice da estrutura do ordenamento jurídico (ALEXY, p.520).

Para que um direito constitucional fosse destacável dos demais como fundamental, seria necessário que se lhe reconhecesse um regime jurídico próprio, dotado de privilégios no âmbito da arquitetura constitucional. Caso

não fosse assim, seria inútil o esforço de destacá-los, de modo que estariam em posição equiparada à dos demais direitos constitucionais.

De outro lado, note-se que também a rigidez material à reforma destes direitos, imposta pelo art. 60, § 4º, IV, CF/88, perderia a razão de existir dentro do sistema da Constituição. Ter-se-ia, num mesmo patamar hierárquico normativo, um injustificado impedimento à reforma de normas com o status e força constitucional equivalentes.

Ora, se a Constituição tem várias normas e algumas delas são atributivas de competência para modificar as demais, a única justificativa que se encontra dentro da noção de normogênese sistêmica é que a norma de competência está hierarquicamente acima daquelas modificáveis. Se, por outro lado, há normas que estão além do campo reformador, isto só pode querer dizer que tais normas estão ou acima ou ao lado das normas de competência reformadora.

Por isto é que se pode concluir que as normas tidas por constitucionais estão no ápice do ordenamento jurídico, pelo aspecto formal, em dois âmbitos. O primeiro é o ápice sistêmico sob a análise dos diversos diplomas normativos: isto é, o fato de estar positivado na Constituição. O segundo é o ápice verificado na hierarquia interna à própria Constituição, nas relações de coordenação entre normas postas naquele diploma.

Isto é o que caracteriza a fundamentalidade formal atribuída aos direitos fundamentais.

Já o aspecto da fundamentalidade material ou substancial, não é de tão simples definição.

Enquanto uma parte da doutrina evidencia o caráter de historicidade (MIRANDA, 1993, p.10), vislumbrando na fundamentalidade substancial a associação ao critério de valor atribuído a um determinado direito pela sociedade, outra parte indica o aspecto diferenciador pela presença ou não de se tratar, naquelas disposições, de decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado (SARLET, 2005, p.75).

Robert Alexy é um dos defensores desta última linha (2014, p.522). O professor alemão reconhece os inconvenientes de uma perspectiva fundada em teses estruturalistas e substancialistas (2014, p.66-67), mas, ainda assim, desenvolve sobre elas a sua concepção de fundamentalidade:

À fundamentalidade formal soma-se a fundamentalidade substancial. Direitos fundamentais e normas de direitos fundamentais são

fundamentalmente substanciais porque, com eles, são tomadas decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade. [...] O fato de as decisões sobre o conteúdo das normas de direitos fundamentais incluírem decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade é algo que decorre dos objetos regulados. Questões relativas à liberdade e à igualdade não são questões apenas de um ramo do direito, elas permeiam todos os ramos. A forma como elas são solucionadas em cada um desses diferentes ramos do direito não é, para esses ramos do direito, uma questão específica, mas uma questão fundamental. [...] (2014, p. 522).

Alexy ensina ainda neste âmbito que a abordagem sobre o que poderia ser uma norma de direito fundamental poderia ser procedida de maneira abstrata ou concreta (2014, p.65). Sob a ótica abstrata, as normas de direito fundamental se caracterizariam através de critérios gerais, desvinculados de um dado sistema jurídico. Numa linha de análise concreta, ter-se-ia o oposto, verificando-se sob a égide de determinada Constituição as normas jurídicas reconhecidas como fundamentais.

A filiação às construções do autor germânico exige a ressalva de que, apesar de ter sido pontuada a possibilidade de abordagem abstrata, não se entende que ela seja ideal em qualquer sentido.

Uma abordagem abstrata dos direitos fundamentais tenderia a associá-los a uma classe de direitos imanentes, cuja existência só é justificável através da visão metafísica típica do jusnaturalismo. Ao reportar-se o estudioso pela via abstrata, desprestigia-se o aspecto historicista dos direitos fundamentais, salvo apenas pela justificativa de que o espírito humano não pôde apreender aqueles postulados normativos, senão com o tempo.

Além de representar com isto um aspecto muito pouco realista, ignorando o complexo processo de evolução da sociedade e conquista de direitos, a abordagem abstrata simplesmente não conseguiria explicar a diferenciação cultural no conteúdo de direitos tidos por fundamentais. Por isto é que enxergamos utilidade apenas na abordagem concreta deste direitos, de modo que qualquer conceituação que busque abranger o conteúdo material deve se promover em relação a determinada ordem jurídica (SARLET, 2005, p.65).

No mais, a posição de Alexy sobre a fundamentalidade material é irrepreensível. Haverá fundamentalidade por este viés quando o objeto tratado nas disposições normativas exprimir decisões sobre a maneira de funcionar do Estado, da sociedade e ainda, da relação havida entre as duas entidades, positivando assim anseios da Constituição material. Trata-se aqui de uma aferição que só é possível mediante a análise do conteúdo normativo.

O ordenamento brasileiro valoriza os dois aspectos da fundamentalidade, contudo, é notável a eminência dada à substancialidade do direito. Manteve-se em nosso regramento constitucional uma abertura sistêmica para admitir a existência de outros direitos fundamentais, seja fora do capítulo próprio no mesmo diploma, seja em diplomas outros, sendo o reconhecimento orientado pelo “regime” e pelos “princípios”.

Esta compreensão denota a preponderância do aspecto substancial na experiência brasileira dos direitos fundamentais, de onde podem derivar, inclusive, alguns elementos de proteção ligados à fundamentalidade formal (e.g. a irrevogabilidade).

#### **4.3. As normas de imunidade tributária como atributivas de direitos fundamentais**

Apesar da condição de normas de estrutura dirigidas ao Poder Público, compondo a norma que atribui competência tributária, é inegável que as imunidades tributárias configuram direito subjetivo para o administrado.

Se para cada dever subjetivo criado no ordenamento jurídico exsurge uma expectativa legítima do seu atendimento, então, necessariamente, para este expectador haverá um direito subjetivo àquela mesma prestação. Por isto mesmo, dirigidas ou não ao particular, as normas de imunidade tributária lhe dizem respeito por via transversa, no ponto em que impedem a interferência tributária sobre a esfera privada.

Enquanto dever subjetivo, a não interferência estatal também representa a formulação linguística negativa escolhida pelo constituinte para estabelecer uma liberdade pública. Isto é, em lugar de estatuir em favor do particular, por exemplo, o direito à manutenção de sua propriedade, a formulação escolhida para as imunidades deu voz à ordem contrária ao poder estatal, impedindo-lhe a atuação sobre parte dela. Independente da formulação que, a princípio, possa causar perplexidade, o efeito prático é o

mesmo, estabelecendo-se um direito subjetivo ao dever jurídico estatal de abstenção, ou seja, direito à uma ação negativa.

Com isto, as normas que estabelecem imunidade tributária criam no particular a expectativa de não tributação, isto é, de não interferência na sua esfera patrimonial privada. Passa longe de questionamento a presença de um direito subjetivo nas normas derivadas destas prescrições, encaixando-se nas liberdades públicas que compõem o status negativo em sentido amplo (ALEXY, p. 267), construído a partir das críticas à teoria de Georg Jellinek.

Todavia, para compreender as imunidades tributárias como direitos fundamentais, é preciso mais do que estabelecer a possibilidade de um direito subjetivo subjacente. É preciso que se vejam presentes os aspectos de fundamentalidade que segregariam estes direitos subjetivos dos demais direitos constitucionais ordinários. Estariam presentes nestas normas a fundamentalidade formal e material?

Entende-se que sim.

Em primeiro lugar, ressalte-se de logo que o fato de não estarem – em sua maioria - posicionadas no capítulo próprio dos direitos fundamentais, não impede o reconhecimento deste predicado às normas de imunidade tributária. A abertura semântica e sistêmica positivada na Constituição e de que já tratamos no último tópico visa ceifar este argumento, mostrando que, se não estão posicionadas no capítulo próprio, é preciso partir para uma avaliação do conteúdo normativo.

E neste ponto, vê-se que há, sim, fundamentalidade substancial envolvendo as normas de imunidade tributária. Trata-se de normas que, por sua essência e definição, delimitam os contornos do poder de tributar, através da interferência sobre as normas de competência. Ora, se é inafastável a atividade tributante em qualquer sociedade, a sua regulação compõe a estrutura básica normativa de qualquer Estado, dispondo assim sobre uma decisão que concerne a relação futura entre o ente público e a sociedade.

Ao mesmo tempo, é preciso ressaltar que as normas de imunidade tributária são permeadas pelo ideal de liberdade do particular em face do poder-dever estatal de exigir tributos, protegendo-o de incursões não autorizadas. Estas normas conformam, na origem – pelo impedimento da instituição de lei que determine a tributação -, uma extensão da liberdade fundamental de que nada seja exigido do particular, exceto quando legalmente obrigado.

Isto já seria suficiente para configurar a fundamentalidade substancial, ainda quando a instituição da imunidade aparente ter decorrido de mera decisão política, de cunho utilitarista. Todavia, o que se tem, no mais das vezes, é a instituição de imunidades vinculadas também à proteção de outros valores e direitos encontrados expressamente no rol de direitos fundamentais, tais como a liberdade religiosa, o direito à organização política e o direito à informação/manifestação de pensamento.

Assente o aspecto material e presentes as normas de imunidade, por excelência, no âmbito constitucional, então a fundamentalidade formal será decorrência lógica inafastável. Isto porque posições formais como as normas que delimitam competência – positiva ou negativamente – são posições de direito fundamental. Sem as posições formais privilegiadas no sistema, haveria uma lacuna na proteção constitucional da liberdade (ALEXY, p. 383).

A referência implícita das imunidades tributárias à proteção da liberdade como direito constitucional subjetivo é o que denota, da sua posição formal, também sua posição de direito fundamental (ALEXY, p. 384). É por isto que existem enunciados normativos como os do art. 60, § 4º, IV, CF/88, cristalizando também as imunidades tributárias como cláusulas pétreas.

Isto posto, pode-se concluir que, mesmo em grande parte distanciadas do art. 5º da Constituição Federal brasileira, circunstância de pouquíssima importância, as normas de imunidade tributária têm reveladas tanto a fundamentalidade material quanto a formal e estabelecem direitos subjetivos à não intervenção estatal, de natureza eminentemente fundamental.

## 5. Reflexos da fundamentalidade da norma imunizante

Como as imunidades estabelecem direitos fundamentais, disso decorre importantes consequências: a) estão submetidas ao regime jurídico-constitucional previsto para os direitos fundamentais; b) têm o status de cláusulas pétreas (art. 60, par. 4º, inciso IV, CF), sendo, por tal motivo, insuscetíveis de abolição por meio de Emenda à Constituição.

A aplicação do regime dos direitos fundamentais em relação às imunidades tributárias apresenta alguns reflexos importantes, dentre os quais pode-se destacar a eficácia plena e a aplicabilidade imediata das normas que regulam as imunidades, como prescreve o art. 5º, par.1º. da CF; necessidade de justificação das interferências realizadas pelo legislador no

âmbito de proteção das imunidades; utilização da regra da proporcionalidade, em seus três aspectos (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) como critério de aferição da constitucionalidade das normas que vierem a estabelecer restrições às imunidades tributárias.

Do exposto se infere que a fundamentalidade das normas imunizantes gera importantes consequências práticas.

## 6. Considerações finais

As “imunidades tributárias” são institutos que se enquadram nas limitações ao poder de tributar, gênero de normas constitucionais composto tanto por regras quanto por princípios. Enquanto tal, não são as imunidades hipótese de “supressão de competência”, porque a competência não lhe é anterior e não pode ser pressuposta, tampouco hipótese de “não incidência constitucionalmente qualificada”, mesmo porque o campo da incidência tributária é afeito às normas ordinárias de conduta, e não as constitucionais de estrutura.

Ademais, do ponto de vista estrutural, poderíamos diferenciar as espécies normativas entre regras e princípios: as primeiras, enquanto mandados de otimização realizáveis em diversos graus; os últimos, determinações que não se podem realizar senão integralmente.

Partindo desta concepção das espécies normativas, portanto, é equivocada a ideia de que imunidades tributárias sejam “princípios” do sistema constitucional tributário. As normas imunizantes comportam-se como regras típicas, de modo que a edição de uma lei tributando o campo imunizado só poderia ser entendida como total violação do preceito constitucional.

Daí porque as imunidades tributárias não estariam sujeitas à ponderação com princípios, mas à aplicação na modalidade “tudo ou nada”, quando em conflito com outras regras que disponham em sentido contrário.

Por outro lado, também é possível julgar as imunidades tributárias como entidades normativas dentro do campo dos direitos fundamentais.

Ao considerar que as características do direito fundamental estão associadas à fundamentalidade substancial – a saber, que o conteúdo da norma está associado às decisões sobre o funcionamento estatal, da sociedade e da sua relação – e à formal – posituação constitucional e

superioridade hierárquica -, concluímos que estes requisitos são atendidos pelas imunidades.

Ainda que não estejam todas posicionadas no capítulo dos direitos fundamentais na Constituição, o fato de as imunidades delimitarem o contorno da competência instituidora de normas tributárias exprime uma decisão sobre atividade essencial do Estado. De outro lado, representam pelo dever de abstenção estatal uma extensão da liberdade privada, expressão de um direito subjetivo típico do status negativo.

No mais, as imunidades ainda representam decisões habitualmente vinculadas à proteção ou ao estímulo do exercício de valores e direitos tidos expressamente por fundamentais, evidenciando também assim sua própria fundamentalidade.

Como decorrência dessa fundamentalidade, as regras imunizantes submetem-se ao regime jurídico-constitucional aplicável aos direitos fundamentais.

Com estas considerações, mostra-se frutífero o aprofundamento da teoria sobre as imunidades no ordenamento jurídico brasileiro. Os resultados apresentados tentam oferecer contribuições para a dinâmica de aplicação das normas instituidoras de imunidades tributárias.

## Referências

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BADURA, Peter. **Staatsrecht**, 4ª. ed., München: Beck, 2010.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. São Paulo: Edipro, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.



CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. Vol. I. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DWORKON, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária – instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 66, 1961, p.368-380.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GUASTINI, Riccardo. **Teoria de dogmatica delle fonti**. Milano: Giuffrè, 1998

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabrir, 1998.

IPSEN, Jorg. **Staatsrecht II**, 9ª.ed. Neuwied: Luchterland, 2006..

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo IV, 2 ed. Coimbra: Coimbra, 1993.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. São Paulo: Edipro, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.