

A IMPORTÂNCIA DO DADO AXIOLÓGICO NA CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DAS NORMAS SOBRE IMUNIDADE

Emanuele Longrova¹

Resumo: O artigo aborda a importância do valor para o Direito e para sua interpretação, especialmente no tema da imunidade tributária. A atividade fundamental para compreender e aplicar o direito é a interpretação. Breves considerações sobre as normas de imunidade tributária antecedem, preparando, a análise da questão sobre a imprescindibilidade do “valor” à adequada construção das normas de imunidade tributária.

Palavras-chave: Valor. Direito. Interpretação. Imunidade tributária.

Abstract: The article discusses the importance of value for Law and its interpretation, especially on the issue of tax immunity. The fundamental activity to comprehend and to apply Law is the interpretation. Brief observations on the rules of tax immunity precede and, at the same time, prepare the analysis of the question about the indispensability of "value" for appropriate construction standards of tax immunity.

Keywords: Value. Law. Interpretation. Tax immunity.

Sumário. 1. Introdução. 2. O constructivismo lógico-semântico. 3. O valor no direito. 4. Interpretação – percurso gerador de sentido. 5. A integração do sistema mediante o trânsito entre os planos. 6. Breves considerações sobre as imunidades tributárias. 7. Conclusão.

1 INTRODUÇÃO

O artigo pretende relacionar a importância do “valor” - dado axiológico - no Direito e sua interpretação, especialmente no caso das normas sobre imunidade tributária. Para tanto, a interpretação da norma jurídica é entendida como atividade que necessariamente deve ser detalhada para sua compreensão e execução, por ser vital ao direito.

A fim de transparecer os valores que embasam essas normas, identificáveis ou sensíveis em contato até mesmo superficial, são tecidas algumas considerações sobre as normas de imunidade tributária, exemplos de classificações e seus efeitos, bem como avaliações pontuais sobre elas.

Por fim, analisaremos se o “valor” mostra-se imprescindível à adequada construção da norma jurídica, sobretudo no caso das normas sobre imunidades tributárias, cujos enunciados repousam na Constituição Federal.

¹ Mestranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

2 O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

O direito, de que ora nos ocupamos, se manifesta mediante linguagem que o constitui enquanto realidade. Se o direito é o nosso objeto de estudo que se manifesta em linguagem, o método de aproximação – tomado como a estratégia através da qual o sujeito cognoscente aproxima-se do objeto que pretende conhecer/apreender, numa das maneiras em que se apresenta ao mundo² - deve ser o interpretativo.

Constructivismo lógico-semântico é o método de estudo do direito positivo³ que tomou por base a obra de Lourival Vilanova. O discurso do cientista do direito demanda, para ser profundo e consistente, a consideração tanto de um modelo filosófico que impulse sua investigação e permita a meditação crítica, como também da cultura em que imerso o estudioso, a qual afasta o reducionismo implicado pelo racionalismo descritivo.

Os ensinamentos colhidos na Teoria Geral e na Filosofia do Direito, já há algum tempo, vêm sendo utilizados por vários tributaristas para explicação suficiente de questões tributárias com que se deparam na experiência concreta desse “ramo” do direito. Ao indicarem os fundamentos de sua concepção jurídico-filosófica, permitem o controle e a vigilância sobre a coerência do trabalho desenvolvido. Como consideram a estrutura dialética do social, atendem a necessidade inerente do discurso científico de proporcionar a compreensão real do direito positivo. Em outras palavras, fazem a ligação entre os enunciados teóricos e o âmbito pragmático.

A fim de manter a coesão entre a teoria e a prática, o cientista do direito organiza seu objeto, analisando-o a partir de três bases: âmbito filosófico através da análise epistemológica⁴; âmbito conceitual, valendo-se da teoria geral do direito; e âmbito factual, recortando o fenômeno concreto que é multifacetado tal qual um poliedro.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, prólogo, p. XXV-XXVI.

³ “O constructivismo lógico-semântico configura método de trabalho hermenêutico orientado a cercar os termos do discurso do direito positivo e da Ciência do Direito para outorgar-lhes firmeza, reduzindo as ambiguidades e vaguidades, tendo em vista a coerência e o rigor da mensagem comunicativa. [...] Foi por meio do constructivismo lógico-semântico que o direito retomou suas discussões filosóficas, permitindo, inclusive, o reencontro de diversos ramos do direito com suas origens na Teoria Geral do Direito”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In.: HARET, Florence, e CARNEIRO, Jerson (coordenadores). **Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 323).

⁴ “O termo *constructivismo* é empregado para denominar teorias que defendem a ideia de que há sempre intervenção do sujeito na formação do objeto. É palavra ligada ao contexto epistemológico. Contrapõe-se à corrente descritivista, que concebe o conhecimento ao modo aristotélico, como um processo de assimilação das formas”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In.: HARET, Florence, e CARNEIRO, Jerson (coordenadores). **Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 323 – grifos originais).

Toda essa metodologia está mergulhada na filosofia da linguagem, do que decorre a preocupação constante com a linguagem jurídico-normativa. O objeto de análise nesse método é a linguagem em que se manifesta o direito, a qual será reduzida ou traduzida numa linguagem formal: lógica e procedimentalmente clara, rigorosa e controlável. É o que ocorre, por exemplo, com a norma jurídica, desenhada nos moldes da regra-matriz.

Esboçado está, em linhas gerais, o dito constructivismo lógico-semântico, que, embora carregue em seu nome apenas dois dos três planos de investigação dos sistemas sógnicos (os quais enfatiza), não menospreza a pragmática, para a qual se volta, tal qual um tropismo. Ainda, “constructivismo” nos remete à ideia de que a formação do objeto sofre intervenção do sujeito, que o constrói em sua mente.

O termo “constructivismo” é empregado para as teorias que adotam a concepção de que o sujeito sempre intervém na formação do objeto⁵. Para o direito, que se manifesta em linguagem, a apreciação humana do texto de lei (dado bruto) implica a construção de sentido que culmina na norma jurídica. A construção de sentido, para ser coerente, deve ordenar as ideias e os conceitos, quer no plano lógico, quer no semântico, a fim de produzir um discurso adequado. Para atingir essa meta, utiliza-se a técnica analítica, pela qual se decompõe o objeto de estudo em partes menores para facilitar a compreensão do objeto. A norma jurídica, no caso do direito, é decomposta em partes menores: sua linguagem é vertida em termos lógicos, como ocorre com a regra-matriz de incidência.

O constructivismo de que tratamos se utiliza dessa técnica. Ocorre que, diferentemente da filosofia analítica, soma ao caráter lógico o aspecto cultural, razão por que é chamado de método hermenêutico-analítico. O uso exclusivo da técnica analítica não atingiria os fins desejados por prescindir do dado cultural: o direito é um objeto cultural, impregnado de valores.

Assim, Lourival Vilanova, precursor do constructivismo lógico-semântico, une ao pendor analítico (já que a análise ou decomposição do objeto é necessária a qualquer

⁵ A propósito, lembramos que a física moderna situa o observador em interação com o objeto, pois o acesso ao objeto afasta a imparcialidade absoluta almejada pela física clássica. Conhecer o objeto implica interagir com ele. Consoante o princípio da indeterminação, proposto por Heisenberg em seus estudos de física atômica, a detecção de um objeto implica a interação com ele: o homem precisa intervir nos processos naturais para poder observá-los. Nessa interação, haverá influência. Considerando o universo como um todo cujas partes estão interconectadas e são interdependentes, substitui-se a metáfora mundo-máquina peculiar à física clássica (determinista) e se aceita que diferentes observadores conheçam um mesmo objeto de modos também diferentes. O observador, em última análise, é parte desse universo assim como o objeto que estuda.

investigação científica) a formação culturalista da Escola de Baden, que concebe o direito como um fenômeno histórico e axiológico⁶.

Culturalismo jurídico é uma dentre várias teorias voltadas à explicação do direito. Surgiu como reação ao positivismo jurídico, o qual propugnava a fundamentação autônoma da Ciência do Direito, cujo expoente foi Hans Kelsen em sua Teoria Pura.

Dado que o direito vinha sendo analisado por diferentes vieses (sociológico, histórico, psicológico etc.), com a utilização de métodos próprios de outras ciências, a Ciência do Direito não era cientificamente autônoma. Para a corrente positivista, a Ciência do Direito tinha como objeto apenas as normas jurídicas, sem preocupação com o aspecto valorativo e/ou político, costumes, fato social etc.

Já o culturalismo jurídico, ao reagir ao positivismo, atentava-se aos valores e significados presentes nas estruturas do direito, os quais eram desprezados pelo positivismo. Para o culturalismo, o direito emana da cultura, sendo dotado de valores, de sentido, determinados historicamente. Assim, a ciência jurídica seria uma ciência cultural.

Suas bases filosóficas foram estabelecidas na Escola de Baden (Lask e Radbruch). Sob a influência de Kant, a Escola de Baden ligou a realidade e o valor através da cultura (daí por que se configurou uma Filosofia da Cultura, que ensejou os diversos tipos de culturalismo jurídico).

Segundo o culturalismo, o direito é um bem cultural, criado pelo homem para alcançar certos fins, isto é, certos valores. Portanto, há um suporte natural ou real, a que se atribui um significado próprio em função de valores condicionados historicamente.

O constructivismo lógico-semântico, enquanto método de estudo do direito, realiza três cortes: a) há direito onde houver normas jurídicas; b) onde houver normas haverá sempre uma linguagem, e c) o direito é um objeto cultural, isto é, uma realidade mergulhada num processo histórico-axiológico. É justamente neste terceiro corte metodológico que o culturalismo se aproxima do constructivismo lógico-semântico, pois fixa uma visão culturalista do direito.

3 O VALOR NO DIREITO

⁶ “Método analítico, mas com acentuado aspecto culturalista, em que, a cada instante, se recupera a circunstância do homem, contextualizando-o”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In.: HARET, Florence, e CARNEIRO, Jerson (coordenadores). **Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 327).

A análise do “valor” na compostura do Direito é uma questão que atravessa a filosofia e a teoria geral do Direito.

Hans Kelsen⁷ tenta afastar a justiça de suas considerações sobre o direito, concentrando-se na validade. A análise tridimensional do direito, que considera fato, valor e norma, ou, validade, eficácia e justiça correspondendo às funções ontológica, fenomenológica e deontológica da filosofia do Direito, teve em Norberto Bobbio o que foi chamado de concepção tridimensional genérica do Direito, não efetivamente tridimensional dialética, preconizada por Miguel Reale, que a destacou⁸.

Inicialmente, registramos as quatro regiões ônticas colhidas na teoria geral dos objetos de Edmund Husserl, citado por Paulo de Barros Carvalho⁹, quais sejam: a) *objetos naturais*: reais, com existência no tempo e no espaço, estando no campo da experiência, sem apreciação valorativa; o ato gnosiológico próprio é a explicação, através do método empírico-indutivo; b) *objetos ideais*: são irreais, sem existência no tempo e no espaço, não estão na experiência e são neutros de valor; o ato gnosiológico é a intelecção através do método racional-dedutivo; c) *objetos culturais*: reais, com existência no tempo e no espaço, estando na experiência, sendo avaliados valorativamente; o ato gnosiológico é a compreensão através do método empírico-dialético; nesse grupo, insere-se o conhecimento jurídico, cujo objeto é o direito posto (objeto em sentido amplo), enquanto objeto cultural com dualidade existencial (suporte e significado/valor) e relação de implicação e polaridade; d) *objetos metafísicos*: reais, com existência no tempo e no espaço, sem estar na experiência, com carga valorativa; não há ato gnosiológico ou método, resumindo à crença e à retórica daquele que afirma.

O Direito, sabemos, é um objeto cultural, cujo fim é regular a conduta intersubjetiva¹⁰. Em sua “Introdução que muito importa ler”¹¹, Paulo de Barros Carvalho fixa premissas acerca da compreensão no direito, asseverando que a compreensão é a atitude gnosiológica própria aos objetos culturais, que representam a síntese do ser (do objeto) e do dever ser (do valor), conforme afirmado anteriormente.

⁷ **Teoria pura do direito**. 8.ed. São Paulo: WMF Martins Fintes, 2009.

⁸ Apresentação de Alaôr Caffé Alves. In: BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. São Paulo: Edipro, 5.ed. revista, 2012, p. 12-13.

⁹ **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 15.

¹⁰ “A norma jurídica é cultura formal. Isso acontece pela circunstância de que a norma jurídica é forma cultural de expressão. Exprime um conteúdo também cultural. Aliás, um conteúdo multiplamente cultural, porquanto são valores inspirando o *disciplinamento da conduta*, este que se efetiva por meio da linguagem. Desse modo, tanto a norma quanto o seu conteúdo são objetos culturais”. (FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. 2.ed., 2.tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 17-18 – grifos originais).

¹¹ **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. XVII.

A compreensão sempre se concretiza através do método empírico-dialético, dinamicamente, caminhando o intérprete entre as linguagens da experiência e dos enunciados jurídicos, para atribuir significações/valores aos símbolos com que mantém contato. Enquanto momento de satisfação intelectual, a compreensão pode ser atingida lenta ou rapidamente, mas sempre através do método empírico-dialético, sendo inesgotável, já que pode haver satisfação intelectual em um momento, esvaindo-se no subsequente, o que motiva o sujeito do conhecimento a buscar nova satisfação (compreensão). Não há, entretanto, outra maneira de atingir a compreensão: ou se faz conscientemente com técnica, refletindo sobre a interpretação/compreensão, ou se faz intuitivamente: o trajeto interpretativo é o mesmo em qualquer hipótese.

A compreensão é um intervalo no fluxo ininterrupto da consciência humana, que dá sentido ao mundo de seu titular. Na hermenêutica atual, temos a leitura como atitude inicial, passando-se à interpretação enquanto processo e à compreensão enquanto produto ou resultado. Considerando que o resultado do trabalho cognoscitivo pressupõe juízo de valor, confirmado está que os objetos culturais a serem compreendidos são impregnados de valor atribuído pelo sujeito do conhecimento.

O fim buscado pelo Direito nada mais é que um valor, ou seja, objeto metafísico acessado através da intuição emocional. Paulo de Barros Carvalho¹² ensina que:

Como preferiu Tercio Sampaio Ferraz Jr., valores são preferências por núcleos de significação, ou melhor, são centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativa. Podemos dizer que é a não-indiferença de alguma coisa relativamente a um sujeito ou a uma consciência motivada. É uma relação entre o sujeito dotado de uma necessidade qualquer e um objeto ou algo que possua qualidade ou possibilidade real de satisfazê-lo. Valor é um vínculo que se institui entre o agente do conhecimento e o objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas.

Os valores não têm expressão ôntica, ou seja, não são em si mesmos, mas valem, sendo o valer o modo específico de ser dessas entidades¹³. Paulo de Barros Carvalho¹⁴ explica as características dos valores com base nas lições de Miguel Reale, às quais faz acréscimos, dentre as a seguir expostas: a) *bipolaridade*, pois cada valor tem seu desvalor; b) *implicação recíproca*, enquanto os valores implicam-se mutuamente; c) *referibilidade* ou necessidade de sentido, isto é, o valor requer que o sujeito tome uma posição perante o objeto a que está

¹² **Direito tributário: linguagem e método.** 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 175.

¹³ “Por outro lado, se a cultura é uma das consequências da conduta, e se a conduta contém necessariamente valor, inexistente como negar que os objetos culturais *são* e *valem* a um só tempo. De sorte que a norma jurídica e o Direito, objetos culturais que são, não têm como deixar de valer, enquanto são”. FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica.** 2.ed., 2.tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 19).

¹⁴ **Direito tributário: linguagem e método.** 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 177 e ss.

referido; d) *preferibilidade*, ou seja, as estimativas apontam para um fim, denunciando uma preferência dentre todas as outras possíveis; e) *incomensurabilidade*, porque não são passíveis de medição; f) *forte tendência à graduação hierárquica*, já que tendem a se acomodarem em ordem escalonada; g) *objetividade*, como consequência da condição ontológica dos valores, que exigem objetos da experiência em que se apoiem e consciências a que se refiram; h) *historicidade*, pois são construídos ao longo do processo histórico e social¹⁵; i) *inexauribilidade*, porque os valores não se esgotam, sendo possível valorar outros objetos da mesma maneira; j) *atributividade*; relacionada ao fato de que o valor é atribuído ao objeto pelo homem; k) *indefinibilidade*, pois os limites dos valores são imprecisos, dado que condicionados à ideologia; l) *vocação dos valores em se expressarem em termo normativos*: os valores são enunciados deônticos prescritores de conduta que não se necessitam da estrutura lógica das normas jurídicas em sentido estrito; m) *associatividade*, porque o conteúdo que carregam é atingido através das associações mentais que realizamos; n) *modo de acesso aos valores*, que se dá pela via das emoções, pois a composição das manifestações axiológicas expressivas é fruto do surgimento e associação estruturada das noções que afloram dos sentimentos¹⁶.

Como uma das características dos valores, Paulo de Barros Carvalho¹⁷ aponta a vocação para se expressarem em termos normativos, pois, no Direito, os valores são enunciados deônticos prescritores de condutas que prescindem da configuração lógica das unidades normativas (norma jurídica em sentido estrito). Portanto, podemos considerá-los normas jurídicas em sentido amplo.

A gradação normativa é variável, mudando de pessoa para pessoa conforme suas ideologias. As ideologias são critérios de avaliação de valores, formadas com a consolidação de valores em posições de preeminência, sedimentados paulatinamente em função da experiência de vida de cada sujeito cognoscente. Com a ideologia, o sujeito cognoscente

¹⁵ “Os valores não são, por conseguinte, objetos ideais, modelos estáticos, segundo os quais iriam se desenvolvendo, de maneira reflexa, as nossas valorações, mas se inserem antes em nossa experiência histórica, irmanando-se com ela. Entre valor e realidade não há, por conseguinte, um abismo; e isto porque entre ambos existe um nexo de *polaridade* e de *implicação*, de tal modo que a História não teria sentido sem o valor: um ‘dado’ ao qual não fosse atribuído nenhum valor, seria como que inexistente; um ‘valor’ que jamais se convertesse em momento da realidade, seria algo de abstrato ou de quimérico. Pelas mesmas razões, o valor não se reduz ao real, nem pode coincidir *inteiramente, definitivamente*, com ele: um valor que se *realizasse integralmente*, converter-se-ia em ‘dado’, perderia a sua essência que *é a de superar* sempre a realidade graças à qual se revela e na qual jamais se esgota”. (REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 202-203 – grifos originais).

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 177-180.

¹⁷ **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 179.

seleciona os valores que pretendem ingressar nessa sua estrutura, razão por que se diz que a ideologia tem como objetos imediatos os próprios valores.

Assim como o legislador positiva seus valores ao criar normas jurídicas, o intérprete¹⁸, inserido no mesmo contexto histórico-cultural, no processo interpretativo, adjudica valores aos signos eleitos pelo legislador para construção de sentido e posterior aplicação da norma jurídica¹⁹. Portanto, como anota Aurora Tomazini de Carvalho²⁰, “há valoração de todos os lados, para produzir o direito, para compreendê-lo e para aplicá-lo”²¹.

¹⁸ “Ora, não há ser humano que não se conduza. Não existe homem sem conduta. Por isso, não há ser humano alheio ao valor. O homem é, pois, um ser axiológico. Sendo racional, o homem já tem, em si, a aptidão de eleger alternativas de conduta. Mas, quando o faz concretamente, isto é, quando se conduz, quando se realiza, no sendo, fique-se certo de que o faz movido por valorações”. FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. 2.ed., 2.tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 19).

¹⁹ E M E N T A: UNIÃO CIVIL ENTRE PESSOAS DO MESMO SEXO - ALTA RELEVÂNCIA SOCIAL E JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DA QUESTÃO PERTINENTE ÀS UNIÕES HOMOAFETIVAS - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DO RECONHECIMENTO E QUALIFICAÇÃO DA UNIÃO ESTÁVEL HOMOAFETIVA COMO ENTIDADE FAMILIAR: POSIÇÃO CONSAGRADA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (ADPF 132/RJ E ADI 4.277/DF) - O AFETO COMO VALOR JURÍDICO IMPREGNADO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL: A VALORIZAÇÃO DESSE NOVO PARADIGMA COMO NÚCLEO CONFORMADOR DO CONCEITO DE FAMÍLIA - O DIREITO À BUSCA DA FELICIDADE, VERDADEIRO POSTULADO CONSTITUCIONAL IMPLÍCITO E EXPRESSÃO DE UMA IDÉIA-FORÇA QUE DERIVA DO PRINCÍPIO DA ESSENCIAL DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA - ALGUNS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DA SUPREMA CORTE AMERICANA SOBRE O DIREITO FUNDAMENTAL À BUSCA DA FELICIDADE - PRINCÍPIOS DE YOGYAKARTA (2006): DIREITO DE QUALQUER PESSOA DE CONSTITUIR FAMÍLIA, INDEPENDENTEMENTE DE SUA ORIENTAÇÃO SEXUAL OU IDENTIDADE DE GÊNERO - DIREITO DO COMPANHEIRO, NA UNIÃO ESTÁVEL HOMOAFETIVA, À PERCEPÇÃO DO BENEFÍCIO DA PENSÃO POR MORTE DE SEU PARCEIRO, DESDE QUE OBSERVADOS OS REQUISITOS DO ART. 1.723 DO CÓDIGO CIVIL - O ART. 226, § 3º, DA LEI FUNDAMENTAL CONSTITUI TÍPICA NORMA DE INCLUSÃO - A FUNÇÃO CONTRAMAJORITÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO - A PROTEÇÃO DAS MINORIAS ANALISADA NA PERSPECTIVA DE UMA CONCEPÇÃO MATERIAL DE DEMOCRACIA CONSTITUCIONAL - O DEVER CONSTITUCIONAL DO ESTADO DE IMPEDIR (E, ATÉ MESMO, DE PUNIR) “QUALQUER DISCRIMINAÇÃO ATENTATÓRIA DOS DIREITOS E LIBERDADES FUNDAMENTAIS” (CF, ART. 5º, XLI) - A FORÇA NORMATIVA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E O FORTALECIMENTO DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL: ELEMENTOS QUE COMPÕEM O MARCO DOUTRINÁRIO QUE CONFERE SUPORTE TEÓRICO AO NEOCONSTITUCIONALISMO - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. NINGUÉM PODE SER PRIVADO DE SEUS DIREITOS EM RAZÃO DE SUA ORIENTAÇÃO SEXUAL. - Ninguém, absolutamente ninguém, pode ser privado de direitos nem sofrer quaisquer restrições de ordem jurídica por motivo de sua orientação sexual. Os homossexuais, por tal razão, têm direito de receber a igual proteção tanto das leis quanto do sistema político-jurídico instituído pela Constituição da República, mostrando-se arbitrário e inaceitável qualquer estatuto que puna, que exclua, que discrimine, que fomenta a intolerância, que estimule o desrespeito e que desiguale as pessoas em razão de sua orientação sexual. RECONHECIMENTO E QUALIFICAÇÃO DA UNIÃO HOMOAFETIVA COMO ENTIDADE FAMILIAR. - O Supremo Tribunal Federal - apoiando-se em valiosa hermenêutica construtiva e invocando princípios essenciais (como os da dignidade da pessoa humana, da liberdade, da autodeterminação, da igualdade, do pluralismo, da intimidade, da não discriminação e da busca da felicidade) - reconhece assistir, a qualquer pessoa, o direito fundamental à orientação sexual, havendo proclamado, por isso mesmo, a plena legitimidade ético-jurídica da união homoafetiva como entidade familiar, atribuindo-lhe, em consequência, verdadeiro estatuto de cidadania, em ordem a permitir que se extraiam, em favor de parceiros homossexuais, relevantes consequências no plano do Direito, notadamente no campo previdenciário, e, também, na esfera das relações sociais e familiares. - A extensão, às uniões homoafetivas, do mesmo regime jurídico aplicável à união estável entre pessoas de gênero distinto justifica-se e legitima-se pela direta incidência, dentre outros, dos princípios constitucionais da igualdade, da liberdade, da dignidade, da segurança jurídica e do postulado constitucional implícito que consagra o direito à busca da felicidade, os quais configuram, numa estrita dimensão que privilegia

4 INTERPRETAÇÃO – PERCURSO GERADOR DE SENTIDO

Passemos a analisar o processo interpretativo ou construtivo das unidades que compõem o ordenamento jurídico, quais sejam, as normas jurídicas. Segundo Paulo de Barros

o sentido de inclusão decorrente da própria Constituição da República (art. 1º, III, e art. 3º, IV), fundamentos autônomos e suficientes aptos a conferir suporte legitimador à qualificação das conjugalidades entre pessoas do mesmo sexo como espécie do gênero entidade familiar. - Toda pessoa tem o direito fundamental de constituir família, independentemente de sua orientação sexual ou de identidade de gênero. A família resultante da união homoafetiva não pode sofrer discriminação, cabendo-lhe os mesmos direitos, prerrogativas, benefícios e obrigações que se mostrem acessíveis a parceiros de sexo distinto que integrem uniões heteroafetivas. A DIMENSÃO CONSTITUCIONAL DO AFETO COMO UM DOS FUNDAMENTOS DA FAMÍLIA MODERNA. - O reconhecimento do afeto como valor jurídico impregnado de natureza constitucional: um novo paradigma que informa e inspira a formulação do próprio conceito de família. Doutrina. DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E BUSCA DA FELICIDADE. - O postulado da dignidade da pessoa humana, que representa - considerada a centralidade desse princípio essencial (CF, art. 1º, III) - significativo vetor interpretativo, verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente em nosso País, traduz, de modo expressivo, um dos fundamentos em que se assenta, entre nós, a ordem republicana e democrática consagrada pelo sistema de direito constitucional positivo. Doutrina. - O princípio constitucional da busca da felicidade, que decorre, por implicitude, do núcleo de que se irradia o postulado da dignidade da pessoa humana, assume papel de extremo relevo no processo de afirmação, gozo e expansão dos direitos fundamentais, qualificando-se, em função de sua própria teleologia, como fator de neutralização de práticas ou de omissões lesivas cuja ocorrência possa comprometer, afetar ou, até mesmo, esterilizar direitos e franquias individuais. - Assiste, por isso mesmo, a todos, sem qualquer exclusão, o direito à busca da felicidade, verdadeiro postulado constitucional implícito, que se qualifica como expressão de uma idéia-força que deriva do princípio da essencial dignidade da pessoa humana. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e da Suprema Corte americana. Positivização desse princípio no plano do direito comparado. A FUNÇÃO CONTRAMAJORITÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A PROTEÇÃO DAS MINORIAS. - A proteção das minorias e dos grupos vulneráveis qualifica-se como fundamento imprescindível à plena legitimação material do Estado Democrático de Direito. - Incumbe, por isso mesmo, ao Supremo Tribunal Federal, em sua condição institucional de guarda da Constituição (o que lhe confere “o monopólio da última palavra” em matéria de interpretação constitucional), desempenhar função contramajoritária, em ordem a dispensar efetiva proteção às minorias contra eventuais excessos (ou omissões) da maioria, eis que ninguém se sobrepõe, nem mesmo os grupos majoritários, à autoridade hierárquico-normativa e aos princípios superiores consagrados na Lei Fundamental do Estado. Precedentes. Doutrina. (RE 477554 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 16/08/2011, DJe-164 DIVULG 25-08-2011 PUBLIC 26-08-2011 EMENT VOL-02574-02 PP-00287 RTJ VOL-00220- PP-00572).

²⁰ **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 269.

²¹ As normas jurídicas, enquanto unidades de linguagem, são produzidas por atos de fala da autoridade competente, os quais são consequência de tomadas de decisão da parte do emissor, tanto quanto à produção quanto ao conteúdo desse ato. Assim, a construção do direito mediante interpretação e a posterior aplicação se dá através de decisões jurídicas. A teoria das decisões jurídicas se aplica às normas abstratas, concretas, gerais e individuais. Especialmente sobre a norma individual e concreta, consubstanciada numa decisão jurídica administrativa ou judicial, produto da aplicação/positivação, é produzida em decorrência de atos de valoração, isso porque a interpretação/construção e aplicação requerem que se escolha uma dentre infinitas possibilidades. Ao aplicar, positiva-se a valoração efetuada. Contudo, salienta-se que a valoração em sua subjetividade não aparece, não nos é acessível, apenas temos contato com a linguagem que se origina dessa valoração, a aspectos que a ela nos remetem, aspectos esses que têm importância jurídica. E é exatamente através da linguagem produzida, que positiva as escolhas do aplicador e pela qual acessamos a decisão, que se torna possível controlar a valoração que a motivou. “O controle da decisão é feito pela objetivação dos valores constantes no ato de aplicação, por isso, a necessidade de sua fundamentação e justificação”. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**, 2.ed., São Paulo: Noeses, 2010, p. 432).

Carvalho²², “[...] *interpretar* é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”.

Apoiados em sua lição, necessário salientar que a linguagem figura como integrante constitutivo do direito, falando dele e participando de sua constituição, pois é o meio em que ele - o direito - se expressa. Nesse contexto, toma-se a linguagem como objeto cultural, sintetizando o “ser”, na base, e o “dever-ser”, ou seja, o valor, o dado axiológico inerente aos objetos culturais.

Retomando, a linguagem constitutiva do direito representa-se num texto, de cuja base física o intérprete parte para a construção do discurso, do conteúdo²³.

A fim de explorar adequadamente os textos jurídicos positivos, Paulo de Barros Carvalho propõe a decomposição do objeto em quatro subsistemas jurídicos de caráter epistemológico, baseada na distinção fundamental entre norma jurídica e enunciado. Então, por enunciado devemos entender a estrutura atômica plena de sentido mas não completa em termos deônticos, porque, para isso, aguarda a união a outros enunciados.

Com essa união formadora de estrutura lógico molecular, teremos a norma jurídica enquanto unidade mínima e irreduzível de manifestação do deôntico com sentido completo, na lição de Paulo de Barros Carvalho, cuja obra embasa o presente estudo. Após, a união das normas jurídicas construídas ensejará a composição do ordenamento jurídico.

O processo de interpretação se inicia pelo contato do intérprete com o plano da expressão do texto de direito, onde se localizam as estruturas morfológicas e gramaticais, a partir do qual constrói os conteúdos significativos dos enunciados prescritivos para ordená-los na estrutura de normas jurídicas que, devidamente articuladas em vínculos de coordenação e subordinação, constituirão um domínio. Identificam-se, nessa descrição, os quatro planos antes mencionados: formulações literais (sistema morfológico e gramatical do direito posto), significações enquanto enunciados prescritivos (sistema de significações proposicionais), normas jurídicas e sistema normativo²⁴.

²² **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 103 – grifos originais.

²³ “Surgirá o *texto* quando promovermos a união do plano de conteúdo ao plano de expressão, vale dizer, quando se *manifestar* um sentido firmado no suporte empírico objetivado, que é o plano expressional”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 103 – grifos originais).

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 105-107.

Entre os obstáculos enfrentados na trajetória da interpretação, temos a ideologia do intérprete, bem como as dúvidas sintáticas e problemas de ordem semântica e pragmática²⁵.

No chamado *plano S1*, Paulo de Barros Carvalho toma texto enquanto espaço que limita o âmbito dos suportes materiais usados na mensagem comunicacional, isto é, a fatia do código comum através do qual se deu a comunicação. É, em resumo, o plano da expressão, o plano dos significantes, a base empírica e objetivada (porque posta intersubjetivamente) em documentos reais²⁶. Por compor o sistema morfológico e gramatical do direito posto, o texto há de seguir as regras de formação e transformação, bem como os preceitos morfológicos e sintáticos da gramática da língua, sob pena de inexistirem enunciados ou sentido. Sendo a “tinta sobre o papel”, é nesse plano que o intérprete inicia suas investigações, travando seu primeiro contato com a mensagem legal, que, aqui, constitui conjuntos finitos de enunciados prescritivos, organizados em sistema.

“Enunciado” refere-se tanto à forma expressional (plano dos significantes), matéria empírica gravada nos documentos, quanto ao sentido a ele atribuído (plano do conteúdo). Em razão disso, distingue-se o enunciado da proposição por ele expressa (proposições relacionam-se aos sentidos, ao conteúdo de significação). Embora possam ocorrer mudanças da integridade sistêmica em virtude de alterações dos outros planos como consequência das oscilações ocorrentes na pragmática (utentes da linguagem), é especialmente nesse plano da literalidade textual que o legislador realiza as alterações no ordenamento.

Apoiados no escólio de Paulo de Barros Carvalho²⁷, verificamos no *plano S2*, do conteúdo, que o intérprete atribui significações singulares aos vários signos encontrados, tecendo as proposições portadoras de sentido (enunciado enquanto conteúdo de significação constituído a partir da fórmula gráfica do enunciado), sem perder de vista que enunciado é o produto da atividade psicofísica de enunciação. Nesse plano, há o ingresso no mundo do direito, por travar contato com o significado dos signos jurídicos, associando-os e os comparando. Para ingresso nesse plano, os enunciados devem ser expressões linguísticas portadoras de sentido, produzidos por órgãos credenciados pelo sistema e conforme procedimento específico de expedição.

²⁵ “As significações jurídicas, assim, se aproximam tendo em conta o mesmo contexto histórico-cultural, mas se afastam na medida em que se considera as associações valorativas ideológicas que informam os horizontes culturais de cada intérprete”. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 231).

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p.108.

²⁷ **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 122 e seguintes.

A prescritividade dos enunciados prescritivos do plano S2 é função do modo de emprego da linguagem, independentemente da composição sintático-gramatical que presidir sua representação “no papel”. Portanto, sempre haverá um vetor semântico, modalizado ou não. Nesse subsistema, encontram-se sentenças prescritivas implícitas, derivadas por lógica das formulações expressas, entre as quais alguns princípios (justiça, segurança jurídica, certeza do direito, etc.)²⁸.

Prosseguindo, no *plano S3* dá-se a contextualização dos conteúdos obtidos durante a construção de sentido, com a finalidade de produzir unidades com sentido deôntico completo. A significação oriunda do desenho do esqueleto da norma jurídica é insuficiente para orientar a conduta de modo conclusivo, sendo mister o esforço de contextualização, com o qual haverá o aperfeiçoamento do resultado da interpretação até agora alcançado. O objetivo é, consoante afirma Paulo de Barros Carvalho²⁹:

[...] confrontar as unidades obtidas com o inteiro teor de certas orações portadoras de forte cunho axiológico, que o sistema coloca no patamar de seus mais elevados escalões, precisamente para penetrar, de modo decisivo, cada uma das estruturas mínimas e irreduzíveis (vale novamente o pleonasma) de significação deôntica, outorgando unidade ideológica à conjugação de regras que, por imposição dos próprios fins regulatórios que o direito propõe implantar, organizam os setores mais variados da convivência social.

Com isso, a norma jurídica atinge a magnitude significativa, pois embebida, harmonicamente, da conjugação dos mais aclamados valores insculpidos no ordenamento. Ou seja, a norma exprimirá a orientação jurídica da conduta conforme determinado pela totalidade do sistema: será o próprio domínio reduzido na sua expressão mais simples³⁰.

Finalmente, no *plano S4*, ocorre a organização das normas em estrutura hierárquica, conforme relações de coordenação e subordinação ditadas pelas normas de estruturas, que, resumidamente, dispõem sobre a inserção, modificação ou extinção de normas no ordenamento considerado. As articulações de coordenação e subordinação são presumidas durante a constituição semântica do texto e representam o contexto, entendido como todo o campo lógico-sistêmico do direito que permite a construção de sentido do texto que vimos expondo sumariamente.

²⁸ Segundo Gregorio Robles Morchon (**Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho**. Madrid: Civitas, 1998, p. 179), a disposição é a frase ou sentença dotada de sentido, ainda incompleto; a partir da união de disposições em atividade construtiva, chegamos a normas jurídicas, portadoras de sentido completo, enquanto unidades do sistema jurídico (o qual também é construído, tal como suas unidades). Ao afirmar que as normas jurídicas são proposições linguísticas, dotados de um sentido ou significado determinado, parece aproximar-se da concepção de Paulo de Barros Carvalho.

²⁹ **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 118.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 119.

5 A INTEGRAÇÃO DO SISTEMA MEDIANTE O TRÂNSITO ENTRE OS PLANOS

Acerca do plano S3, Paulo de Barros Carvalho³¹ observa que:

Mas, também nele, a tarefa se desenvolve em intervalos sequenciais, porque o contacto inicial com o sentido da entidade normativa é insuficiente para a outorga derradeira de sua significação. Tornam-se imprescindíveis, nesse nível da elaboração exegética, uma série de incursões aos outros dois subsistemas, na atividade ingente de procurar significações de outras sentenças prescritivas que, por imposição da hierarquia constitucional, não podem estar ausentes do conteúdo semântico da norma produzida. É precisamente na amplitude dessas idas e venidas aos sistemas S1 e S2 que o sujeito gerador do sentido vai incorporando as diretrizes constitucionais. E, além disso, há que se pensar na integração das normas, nos eixos de subordinação e de coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas, como se não pertencessem à totalidade sistêmica. Eis o plano S4.

Com isso, fica justificada a representação gráfica por ele elaborada em forma de espiral que percorre os sistemas, limitada pelos horizontes culturais do intérprete em que se dá a compreensão, lembrando que a interpretação, nessa corrente doutrinária, pressupõe uma pré-compreensão anterior que a possibilita³².

Entendemos que o sentido dos textos jurídicos é determinado pelo contexto e pelos horizontes culturais do intérprete³³. No plano S4, ocorre a organização das normas construídas no plano S3 numa estrutura hierarquizada, conforme liames de subordinação e coordenação estabelecidos em normas de estrutura ("gramática jurídica"), a fim de formar o conjunto montado na ordem superior de sistema³⁴.

As relações de coordenação são as relações das normas vistas horizontalmente. Já as relações de subordinação se referem a graduações hierárquicas. Essas relações são importantes tanto no processo de derivação quanto na própria positivação, a fim de verificar a legitimidade e a validade das normas.

Após percorrer os planos comentados, o exegeta terá de expressar-se em linguagem, formalizando os resultados encontrados, o que remete, novamente, ao plano S1, quer ele seja um intérprete autêntico, quer seja não autêntico.

³¹ **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p.125.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 126.

³³ "Tal influência que a história exerce sobre os conteúdos significativos produzidos no processo de interpretação independe da consciência que os intérpretes possuem de sua historicidade. Mesmo sem saber identificar ao certo quais os pré-conceitos e pré-compreensões que informam o sentido construído, eles estão presentes em toda trajetória hermenêutica. [...] os sentidos não são unos nem próprios, eles são atribuídos em razão das formas de uso determinadas pelo contexto e estão condicionados pelos horizontes culturais de cada intérprete". (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 126-127).

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p.119.

6 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Competência tributária é o poder de tributar, de inovar no ordenamento em matéria tributária, conferido às pessoas políticas; também é entendida como a capacidade ou a aptidão de legislar nessa seara. Sua própria definição já nos aponta tratar-se de tema com sede constitucional.

Por sua vez, competência tributária negativa é locução utilizada na referência às imunidades tributárias, as quais são normas de estrutura (de produção, de formação ou de transformação de outras normas– “leis sobre leis”) e também têm sede constitucional. Ao estabelecer o âmbito da competência tributária minuciosamente, o legislador constituinte originário delineou os limites ao seu exercício (limitações constitucionais ao poder de tributar), entre eles, as chamadas imunidades tributárias, que consistem na “(...) exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos”³⁵. Temos nas imunidades verdadeiras incompetências.

Com esse paralelo entre competência e imunidade tributárias, Regina Helena Costa³⁶ atribui às imunidades as mesmas características atribuídas às competências.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho³⁷, trata-se da:

(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Considerando que o poder de tributar relaciona-se diretamente ao exercício da soberania, sua limitação figura na Constituição como uma autêntica garantia, abrangida, desse modo, pelas ditas cláusulas pétreas. Essa é a conclusão de Regina Helena Costa³⁸:

No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado.

Para tanto, estabelece um paralelo entre constituições rígidas e flexíveis: naquelas, a exoneração tributária outorgada pela Constituição pretende-se duradoura, o que se garante através do maior grau de dificuldade exigido para sua alteração; nas flexíveis, a exoneração tributária pode ser modificada mais facilmente.

³⁵ BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2.ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 11.

³⁶ **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 59.

³⁷ **Direito Tributário: linguagem e método**. 5.ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 370 – grifos originais.

³⁸ **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 70.

Diante disso, entendemos que as imunidades são cláusulas pétreas da CF, tendo em vista o que dispõem os seus arts. 5º, *caput* e inciso XXII, e 60, §4º, IV, já que a tributação pressupõe manifestação dos signos de riqueza pelo contribuinte (as imunidades configuram direito público subjetivo a não ser sofrer tributação). Assim, não é possível a supressão ou a diminuição de alguma das imunidades previstas na CF via emenda constitucional.

Tecnicamente, não há limitações à competência tributária, porque é limitada desde seu nascimento, existe desde sempre já delineada pelas linhas resultantes das ações e reações de outras normas³⁹. Segundo Paulo de Barros Carvalho⁴⁰:

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

Não concordamos com a nomenclatura “hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada” atribuída às imunidades. Isso porque o fenômeno da incidência tributária pressupõe normas jurídicas tributárias em sentido estrito (regras-matrizes de incidência tributária) vigentes. E as imunidades impedem justamente a edição de regras-matrizes que alberguem em um de seus critérios pessoas, fatos ou bens imunes (proibição para legislar sobre – incompetência – associação dos modais ‘VO’ de ‘proibido obrigar’). Então, no caso de imunidades, não se têm regras que não possam incidir, mas, simplesmente, não se têm regras. A hipótese de haver regras que, por algum motivo, não possam incidir, remete-nos à ideia de isenção (que também pertence à classe de norma de estrutura), em que há a mutilação de um dos critérios de certa regra-matriz de incidência tributária que não incidirá.

Nesse ponto, mister consignar que entendemos por: i) isenção a forma de exclusão do crédito tributário impeditiva da incidência da regra-matriz pela subtração de um de seus critérios componentes, estando no exercício da competência tributária; ii) imunidade, que está fora do exercício da competência tributária (é uma incompetência expressa); e iii) não-incidência, sendo a inexistência de previsão normativa (Constituição Federal, leis) para tributar.

As imunidades tributárias podem ser classificadas conforme diversos critérios. Uma classificação divide as imunidades em sentido amplo, abrangendo todas as incompetências expressas e implícitas (ex.: art. 153, da Constituição Federal, representa competência explícita para União e incompetência implícita para os demais entes federados), e em sentido estrito, compreendendo apenas as imunidades expressas, divididas, por sua vez, em subjetivas

³⁹ BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2.ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 13.

⁴⁰ **Curso de direito tributário**. 23.ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p.227.

(imunizam pessoas), objetivas (imunizam objetos – ex.: livros e papéis) e mistas (imunizam pessoa e objeto – ex.: templos de qualquer culto). Com essa última classificação, temos enfoque tanto no aspecto subjetivo quanto no objetivo das relações jurídicas de que se ocupa o Direito em sua função de regular as condutas intersubjetivas.

Outra classificação separa as imunidades em gerais do art. 150, VI, da Constituição Federal, destinadas a impostos, e específicas, de um tributo ou de uma espécie tributária.

As imunidades tributárias dividem-se, ainda, em incondicionadas e condicionadas. As incondicionadas são aplicáveis por si, independentemente de legislação infraconstitucional integrativa que especifique condições, restrições ou requisitos, entre as quais a imunidade recíproca, dos templos de qualquer culto e dos livros, jornais, periódicos e papel da impressão (art. 150, VI, “a”, “b” e “d”, da Constituição Federal, respectivamente).

A imunidade recíproca visa proteger a isonomia dos entes federados, a estrutura federativa de Estado e a autonomia dos Municípios. A imunidade dos templos de qualquer culto, isto é, do próprio templo enquanto local de culto e também das pessoas jurídicas detentoras de patrimônio, renda e serviços relacionados ao culto (imunidade mista), visa a resguardar o direito individual da liberdade de crença e práticas religiosas (art. 5º, VI a VIII, da Constituição Federal). Assim, justifica-se a imunidade de um templo mantido por uma pessoa jurídica (Igreja) em um recinto alugado; haverá imunidade ao Imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) e ao Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) em razão do local, do templo em si, em não em razão de seu proprietário.

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do respectivo papel em que impressos revela a importância dada à disseminação do acesso à cultura pela Constituição, bem como a garantia à liberdade de expressão. Especialmente sobre a imunidade referida no art. 150, VI, “d”, relativa a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, Tercio Sampaio Ferraz Jr.⁴¹ identifica três funções: a) primária de bloqueio da instituição de impostos sobre esses bens; b) função secundária programática de disseminar a cultura, e c) função de resguardo da liberdade de expressão. Entendendo que a imunidade se destina às mídias escritas, integralidades formadas pelo componente linguístico somado ao seu suporte físico (tal qual o poema e o papel em que impresso), no caso de livros eletrônicos a imunidade permanece porque o “livro” subsiste, ainda que não impresso em papel.

E é isso que se pretender proteger com a imunidade: o livro, ou os demais objetos previstos no dispositivo. Não perde a natureza de “livro”, e, portanto, a imunidade, o livro

⁴¹ **Livro eletrônico e imunidade tributária.** Revista dos Tribunais – Cadernos de tributário e de finanças públicas, Barueri: Manole, 2007, p.33.

eletrônico. O mundo fenomênico desenvolve-se, progride, e os conceitos utilizados nas legislações devem ser atualizados, no processo de interpretação, consoante o contexto, como, no caso, papel, CD-ROM e outros que venham a surgir. Recorre-se à analogia para atender ao fim pretendido pelo constituinte.

Assim como nas imunidades condicionadas que veremos na sequência, o que se protege com elas não são pessoas específicas, mas sim certos valores em função de sua importância social. Daí concluirmos que as imunidades não são valores, mas limites-objetivos que visam à realização de determinados valores reputados importantes pelo constituinte⁴². Sem nos esquecermos de que o Direito, enquanto objeto cultural, está impregnado de valores.

Por oportuno, abrimos parênteses para explicar mais detidamente sobre as razões das imunidades, segundo lição de Regina Helena Costa⁴³. Para essa autora, a analiticidade e a rigidez constitucionais, ao lado dos valores da segurança jurídica, justiça e liberdade individual, são os fundamentos das imunidades tributárias. Com amparo na teoria da densificação de normas constitucionais de Canotilho, referida estudiosa entende que as normas imunizantes densificam princípios constitucionais estruturantes, precisando-lhes o espaço normativo para solucionar problemas concretos. Assim, exemplifica que:

(...) os princípios federativo e da autonomia municipal são densificados pela imunidade recíproca; que o princípio da isonomia é densificado pela imunidade conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos; que o princípio do pluralismo partidário é densificado pela imunidade outorgada aos partidos políticos; que a liberdade de expressão e o livre acesso à cultura são densificados pela imunidade referente aos livros; que a liberdade de culto é densificada pela imunidade dos templos – e assim por diante.

Manifesta-se, com isso, o caráter extrafiscal das imunidades tributárias, revelando valores.

Ainda, não podemos nos esquecer de que a imunidade sobre taxas é incondicionada, salvo quanto ao registro civil de nascimento e certidão de óbito destinada aos reconhecidamente pobres (o que é regulado por lei – art. 5º, LXXVI, da Constituição Federal) e quanto à assistência jurídica aos que não têm condições de arcar com as despesas processuais sem prejuízo de seu sustento e de sua família (art.5º, LXXIV, da Constituição Federal). Do mesmo modo, são imunes às contribuições as aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência social do art. 201 e as dos que, após completaram o tempo de aposentadoria, permanecem em atividade até completarem as

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, v. 1, p. 182.

⁴³ **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 73 e ss.

exigências do art. 40, §1º, III, da Constituição Federal; contudo, a imunidade referida no art. 195, §7º, das entidades beneficentes de assistência social, é condicionada.

As imunidades condicionadas ocorrem nos casos em que a Constituição subordina sua eficácia plena ao cumprimento de requisitos estabelecidos pela legislação infraconstitucional; nesses casos, a Constituição Federal condiciona a existência do direito subjetivo à imunidade à observância de requisitos estabelecidos em lei⁴⁴.

É o caso do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, isto é, 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, sendo este uma das condições postas pela Carta Magna. As imunidades das instituições de educação e de assistência social justificam-se em razão de suas finalidades, que são valorizadas pelo Constituinte, sobretudo porque complementam as finalidades e os deveres do próprio Estado, auxiliando-o. Assim, em consonância com o que se pretendeu com a imunidade do art. 150, VI, “d”, a imunidade de instituição de educação engloba quaisquer pessoas jurídicas cujas atividades contribuam para o desenvolvimento intelectual ou cultural, não se limitando ao ensino comum⁴⁵.

Instituição sem fim lucrativo é a que não objetiva distribuir seus resultados nem retornar seu patrimônio àqueles que a instituíram. Dito de outro modo, a instituição sem fim lucrativo não exerce atividade de empresa, não tem por meta dar lucro ao seu criador: o que “lucrar” (seus superávits), aumentando seu patrimônio, não pode ser distribuído, devendo ser empregado em investimentos para realização dos propósitos para que foi criada. A ausência de finalidade lucrativa é comprovada pela não distribuição dos lucros. Note-se que não perde a imunidade se cobrar pelos serviços prestados nem se remunerar seus dirigentes e funcionários. Há uma diferença gritante entre distribuir lucros e remunerar dirigentes e demais funcionários, o que veda seja tomado como presunção. Caso a remuneração seja uma distribuição de lucros disfarçada, cabe a quem a alega prová-la adequadamente.

Por oportuno, entendemos que a presunção (processo lógico em que de um fato conhecido infere-se fato desconhecido e, portanto, incerto⁴⁶) não pode ser usada para conceder imunidades nem para suspendê-las, condutas que devem pautar-se, sempre, na linguagem das provas.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, v.1, p. 178.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, v. 1, p. 183.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, v. 1, p. 190.

Nisso reside sua semelhança com o Estado, a justificar as imunidades. O Estado só atua na atividade econômica excepcionalmente e em igualdade de condições com os particulares; o lucro eventual do Estado não é seu objetivo, mas uma consequência acidental da atividade econômica. O particular pode atuar tendo objetivos lucrativos apenas. Entretanto, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos e imunes assemelham-se ao Estado porque não almejam lucro, mas sim superávits a serem reinvestidos na realização de seus fins, apoiados/incentivados pela Constituição, haja vista que o Estado não consegue suprir as necessidades nessas áreas sociais (a propósito, art. 205, da Constituição Federal).

O art. 150, §4º, delimita que a imunidade referida nas alíneas “b” e “c” do inciso VI, apenas ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades ou pessoas nele mencionadas, com o que assume uma função inibitória de eventuais abusos seja da parte dessas pessoas, seja da parte dos fiscos.

Considerando que essas entidades, embora não possam objetivar lucro (no caso das entidades de educação e assistência social), necessariamente devem buscar receitas a serem aplicadas na consecução de seus fins, por rendas relacionadas com as finalidades essenciais da entidade (e imunes) devemos entender aquelas empregadas no exercício da atividade, seus objetivos estatutários, independentemente de sua fonte ou origem, com amparo nos arts. 9º e 14, do CTN, e 146, II, da CF, bem como art. 34, §5º, do ADCT (princípio da recepção). Ou seja, não importa a origem ou fonte da receita, mas o destino a ela dado. E o destino a respaldar a imunidade não é apenas o ativo imobilizado, podendo abranger investimento em aprimoramento profissional, aquisição de suprimentos e outros gastos relevantes. O limite a essa imunidade é, então, o art. 173, §4º, da CF, pois não serão imunes as rendas obtidas por essas entidades com a exploração de atividade econômica que viole o princípio da livre concorrência.

Portanto, parece óbvio que essas entidades tenham patrimônio e auferam rendas, sem o que não terão como suportar o exercício de suas atividades. Ao vedar a distribuição de lucros, o Código Tributário Nacional (CTN) supõe que eles existam. Assim, não há contradição entre a imunidade e a obtenção de rendas, desde que empregadas na consecução de seus fins. O raciocínio sobre a destinação dada à receita é válido também para justificar a imunidade dos templos de qualquer culto.

Além da ausência de fins lucrativos, conforme explanada acima, a Constituição traz outro requisito, qual seja, o atendimento dos requisitos legais. Portanto, temos norma de eficácia limitada. A lei que regulará os requisitos para desfrute da imunidade por essas pessoas jurídicas necessariamente será a lei complementar de caráter nacional, de acordo com

o art. 146, II, da Constituição Federal. Com isso, haverá coerência no ordenamento e eficácia jurídica relativamente às limitações constitucionais ao poder de tributar, o que não seria alcançado se a matéria pudesse ter regulação mediante lei ordinária editada por cada uma dos entes federados. E a lei complementar que disciplina essa limitação ao poder de tributar insculpida no art. 150, VI, “c”, é Código Tributário Nacional⁴⁷, em seu art. 14.

As normas sobre competências e incompetências não podem ser alteradas pelo legislador infraconstitucional, razão por que as imunidades condicionadas devem ser reguladas por leis complementares que não alterem seu conteúdo, apenas dispendo sobre obrigações de fazer e não fazer que possibilitem o gozo da imunidade. Do mesmo modo, a lei ordinária somente pode explicitar o que contido na lei complementar. Por isso, os entes tributantes não podem exigir outras providências além das elencadas no art. 14, do CTN, para gozo da imunidade.

Nessas breves explanações, exemplificamos alguns dos valores que o legislador tentou proteger através das imunidades tributárias.

7 CONCLUSÃO

Com o presente artigo, foi exposta a relação entre Direito e Valor, bem como apontadas as características dos valores segundo Paulo de Barros Carvalho. Verificamos seguramente que o valor é inerente ao Direito, porque este, ao eleger como finalidade a regulação das condutas intersubjetivas que possibilita a vida em sociedade, elegeu, em verdade, um valor dentre outros tantos possíveis.

Dado que o direito se manifesta em linguagem, o constructivismo lógico-semântico revela-se como método seguro de pesquisa desse objeto cultural, por não desprezar o viés axiológico próprio desse fenômeno, nem concentrar-se nele exclusivamente.

Na sequência, verificamos o processo de interpretação do direito, bem como analisamos o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos e cada um de seus planos. Concluimos que o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos é um caminho ou modelo de interpretação. Com amparo na Teoria da Linguagem, Paulo de Barros Carvalho separa quatro subsistemas a serem percorridos quando da interpretação: a) dos enunciados tomados

⁴⁷ “A lei complementar, ao regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, deve restringir-se a explicitar o que implícito está na Constituição. (...) É que a lei complementar reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar possui natureza meramente declaratória, visto que não poderá restringir o alcance dos preceitos constitucionais” (BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2.ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 27).

no plano da expressão (S1), ou seja, o texto propriamente considerado, o suporte físico comum a todos os sujeitos, o ponto de partida do processo interpretativo, sobretudo considerando a visão positivista do Direito; b) dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (S2), o plano do conteúdo por excelência, no qual o intérprete estrutura as proposições prescritivas (sem, ainda, estrutura de norma jurídica); c) das significações normativas (S3), onde surgem as normas jurídicas propriamente ditas; neste plano, o intérprete contextualiza os conteúdos trazidos do S2, para formar as normas jurídicas integrais; d) das relações entre as normas (S4), com a compreensão do sistema do direito; aqui, o intérprete verifica as relações entre as normas, tanto em coordenação como em subordinação.

Ainda, vimos que ocorre um trânsito contínuo entre os subsistemas mencionados para se atingir a norma jurídica e a compreender inserta no sistema jurídico. E, ainda assim, haverá um retorno inevitável aos demais planos, continuamente.

Após analisar a atividade de interpretação, abordamos sucintamente as normas sobre imunidades tributárias no ordenamento jurídico pátrio, mencionando classificações e seus efeitos, bem como analisamos as funções de algumas normas sobre imunidades específicas. Essas considerações sobre normas de imunidade tributárias nos pareceram suficientes, ao menos para os fins deste trabalho, para verificar que, embasando essas incompetências, estão alguns dos valores mais prestigiados em nosso ordenamento, sobretudo aqueles protegidos como cláusulas pétreas, confirmando a relevância do valor a que correspondem.

Por fim, estamos seguros em afirmar que a norma jurídica é fruto do trabalho interpretativo do jurista que a constrói a partir dos textos do direito positivo. Assim, vale-se da interpretação, que nada mais é do que atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, acima referido. O direito positivo, enquanto conjunto de normas jurídicas válidas em um país, é um objeto cultural e, assim, impregnado de valores e que se manifesta em linguagem. Desse modo, o estudo da norma jurídica e do sistema que compõe não pode desconsiderar os valores nele presentes visceralmente. Exemplo expressivo disso são as normas sobre imunidades tributárias.