

# As Imunidades Tributárias e o Sistema Constitucional

Paulo Guilherme Gorski de Queiroz<sup>1</sup>

## 1 Considerações introdutórias

### 1.1 Direito

Em um primeiro momento, julgo fundamental traçar conceitos iniciais, com o escopo de expor as bases adotadas e justificar as conclusões sugeridas. Dessa forma, será possível apresentar a imunidade tributária segundo um ponto de vista estritamente normativo, sem interferências externas, prejudiciais à compreensão escoreita do tema pelo estudioso do Direito.

Sem a pretensão de tecer um estudo aprofundado sobre o direito positivo e a norma jurídica, reputo imprescindível, mesmo que em breve passagem, tecer breves comentários sobre esse ponto de partida, essencial para qualquer trabalho que se repute “jurídico”.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, premissa que aqui adotamos, entendemos o Direito como “o complexo de normas válidas num dado país”<sup>2</sup>. Trata-se de objeto do mundo cultural, fruto de produção intelectual humana, com finalidade eminentemente prescritiva, isto é, voltada para a compostura de comportamentos humanos.

O Direito, preliminarmente, difere da linguagem do legislador. O veículo físico (texto legislado) compõe a realidade empírica e serve de base para a extração das normas.

As normas, como unidades do Direito, são realidades culturais, obtidas a partir desses signos construídos pelo legislador.

1 Procurador do Estado de São Paulo, lotado na Procuradoria Regional de Campinas, Seccional de Jundiaí. Especialista em direito tributário pela PUC/SP.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2.

O intérprete é peça fundamental no processo de construção da norma. Ele, deparando-se com o texto, formará em sua mente (plano das significações) a norma jurídica completa (juízo-hipotético composto por um antecedente ligado a um conseqüente, através de um vetor deôntico).

O Direito, outrossim, é camada de linguagem própria, que não se confunde com a Ciência do Direito. Essa tem por objeto o Direito em si. Consiste em linguagem de sobreposição face à linguagem das normas. Esse conjunto de normas será o norte da Ciência do Direito que, com sua técnica própria, construirá a linguagem voltada para a compreensão dessa realidade cultural. Por essa razão, é caracterizada como uma linguagem descritiva, eis que nada impõe sobre a realidade empírica, resumindo-se a estudar o Direito (enquanto conjunto de normas) e compreendê-lo.

“Entre outros traços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que cada qual corresponde a uma lógica específica: ao direito positivo, a lógica deôntica (lógica do dever ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica). Em função disso, as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis à proposições científicas. Das primeiras dizemos que são válidas ou inválidas; quanto aos enunciados da ciência, usamos os valores da verdade e falsidade. As proposições que o jurista formula sobre o direito positivo podem ser verdadeiras ou falsas. Paralelamente, há diferença importante no campo semântico e também no pragmático, bastando lembrar que as proposições normativas se dirigem para a região material da conduta, ao passo que as científicas simplesmente descrevem seu objeto sem interferir.”<sup>3</sup>

Essa asserção inicial, sem antecipar o assunto central do trabalho, serve para delimitar o objeto do presente. A imunidade, então, será apresentada em uma visão puramente normativa, desconsiderando aspectos de outras ciências (sociologia, política, filosofia etc.) que, embora relevantes sob o aspecto político, refogem da visão positivista da questão.

## 1.2 Sistema

O vocábulo “sistema” é amplamente utilizado nos mais diversos ramos do conhecimento. Daí ouvirmos falar, a título de ilustração, em sistemas digestivo, operacional e jurídico.

Antes, porém, de encarar o direito positivo como um sistema, medular compreender os caracteres essenciais para a sua identificação.

---

3 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 4.

Sistema, em um primeiro passo, é um todo, composto por unidades, frações. Uma segunda característica essencial reside na existência de relações recíprocas entre as partes. Suas unidades estão interligadas por vínculos de maior ou menor complexidade. Não há sistema sem nexos relacionais. Se as unidades são independentes, não estaremos diante de um sistema.

Por fim, para a identificação de um sistema, fundamental a existência de um vetor comum, que sirva de liame coletivo para as partes integrantes. Esse traço unificador é importante, pois nem sempre as partes manterão relações de coordenação; então, será esse liame comum que permitirá a identificação das normas como componentes de um sistema.

Clélio Chiesa enfatiza que “não obstante as mais variadas acepções atribuídas ao termo ‘sistema’, todos concordam que o vocábulo tem uma significação base, que consiste em um conjunto de elementos organizados sob uma perspectiva comum”.<sup>4</sup>

Sobre a questão, ademais, vale a lição de Norberto Bobbio:

“Para que se possa falar em ordem é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si. Quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, nos perguntamos se as normas que os compõem estão em um relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação.”<sup>5</sup>

O problema, neste momento, reside em saber se o conjunto de normas válidas (direito positivo) corresponde a um sistema. Em que pesem opiniões em sentido contrário, entendemos que sim. As normas são as frações e inegavelmente mantêm vínculos para lhes conferir um mínimo de organização: “Assim sendo, as normas jurídicas formam um sistema, na medida que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador”<sup>6</sup>. E também: “Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região das condutas inter-humanas, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser recepcionado pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema.”<sup>7</sup>

4 CHIESA, Clelio. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: LTR, 1997. p. 19.

5 BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, 1999. p. 71, apud TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 99.

6 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 213.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 45.

A existência de uma norma fundamental, como propôs Kelsen, que serve de fundamento de validade para a Constituição, confirma que as normas mantêm vínculos de hierarquia. Uma norma sempre tem como fundamento de validade outra norma. Em outras palavras, uma norma apenas é introduzida com base em uma norma anterior, processo lógico que vai até a norma hipotético-fundamental, para não se processar ao infinito.

A norma fundamental de Kelsen permite concluir que, por menor seja a relação de coordenação entre as normas, sempre estarão ligadas por um elemento comum, relacionado à origem. Basta observar uma norma de Direito Civil que discipline aspectos do casamento e outra de Direito Administrativo sobre licitações. Ambas, embora equidistantes, têm como fundamento de validade a Constituição Federal, tanto no aspecto material quanto formal e, em um aspecto mais remoto, a norma hipotético-fundamental.

No mais, o relacionamento de coordenação é evidente, na medida que as normas se conjugam para a realização de suas finalidades, como no caso das normas procedimentais.

O direito positivo, sob um outro enfoque, é um sistema dinâmico, pois a complexidade das relações interiores permite sua autorregulamentação. Ele, independente de fatores externos, possui mecanismos para criar, modificar e extinguir as normas componentes.

A importância da noção do Direito como sistema é cristalina. A interpretação de um texto para a conformação da norma jurídica não deve ser simplória e desconsiderar o fato que as normas ostentam vínculos, que são fundamentais para a racionalidade e compatibilidade lógica. A violação dessa harmonia redundará em vícios (exemplo: inconstitucionalidade), que ensejará a introdução de normas passíveis de regularização de sua coerência (exemplo: norma individual e concreta introduzida por uma sentença judicial). Como foi dito, por ser um sistema dinâmico, o direito ostenta mecanismos internos para expurgar os vícios de incoerência interna.

Podemos prosseguir adiante e vislumbrar dentro do sistema do direito positivo uma pluralidade de outros sistemas internos. Eles não são autônomos, vez que componentes do todo (direito positivo), mas com grande valia para a Ciência do Direito. É que, por diversas razões, grupos de normas internas apresentam tamanha relação de coordenação e especificidade que nos possibilita a identificação de subsistemas dentro do todo.

O direito positivo, logo, consiste em um sistema composto por vários sistemas internos. Daí falarmos em “sistema tributário” como fração do sistema “direito positivo”, pois, como ensina Zelmo Denari: “O direito tributário não compreende, somente, um conjunto de tributos ou de normas tributárias, consistindo

sobretudo em um sistema caracterizado pela união e conexão mais ou menos consequente dessas normas.”<sup>8</sup>

### 1.3 Sistema constitucional tributário

As normas tributárias, dentro do sistema do direito positivo, apresentam-se em diversos veículos, sendo que as introduzidas pela Constituição estão no ápice da cadeia hierárquica.

A disciplina esmiuçada de matérias tributárias pelo legislador de 1988 permite concluir pela existência de um sistema constitucional tributário, como fração do sistema “constitucional” e componente do sistema “direito tributário”, segundo ensina Geraldo Ataliba:

“Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais no direito tributário, vigentes em determinado país. Se sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária, o sistema constitucional brasileiro é o conjunto de normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica.”<sup>9</sup>

O legislador constituinte originário não deixou dúvidas e confirma a asserção de Ataliba, ao denominar o Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal como “Do sistema tributário nacional”.

Impossível uma compreensão clara do direito tributário sem que o estudioso tome por base as normas de hierarquia superior e passe para a interpretação das normas infraconstitucionais.

Nem todos os ordenamentos são dotados de um sistema constitucional tributário; apenas aqueles em que as estruturas fundamentais estão presentes na Lei Maior.

Em estudo pormenorizado sobre a “competência tributária”, Clelio Chiesa chama a atenção para o caráter analítico do diploma constitucional:

“Trata-se de um sistema rígido porque não permite ao legislador infraconstitucional alterar a estrutura engendrada no texto constitucional. Seu campo de atuação é bastante restrito, cinge-se a dar efetividade ao que ficou predefinido pelo constituinte e pouco, ou melhor, quase nada restou para se fazer em termos de estruturação.”<sup>10</sup>

8 DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 37.

9 ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 8.

10 CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 37.

E conclui o autor, ao afirmar: “Enfim, o constituinte praticamente esgotou a atividade de estruturar o sistema tributário, haja vista que dispôs de forma pormenorizada sobre as balizas fundamentais do sistema no próprio texto constitucional.”<sup>11</sup>

Pode-se concluir, dessa forma, que a supremacia hierárquica do sistema constitucional tributário estabelece um vetor basilar do sistema global.

## 2 Competência tributária

### 2.1 Conceito

Mencionamos que o sistema de direito positivo é um sistema dinâmico com aptidão de se autorregular, criando, modificando e extinguindo elementos de sua composição (normas).

O sistema jurídico gera seus próprios elementos através das normas de auto-produção normativa (normas que falam de outras normas), segundo bem esclarece Cristiano Carvalho:

“Essas metanormas consubstanciam-se nas chamadas regras de competência, e espalham-se pelo ordenamento em diversas categorias hierárquicas. Desde as regra constitucionais autorizativas da criação de tributos, bem como as limitações ao poder de tributar, até as regras relativas ao processo judicial, e finalmente regras de procedimento e processo administrativo, todas elas têm um denominador comum: sua função é ditar o *modus* de criação de outras regras no sistema.”<sup>12</sup>

O federalismo é princípio prestigiado pela Constituição Federal. A autonomia dos entes há de ser preservada por meio de caracteres mínimos, entre os quais a autonomia financeira. Nesse diapasão, a possibilidade de criar fontes de custeio torna-se fundamental para a identificação da autonomia, em seu sentido pleno.

Com efeito, seguindo o princípio federativo, atribuiu o legislador constituinte à União, Estados e Municípios aptidão para a introdução de normas tributárias, seja no que concerne à criação da regra-matriz de incidência, seja em relação à gama de obrigações e procedimentos instrumentais ligados ao recolhimento do tributo. Em suma, denominamos essa aptidão ampla de inovar o ordenamento de “competência tributária”.

11 CHIESA, Clélio, *A competência tributária do estado brasileiro*, cit., p. 37.

12 CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 863.

“Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial, que a Constituição confere a determinadas pessoas para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do mecanismo jurídico das isenções.”<sup>13</sup>

Contudo, adverte Paulo de Barros Carvalho que a acepção restrita (aptidão para implementar o tributo) é uma entre as possíveis que o termo comporta:

“Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, competência tributária o presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória; aquele sujeito de direito privado habilitado a receber o pagamento do tributo (bancos, por exemplo); ou mesmo o particular que, por força de lei, está investido na condição de praticar a sequência procedimental que culminará com a produção da norma, individual e concreta (casos de IPI, ICMS, ISS, etc.).”<sup>14</sup>

A competência tributária é matéria que compõe o sistema constitucional tributário. O exercício pelos entes competentes exige o estudo pormenorizado dessa parcela do sistema constitucional, dotado de normas que permitirão a inovação do direito tributário, consoante expõe José Souto Maior Borges:

“No Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força (*Abgabegewaltverhältnis*) para converter-se num poder jurídico que se exerce através das normas. Esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário e o faz por meio do instrumento de lei formal e material, ato do poder legislativo.”<sup>15</sup>

13 CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 250.

14 CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário linguagem e método*, cit., p. 229.

15 BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 25.

## 2.2 Normas de estrutura e de conduta

A inovação do direito tributário depende da conjugação de uma pluralidade de normas. A competência legiferante subordina-se a condicionantes constitucionais, seja em relação ao tema (aspecto material), seja em relação ao rito procedimental (aspecto formal).

A violação de qualquer desses requisitos maculará o produto legislado pelo vício da inconstitucionalidade.

Desde já é possível concluir que uma gama de normas não volta seu conseqüente somente para a regulação de condutas subjetivas, mas para a produção de outras normas.

Neste momento, relevante traçar um paralelo entre as normas de estrutura e normas de conduta. As normas de conduta têm a finalidade prescritiva clássica, voltada para dirigir, ou compelir as condutas humanas. As de estrutura são normas cujo mister último reside na produção de outras normas.

Dissertando sobre o tema, Cristiane Mendonça leciona sobre as nuances das normas em questão:

“O diferencial entre as denominadas normas de estrutura e as normas de conduta está em que as primeiras estruturam o processo criativo do direito (tributário, administrativo, constitucional, etc.), ou seja, estabelecem como devem ser criadas as normas jurídicas no espectro sistêmico, quer gerais e abstratas, quer individuais e concretas; enquanto as últimas objetivam atingir determinados comportamentos dos sujeitos de direito no âmbito do inter-relacionamento social (o pagamento de tributo, o cumprimento dos deveres instrumentais, etc.). Incluem-se entre as primeiras as normas constitucionais que autorizam os distintos órgãos dos entes políticos a criar as regras jurídicas instituidoras de tributos. E, entre as últimas, as regras matrizes de incidência tributária, que estabelecem as hipóteses que, uma vez verificadas no plano fenomênico, implicam o dever de o sujeito passivo pagar e o direito de o sujeito ativo receber um determinado valor patrimonial, expresso em dinheiro.”<sup>16</sup>

As normas do processo legislativo são exemplos típicos de regras de estrutura. Embora voltem seu conseqüente para o legislador (conduta intersubjetiva), o escopo principal está na introdução de outra norma. As normas de conduta se satisfazem com a realização da conduta prescrita em seu conseqüente (exemplo: não mate), sem o *plus* que a norma de estrutura apresenta (exemplo: produção da regra-matriz do ISS).

---

16 MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 68.

Porém, não é demais lembrar que as normas de conduta dependem do processo de positivação, por meio da introdução de norma individual de concreta, para que possam ferir as condutas subjetivas. Esse fato não aflige a diferenciação proposta, que toma como premissa a finalidade primordial da regra. As normas (juízo hipotético-condicional), sejam de estrutura, sejam de conduta, são estruturalmente idênticas. Por oportuno, vale destacar novamente as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“Isso não quer dizer que as normas de conduta, por tipificarem deonticamente as relações interpessoais, prescindam de outras normas, de inferior hierarquia, para chegar efetivamente ao campo dos comportamentos sociais. Não. Aquilo que se quer expressar é que as regras de que tratamos esgotam a qualificação jurídica da conduta, orientando-se em termos decisivos e finais. As outras, com seu timbre de mediatidade, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo. Denominemos normas de conduta as primeiras e normas de estrutura as segundas.”<sup>17</sup>

### 3 Imunidade

#### 3.1 Aspectos iniciais

O poder constituinte originário, ao disciplinar analiticamente o sistema tributário nacional, estabeleceu, por razões políticas vigentes durante a Assembleia Geral Constituinte, que determinadas condutas e bens não seriam onerados pelo poder de tributar. De uma forma simplória, sem antecipar o ponto central do presente, a essa “opção” deu-se o nome de imunidade. A doutrina assim se manifesta:

“As imunidades fiscais, instituídas por razões de privilégio, ou de considerações de interesse geral (neutralidade religiosa, econômico, sociais ou político), excluem a atuação do poder de tributar.”<sup>18</sup>

“Surgimento no Brasil: sob a influência da 14ª Emenda a Constituição norte-americana (1868), as imunidades surgiram, entre nós, com a Carta de 1891, por influência de Ruy Barbosa.”<sup>19</sup>

17 CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. cit. p. 43.

18 SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 719

19 BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 1.200.

Constata-se que o tema está incluído no âmbito da Constituição, mais precisamente no sistema constitucional tributário: “A imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.”<sup>20</sup>

Não pretende este trabalho, entretanto, avaliar causuisticamente as razões que levaram a introdução de cada uma das imunidades. As razões políticas são diversas, mas a estrutura normativa de cada um dos casos é semelhante e guarda uma função, como será demonstrado.

Um ponto é certo: pela hierarquia, a imunidade cumpre, juntamente com as demais normas do sistema constitucional tributário, o balizamento das normas infraconstitucionais, razão que justifica o estudo aprofundado de sua natureza e função dentro do ordenamento vigente.

### 3.2 Conceito

O legislador constituinte, ao delimitar a competência tributária, excluiu de forma enfática alguns sucessos que, segundo a experiência política, seriam fatalmente objeto de tributação. Ao mesmo tempo, a título de exemplo, que instituiu a capacidade de instituir imposto de renda para a União, excluiu a possibilidade de onerar a renda dos partidos políticos e entidades religiosas.

Percebe-se que a imunidade é tema ligado de forma umbilical à seara da competência, pois afeta diretamente sua disciplina. As imunidades foram implementadas pelo mesmo legislador que criou as demais regras de competência, mas devido à relevância de algumas situações, entendeu por bem ser enfático, para evitar a introdução de regras-matrizes de incidência.

“As imunidades alcançam as situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurídico tributário. Por isso mesmo são vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o de limitar o poder de tributar.”<sup>21</sup>

Vale, neste ponto, retomar a ideia do direito como sistema, como conjunto ordenado de normas por vínculos de coordenação e hierarquia.

Uma determinada realidade ou instituto jurídico não necessariamente será regulado por uma única norma. Assim, não é diferente em relação à competência tributária.

Conceituamos a competência como a aptidão dos entes políticos para introduzir normas tributárias (sentido amplo) no sistema.

20 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 288.

21 *Ibidem*, mesma página.

A aptidão de inovar o direito positivo decorre de uma pluralidade de normas constitucionais que, conjugadas, delimitarão a matéria e o procedimento necessário para a introdução de normas válidas.

Esse é o ponto em que devemos situar as imunidades, isto é, como normas constitucionais que, conjugadas com outras de mesma hierarquia (“normas de competência”), servirão para delimitar o poder tributário dos entes federados.

Nesse sentido, não basta o intérprete valer-se do artigo 153, III, da Constituição Federal, para concluir que é facultada à União a competência para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, pois esse enunciado deve se conjugar às regras de imunidade, tais como o artigo 150, VI, que impede a tributação da renda dos demais entes federados. Logo, a competência não abrange toda e qualquer renda, como poderia uma visão isolada do artigo 153, III, indicar. A materialidade é menor, menos extensiva.

A interpretação sistemática, na seara da competência tributária, constitui técnica fundamental. A análise isolada de um enunciado, sem dúvida, permitirá a extração de uma norma que atribui a competência, como no exemplo do imposto sobre a renda. Mas a leitura atenta dos demais signos do texto positivado trará novas normas que modularão negativamente o âmbito da norma anterior.

Humberto Ávila faz um raciocínio impecável, asseverando a existência de relações entre normas, cujo resultado final delimitará a competência dos entes federados:

“A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem o poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação de fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitadoras de competência). A parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.”<sup>22</sup>

Verifica-se que as imunidades, enquanto normas, voltam seu conseqüente para a delimitação da competência, estabelecendo as situações em que não existirá. Nesse aspecto, são diferentes das demais normas de competência (atributivas), pois atuam de forma negativa, delimitando enfaticamente as situações de inexistência da competência.

---

22 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2008. p. 217.

A norma de competência estabelece em seu conseqüente uma aptidão. Exemplo: compete à União instituir impostos sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais e nacionalizados (art. 153 da CF). A imunidade fixa, ao contrário, uma proibição, ou seja, atua de forma negativa. Exemplo: é vedado à União instituir tributo sobre livros jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (150, VI, “d”, da CF).

As normas, como já mencionado, mantêm relações entre si. Não pode, dessa forma, o intérprete ou legislador, ao definir a competência tributária, analisar duas normas de igual hierarquia (a imunizante e a norma de competência atributiva), introduzidas em um mesmo momento, de forma separada, sem conjugar seus efeitos: “Desse modo, o legislador, ao criar as figuras da exação, deve percorrer o caminho determinado pelo Texto Maior, observando atentamente as diretrizes por ele eleitas.”<sup>23</sup>

Frise-se que não se pretende passar a ideia de que a competência é atribuída e posteriormente retirada, através de uma sucessão temporal de normas. A competência é fruto da conjugação das normas. Ela não surge para em seguida desaparecer. Ela, nos casos de imunidade, sequer foi atribuída.

A competência, então, decorre de uma visão sistêmica, consoante define Regina Helena Costa:

“Com efeito, se a competência tributária, tal como contemplada no Texto Fundamental, já se revela privada dos campos imunes, pode-se afirmar que a competência tributária é a aptidão para legislar sobre tributos, nela já consideradas as situações de intributabilidade constitucionalmente estabelecidas. A imunidade é, portanto, área estranha e alheia à competência. A relação entre a competência tributária e a norma imunizante é tanto mais destacada quando se observa que esta impede a existência daquela na situação que expressa ou implicitamente aponta.”<sup>24</sup>

Daí o equívoco da doutrina tradicional que conceitua a imunidade tomando por base o efeito de “limitar o poder de tributar”. Não se nega que esse seja o mister, mas os entendimentos correntes de imunidade como limitação ao poder de tributar, como isenção constitucionalmente qualificada ou como supressão de competência, pecam com o devido acatamento, por pressupor a existência de uma competência anterior que posteriormente é retirada. Ocorre que competência, diante de uma hipótese de imunidade, sequer existirá.

23 CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário linguagem e método*, cit., p. 228

24 COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 56.

Essa doutrina parte do pressuposto que buscamos afastar, ou seja, de que a competência decorre de uma única norma ou conjunto de normas, desconsiderando as normas de imunidade.

Somente delimitarei, de forma precisa, a competência tributária se conjugar todas as normas do sistema tributário. Caso não leve em conta a norma de imunidade, fatalmente conceituarei, como juristas de porte, a imunidade como uma limitação ao poder de tributar.

Misabel Abreu Machado Derzi não só atualizou a obra de Aliomar Baleeiro, como teceu considerações pertinentes, entre as quais sobre as imunidades tributárias:

“Observe-se que aquilo que se convencionou chamar de imunidade (assim como acontece com a isenção, no plano das leis) é regra parcial de exceção. A imunidade e a isenção jamais são totais ou coincidentes (no sentido negativo), no primeiro caso, com a norma atributiva de poder tributário, no segundo, como o âmbito de incidência do tributo. Se o forem, equivalerão à cassação de competência ou à revogação da competência da lei tributante. Daí a explicável analogia feita pela doutrina, entre imunidade e isenção, em que pesem as diferenças substanciais”.<sup>25</sup>

E prossegue a tributarista:

“A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação da competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito da abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.”<sup>26</sup>

A introdução das imunidades, ou “regras de incompetência”, como prefere Paulo de Barros Carvalho, foi intencional para cumprir a função de “limitar o poder de tributar”, sem que com isso possamos aglutiná-las segundo a mesma estrutura dos demais princípios limitadores (verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar).

Essa diferença torna-se clara no momento que cotejamos uma norma de imunidade com uma norma que estabelece uma típica limitação ao poder de tributar.

Tomemos como exemplo o princípio da legalidade tributária, clara limitação

25 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 116.

26 *Ibidem*, mesma página.

ao poder de tributar, esculpida no artigo 150, I, da Constituição. Por meio desse princípio, é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Sem dúvida é uma mensagem evidente sobre a necessidade de um veículo formal (lei) para a implementação ou majoração de um tributo. Imagine essa regra e a inexistência da norma de imunidade do artigo 150, VI, “a”, pelo qual é vedado à União, Estados e Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Bastaria um Município qualquer, por meio de lei, implementar o IPTU e exigí-lo dos demais entes federados, sem qualquer restrição. O princípio da legalidade consiste, sobremaneira, em uma limitação, uma garantia constitucional, mas que não tem efeito sobre a competência.

A introdução de uma norma em desrespeito ao princípio da legalidade redundará, sem dúvida, em uma inconstitucionalidade, porém, passível de correção. Imagine, agora, um Município que implemente o IPTU por meio de decreto. A violação ao princípio da legalidade é gritante. Um contribuinte poderá questionar judicialmente o vício e obter uma sentença que retome a coerência lógica do sistema. O Município, então, convencido do equívoco, poderá instituir o IPTU por meio de lei e exigir o tributo, para as situações futuras, por meio de veículo constitucionalmente adequado.

No nosso exemplo (imunidade recíproca), a norma imunizante exclui, *ab initio*, qualquer tentativa de criação do IPTU sobre o patrimônio dos demais entes. Caso o Município tente fazê-lo, pecará pelo vício da incompetência que, questionada judicialmente, não permitirá a introdução de nova norma para suprir a incompatibilidade, pois jamais terá competência para tanto. O vício de competência não é passível de correção, como no caso do IPTU instituído por decreto.

O expediente (imunidade), como norma de estrutura, voltada para o legislador, é uma mensagem direta de delimitação, de modo que as situações imunes não venham sequer a ser objeto de iniciativa legislativa. Daí a asserção de Paulo de Barros Carvalho, ao conceituar a imunidade como:

“(...) 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.”<sup>27</sup>

Como tantas outras questões constitucionais, eliminou-se do legislador derivado o poder de disciplinar o critério material da regra-matriz segundo seu

---

27 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 203.

talante, como ocorre nas isenções.

Ante o exposto, possível definir a imunidade como regra constitucional de compostura da competência tributária (norma de estrutura), cujo conseqüente menciona as situações não abrangidas pela competência tributária.

## 4 A imunidade e as cláusulas pétreas

### 4.1 A rigidez constitucional

As Constituições são em regra feitas para durar no tempo. Porém, entende-se que devem ostentar mecanismos de reforma, para adaptação de suas normas às evoluções sociais: “Evita-se, desse modo, que o poder constituinte originário, tenha de se manifestar, às vezes, para mudanças meramente pontuais.”<sup>28</sup>

Contudo, o poder constituinte originário, prevendo a possibilidade de deturpação de seu produto, pondo por terra a estabilidade que o Estado constitucional buscava propiciar, como no caso da nossa Lei Maior, entendeu por bem fixar nuances para a reforma, com o escopo de garantir os princípios basilares vigentes no momento de sua introdução. Um dos mecanismos encontrados foi a rigidez constitucional.

A rigidez constitucional decorre do fato de que a alteração das normas constitucionais exige um formalismo maior que o determinado para a modificação das normas infraconstitucionais. Da rigidez emana, como principal consequência, o princípio da supremacia da Constituição que, no dizer de Pinto Ferreira, “é reputado como uma pedra angular, em que assenta o edifício do moderno direito político”.<sup>29</sup>

O poder reformador, diferentemente do originário, é condicionado e limitado. Sujeita-se aos limites procedimentais e materiais impostos na Constituição.

André Ramos Tavares enfatiza que:

“O próprio Texto Constitucional admite a possibilidade de sua alteração, e contempla, para tanto, um processo legislativo especial, mais dificultoso que aquele previsto para a alteração das leis em geral. Isso confere, ademais, a característica de rigidez à Constituição Federal.

Conseqüentemente, aprovada uma proposta de emenda constitucional, ela se transforma em norma constitucional, ou seja, adquire a mesma natureza,

28 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 203.

29 FERREIRA, Pinto, *Direito constitucional moderno*, 4. ed. São Paulo, Saraiva, 1962. v. 1, p. 85, apud SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 45.

o mesmo *status* das demais normas da Constituição. Em outras palavras, alcança a hierarquia constitucional.”<sup>30</sup>

Essa maior formalidade procedimental é nítida no que concerne à iniciativa, procedimento e *quorum* de aprovação de uma emenda constitucional.

A iniciativa de uma emenda constitucional é restrita a determinados agentes, conforme prevê o artigo 60 da Constituição Federal. Enquanto um deputado ou senador pode iniciar o processo legislativo referente a uma lei ordinária, somente um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal iniciará o procedimento tendente a emendar a Constituição.

Enquanto que a aprovação de uma lei ordinária exige a maioria simples dos membros das duas casas (Câmara dos Deputados e Senado Federal), uma emenda depende de três quintos dos votos dos membros de ambas as Casas e a votação em dois turnos (art. 60, § 2º, da CF).

Ao lado desses obstáculos formais, somam-se vedações expressas e implícitas, para evitar a mudança dos valores centrais. Trata-se dos chamados limites substanciais ou materiais, ligados não ao procedimento, mas à matéria passível de alteração. Determinados temas, tendo em vista a relevância, compõem um grupo de cláusulas imodificáveis, também chamadas de núcleo duro ou cláusulas pétreas:

“Trata-se do cerne intangível da Constituição, ou seja, do núcleo normativo que engloba matérias imprescindíveis à configuração das suas linhas-mestras, e por isso, não pode ser modificado.

Exemplificando, seria inaceitável uma emenda constitucional suprimir o *habeas corpus*, descriminalizar o racismo, eliminar a liberdade de expressão etc. Tais assuntos integram a essência da manifestação do contribuinte que criou a Carta de 1988. Qualquer proposta de emenda tendente a aboli-los equivaleria a uma afronta ao cerne da nossa Lei Maior.

Fazendo uma comparação, o homem, para viver, dever ter condições mínimas de saúde. Pois bem, violar o cerne intangível da manifestação do constituinte originário é o mesmo que tirar o coração do corpo humano.

As proibições materiais ao poder reformador, portanto, integram o cerne intangível da Constituição brasileira, ele é imodificável, irreformável, inalterável por quaisquer emendas que pretendam aboli-lo, direta ou indiretamente.”<sup>31</sup>

As limitações materiais estão presentes no artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal:

30 TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5.ed. São Paulo : Saraiva, 2007. p. 1.112.

31 BULOS, Uadi Lammêgo, *Curso de direito constitucional*, cit., p. 298.

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

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direito, secreto, universal e periódico;

III - a separação de Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.”

Essas são as restrições expressas. Sobre esses temas, a norma é categórica e impede até mesmo a proposta de emenda sobre o tema protegido.

Como limites implícitos, destaca a doutrina constitucional a proposta de emenda que venha a modificar o rol dos limites materiais expressos, com evidente burla ao sistema protetivo.

#### 4.2 A ampliação da competência tributária

Nos termos do salientado, a Constituição embora rígida, em regra não é imodificável.

Poderia uma emenda, em tese, ampliar a competência tributária dos entes federados, como o fez alínea “a” do artigo 155, IX, com a redação determinada pela Emenda Constitucional n. 33/2001. O mesmo se diga com relação à chamada contribuição de iluminação pública, introduzida pela Emenda Constitucional n. 49/2002.

Ambas as emendas seguiram o rito procedimental especial e não macularam nenhuma cláusula pétrea, o que confirma a sua constitucionalidade.

Vedada seria a modificação da competência que viesse a suprimir, a título de ilustração, o ICMS dos Estados. Nesse caso, a forma federativa seria maculada, pois a autonomia financeira, como já mencionado, configura um elemento essencial para a autonomia plena.

Paulo de Barros Carvalho não deixa dúvidas sobre a possibilidade de alteração da competência tributária:

“O mesmo se pode averbar quanto aos dois outros qualificativos: a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprovar ao legislador, investido no chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio federação e autonomia dos municípios. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.”<sup>32</sup>

32 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, cit., p. 241.

Com fulcro nessa breve explanação, viável a correlação entre as imunidades e a alteração da competência tributária.

### 4.3 A imunidade como norma instrumental

Para José Afonso da Silva, a expressão “direitos fundamentais do homem” é reservada para designar, no nível do direito positivo, as prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de convivência digna, livre e igual de todas as pessoas.<sup>33</sup>

As imunidades, por maior que seja o raciocínio empregado, não podem ser consideradas como direitos fundamentais, enquanto liberdades públicas. Da mesma forma, não se enquadram em nenhuma das cláusulas pétreas analiticamente destacadas.

Entretanto, algumas imunidades foram postas por razões de ordem política e objetivam resguardar interesses, princípios e valores reputados de grande relevância. Exemplos: a imunidade recíproca tende a preservar a federação, evitando a interferência de um ente em outro; a imunidade dos templos religiosos visa a preservar o direito fundamental à liberdade religiosa; a imunidade dos partidos políticos resguarda o princípio republicano.

O estudo dessas imunidades permite extrair sempre uma finalidade especial, um valor vital protegido e que, percebe-se, vai ao encontro dos valores essenciais introduzidos na Constituição. Nesse sentido, não ousou caracterizar a imunidade como cláusula pétrea, mas como norma instrumental de preservação do núcleo intangível propriamente dito, conforme conclui Regina Helena Costa:

“Verifica-se que as imunidades tributárias, além de densificarem princípios e valores constitucionais, conferindo a determinados sujeitos autêntico direito público subjetivo de não sujeição à imposição fiscal, revelam-se, também, instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais.”<sup>34</sup>

José Souto Maior Borges não deixa dúvidas sobre esse papel especial das imunidades, notadamente quanto aos valores que almeja preservar:

“É necessário entretanto completar o exame da imunidade, até agora empreendido sob o aspecto forma ou externo, com o seu estudo sistemático e conceitual. Sob esse ponto de vista, a análise teleológica do grupo de preceitos imunitários estabelecidos na Constituição Federal demonstra que, através deles, se procura assegurar certos valores sociais; preceitos básicos do regime político. A regra da imunidade é estabelecida em função de considerações

33 SILVA, José Afonso, *Curso de direito constitucional positivo*, cit., p. 179.

34 COSTA, Regina Helena, *Imunidades tributárias*, cit., p. 83.

de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na Constituição Federal, torna-se possível a preservação de valores sociais das mais diversas naturezas: político, religiosos, educacionais, sociais e culturais.”<sup>35</sup>

Por essa razão, é inegável que grande parte das imunidades tem o condão instrumental de preservar cláusulas pétreas.

A supressão de uma imunidade que resguarde um limite material redundará em supressão de uma garantia desse direito, um caminhar para sua extinção ou minimização.

Por isso, não podemos permitir que as imunidades garantidoras de valores fundamentais sejam passíveis de modificação, eis que essenciais à proteção de algumas cláusulas pétreas. Uma emenda que venha a afastar uma imunidade instrumental será inegavelmente “tendente” a abolir uma cláusula pétrea.

Assim, embora a competência seja modificável, conforme expusemos, ela encontrará limites, como no caso de específicas imunidades:

“Em outras palavras, quaisquer excessos que venham a violar disposições constitucionais serão barrados pelo próprio sistema jurídico, através dos órgãos responsáveis. A separação de poderes, cláusula pétrea, é uma das formas encontradas para que o Estado vigie a si mesmo. Assim, para que se possa manter o Estado Democrático a salvo, o constituinte elegeu aquelas quatro matérias imutáveis às quais nem sequer uma emenda constitucional poderá abolir. Contudo, não se encontra dentre essas matérias a competência tributária. O núcleo do sistema jurídico moderno é a Constituição, ainda que nem sempre seja manifestada através de um diploma fundante. As regras para a criação de tributos, ou competências tributárias, encontram-se todas enunciadas na Carta Maior. Mas nem por isso são elas próprias ‘clausulas pétreas’. O *modus* como esse processo de criação de normas tributárias pode ser alterado por emenda, desde, obviamente, que essa alteração resultar em violação a alguma cláusula pétrea, caberá ao próprio sistema, se provocado, expulsar essa norma. Normas constitucionais podem vir a ser declaradas inconstitucionais, se postas pelo poder derivado em desconforme com as regras dispostas para tanto.”<sup>36</sup>

Dessa forma, totalmente inconstitucional, *verbi gratia*, proposta de emenda tendente a excluir a imunidade dos partidos políticos, com a ampliação da

35 BORGES, José Souto Maior, *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 221.

36 CARVALHO, Cristiano. São as imunidades cláusulas pétreas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Imunidade tributária*. São Paulo: MP, 2005. p. 84.

competência tributária de todos os entes federados. Caso essa imunidade fosse excluída, a União poderia tributar a renda, os Estados a propriedade de veículos automotores e o Município cobrar o IPTU dos partidos políticos. A ideia de preservação da democracia e do princípio republicano restariam prejudicados com a possibilidade de interferência estatal nesses entes que ostentam o monopólio das candidaturas.

Assim, desde que voltadas para a preservação de cláusulas pétreas, notadamente as esculpidas no artigo 5º da Constituição Federal, viável concluir, por conseguinte, que as imunidades serão obstáculos para a alteração das competências tributárias.

Sobre o tema, assentou o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 938/DF, que as imunidades do artigo 150, V, da Constituição Federal são intangíveis por meio de emenda constitucional. Esse aresto julgou a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993 que, no artigo 2º, autorizou a União a instituir o IPMF e, no parágrafo 2º, dispôs que a tal tributo não se aplicava o artigo 150, III, “b” e VI, da Constituição.

O Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento dessa ação, dispôs sobre o caráter instrumental das imunidades e, de forma precisa, afastou sua caracterização como direitos ou garantias fundamentais do homem:

“É que, ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas, na alínea b, aos ‘templos de qualquer culto’, na letra c, ao ‘patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos’, e, na letra d, a ‘livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão’, constituem todas elas instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante.”<sup>37</sup>

Lembre-se que o artigo 60, parágrafo 4, dispõe que não será objeto de deliberação proposta de emenda “tendente” a abolir os casos que especifica. Logo, inconstitucional não será somente uma emenda que elimine a liberdade

---

37 STF – ADI n. 939-7. Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio e Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Sydney Sanches. j. 18.03.1994. Disponível em: <[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(ADI\\$.SCLA.%20E%20939.NUME.\)%20OU%20\(ADI.ACMS.%20ADJ2%20939.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(ADI$.SCLA.%20E%20939.NUME.)%20OU%20(ADI.ACMS.%20ADJ2%20939.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 18 ago. 2008, p. 225.

religiosa. Inconstitucional, outrossim, será aquela “tendente” (na expressão do legislador) a abolir a liberdade religiosa. Uma emenda que signifique um mero caminhar, um singelo prejuízo à liberdade religiosa será inconstitucional. Esse é o lugar de certas imunidades, isto é, como normas que prestigiam liberdades públicas.

O Ministro Celso de Mello deixou transparecer esse aspecto no voto favorável à inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3/93:

“Isso porque a supressão, ainda que temporária, da garantia de imunidade estabelecida pela ordem constitucional brasileira em favor dos organismos sindicais, representativos das categorias profissionais, dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, das instituições educacionais ou assistenciais e dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI), compromete em última análise, o próprio exercício de liberdade de consciência, da liberdade de manifestação do pensamento e da liberdade de associação, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole tributária foi conferida.

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e as instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirige, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.”<sup>38</sup>

Ante o exposto, determinadas imunidades, a que chamaremos de “instrumentais”, tal como previstas no artigo 150, V, da Lei Maior, são normas de garantia, e uma emenda voltada a aboli-las representará afronta direta, vale ressaltar, ao *caput* do parágrafo 4º do artigo 60, pois “tendente” a abolir uma das matérias elencadas nos cinco incisos que especifica.

A imunidade, pois, além de regra de compostura de competência, pode assumir, em casos pontuais, o viés de limite material para a alteração da competência tributária.

38 STF – ADI n. 939-7. Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio e Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Sydney Sanches. j. 18.03.1994. Disponível em: <[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(ADI\\$.SCLA.%20E%20939.NUME.\)%20OU%20\(ADI.ACMS.%20ADJ2%20939.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(ADI$.SCLA.%20E%20939.NUME.)%20OU%20(ADI.ACMS.%20ADJ2%20939.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 18 ago. 2008, p. 286.

## 5 Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Cristiano. São as imunidades cláusulas pétreas? In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Coords.). *Imunidade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 77-90.
- \_\_\_\_\_. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 861-896.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: LTR, 1997.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

