

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

GYORDANO KELTON ALVES LUZ

TEORIA DA NORMA TRIBUTÁRIA IMUNIZANTE

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo
2010

GYORDANO KELTON ALVES LUZ

TEORIA DA NORMA TRIBUTÁRIA IMUNIZANTE

MESTRADO EM DIREITO

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

São Paulo
2010

Banca Examinadora:

*Às três mulheres de minha vida:
Conceição Luz (querida mamãe),
Giovanna Luz (inteligente irmã)
Kelly Lôbo Luz (dedicada esposa).*

*No outro mundo:
À Raimundo Ferreira Luz (meu avô).*

A arte existe porque a vida, por si só, não basta.

Ferreira Gullar: poeta maranhense

AGRADECIMENTOS

Nesse exato momento estou com os olhos úmidos por há um líquido que insiste em sair. Foram tantas pessoas que me ajudaram e continuam ajudando que qualquer singelo agradecimento, numa única página, será injusto. Sempre me ensinaram a ser justo e por causa dessa página me tornarei injusto. Oxalá que essa emoção não me permita esquecer os mais justos.

Primeiro a minha mãe-guerreira: Maria da Conceição Alves Luz – não é fácil ser mãe-solteira: ir trabalhar e deixar o amado filho aos cuidados de estranhos. Mãe somos cúmplices de um eterno amor. Se não sou o melhor filho do mundo pelo menos Deus me agraciou com a melhor mãe do mundo.

A minha única irmã e afilhada Gyovanna Luz, hoje mulher, hoje Doutora Gyovanna Luz e a minha esposa Kelly Lôbo Luz 10 anos atrás a gente se via pela primeira vez na faculdade de Direito – somos uma só pessoa – T.A!

A Inesquecível “Tia Xica”: se hoje sei ler e escrever devo a essa professora da alfabetização do Colégio Marista de São Luís do Maranhão. Nunca esquecerei que foi a Senhora que arrancou, numa salinha do Colégio Marista, o meu primeiro dente de leite. Saudades...

Ao professor Paulo de Barros Carvalho pelas oportunidades no grupo de estudos, nesse mestrado, no IBET-SP e na USP. Nunca hei de esquecer vossa ajuda e preocupação.

A minha orientadora nesse mestrado, Dra. Fabiana Del Padre Tomé: pelas aulas, conselhos, pelos pensamentos positivos, pela compreensão e pelas palavras de fé. Esse trabalho também é seu.

Aos professores: Robson Maia Lins (me ofereceu ajuda quando mais precisei); Clarice von Oertzen de Araújo (com as suas aulas conheci possibilidades imagináveis), Tácio Lacerda Gama (várias vezes me fortaleci com a sua alegre energia); e Paulo Ayres Barreto (meu chefe na pós-graduação da USP; uma referência para qualquer neófito professor).

Aos amigos de SP: Jean Simei, Florence Haret, Daniela Floriano, Rodrigo Frota, Marina Figueiredo, Charles MacNaughton, Rosana Pasinato, Marcela Nardelli, Fernando Favacho, Lucas de Britto, Luciano Almeida, Fernando Rister, Giovane Tomé, Tercio Fonseca e Ciro de Melo.

Aos funcionários (Priscila, Neiva, Cris, Adriana e Betânia), aos professores do IBET-SP, aos funcionários do escritório de advocacia Barros Carvalho, aos colegas professores da USP e aos meus alunos da pós-graduação do IBET-SP e da USP.

A CAPES pela bolsa de estudos.

Aos meus amigos de infância, amigos de Colégio (Marista e Reino Infantil) e do *jiu-jitsu* em São Luís do Maranhão e a todos que acreditaram em mim.

Dedico essas lágrimas.

RESUMO

A proposta do presente trabalho é analisar a norma tributária imunizante com o escopo de chegar ao MIRIM – Mínimo Irredutível da Imunidade. Também é estudado a RMIT – Regra-Matriz de Incidência tributária – criação de Paulo de Barros Carvalho sob duas perspectivas: *estática* e *dinâmica*. A obra é inovadora, pois são aplicados os ensinamentos da Física Quântica e da Teoria da Relatividade para chegar ao MIRIM.

Perspectiva *estática* (aplicação da Física Quântica):

Iniciamos o estudo afirmando que existem dois tipos de normas: as *não jurídicas* e as *jurídicas*. Especificamente as normas jurídicas têm um complexo processo de interpretação e aplicação que se resume em dois “percursos geradores”: *do sentido* e o *normativo*. Depois de horas de reflexões percebemos que o átomo e a norma jurídica tributária possuem uma estrutura. Os átomos são compostos pelos *quarks* (*Up, Down, Strange, Charmed, Bottom e Top*) e a norma jurídica tributária é composta pelos *critérios da RMIT* (material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal). Aprofundando a comparação chega-se nos elementos atômicos (elétrons, prótons e nêutros) e nos modais deonticos normativos (proibido, obrigatório e permitido). A associação de todos os elementos atômicos ocasionará uma carga final positiva ou negativa. No caso dos modais deonticos o que será positiva ou negativa é a conduta final dos sujeitos da relação jurídica tributária.

Perspectiva *dinâmica* (aplicação da Teoria da Relatividade):

Nesse átomo é estudada a influência do espaço/tempo. O espaço/tempo está descrito na *prótase* normativa, mais especificamente no critério espacial e o critério temporal. Aplicando os preceitos da Teoria da Relatividade, concluiu-se a necessidade da junção desses dois critérios, pois um dos princípios da relatividade é que o tempo e o espaço não se separam, criando assim o critério chamado quântico/relativo. Sendo assim, propomos uma “nova” RMIT que além de está de acordo com os preceitos da teoria da relatividade fica, assim, mais harmoniosa, com dois critérios no antecedente (material e quântico/relativo) e dois critérios no conseqüente (quantitativo e pessoal).

Saindo da seguinte premissa jurídica: se toda norma jurídica tributária, por ser uma construção do homem (objeto do mundo cultural), tem uma estrutura, logo, a norma tributária imunizante também tem que possuir uma estrutura. Essa é a premissa que sustenta o trabalho. A norma tributária é dividida em: norma de conduta e norma de estrutura. Nas primeiras aplica-se a RMIT e nas segundas aplica-se o MIRIM.

O MIRIM está em sintonia com os ensinamentos da Física Quântica, pois nele encontram-se dois critérios na *prótase* normativa (bem jurídico e quântico/relativo) e mais dois critérios na *apódose* normativa (direito subjetivo e dever jurídico). O MIRIM está de acordo com os preceitos da Teoria da Relatividade, pois o *espaço* e o *tempo* formam um único critério contido na *prótase* normativa.

Por fim, para não ficar apenas no plano teórico aplicaremos o MIRIM em algumas normas de imunidade tributária.

Palavras-chave: Norma jurídica. Norma jurídica tributária. Norma tributária imunizante.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the tax rule immunizing with the scope to reach the MIRIM - Irreducible Minimum Immunity. It is also studying RMIT - Rule-tax Impact Matrix – creating Paulo de Barros Carvalho from two perspectives: *static* and *dynamic*. The work is innovative, because they are applied the lessons of Quantum Physics and the Theory of Relativity to reach MIRIM.

Static perspective (application of Quantum Physics):

We started a study stating that there are two types of rules: the legal and not legal. Specifically legal norms have a complex process of interpretation and application which is summarized in two "pathways generators": the meaning and normative. After hours of discussions we realized that the atom and the rule of law have a tax structure. Atoms are composed of quarks (Up, Down, Strange, Charmed, Bottom and Top) and legal tax provision consists of the criteria of RMIT (material, spatial, temporal, quantitative and staff).

Deepening the comparison comes on the atomic elements (electrons, protons and neutrons) and the modal deontic normative (prohibited, obligatory and permitted). The combination of all atomic elements give rise to a final positive or negative charge. In the case of deontic modals which will be positive or negative is the approach to treatment of the subjects of tax relationship.

Dynamic approach (application of the Theory of Relativity):

In that instant is studied the influence of space and time. The space / time is described in the *protasis* normative, more specifically in the criterion space and time criterion. Applying the precepts of the theory of relativity, it was concluded the necessity of joining these two criteria, because a tenet of relativity is that time and space do not separate, thus creating a feature called quantum / relative. Therefore, we propose a "new" as well as RMIT complies with the precepts of the theory of relativity is thus more balanced, with two criteria in history (material and quantum / relative) and the consequent two criteria (quantitative and personal). Leaving the following legal premise: if every legal tax rule, being a man of building (object of the cultural world) has a structure, so the tax rule immunizing also have to have a structure.

That is the premise that underpins the work. The tax rule is divided into: a standard of conduct and standard structure. In the first applies to RMIT and in the second applies the MIRIM.

The MIRIM is in line with the teachings of quantum physics, because there are two criteria in the *protasis* normative (legal and quantum well / relative) and two criteria in *apodosei* normative (subjective rights and legal duty). The MIRIM complies with the precepts of the Theory of Relativity, as *space* and *time* form a single normative criterion contained in the *protasis*.

Finally, not only staying in theory will apply the standards in some MIRIM tax immunity.

Keywords: Legal standard. Standard legal tax. Tax rule immunizing.

LISTA DE BREVIATURAS

∞	Infinito
ΔT	Variação do tempo (tempo gasto)
ΔS	Variação do espaço (distância percorrida)
T1	Tempo inicial
T2	Tempo final
S1	Espaço inicial
S2	Espaço final
e	Elétrons
Pp	Modal deôntico permitido
Op	Modal deôntico obrigatório
Vp	Modal deôntico proibido
VO	Proibido obrigar
a. C	Antes de Cristo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
MIRIM	Mínimo Irredutível da Imunidade
n	Nêutrons
p	Prótons
RFB	República Federativa do Brasil
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
s	Sanção
STF	Supremo Tribunal Federal

Teoria da Norma Tributária Imunizante

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
I A embarcação: a obra acadêmica	13
II Naupatia: observações	14
III Recomendações náuticas: delimitações do tema e metodologia	16
IV O oceano: as linguagens	17
V Os mares: a linguagem jurídica	18
CAPÍTULO 1 DAS NORMAS	20
1.1 Prelúdio normativo	20
1.2 Normas não jurídicas	21
1.2.1 Normas na mitologia grega	21
1.2.2 Normas religiosas	23
1.3 Normas jurídicas	26
1.3.1 As primeiras normas jurídicas	26
1.4 Critérios semelhantes entre as normas	29
1.5 Critérios distintivos entre as normas	37
CAPÍTULO 2 NORMAS TRIBUTÁRIAS	41
2.1 Primeiras considerações	41
2.2 Interpretação da norma tributária	42
2.2.1 Conceito e definição	42
2.2.2 Processos geradores	44
2.2.2.1 Do sentido	44
2.2.2.2 Normativo	47
2.2.3 Movimento dialético da norma tributária	49
2.3 Classificação da norma tributária	50
2.3.1 A importância de classificar	50
2.3.2 Norma tributária: de conduta e de competência (estrutura).....	53
2.3.3 Norma tributária: <i>stricto sensu</i> e <i>lato sensu</i>	54
2.3.3.1 Norma tributária <i>stricto sensu</i> : RMIT	56
CAPÍTULO 3 ÁTOMO NORMATIVO	59
3.1 Primeiras palavras	59
3.2 Início de tudo	61

3.3 Cosmos e a dimensão humana	63
3.4 Sintonia estrutural: átomo e norma tributária	66
3.5 Micropartículas atômicas e os modais deônticos	68
3.6 Teoria restritiva da relatividade no direito tributário	70
3.7 Teoria geral da relatividade nas artes plásticas, na literatura e no direito tributário	73
3.8 Síntese da teoria da relatividade: restritiva e geral	75
3.9 Espaço-tempo e a <i>prótase</i> normativa	78
3.10 “Nova” regra-matriz de incidência tributária – RMIT’	82
CAPÍTULO 4 NORMA TRIBUTÁRIA IMUNIZANTE	88
4.1 Efêmera digressão	88
4.2 Conceito e definição da norma tributária imunizante	91
4.3 Deônticos na norma tributária imunizante	96
4.4 Campos jurídicos: <i>macrocosmos</i> e <i>microcosmos</i>	98
4.4.1 <i>Macrocosmos</i> tributário imunizante	102
4.5 Não-incidência e incidência tributária: norma de isenção e norma imunizante	104
CAPÍTULO 5 MÍNIMO IRREDUTÍVEL DA IMUNIDADE – MIRIM	112
5.1 Einstein, Kant e Kelsen: mais do que uma simples coincidência	112
5.2 Conceito e definição do MRIM	114
5.3 Estrutura da norma tributária imunizante	115
5.3.1 <i>Endonorma</i> imunizante (Norma primária imunizante)	116
5.3.1.1 <i>Prótase</i> imunizante	117
5.3.1.1.1 Bem jurídico imunizado	118
5.3.1.1.2 Critério quântico/relativo	122
5.3.1.2 <i>Apódose</i> imunizante	124
5.3.1.2.1 Relação tributária imunizante	126
5.3.1.2.1.1 Direito subjetivo	127
5.3.1.2.1.2 Dever jurídico	129
5.3.2 Norma secundária imunizante	132
5.3.3 Sanção	135
5.4 Aplicação do mínimo irreductível da imunidade – MIRIM	142
CONCLUSÕES	145
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	149

INTRODUÇÃO

Sumário:

I A embarcação: a obra acadêmica. II Naupatia: observações. III recomendações náuticas: delimitações do tema e metodologia. IV O oceano: as linguagens. V Os mares: a linguagem jurídica.

I A embarcação: a obra acadêmica

Senhor passageiro, cuidado com o primeiro degrau. Prepare-se, a embarcação vai zarpar. Nas próximas folhas, o fidalgo tripulante vai depara-se com uma obra que tem o escopo de analisar uma das *normas jurídicas*, mas especificamente a “norma tributária imunizante”. Esse mar já foi navegável por outros Capitães. Mas, lembre-se: cada viagem tem uma peculiaridade. Umas são assaz palatáveis, outras nem tanto. Porém, todas as viagens buscam um destino final.

A presente obra, que aqui é comparada com uma embarcação, também tem um escopo: passar um pensamento, um ponto de vista, uma ideia, uma pequena parte do conhecimento. Se a difícil tarefa não for cumprida com êxito: sente e pacientemente apenas contemple o infinito horizonte. Infelizmente, como qualquer outra embarcação, essa obra acadêmica também tem as suas limitações.

Numa navegação, por mais que o vento e as correntes marítimas favoreçam a embarcação e a lua ilumine o incerto caminho, a viagem será, para alguns, um pouco

desconfortável, nada estimulante. No caso do labor acadêmico, por mais que o “objeto” seja esmiuçado, é necessário lembrar que qualquer “objeto” tem vários aspectos que impossibilitam um completo descrever.

Esse aviso, e outros que futuramente serão citados, é importante; por isso, estão no abre-alas do trabalho. O responsável pela viagem náutica é o Capitão; o Capitão de qualquer *nau* acadêmica é o Autor. *Se navegar é preciso*, então, naveguemos...

Boa viagem!

II Naupatia: observações

Assim como o Capitão não é clarividente para saber como estará o *mar* depois de alguns dias de navegação, nenhum autor também pode antever se as palavras ficarão revoltas. O Capitão lida com o *mar*; o escritor com as *palavras* (com a *linguagem*).

Com certeza, essas duas atividades, em alguns despreparados viajantes, podem dar certa indisposição estomacal: uma *naupatia*. Importante ressaltar que esse problema, infelizmente, não tem uma imediata solução.

Por mais que o *mar* esteja calmo, o inevitável balançar da embarcação causará, para alguns, um desconforto. Nas obras acadêmicas, semelhante fato causa grande desconforto. Qual seria? As *palavras* (a linguagem). As *palavras* são *polissêmicas*: fazem qualquer obra balançar.

Muitas vezes, em dias de tormenta, essas palavras são arremessadas no casco da embarcação, fazendo-a ir a pique e, juntamente com ela, naufragando as anêmicas ideias do autor.

Por isso, quem se propõe a navegar por esse pequeno-grande *mar* chamado Ciência¹ Jurídica, deve, primeiramente, pactuar com o destino. Nos momentos difíceis, lembre-se deste ditado estoico: “O destino guia quem consente e arrasta quem recusa.”

¹ “O reino da ciência pode ser visto como sendo composto por dois elementos principais: fato e teoria. Os fatos são verdades provadas que se afirmam através dos testes do tempo e rigores do uso. Os fatos são coisas automaticamente consideradas verdadeiras e não ambíguas. [...] Uma teoria é, por definição, especulativa e não certa. Cientistas, músicos, artistas, filósofos e pessoas de praticamente todos os estilos de vida criam teorias todos os dias. Como? Simplesmente por estarem vivos e cientes.” (PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 22).

Perdoe se as palavras lhe causarem um pouco de desconforto, uma inesperada apatia. Isso pode ser ocasionado pela falta de malícia em lidar com a peraltice de algumas palavras. Sendo assim, elas poderão causar-lhes um pouco de mal-estar.

Todas as obras, como toda a navegação, são passíveis de problemas.

Para isso, é importante a busca da linguagem mais límpida, o vento das ideias mais precisas e as correntes jurídicas mais fortes, sempre na busca do porto final (destino).

A bússola² está marcando para o norte: a conclusão. Mas primeiro é necessário aportar para abastecer a embarcação.

O primeiro porto se chama “Capítulo 1”, onde haverá o primeiro carregamento de informações sobre as normas. As normas forma divididas em duas espécies: não jurídicas e jurídicas. Nesse porto também será analisado as semelhanças e as diferenças de cada norma.

No segundo ancoradouro, chamado “Capítulo 2”, haverá um aprofundamento do estudo das normas tributárias, classificando-as em normas tributárias de conduta, normas tributárias de competência (estrutura) e em normas *stricto sensu* e *lato sensu*.

No 3ª porto (Capítulo) serão utilizados os elementos da Teoria Quânticos e os postulados da Teoria da Relatividade, chamada de teoria *Einstein-Cartan-Kibble-Sciama*, com o escopo de compará-los com os institutos da norma tributária.

O penúltimo, Capítulo (4ª Porto) as informações serão sobre a norma tributária imunizante. Todas essas paradas (portos/Capítulos) são necessários para abastecimento de informações, visando o MIRIM (Mínimo Irredutível da Imunidade); esse será o porto final da viagem (Capítulo 5).

Esse é o nosso destino! Depois dessa cansativa viagem, depois de algumas tormentas e com pequenas avarias no casco, tudo valerá à pena.

O esforço, o perigo, o medo do certo e do incerto não serão óbices para o reencontro em outras lépidas viagens, noutras *naus*.

É preciso buscar outros destinos; outros prazerosos momentos, que só a linguagem e o conhecimento jurídico proporcionam.

Amém!

² “Os cientistas gregos e chineses sabiam da existência dos campos magnéticos da terra, e algumas das bússolas, que existem até hoje, surgiram no século XII.” (Ibid., p. 22).

III Recomendações náuticas: delimitações do tema e metodologia

Assim como a *vida*³, uma dúvida poderá surgir: se essa embarcação era mercante ou de guerra. Poderia ser mercante sem perder a característica bélica. A primeira ilação: a maior guerra não está entre os homens!

O Capitão combate com o revolto *mar*; o “escrevedor” com a polissemia das *palavras* (a linguagem); e, por derradeiro, o insólito leitor batalha contra as cruas e curiosas *ideias* sobre a obra. A vida acadêmica é um eterno combate!

O primeiro ato para navegar é ter ideia do caminho a ser navegado. Ter noção dos limites do *ser*, dos limites da *embarcação*, dos perigos do *mar*, sem fugir da seguinte imposição: o navegador deve respeitar o *mar*!

Não é diferente com o cientista. Ele tem que saber dos seus limites: ter noção do objeto analisado (preconceito), escolher um *método científico*⁴, aplicar uma *técnica* e delimitar o estudo do objeto a ser analisado; esse último aspecto não é menos importante para o estudo científico: o *corte metodológico*.

Assim como o navegador iça as velas, desamarra as cordas que prendem a embarcação no cais, recolhe a âncora, o cientista tem um primogênito agir: fazer o cirúrgico e abstrato “corte”.

Quando um navegador opta por um caminho, ou seja, por uma determinada corrente marítima ou pelo melhor sopro, ele está fazendo escolhas que refletem na sua vida e na sua viagem (dele e da tripulação). O mesmo acontece com o cientista: a escolha do *método*, a escolha da *técnica*, a escolha na *aproximação do objeto* refletirão no resultado do trabalho.

Todo sagaz marujo-acadêmico sabe ou deveria saber: os assuntos são inesgotáveis! Todo *ser* pensante interpreta determinado fato ou assunto duma forma. Vê

³ “[...] a vida tanto podia ser uma ópera, como uma viagem de mar ou uma batalha” (ASSIS, Joaquim Maria Machado de. **Memórias Póstumas de Brás Cubas; Quincas Borba; Dom Casmurro**. Coordenação editorial, biografia do autor, cronologia e panorama do Rio de Janeiro por Luís Augusto Fischer. Porto Alegre: L & M, 2008, p. 9).

⁴ “O método científico é o modo pelo qual os cientistas, através do tempo, tentam construir uma representação precisa do mundo ao nosso redor. A fundamentação do método científico é a verificação experimental – qualquer idéia deve ser testada antes de ser aceita.” (PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 22).

que o sujeito que pretenda analisar qualquer objeto faz escolhas, tende a procurar caminhos ainda não navegados. Isso é normal, decorre da complexidade humana.

Por isso, é necessário o “metodológico corte”. Esse “corte” é o mais puro ato de decisão, uma decisão necessária, um inevitável ato; é o primeiro passo para a insaciável busca ao conhecimento científico.

Assim como o navegador faz escolhas: qual o melhor dia para zarpar, qual o melhor caminho para navegar, a melhor hora para atracar; o romancista também faz as suas escolhas: quais os personagens farão parte da fábula, onde e como iniciará a narração, como terminará a narrativa...

Ou seja, tudo se inicia e termina com um *metódico corte*. O cientista está imerso nessa real necessidade: a *delimitação do tema* é o primeiro *corte*; a escolha do *método* é o segundo; a aplicação das técnicas, o terceiro; quando prefere seguir certo raciocínio, faz outro *corte*; ou seja, a todo momento há *cortes*. E quando acha que o assunto está encerrado? Faz-se o derradeiro *corte*.

Alguns *cortes* são necessários, outros *nem tanto*; mas todos os *cortes* são germinados pela subjetividade. Noutras palavras, um labor acadêmico é – a todo o momento – contornado por *cortes metodológicos*. Uns involuntários, mas todos importantes para o relato científico.

IV O oceano: as linguagens

Sem dúvida, para o homem, o *oceano é infinito*. Será que a *imaginação é infinita* em relação ao oceano? Pouco importa. O importante é que a profundidade oceânica passa a sensação de insegurança, de incompreensão, da superioridade da natureza e a mediocridade humana.

O *mar* e o *oceano* não são sinônimos: o *mar* se perde na imensidão do *oceano*, assim como a *linguagem jurídica* se perde na imensidão da *língua portuguesa*. Quem quiser conhecer o *oceano* não pode se limitar a estudar um *mar*.

Essa metáfora é condizente com o estudo do Direito, que nada mais é do que um *mar* dentro da imensidão *oceânica* que é o *conhecimento científico*. O Direito é mais uma Ciência que tem o escopo de analisar uma parte do conhecimento. Sendo assim, o Direito se utiliza de outras Ciências, como, também, as outras Ciências utilizam o Direito.

O Capítulo 3 é uma singela comprovação de que o Direito possui - nas devidas proporções - algumas similitudes com outras Ciências, ou seja, há semelhanças entre o Direito e a Física (entre seus basilares elementos).

A formalização da linguagem auxilia os cientistas na compreensão da vida. O Direito⁵ não foge dessa sina. A norma jurídica tributária – o elemento basilar do Direito – tem uma estrutura lógica que é estudada pela Lógica Deôntica.

Desse modo, a norma jurídica tributária, por ser linguagem, também pode ser formalizada. Assim como pode-se encontrar a *velocidade média* de um corpo (V_m), dividindo a distância percorrida ($\Delta S = S_2 - S_1$) pelo tempo gasto ($\Delta T = T_2 - T_1$); sem esquecer que a bússola sofre a influência da gravidade que tem o valor de 10 m/s^2 ; o Direito também pode ter as suas relações descritas em formas.

A fórmula que representa a estrutura lógica da *norma jurídica completa* é um feliz exemplo: $D \{ [H \rightarrow R' (S', S'')] \vee [-R' (S', S'') \rightarrow R''(S', S'')] \}$.

A linguagem formalizada⁶ faz parte da linguagem científica. Pode-se afirmar que cada linguagem faz parte de um *mar* e o conjunto de todas as linguagens (científica, poética, filosófica...) constitui o *oceano*.

V Os mares: a linguagem jurídica

É impossível um navegador não respeitar as regras da navegação e os limites físicos da sua embarcação. É um erro não ter noção dos mares e não buscar compreender o oceano. Deve ter noção do objeto analisado (preconceito), escolher um *método*, procurar a melhor *técnica* de análise e deve compreender, mesmo que superficialmente, o objeto de estudo de outras Ciências.

O Direito é a um *mar de enunciados* dentro de um *oceano linguístico*. Nesses dois mares do Direito, há dois corpos de linguagem (dois discursos linguísticos): prescritivo (*direito positivo*) e o descritivo (*Ciência do Direito*).

⁵ Sobre “Direito”, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello: “O Direito é um conjunto de normas – princípios e regras –, dotadas de coercibilidade, que disciplinam a vida social.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 28).

⁶ “A linguagem formalizada da lógica, como linguagem, tem seu vocabulário – os símbolos-de-constantes e os símbolos-de-variáveis – e as regras que estabelecem como construir estruturas formais dotadas não de *sentido empírico*, ou significações determinadas, mas dotada de *sentido sintático*, regras que evitam o *sem-sentido sintático* (exemplificando ‘o sol é um se então’) e impedem o *contra-sentido* meramente analítico (A e não-A).” (destaques do autor) (VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 56).

Necessário esclarecer as peculiaridades de cada um desses mares (de cada linguagem): *Bombordo*⁷, encontra-se a linguagem do *direito positivo*, que é o conjunto das normas válidas de um país (também chamado de *direito posto*).

Tendo a linguagem deôntica como sua principal característica, eis que regula as relações interpessoais dos súditos, prescrevendo os três únicos modais possíveis (“O” – obrigatório; “P” – permitido; e “V” – proibido).

A *boreste*⁸ encontra-se a linguagem da *Ciência do Direito*, na qual encontramos a linguagem *apofântica* ou *alética*, que descreve as normas jurídicas. Seu objeto de estudo é o direito positivo, ou seja, o cientista do Direito tem como função investigar e interpretar⁹ as normas jurídicas, tendo um discurso descritivo.

Destarte que a linguagem da *Ciência do Direito* descreve a linguagem do *direito positivo*; noutras palavras, descreve o *ordenamento jurídico*, possuindo, assim, uma linguagem descritiva, enquanto a segunda prescreve comportamentos dos súditos, impondo os modais (“V” – Proibido; “P” – Permitido; e “O” – Obrigatório), ou seja, prescreve condutas (linguagem prescritiva).

Cada *mar* possui uma específica característica: possui um tipo de onda; correntes marítimas que levam a solitária embarcação a diferentes caminhos. Quem ousa a navegar no *mar da linguagem*, especificamente nas “marolas prescritivas” do *direito positivo*, saberá que as contradições são uma das suas características.

Diferentemente, acontece no *mar da Ciência do Direito*: eis que as suas “ondas descritivas” têm por base a *verdade* ou a *falsidade* de um referido enunciado. Sendo assim, impossível a ocorrência de contradições dentro do estudo da *Ciência do Direito*.

Aviso aos marujos de primeira viagem: antes de navegar, principalmente por esses dois mares (linguagem prescritiva e linguagem descritiva), é recomendável ter esses detalhes bem fixados.

Lembre-se: o *mar* não admite erros; para os despreparados e desleixados marinheiros, não se recomenda o *mar*.

⁷ Lado esquerdo do barco.

⁸ Lado direito da embarcação.

⁹ Alfredo Augusto Becker comenta sobre “interpretação”: “A interpretação das leis é uma ciência que – a rigor e a final – se reduz a alguns poucos princípios. Devemos redescobri-los.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 107).

CAPÍTULO 1

DAS NORMAS

Sumário:

1.1 Prelúdio normativo. 1.2 Normas não jurídicas. 1.2.1 Normas na mitologia grega. 1.2.2 Normas religiosas. 1.3 Normas jurídicas. 1.3.1 as primeiras normas jurídicas. 1.3.1 As primeiras normas jurídicas. 1.4 Critérios semelhantes entre as normas. 1.5 Critérios distintivos das normas.

1.1 Prelúdio normativo

Vivemos imersos em normas. Qualquer cidadão, em sua enfadonha rotina, é “bombardeado” por várias espécies normativas. São normas sociais, morais, religiosas, acadêmicas...

Desde uma pueril fábula até a mais complexa civilização, há pelo menos u’a norma. Pode parecer absurdo, mas o homem só chegou a esse atual desenvolvimento graças às normas. Mas quem surgiu primeiro a norma ou o homem?

Os prosélitos do *Jusnaturalista*¹⁰ defendem que foi a norma (a norma divida). Enquanto, os sectários do *Juspositivista*¹¹ (também chamados *Juspositivistas*) acreditam

¹⁰ Pensadores que acreditam que tudo é regido pelas leis naturais. Desenvolveram a escola do Direito Natural.

¹¹ Nessa escola filosófica o Direito surge como Ciência; a ideologia se contrapõe aos pensamentos dos Jusnaturalistas.

que as normas surgiram pela necessidade do homem em viver numa sociedade (não existe sociedade sem norma).

Saindo dessa desinteligência, adentra-se nas espécies normativas. A complexidade do mundo fez surgir uma complexidade normativa, ou seja, o mundo normativo.

A complexidade das relações é proporcional ao número de normas. Mas o que seria uma norma? Norma é a imposição de uma ou mais pessoas que tem o objetivo de cercear determinada conduta com intenções predeterminadas.

Por isso é correto afirmar que a norma é encontrada nos mais variados sistemas, sejam eles *jurídicos* ou não *jurídicos*. É praticamente impossível pensar qualquer civilização sem normas.

Os gregos - considerados os criadores da Democracia - foram os primeiros a chegar a um complexo ordenamento normativo cuja base era a devoção de criaturas místicas.

No próximo tópico será analisada a estrutura da norma *não jurídica* da Mitologia Grega.

1.2 Normas não jurídicas

1.2.1 Normas na mitologia grega

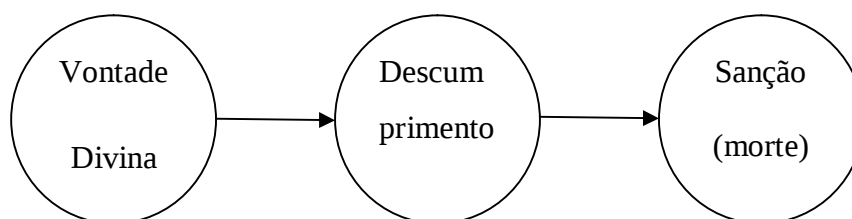
Os filósofos criaram, na Mitologia Grega, um ordenamento onde cada deus tinha uma função no cosmo: “a Zeus caberão os céus e a proeminência entre os deus; a Poseidon, o mar; e a Hades, o mundo tectônico.”¹²

Zeus é o deus supremo do olímpo. A sua vontade é norma que deve ser cumprida pelos demais deuses e principalmente pelos mortais (seres humanos): “Ai de quem desafiasse suas leis, pois poderia levar uma descarga de seu raio.”¹³

As normas eram impostas de forma incondicional por Zeus. O ordenamento normativo da Mitologia Grega se expressa dessa forma: i) vontade divina; ii) descumprimento da vontade divina; e iii) morte. O gráfico explicará melhor a ideia:

¹² MARQUES, Luiz. **História viva** – o tempo do renascimento. Vol. 1. São Paulo: Duetto Editorial, 2009, p. 24.

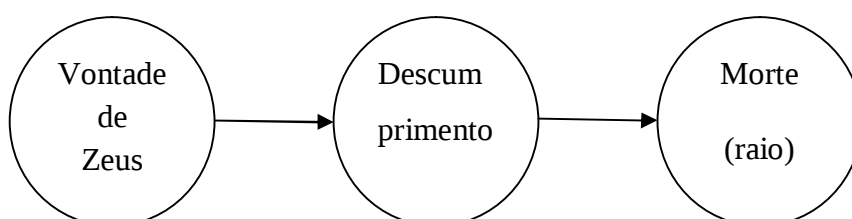
¹³ Ibid., p. 25.



É cediço que esse ordenamento, juntamente com essas normas, apenas existiu no imaginário dos antigos gregos. Todo ordenamento possui no mínimo uma norma.

No caso da Mitologia Grega existiam várias normas (porque cada deus grego tinha a capacidade de emitir a sua vontade por uma norma) e uma norma suprema (a vontade de Zeus).

Portanto, todo deus tinha a capacidade impor a sua norma, desde que essa norma não fosse de encontro com a norma de Zeus. No caso específico de Zeus, o descumprimento da sua norma gerava uma sanção que na maioria das vezes era paga com a morte por um raio:



No imaginário da antiga sociedade grega haveria uma primeira norma (vontade de Zeus) que se não for cumprida (descumprida) geraria uma segunda norma que ocasionaria numa sanção (a morte do descumpridor).

Várias são as normas que têm a sua origem vinculada com os ditames da sociedade grega. As normas religiosas de hoje têm a sua base filosófica graças a essas primeiras normas.

Com relação a estrutura nada mudou, pois continua a forma binária que decorre uma sanção: Vontade . Descumprimento → Sanção. Com a evolução da sociedade, as normas seguem a toada da transformação.

Sendo assim, os valores contidos na normas são outros, ocasionando uma outra forma de sanção. Essa mudança é nítida nas normas cristãs. No tomo seguinte será analisada a estrutura de outra norma não jurídica: a norma religiosa de origem cristã.

1.2.2 Normas religiosas

As normas religiosas são antigas. Não é precisa a sua origem, pois as divindades surgem a partir do momento em que o homem tenta compreender o próprio homem.

Os primogênitos e sólidos pensamentos, surgem, em 1260¹⁴, na revolução cultural trazida pelo Renascimento¹⁵, quando há uma incessante busca na compreensão do mundo e do homem.

Várias foram as obras que discutiram a essência humana, dentre as quais destacamos a *Divina Comédia*¹⁶, de Dante Alighieri¹⁷ (1265-1321), que escalonou os pecados humanos¹⁸ (os sete pecados capitais)¹⁹, demonstrando uma relação dos vícios humanos com a perfeição cristã:

¹⁴ “Nicola Pisano assina e data deste ano o Púlpito do Batistério de Pisa, que pode ser considerado como o primeiro despertar da escultura do Renascimento”. (MARQUES, Luiz. **História viva** – o tempo do renascimento. Vol. 1. São Paulo: Duetto Editorial, 2009, p. 7).

¹⁵ “Mas, se não precisamos definir o Renascimento, precisamos sem dúvida entendê-lo, acima de tudo, como um fenômeno mental, cultural e artístico, hemonicamente mediterrâneo, e cujo polo mais dinâmico situa-se na Itália.” (Ibid., p. 11-12).

¹⁶ Era “comédia” porque começa mal e terminava bem; na referida obra, começava no Inferno, passava pelo Purgatório e terminava bem (no Céu).

¹⁷ DANTE, Alighieri. **Divina comédia**. Tradução de José Pedro Xavier Pinheiro. São Paulo: Atena Editora, 1955, passim.

¹⁸ “Os menos graves ficavam mais próximos de Deus e os piores, do diabo. Pela ordem proposta, a lista seria, partindo do menos para o mais ofensivo: luxúria, gula, avareza, preguiça, raiva, inveja e soberba. Ele ainda os agrupou em três tipos. Soberba, inveja e raiva são os pecados cometidos por amor perverso. Preguiça, por insuficiência de amor. E avareza, gula e luxúria, pelo amor excessivo aos bens materiais.” (CIVITA, Roberto, **Aventuras na história**. São Paulo: Editora Abril, 2009, p. 38).

¹⁹ “Mahatma Gandhi fez a sua, a dos Sete Pecados Sociais: política sem princípios; riqueza sem trabalho; comércio sem moralidade; ciência sem humanidade, colaboração sem sacrifício; prazer sem consciência e conhecimento sem caráter.” (Ibid., loc. cit.).

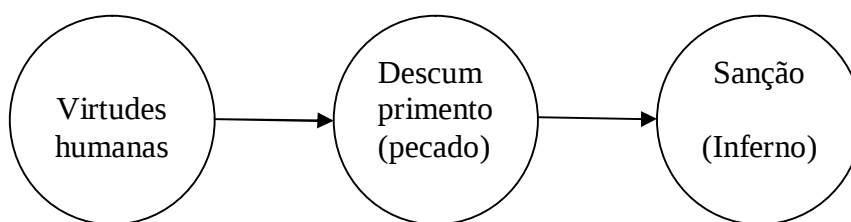
(+) longe de Deus



Pecados	Virtudes
Soberba ²⁰	Humildade
Inveja ²¹	Caridade
Raiva ²²	Paciência
Preguiça ²³	Diligência
Avareza ²⁴	Generosidade
Gula ²⁵	Temperança
Luxúria ²⁶	Castidade

Os pecados têm origem pelo descumprimento das normas cristãs. Ou seja, a norma religiosa - mas especificamente a cristã - tem uma norma primária que preceitua as virtudes humanas.

No caso do descumprimento dessa norma primária surge a norma secundária, que nada mais é do que o pecado. Desse pecado, a sanção é o afastamento do paraíso, ou seja, o pecado decorre do descumprimento do preceito contido na norma primária. Esse é o gráfico que melhor exprime essa estrutura normativa:



Assim se resume a sanção imposta pela norma religiosa cristã (o “Inferno de Dante”²⁷):

²⁰ É quando o ser humano quer se igualar ao Criador – *capo de tutti i capi*: Satã. A vaidade é o desejo mundano de querer aparecer; é o guarda-chuva de todos os pecados.

²¹ A sua filha mais famosa é a *fofoca*. Os invejosos vagam pelo Purgatório com os olhos costurados com arame, porque os olhos são os principais instrumentos desse pecado.

²² *Ira* é um vício mortal; pessoas que recusam à *tibieza*.

²³ Pessoa *apática*, *letárgica*, totalmente sem foco, sinônimo de “acídia” – pessoas que consomem o tempo sem se entusiasmar com nada, são consumidos pela depressão. A *preguiça* tem a tristeza como primogênita e é filha do *desespero* (a preguiça sequestra o ser do próprio homem).

²⁴ É a *ganância* – o homem é escravo de suas posses. No Purgatório, os pecadores ficavam com os rostos colados na terra, sem poder voltar o rosto para o céu e repetiam, em busca do perdão divino, o Salmo 119: ‘Minha alma está apegada ao pó.’ É um vício presidido por Leviatã: um demônio.

²⁵ O excesso de comida no estômago enfraquece a alma, pois deixa o seres humanos mais animais. Suas filhas são *deboche*, *imundice* e *alegria néscia*.

²⁶ É o vício mais sedutor; quem comete é o ser que pratica sexo sem limites.

²⁷ Na Mitologia Grega, quem comanda o Inferno é o deus Hades: “A vitória de Zeus engendra uma separação definitiva dos elementos, vale dizer, um ordenamento estável do cosmo: **a Zeus caberão os**

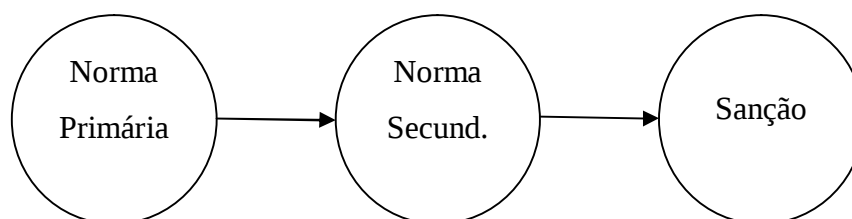
*Stavam ardendo as plantas na tortura,
 E tanto as juntas riço se estorciam,
 27 Que romperiam a prisão mais dura.
 Do calcanhar aos dedos percorriam
 As chamas, como a superfície inteira.
 30 Em corpo de óleo ungido morderiam.*²⁸

O “inferno” era a sanção imposta aos impuros. O temor pelo “inferno” é uma forma coercitiva que a religião cristã impõe aos seus praticantes.

A religião cristã tem uma similitude – nas devidas proporções – com o direito. A religião, assim como o direito, é coativa e regula os bens socialmente relevantes.

É necessária a compreensão da estrutura das normas *não jurídicas* para a futura compreensão das normas *jurídicas*.

As normas *não jurídicas*, assim como as normas *jurídicas* possuem uma estrutura basilar: uma norma primária, uma norma secundária e uma sanção. O gráfico demonstra essa primeira semelhança:



No momento adequado serão pontuadas as semelhanças e as diferenças entre as normas *não jurídicas* e as normas *jurídicas*. Nos primeiros capítulos (capítulos 1 e 2) são mais introdutórios.

Mas essas primeiras lições devem ficar bem claras, pois são premissas desse trabalho: i) todo ordenamento existe pelo menos uma norma; ii) existem normas jurídicas e não jurídicas; iii) as todas as normas possuem uma basilar estrutura; iv) toda norma possui uma sanção.

céus e a proeminência entre os deuses; a Poseidon, o mar; e a Hades, o mundo Tectônico.” (destaque nosso) (NASTARI, Alfredo. **História viva** – deuses da mitologia. Vol. 1. São Paulo: Duetto Editorial, 2009, p. 24).

²⁸ DANTE, Alighieri. **Divina comédia**. Tradução de José Pedro Xavier Pinheiro. São Paulo: Atena Editora, 1955, p. 146.

Depois dessas primeiras ilações, passa-se a analisar as normas *jurídicas*, eis que essas são essenciais para o desfecho desse trabalho acadêmico.

1.3 Normas jurídicas

1.3.1 As Primeiras normas jurídicas

Em 1651, o inglês Thomas Hobbes (1588–1679), em sua obra *O Leviatã*²⁹, sustenta a tese de que só na sociedade o homem é forte³⁰. Para contrabalancear esta afirmação, *mister* citar o genebrino Jean-Jacques Rousseau (1712–1778), em 1762, afirmou que o homem foi corrompido pela sociedade³¹.

Sem entrar nas minúcias dessas duas teses, o interessante é perceber que a evolução do homem e a da sociedade andam juntos. O homem tem necessidade de conviver em sociedade; e a sociedade só existe por causa do homem³².

A imaginação do homem é assaz prodigiosa. Percebendo a complexidade de manter todos os seus pares em absoluto controle, teve, assim, de imaginar uma solução. A única solução seria a imposição de determinadas ações³³ que deveriam ser conhecidas por todos os membros da sociedade.

Os doutos são ávidos em afirmar que a primeira norma “jurídica” de que se tem notícia foi um código, talhado em rocha, da Mesopotâmia, escrito em aproximadamente 1700 a.C.: o *Código de Hamurabi*³⁴. Esse foi o primeiro passo para o surgimento de outras normas.

²⁹ Para Platão, era sinônimo de “Estado”; para Adam Smith, era sinônimo de “Mão Invisível” (Capitalismo).

³⁰ HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, Forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1984. (Coleção Os Pensadores), *passim*.

³¹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social: discurso sobre a economia política*. 7. ed. São Paulo: Editora Hemus, 2000, *passim*.

³² Alfredo Augusto Becker pontua, citando a doutrina de Henri Bergson: “A sociedade exige um esforço constante de harmonização dos indivíduos que a integram. A rigidez do espírito ou do corpo é prejudicial à sociedade [...] aquela rigidez é a comichão e aquela reação é **o riso como castigo**.” (destaque nosso) (BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 88).

³³ Gregório Robles diferencia ação e conduta; são suas palavras: “Observe-se que falo de *ação* e não de *conduta*. A razão está no fato de o primeiro conceito ser mais amplo que o segundo. Conduta é a ação contemplada a partir do ângulo da existência de um *dever*. Se não há dever, não pode haver conduta. A conduta é uma modalidade da ação.” (destaque do autor) (ROBLES, Gregório, **O Direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005, p. 16).

³⁴ Teve a base na *lex talionis*.

Depois desse *codex*, surgiram as mais variadas manifestações impositivas, sempre com o escopo de regular e contribuir para o progresso da sociedade e, por que não dizer, necessárias para a evolução do próprio homem.

Vê que o homem pode até viver sem os semelhantes, mas, caso deseje se relacionar num determinado grupo – comunidade ou sociedade –, ele terá de se submeter às imposições dos seus pares³⁵.

Lembre-se de que as normas são decorrentes do aperfeiçoamento desta sociedade. Sendo assim, hoje não existe uma sociedade, uma comunidade ou um determinado grupo de pessoas, que não seja submetido por pelo menos uma norma³⁶; e não existirá norma que não tenha o escopo de regular um determinado grupo de pessoas.

Na tentativa de explicar de uma forma mais simples, vários doutos socorrem-se na clássica obra do período do realismo e sempre atual exemplo do romance escrito em 1719, por Daniel Defoe³⁷ (1660–1731), onde é brilhantemente narrado o verídico episódio em que um marinheiro escocês, viveu durante 28 anos sozinho antes de encontrar outro semelhante.

Urge ressaltar que os personagens da referida obra mencionada são: *Robson Crusoe* (o marinheiro) e *Sexta-Feira* (o nativo)³⁸.

³⁵ Só a título de informação: estudos comprovam que entre 1% a 3% da população mundial não seguem as regras sociais.

³⁶ “Quantas normas são necessárias para construir um ordenamento jurídico? Trata-se de uma questão relativamente bizantina, pois na realidade do direito positivo qualquer ordenamento jurídico é composto por um grande número de normas. Mas, apesar de sua aparente irrelevância, a questão tem algum interesse, pois não suscita um problema relativo à realidade existencial do texto jurídico, mas relativo à sua possibilidade; e a pergunta poderia ser reformulada: é possível conceber um ordenamento jurídico com cujo texto se reduza a uma norma? Creio que a resposta será bastante simples se estiver baseada na teoria da matemática dos conjuntos, que admite conjuntos de um único elemento. Exatamente porque se admite conjunto de um só elemento, é necessário admitir ordenamentos de uma só norma.” (ROBLES, Gregório, **O Direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005, p. 34).

³⁷ Londrino que nasceu em 1660 e fechou os olhos em 21 de abril de 1731. Escreveu o famoso romance **A Vida e as Estranhas Aventuras de Robinson Crusoe**, cujo título completo no original é: **The Life and strange Surprizing Adventures of Robinson Crusoe of York, Mariner: Who lived Eight and Twenty Years, all alone in an un-inhabited Island on the coast of America, near the Mouth of the Great River of Oroonoke; Having been cast on Shore by Shipwreck, where-in all the Men perished but himself. With An Account how he was at last as strangely deliver'd by Pyrates. Written by Himself.**

³⁸ Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrinni Grinover e Cândido Rangel Dinamarco também recorrem à referida obra: “No atual estágio dos conhecimentos científicos sobre o direito, é predominante o entendimento de que não há sociedade sem direito: *ubi societas ibi jus*. Mas ainda os autores que sustentam ter o homem vivido uma fase evolutiva pré-jurídica formam ao lado dos demais para, sem divergência, reconhecerem que *ubi jus ibi societas*; não haveria, pois, lugar para o direito, na ilha do solitário Robinson Crusoe, antes da chegada do índio *Sexta-Feira*.” (GRINOVER, Ada Pellegrini; ARAÚJO CINTRA, Antonio Carlos de; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007, p. 25).

Esta epopéia é um exemplo de como a norma só é aplicada e efetivamente obedecida, quando há mais de um ser humano. Percebe-se, no entanto, que quando o ser humano vive sozinho, não existirá norma, conseqüentemente, não haverá imposições e não haverá conseqüências da não observância da referida imposição. Isso se deve por uma impossibilidade jurídica (*o direito regula as condutas intersubjetivas e não as condutas intrassubjetivas*) e por outras impossibilidades comunicacionais:

► Necessidade de um emissor e um receptor³⁹: para que exista norma é condição necessária a existência de, pelo menos, duas pessoas com capacidade de discernimento (para compreendê-la e executá-la). A terminologia *norma* é empregada como sinônimo de *direito*⁴⁰. Depois deste esclarecimento, aflora mais um motivo para sustentar a resposta da retro indagação:

► Antes do surgimento do nativo (*Sexta-Feira*) não havia relação, portanto, não havia Direito⁴¹. Explica-se: com a falta de outra pessoa, o processo comunicacional é praticamente nulo. Não se deve levar em conta a comunicação intrassubjetiva (do ser para o próprio ser – pensamento).

É importante ressaltar que o Direito, mais precisamente as normas jurídicas⁴² (que é o objeto do estudo!), tem de ser direcionado para um indivíduo ou para um conjunto de pessoas que possam, no mínimo, compreendê-las. Com a evolução do parágrafo, adentra-se ao terceiro – e último – motivo;

► As normas têm que ser expressas numa linguagem que possa ser comum (estamos nos referindo a um *código comum*) tanto para quem impõem como também para quem está obrigado a cumpri-las. Em palavras mais singelas: refiro-me ao código comum

³⁹ Aurora Tomazini de Carvalho: “Especificando o conceito geral que fixamos quando tratamos da teoria dos sistemas, de acordo com Roman Jakobson, A ‘comunicação’ é a ‘transmissão, por um agente emissor, de uma mensagem, veiculada por um canal, para um agente receptor, segundo código comum e dentro de um contexto’. O autor identifica seis elementos do processo comunicacional: (i) o remetente, que envia a mensagem; (ii) o destinatário, que a recebe; (iii) a mensagem; (iv) um contexto que a envolve, comum ao remetente e ao destinatário; (v) um código, também comum ao remetente e ao destinatário, no qual ela se verbaliza; (vi) um contato, canal físico que conecta o receptor ao destinatário. A estes seis elementos Paulo de Barros Carvalho adiciona mais um: (vii) a conexão psicológica entre emissor e receptor. Na falta de um deles a comunicação não se instaura, de modo que não há sociedade e nem direito.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 159-160).

⁴⁰ Na rigorosidade do labor científico, faz-se *mister* esclarecer que Direito é um conjunto sistematizado de normas. Portanto, as normas são os elementos constitutivos do Direito. Não há Direito sem norma e a recíproca é verdadeira.

⁴¹ Vê que o Direito é uma relação, mas nem toda relação tem a sua gênese no Direito.

⁴² “Tenho que insistir na tese de que as normas são as significações construídas a partir dos suportes físicos dos enunciados prescritivos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 182).

que faz parte do processo comunicacional, no qual o Direito está imerso; é preciso que haja a compreensão da norma, pois, caso não haja, não haverá imposição, conseqüentemente, conclui-se que, *in casu*⁴³, não há Direito.

1.4 Critérios semelhantes entre as normas

Antropólogos defendem que para compreender uma sociedade devem-se estudar não apenas os seus usos e costumes, o contexto histórico, as suas crendices, os seus institutos, mas, principalmente, o estudo das relações jurídicas.⁴⁴

Ademais, nem sempre na sociedade esses elementos⁴⁵ estão devidamente separados (que muito facilitaria o estudo!). Enganam-se os que presumem que não existiria nas sociedades mais primitivas uma relação de subordinação (uma espécie de “direito primitivo”).

Todo ser humano que se correlaciona com outros da sua mesma espécie, numa sociedade, tem que se submeter às normas de convivência.

Aguçando a imaginação: quando dois ou mais irmãos dividem a mesma alcova, eles são obrigados a estabelecer regras mínimas de convivência; também se submetem às imposições dos seus genitores e às obrigações sociais.

⁴³ “No (presente) caso. Ou seja: *Na espécie*. Aproxima-se, assim, a presente locução de *in concreto* (q.v.)” (destaques do autor) (SARAIVA, Vicente Paulo. **Expressões latinas jurídicas e forense**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 431).

⁴⁴ Palavras de Norberto Bobbio: “Se nos distanciarmos por um momento do homem singular e considerarmos a sociedade, ou melhor, as sociedades, dos homens, se deixarmos de nos referir à vida do indivíduo e contemplarmos aquela vida complexa, tumultuada e sem interrupção das sociedades humanas, que é a História, o fenômeno da normatividade nos aparecerá de modo não menos impressionante e ainda mais merecedor da nossa reflexão. A História pode ser imaginada como uma imensa torrente fluvial representada: as barragens são as regras de conduta, religiosas, morais, jurídicas, sociais, que detiveram a corrente das paixões, dos interesses, dos instintos, dentro de certos limites, e que permitam a formação daquelas sociedades estáveis, com as suas instituições e com os seus ordenamentos, que chamamos de “civilização”. Há, indubitavelmente, um ponto de vista normativo no estudo e na compreensão da história humana: é o ponto de vista segundo o qual as civilizações são caracterizadas pelos ordenamentos de regras nas quais as ações dos homens que as criaram estão contidas. A história se apresenta então como um complexo de ordenamentos normativos que se sucedem, se sobrepõem, se contrapõem, se integram. Estudar uma civilização do ponto de vista normativo significa, afinal, perguntar-se quais ações foram, naquela determinada sociedade, proibidas, quais ordenadas, quais permitidas; significa, em outras palavras, descobrir a direção ou as direções fundamentais em que se conduzia a vida de cada indivíduo.” (BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. rev. Bauru, SP: EDIPRO, 2005, p. 24-25).

⁴⁵ Sílvio de Salvo Venosa define *elemento*: “Pelo conceito léxico, *elemento* é tudo que se insere na composição de alguma coisa, cada parte de um todo.” (destaque do autor) (VENOSA, Sílvio de Salvo. **Código civil interpretado**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 110).

Logo, observa-se que mesmo em um pequeno ambiente existem normas de: convivência (relação entre os irmãos dentro do quarto); morais (respeitar os pais); sociais ou de etiqueta (dizem respeito entre os irmãos para com as visitas); e normas *jurídicas*⁴⁶ (respeito a todos os ditames previstos na Constituição da República e nas demais legislações). Lembrando que estas normas têm a sua gênese no simples fato de os dois irmãos dividirem o mesmo ambiente.

A “norma” é sinônima de qualquer imposição que tem a sua gênese advinda de uma pessoa ou de entidades tidas como hierarquicamente superiores, que tem o escopo de regular provisoriamente determinada conduta e, caso não seja cumprida, enseja uma coerção de caráter religioso, moral ou jurídico.

Somente o Estado tem a capacidade de produzir *norma jurídica* e os limites estão previstos no ordenamento jurídico. Sendo assim, as demais normas, *i.e.*, as normas *não jurídicas* são decorrentes das demais formas de coerção não estatais, possuindo apenas uma reprovação psicológica – não há uma coerção estatal (legitimidade para impor a violência legítima).

Um ótimo exemplo são as normas religiosas⁴⁷. Diante deste contexto, há elementos constitutivos nas duas normas que confundem os neófitos estudantes das Ciências Jurídicas e que muito dificultam a sua singela compreensão. Essas são as semelhanças entre as normas não jurídicas e as normas jurídicas:

a) Decorrem da evolução social – como já foi ressaltado, existe uma relação entre sociedade, normas e o Direito: não existe sociedade sem normas; assim, não existem normas sem uma sociedade; não existem normas jurídicas sem Direito; nem mesmo Direito sem normas; ou, então, sociedade sem Direito; e, finalmente, Direito sem uma sociedade. Tudo está correlacionado!

⁴⁶ “[...] as normas são da ordem das significações. Em sentido amplo, quaisquer significações. Porém, em acepção restrita, aquelas que se articularem na forma lógica dos juízos hipotético-condicionais: Se ocorrer o fato f, instalar-se-á a relação R entre dois ou mais sujeitos de direito (S’ e S”).” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 182).

⁴⁷ Hans Kelsen, no Capítulo II da sua obra intitulada **Teoria pura do direito**, faz uma diferenciação entre o Direito e a Moral: “Uma distinção entre o Direito e a Moral não pode encontrar-se *naquilo* que as duas ordens sociais prescrevem ou proíbem, mas *como* elas prescrevem ou proíbem uma determinada conduta humana. O direito só pode ser distinguido essencialmente da moral quando – como já mostramos – se concebe como uma ordem de coação, isto é, como uma ordem normativa que procura obter uma determinada conduta humana ligando à conduta oposta um ato de coerção socialmente organizado, enquanto a Moral é uma ordem social que não estatui quaisquer sanções desse tipo, visto que as suas sanções apenas consistem na aprovação da conduta contrária às normas, nela não entrando sequer em linha de conta, portanto, o emprego da força física.” (destaques do autor) (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 71).

Por muitas vezes, os monarcas eram a personificação dos deuses, só eles tinham a capacidade de entrar em contato com as divindades. Por isso, diversas sociedades evoluíram sob os dogmas religiosos.

No Brasil, não foi diferente. A ruptura da monarquia e com a ativa participação do patricio Ruy Barbosa de Oliveira (1849-1923), o “Águia de Haia”, na 1ª Constituição Republicana de 1891, sob influência do Direito norte-americano de 1891, houve a separação do Estado e da Igreja.

Nesse contexto, em pleno século XXI, ainda existem sinais do respeito pelo simbolismo religioso no texto de lei, mais precisamente no preâmbulo e na letra “b” do inciso VI do artigo 150, ambos da *Lex Fundamentalis*, de 5 de outubro de 1988. O referido artigo 150 será comentado no adequado momento. Segue o Introito do Texto Magno:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, **sob a proteção de Deus**, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.⁴⁸ (negritos nossos).

Sem entrar nas minúcias deste enunciado, pois não é o foco desse labor, apenas a título de curiosidade, o preâmbulo⁴⁹ da hodierna Constituição traz de forma desnecessária⁵⁰ a “proteção de Deus”⁵¹.

⁴⁸ VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁴⁹ Aliomar Baleeiro, com base na Constituição de 1969, também se posiciona sobre o assunto: “Quando o Preâmbulo da Constituição proclama que ela invoca a proteção de Deus, para organizar um regime representativo (art. 1º) e democrático (art. 151, I; 152, I; e 154), exterioriza ao mesmo tempo a fé em certos valores espirituais. Ela, pois, naturalmente, procurou protegê-los, preservá-los e encorajá-los pelos meios eficazes ao seu alcance.ias.” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 4 ed. rev., de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, e com o CTN. Rio de Janeiro: Forense Rio, 1974, p. 179).

⁵⁰ Desculpe o leitor mais religioso: é sempre importante lembrar que o cientista pode ter a sua religião – inclusive tem o direito de não ter nenhuma – e tem por obrigação respeitar as demais crenças. Infelizmente, o trabalho proposto, por ser jurídico, tem o objetivo de analisar puramente as questões jurídicas. Busca a racionalização dos enunciados e qualquer imprecisão deve ser comentada, mesmo que motive uma certa ojeriza.

⁵¹ Humberto Ávila comenta: “Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a *proteção de Deus*? Nenhuma. Então há dispositivos a partir dos quais não é construída norma

Para alguns, essa frase é um desrespeito para com aqueles que não possuem religião; para outros, no entanto, a referida expressão tem o escopo de ratificar que o Brasil é um país laico e não um país ateu, respeitando, assim, todas as religiões (essa afirmação seria comprovada no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal de 1988: imunidade dos templos de qualquer culto).

Acertado é o pensamento de Mohandas Karamchand Gandhi (1869–1948): “Deus não tem religião.”⁵² Ademais, sem perder a oportunidade, a omissão da expressão *proteção a Deus*⁵³, no preâmbulo da Constituição Estadual Acriana, foi a base jurídica da ação direta de inconstitucionalidade – ADIN nº 2076-5.

Este foi parte do posicionamento jurídico do voto do relator Ministro Carlos Velloso: “A referência ou a invocação à proteção de Deus não tem maior significação, tanto que Constituições de Estados cuja população pratica, em sua maioria, o teísmo, não contêm essa referência.”⁵⁴

Pensamento contrário foi voto da Ministra Cármen Lúcia, citando José Afonso da Silva, no julgamento da ADIN nº 2649-5, pontua a prescritividade do preâmbulo constitucional:

E, referindo-se, expressamente, ao Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988, escólio José Afonso da Silva que ‘O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. ‘Assegurar’, tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém, de garantia dos valores abstratamente considerados, mas do seu ‘exercício’.

Este signo desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de ‘assegurar’, tem o efeito imediato de prescrever ao

alguma.” (destaques do autor) (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 30).

⁵² Para aprofundar no pensamento do defensor do Satyagraha, leia **O pensamento vivo de Mahatma Gandhi**, publicado pela primeira vez em 2007, pela Editora Minibooks.

⁵³ Tobias Barreto também se posiciona sobre “Deus”: “Deus mesmo, o obscuro e incognoscível Deus! [...] Merece ele com efeito não ser levado em conta pelos arquitetos do edifício sociológico? A parte que lhe compete no mecanismo da sociedade, é tão nula, com a que lhe cabe no mecanismo da natureza? Excluídos Deus como poder, como força *criadora* de fenômenos naturais, é fácil também excluí-lo como poder, como força *motivadora* de fenômenos sociais? Estas questões parecem ter algum valor. Não é decerto em nome de Deus, que os planetas giram em torno do Sol, e as faldas em torno da luz, que vai queimá-las; não é em nome de Deus, que o mar se quebra na praia ou os rios caem dos montes, ou a chuva estraga as searas, ou a peste mata os rebanhos. Mas é incontestável que o homem, em nome de Deus, podendo fazer muita coisa ruim, também faz muita coisa boa. **Não é preciso ser devoto para afirmar; a sinceridade científica obriga a conhecê-lo.**” (negrito nosso) (BARRETO, Tobias. Introdução ao estudo do direito – política brasileira. São Paulo: Landy Livraria Editora e Distribuidora Ltda, 2001, p. 30).

⁵⁴ A decisão é disponível no *site* do Supremo Tribunal Federal (2009).

Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários das normas constitucionais que dão a esses valores conteúdo específico’ [...]⁵⁵ (negrito nosso).

Necessário ressaltar que o preâmbulo, por fazer parte do texto constitucional, é *norma jurídica*: por delimitar os objetivos basilares da sociedade brasileira e por “influenciar” no sistema jurídico.

Voltando ao estudo: todas as normas dependem do homem, assim como o homem depende das normas. Mas que dependência é esta? A norma depende do homem para ser elaborada, para ser aplicada e para atualizada, sempre com o objetivo de suprir as necessidades do próprio homem.

Entretanto, o homem depende das normas para regular as suas relações. Pode-se até dizer mais: o homem depende das normas para definir⁵⁶ o seu nascimento e seu fim. Como assim? É importante explicar, mas sem perder o foco: o artigo 2º do atual Código Civil prescreve o início da vida e deixa salvo os “direitos do nascituro”.

A Lei nº 9.434, do 4º dia de fevereiro de 1997, dispõe do transplante de órgãos. O artigo 3º, da referida lei ordinária, é incisivo em afirmar que a morte encefálica (constatada e registrada por dois médicos) é condição suficiente para a retirada dos órgãos.

Nota-se que a norma jurídica tem a abstrata capacidade de dispor sobre o início da vida, a morte e inclusive estabelece os procedimentos pós-morte, ou seja, praticamente ela – a norma jurídica – prescreve condutas do início da vida até a morte do homem. Esse é o raciocínio também é compartilhado por Norberto Bobbio (1909–2004):

A nossa vida se desenvolve em um mundo de normas. Acreditamos ser livres, mas na realidade, estamos envoltos em uma rede muito espessa de regras de conduta que, desde o nascimento até a morte, dirigem nesta ou naquela direção as nossas ações. A maior parte destas regras já se tornaram tão habituais que não nos apercebemos mais da sua presença. Porém, se observarmos um pouco, de fora, o desenvolvimento da vida de um homem através da atividade educadora exercida pelos seus pais,

⁵⁵ Constituição e o Supremo (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988. Constituição e o Supremo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm>. Acesso em: 1 maio 2010).

⁵⁶ “E definir é operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, dos lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma idéia, noção ou conceito. Com a definição, outorgamos à idéia sua identidade, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 120).

pelos seus professores e assim por diante, nos daremos conta que ele se desenvolve guiado por regras de conduta.⁵⁷

Por falar em *tributo* e *morte*, segue uma passagem do “Sermão de Santo Antônio”, pregado em 1642, na Igreja das Chagas em Lisboa, do Padre Antonio Vieira, que corrobora com o nosso raciocínio:

O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república, são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos. **Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa; porque é tributo de todos.**⁵⁸ (negrito do autor).

Com relação às *normas não jurídicas*, a contínua evolução da sociedade, também influencia na sua delimitação. Tempos pretéritos, a sociedade se preocupava com certos acontecimentos e os caracterizava como crime. Exemplo: atualmente, não mais existe o crime de adultério, mas isso não quer dizer que o a traição não seja um fato social (moral ou religioso). Neste ponto, conclui-se que a definição do que é norma *jurídica* e norma *não jurídica* dependerá do estágio de desenvolvimento da sociedade.

Um exemplo comparativo pode ser descrito em uma rápida comparação entre o Brasil de 1808 e o hodierno Brasil. Quando dom João VI (1767–1826), em 1808, veio com toda a família imperial para o Brasil, as normas *não jurídicas*, principalmente as religiosas, eram bem mais abrangentes e muito mais punitivas do que as atuais (muitas das vezes, tratavam da estrutura do Estado) e as normas *jurídicas* elaboradas por representantes do povo que aqui nasceram e viviam – “brasileiros” – não existiam; eram compiladas e aplicadas as normas jurídicas de Portugal.

b) Regulam as condutas humanas – as *normas jurídicas* como as normas *não jurídicas* têm a capacidade de regular apenas as condutas humanas (não teria lógica a existência e a manutenção de um complexo sistema capaz de impor condutas estranhas às humanas). O direito (normas *jurídicas*) se preocupa apenas com a exteriorização de determinadas condutas (*intersubjetivas*)⁵⁹.

⁵⁷ Palavras de Paulo de Barros Carvalho: “A norma jurídica é, sem dúvida, uma norma de conduta, no sentido de que seu escopo direto e indireto é dirigir o comportamento dos indivíduos particulares, das comunidades, dos governantes e funcionários no seio do Estado e do mesmo Estado na ordem internacional.” (DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. Vol. I: teoria geral do direito civil. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 27).

⁵⁸ VIEIRA, Antônio. **Vieira: sermões**. Org. por Eugênio Gomes. 13. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1997, p. 106.

⁵⁹ O criminalista Cezar Roberto Bittencourt esclarece um interessante aspecto dos *atos remotos* do crime (“atos preparatórios do crime”) e a exteriorização das condutas consideradas nocivas à sociedade: “A

As *normas não jurídicas*, nesse aspecto, são mais amplas, pois têm a capacidade de regular tanto as suas duas condutas *intersubjetivas* como as *intrasubjetivas*.⁶⁰ Nota-se que a todo instante o homem é “bombardeado” por normas (*jurídicas* ou *não jurídicas*).

c) Abrangência das normas – a sociedade precisa das normas para a sua sobrevivência e para o seu progresso. Neste ponto, percebe-se que *norma* é o gênero, e é dividida em duas espécies: *normas não jurídicas* e *normas jurídicas*.

As *normas não jurídicas* e as *normas jurídicas* estão no mesmo patamar de importância. Fica fácil perceber esta afirmação, quando se compara o Direito Canônico com o direito positivo: os preceitos do primeiro são advindos da Bíblia (*norma não jurídica*); e as normas do segundo têm origem em um determinado ordenamento jurídico.

A pergunta que se faz: existe uma norma mais abrangente ou mais importante do que outra? A resposta é: depende. Pode ser que, para um praticante da fé cristã, as normas religiosas (*não jurídicas*) – por acreditar estarem acima do homem⁶¹ – seriam mais abrangentes e mais importantes; para um herege – levando em conta a sua razão (fé em não acreditar!) –, o contrário seria o mais correto (as *normas jurídicas* seriam as mais abrangentes e importantes); e, por último, um assassino ou um ladrão que não tenha religião não respeitará nenhuma *norma*⁶².

d) Tem origem no “pacto social” – as *normas jurídicas* são escritas e decorrem do “pacto” coletivo. Noutras palavras, a sociedade organizada, com objetivos comuns e por um órgão legítimo, elabora as *normas jurídicas*.

doutrina andou insistentemente em busca de regras gerais que distinguissem atos preparatórios e executórios, com alguma precisão. Vários foram os critérios propostos para a diferenciação. Alguns autores consideraram os *atos remotos* ou distantes como meramente preparatórios, uma vez que não seriam perigosos em si, enquanto os atos mais próximos seriam executórios, pois colocariam em risco o bem jurídico. Os distantes seriam equívocos e os próximos (executórios) seriam inequívocos. E, à medida que os atos distantes se aproximam do momento executório, vão perdendo o seu caráter equívoco e tornando-se, cada vez mais, expressão inequívoca de uma vontade criminoso dirigida a um fim determinado, merecedora de atenção da justiça penal.” (destaque do autor). (BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 15 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 466-467).

⁶⁰ É importante ressaltar que as normas sociais (*não jurídicas*) também exteriorizam uma determinada conduta. Mas o nosso humilde ponto de vista acadêmico é mais forte e mais notado à “regulação” das condutas *intrasubjetivas*. Assim, as normas jurídicas têm a capacidade de impor uma determinada atitude que pode se caracterizar por uma conduta *intrasubjetiva*.

⁶¹ Tese dos Jusnaturalistas.

⁶² Existem Antropólogos e Sociólogos que defendem a existência de *normas* entre os criminosos. Seriam as propriamente ditas *normas não jurídicas*. Ou seja, além de serem normas não jurídicas, elas teriam um agravante de afrontar as normas jurídicas, caracterizando, assim, um ilícito – crime. Concordamos com esse posicionamento, porém o presente estudo se limita a estudar as normas legais (que a sociedade aceita).

As *normas não jurídicas* podem ter a sua origem de três formas: i) pelo próprio indivíduo – são as regras morais; ii) por uma determinada coletividade – regras de etiqueta; e iii) por um ser Supremo (divino) – advindas das religiões.

Mas, todas são aceitas pela sociedade. Lembrando que os acontecimentos sociais são infinitos (∞)⁶³, é impossível e desnecessário que o ser humano “regule” todos os acontecimentos sociais. Sendo assim, a própria sociedade apenas se preocupará com os acontecimentos mais relevantes.

e) A complexidade – as normas (*jurídicas* e *não jurídicas*) são compostas por uma *norma primária* e uma *norma secundária*. Hans Kelsen (1881-1973) foi o primeiro a aprofundar o estudo das *normas jurídicas*.

Em 1934, na primeira edição da sua apurada intitulada Teoria Pura do Direito, Kelsen detalhou a norma jurídica dividindo-a em: i) *norma primária* – *estipula um proceder*; ii) *norma secundária* (descumprimento da norma primária); e ii) *sanção*⁶⁴. Adverte Aurora Tomazini de Carvalho:

A natureza da norma jurídica é bimembre. Uma norma só é jurídica porque está ligada à outra norma que lhe atribui coercitividade. A relação que existe entre a norma primária e a norma secundária é ontológica, inevitável para o direito positivo. No entanto, a experiência científica permite que, por meio de cortes epistemológicos, separemos esta estrutura complexa para especificidade analítica das normas que compõem o direito positivo.⁶⁵ (negrito nosso).

Lourival Vilanova (1915–2001) pontua:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: constam de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-

⁶³ Faz referência a falta de limites ou falta de fronteiras. Esse símbolo é utilizado em obras filosóficas, matemáticas e teológicas.

⁶⁴ Sobre sanção, leciona Norberto Bobbio: “Estes comportamentos sancionadores são de diversos graus e de gravidade: parte-se da pura e simples *reprovação* e chega-se até a *eliminação* do grupo, que pode consistir em alguma forma de isolamento no interesse próprio do grupo ou em uma verdadeira *expulsão*. A forma mais grave de sanção social é o *linchamento*, que é uma típica sanção de grupo, expressão daquela forma primitiva, espontânea e irrefletida de grupo social, que é a multidão.” (destaques do autor) (BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. rev. Bauru, SP: EDIPRO, 2005, p. 157).

⁶⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário** (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 74.

cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.⁶⁶

Equivocada ascese é aquela que nega a complexidade estrutural nas *normas não jurídicas*: as regras morais, as regras religiosas, as regras de etiqueta também possuem uma “estrutura complexa”. Um mínimo de complexidade é necessário para o escalonamento do estudo.

f) Os deônticos⁶⁷ – as normas (jurídicas e não jurídicas), os modais deônticos *proibido*, *obrigatório* e *permitido*, respectivamente representados pelos seguintes símbolos: “V”, “O” e “P”⁶⁸.

Agora fica mais plácida a compreensão da complexidade estrutural das normas (*jurídica* e *não jurídica*). Portanto, todas as normas possuem uma estrutura complexa sujeita aos três modais deônticos. Depois de pontuar as semelhanças, no tomo seguinte passa-se a análise das diferenças das normas não jurídicas e jurídicas.

1.5 Critérios distintivos entre as normas

A complexidade de uma sociedade terá reflexo nas normas. Para que haja um ordenamento é necessária a existência de pelo menos duas normas. A quantidade e o conteúdo normativo caracterizam a complexidade do ordenamento. A Mitologia Grega, os preceitos religiosos e o conjunto sistematizado de normas jurídicas, cada um com suas peculiaridades, formam um ordenamento. As normas *não jurídicas* e as normas *jurídicas* são diferentes nos seguintes aspectos:

a) Regulam diferentes condutas – como foi explicado, existem dois tipos de condutas: i) *intrassubjetiva* – por acontecer no íntimo de cada indivíduo, o direito fica impossibilitado de regular; e ii) *intersubjetiva* – são exteriorizadas, portanto, são facilmente percebidas no meio social.

⁶⁶ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

⁶⁷ O estudo dos *modais deônticos* será mais detalhado no decorrer do trabalho, mais especificamente no tópico: “A estrutura da norma jurídica”.

⁶⁸ Paulo de Barros Carvalho: “Estes são três e somente três obrigatório (Op), proibido (Vp) e permitido (Pp). O chamado comportamento facultativo (Fp) não é um quarto modal, precisamente porque se resolve sempre numa permissão bilateral: permitido cumprir a conduta, mas permitido também omiti-la (Pp . P-p).” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 83).

A conduta *intrassubjetiva* é a relação do indivíduo para consigo. Segue o exemplo: quando o texto bíblico aconselha que se deva amar o próximo, caso um indivíduo – em estado de ira – pense em matar o seu desafeto, ele não está cometendo uma atitude criminosa, mas será reprovado pelo seu *daimon*⁶⁹.

Essa atitude é reprovada apenas na messe espiritual, ensejando, se confessada, uma penitência. Para alguns membros da sociedade essa atitude é reprovada, mas não há uma punição que esteja prevista na legislação penal. Exemplo das condutas *intersubjetivas*: caso este mesmo indivíduo, depois de pensar, mate o seu desafeto, esta sua ação está tipificada na legislação penal – precisamente no artigo 121 do Código Penal –, incidindo todas as qualificadoras, como o aumento ou diminuição de pena, que estão prescritas em seus incisos e parágrafos.

Neste momento, chega-se à ilação que as normas *não jurídicas* são importantes para a harmonia de uma sociedade, mas, por não estarem tipificadas no texto jurídico e por uma impossibilidade lógica, não ensejam uma rígida punição por parte do Estado⁷⁰.

b) Exercício da coatividade⁷¹ – as normas *jurídicas*, por regularem as condutas intersubjetivas, têm uma maior explicitação da coação. Sendo assim, *não existe norma jurídica sem sanção*⁷².

O jurista italiano Cesare Beccaria (1738–1794), na sua obra **Dos delitos e das penas**, faz um estudo dos limites de aplicação das penas. No Brasil, o limite jurídico está prescrito no Texto Constitucional, que traz, no inciso XLVII do artigo 5º, cinco hipóteses

⁶⁹ Termo usado por Sócrates: é sinônimo de *espírito* ou *consciência*.

⁷⁰ Seria um fogo que não queima.

⁷¹ A Professora Maria Helena Diniz concorda com Goffredo Telles Jr (o Direito quântico) e defende que a norma jurídica só possui duas características: a imperatividade e o autoritarismo. Essas são suas palavras: “Por conseguinte, é a nota de *imperatividade* que revela o *gênero próximo* da norma jurídica, incluindo-a no grupo das normas que regulam o comportamento humano. [...] Para Goffredo Telles Jr., a essência específica da norma de direito é o *autorizamento*, porque o que compete à norma é autorizar ou não o uso dessa faculdade de reação do lesado. A norma jurídica autoriza que o lesado pela violação exija o cumprimento dela ou a reparação pelo mal causado.” E na página seguinte conclui: “Tais são os motivos pelos quais definimos a norma jurídica: imperativo autorizante, que é o conceito dado por Goffredo Telles Jr.” (destaques da autora). (DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. Vol. I: teoria geral do direito civil. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 28, 34, 35).

⁷² Paulo de Barros Carvalho tem o mesmo posicionamento jurídico: “A grande relevância de entrever essa mesma distinção aparece, novamente, quando pretendemos responder à pergunta: existe norma sem sanção? E a resposta é esta: *absolutamente, não. Aquilo que há são enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritoras de deveres*. Caso imaginássemos uma prestação estabelecida em regra sem a respectiva sanção jurídica, teríamos resvalado o campo de outros sistemas de normas, como o dos preceitos morais, religiosos etc.” (destaques do autor). (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 23).

que limitam a aplicação das penas⁷³. O Direito é um dos instrumentos do Estado para conseguir a paz social. O Estado e o Direito possuem forças: a força do Estado é exercida e limitada pelo Direito.

Segundo a Constituição Federal (inciso XLVI do artigo 5º), as normas penais podem ser: i) privação ou restrição de liberdade; ii) perda de bens; iii) multa; iv) prestação social alternativa; e v) suspensão ou interdição de direitos. Só o Estado, aplicando as normas jurídicas, tem a capacidade de impor e externar o cumprimento de uma determinada conduta. Nas condutas *intrassubjetivas* o Direito – por não ter acesso ao pensamento⁷⁴ – não pode impor o cumprimento de uma determinada conduta.

c) Origem – todo o Direito é redigido e regido por textos⁷⁵. Da interpretação dos textos jurídicos retiram-se as normas *jurídicas*.

No Brasil, o texto supremo é a Constituição Federal de 1988. A norma jurídica que deu validade para a convocação da Assembleia Nacional Constituinte de 1985 foi a Emenda Constitucional nº 26, de 27/11/1985⁷⁶.

Vede que todas as normas *jurídicas* são escritas e têm fundamento na Constituição Federal. Noutras palavras, a sociedade organizada, com objetivos comuns e por um órgão legítimo, elaboraram as normas *jurídicas*.

As normas *não jurídicas* podem ter a sua origem de duas formas: i) pelo próprio indivíduo – são as regras morais e as psicológicas; e ii) por um ser Supremo (divino) – advindas das religiões.

d) Coerção Estatal – advindas de um complexo e democrático processo legislativo, as *normas jurídicas* possuem uma coerção imposta pelo Estado. As *normas não jurídicas* não possuem esse aspecto democrático (Poder Legislativo não participa) e não possuem essa coerção estatal. Alfredo Augusto Becker (1928-1986) explica a norma jurídica com uma metáfora eletromagnética:

Ora, a fim de que a regra jurídica seja aquilo que é (instrumento de ação social), é indispensável que a própria regra jurídica seja portadora, dentro de si mesma, de força (energia).

⁷³ Art. 5º. XLVI – não haverá penas: a) de morte, salvo em caso de guerra declarada, nos termos do art. 84, XIX; b) de caráter perpétuo; c) de trabalhos forçados; d) de banimento; e) cruéis;

⁷⁴ Nesse momento, ainda a conduta ou a norma ainda não ingressaram no sistema comunicacional.

⁷⁵ Gregório Robles também tem o mesmo posicionamento.

⁷⁶ Pedro Lenza afirma: “A Constituição Federal, elaborada pela Assembléia Nacional Constituinte, convocada pela EC. n. 26, de 27.11.1985 (DOU, 28.11.1985, p. 17422, col. 1), trouxe quatro principais novidades no sistema de controle de constitucionalidade”. (LENZA, Pedro. **Direito constitucional**: esquematizado. 13. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 158-159).

[...]

Esta concentração de força (energia) dentro da regra jurídica é contínua e é uma projeção da força (energia ou capacidade de agir em dinâmica) do seu criador (Estado), de modo muito análogo com que se passa entre o gerador de energia (força) elétrica e o ímã eletromagnético.

O gerador gera eletricidade e com ela alimenta continuamente um eletro-ímã e este instrumento, em virtude desta alimentação de energia continuada, atua de um modo *específico*: vincula (magnetismo). Substituindo-se as palavras: “gerador” por Estado (ou qualquer outro Ser Social); “eletricidade” por força (energia); “eletro-ímã” por regra jurídica; e “magnetismos” por relação jurídica, pudesse melhor “pensa” na fenomenologia jurídica.

Ora, assim como não é possível pensar em magnetismo sem força (energia) vinculante, também não é possível pensar na relação jurídica sem *coercibilidade*. A coercibilidade é o vincular continuado da relação jurídica; é a *propriedade lógica* da relação jurídica, a relação é essencialmente bilateral atributiva, de modo que a coercibilidade como o *corolário imediato* daquela bilateralidade atributiva.⁷⁷ (destaque do autor)

As normas *jurídicas* têm mais força (energia) do que qualquer outra norma. Essa força advém do Estado, do pacto social. O Estado gera a força (energia) normativa que tem a capacidade magnética de atrair dois pólos: um positivo (sujeito ativo) e um negativo (sujeito passivo), evidenciando a relação jurídica (ímã).

⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 312-316.

CAPÍTULO 2

NORMAS TRIBUTÁRIAS

Sumário:

2.1 Primeiras considerações. 2.2 Interpretação da norma tributária. 2.2.1 Conceito e definição. 2.2.2 processos geradores. 2.2.2.1 Do sentido. 2.2.2.2 Normativo. 2.2.3 Movimento dialético da norma tributária. 2.3 Classificação da norma tributária. 2.3.1 A importância de classificar. 2.3.2 Norma tributária: de conduta e de competência (estrutura). 2.3.3 Norma tributária: *stricto sensu* e *lato sensu*. 2.3.3.1 Norma tributária *stricto sensu*: RMIT.

2.1 Primeiras considerações

No capítulo passado foi defendido que a norma *não jurídica* e a norma *jurídica* possuem uma basilar estrutura: uma norma *primária*, uma norma *secundária* e uma *sanção*.

Nesse capítulo será estudada uma das espécies da norma jurídica: a norma tributária. É necessário recordar uma afirmação: a complexidade do ordenamento jurídico advém da quantidade de normas inseridas nesse ordenamento e do conteúdo prescrito em cada norma jurídica.

A diversidade das normas *jurídicas* obriga que o ordenamento jurídico seja dividido por matérias. No ordenamento jurídico brasileiro existe a legislação tributária que

trata dos tributos e dos deveres decorrentes, enquanto, a legislação penal assegura a harmonia social. Mas isso não impede que um naco de uma matéria se agregue a outra e faça nascer outra matéria (exemplo: o direito penal tributário). O ordenamento se organiza para suprir as necessidades da sociedade.

As normas tributárias surgiram da necessidade de organização do ordenamento jurídico brasileiro. Dentro do naco tributário há várias normas, lógico, todas tributárias, que são organizadas por conteúdo (matéria). Existem as normas tributárias de isenção, do IPTU e as normas de imunidade.

Para compreender o conteúdo prescrito nessa última norma tributária primeiro é necessário estudar o complexo processo de interpretação (percurso gerador do sentido) e aplicação (percurso gerador normativo). É o que será feito no próximo tópico.

2.2 Interpretação da norma tributária

2.2.1 Conceito e definição

São de grande valia as palavras contidas na pregação da sexagésima, pregado na Capela Real, em 1655, pelo Padre Antônio Vieira, que aduz:

As palavras de Deus, pregadas no sentido em que Deus as disse, são palavras de Deus; mas pregadas no sentido que nós queremos, não são palavras de Deus, antes podem ser palavras do Demônio.⁷⁸

Pode-se afirmar que as palavras contidas *no texto normativo* são a materialização, em signos, da *vontade da sociedade* (vontade da lei – realizar as necessidades do Estado).

No popular, diz-se: caso o cidadão infrinja uma *Lei*, sua atitude será interpretada contra a sociedade (Estado), caracterizando uma ilicitude; caso não afronte uma *Lei*, sua atitude será lícita.

Todo o intérprete tem a capacidade de emitir proposições⁷⁹, mas é atividade exclusiva do aplicador do Direito emitir normas. A doutrina divide a realidade jurídica

⁷⁸ VIEIRA, Antônio. **Vieira**: sermões. Org. por Eugênio Gomes. 13. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1997, p. 141.

⁷⁹ Paulo de Barros Carvalho: “Há possibilidade de vários enunciados expressarem a mesma proposição, como proposições diferentes corresponderem ao mesmo enunciados” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 22.

em duas linguagens: a da *Ciência do Direito* e a do *direito positivo*. A *Ciência do Direito* tem uma *linguagem descritiva* (se limita a descrever o direito positivo), a ela aplica-se a Lógica Apofântica e as suas proposições são verdadeiras ou falsas; a segunda, o *direito positivo*, também chamado de *direito posto*, possui uma *linguagem prescritiva* (impõe uma determinada conduta), a ela aplica-se a Lógica Deôntica e as suas proposições são válidas e não válidas.

Nesse sentido, verifica-se a importância da interpretação para o estudo das normas tributárias, sendo que os textos jurídicos nascem para serem interpretados⁸⁰. A interpretação é uma atividade exclusiva do ser humano, só ele tem a capacidade de decifrar e compreender os signos expressos nos textos normativos.

Além disso, neste átimo surge outra valerosa observação: para que a interpretação se complete são necessários dois aspectos: i) o intérprete compreenda os signos (palavras); e ii) o intérprete tenha noção da operatividade do sistema.

Caso não tenha os dois aspectos, não será possível a interpretação, pois essas observações decorrem do processo comunicacional. Assim, orienta, na sua obra **Semiótica do Direito**, Clarice Von Oertzen de Araújo:

No direito positivo brasileiro o artigo 3º da Lei de Introdução ao Código Civil possui a operacionalidade de uma metanorma sobre todo o sistema, na medida em que trata da interpretação do sistema jurídico nacional, prescrevendo:

‘Art. 3º. Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece’.

Ou seja, para o Direito, a homogeneidade do repertório dos pares emissores/receptadores integrantes da sociedade é uma presunção jurídica em nome do interesse público, a partir da qual o sistema opera, realizando a sua dimensão dinâmica.

[...]

Portanto, não admitindo a ignorância ou o desconhecimento da lei para excluir a ilicitude de uma conduta, a leitura do sistema torna-se binária: ou o destinatário cumpre a norma ou a descumpre. No caso de um descumprimento, motivado ou não pela ignorância, caberá a aplicação da correspondente sanção. A proibição da ignorância conduz a interpretação a uma escolha binária: cumprimento ou descumprimento da norma.⁸¹

Paulo de Barros Carvalho define o “ato de interpretar”:

⁸⁰ Lembre-se que interpretamos os textos jurídicos para futuramente produzirmos as normas.

⁸¹ ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52.

Mantenho presente a concepção pela qual *interpretar* é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos.⁸² (destaque do autor).

Uma observação é necessária: a ignorância do Direito (das *normas jurídicas*) e as *normas não jurídicas* (regras religiosas, morais ou de etiqueta) não excluem a sanção⁸³. Porém, somente as primeiras normas (as *jurídicas*) têm a capacidade de possibilitar uma atuação estatal (coerção estatal).

2.2.2 Processo gerador:

2.2.2.1 Do sentido

Para se compreender a norma tributária é necessário passar por planos de interpretação. Com base nos conceitos da semiótica, Paulo de Barros Carvalho proporcionou às Ciências Jurídicas uma grandiosa contribuição no estudo do processo de interpretação⁸⁴ (também chamada de *trajetória da interpretação*⁸⁵), elaborando, de forma pormenorizada, o processo individual da interpretação. Seu estudo inicia-se, conforme foi dito, analisando os conceitos basilares da *Semiótica*⁸⁶: *sintaxe, semântica e pragmática*⁸⁷.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 180.

⁸³ Posicionamento jurídico de Norberto Bobbio: “Assim como chamamos de sanção *interna* aquela que infligimos a nós, pode-se chamar de *externa* aquela que nos atinge proveniente dos outros, individualmente ou enquanto grupo social. Quando a violação de uma norma suscita uma resposta por parte dos outros com quem convivemos, a norma é externamente sancionada. A sanção externa é característica das normas sociais, isto é, de todas as normas do costume, da educação, da vida em sociedade em geral, que são voltadas ao fim de tornar mais fácil ou menos difícil a convivência. Estas normas nascem, geralmente, de um grupo social, em forma de costumes, o mesmo grupo social que responde à sua violação com diversos comportamentos que constituem as sanções.” (destaques do autor) (BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. rev. Bauru, SP: EDIPRO, 2005, p. 157).

⁸⁴ Citando Rui Barbosa, Paulo de Barros Carvalho pontua: “[...] o vocábulo ‘interpretação’ padece, como tantos outros, da ambigüidade processo/produto, uma vez que alude à atividade de construção de sentido, por um lado, e da própria compreensão do outro.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 193).

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 68.

⁸⁶ Explica Clarice Araujo: “A ‘semiótica’ foi proposta por Charles Sanders peirce como outra denominação possível para a lógica da linguagem, e definida como ‘a doutrina quase-necessária’ ou formal, dos signos. Descrevendo a doutrina como ‘quase-necessária’ ou formal, quero dizer que observamos os caracteres de tais signos e, a partir dessa observação, por um processo que não objetarei denominar Abstração, somos levados a afirmações, eminentemente falíveis e por isso, num certo sentido, de modo algum necessárias, a respeito do que devem ser os caracteres de todos os signos utilizados por uma inteligência ‘científica’, isto é, por uma inteligência capaz de apreender através da experiência’. Por ser a semiótica uma ciência geral e empírica que ‘sob forma prognóstica procura estabelecer como devem

Com a evolução do seu raciocínio filosófico, foram estabelecidos quatro planos⁸⁸: os *das formalizações literais* (S1), o *de significações enquanto enunciados prescritivos* (S2), o *das normas jurídicas* (S3) e o *da forma superior do sistema, que estabelece os vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas criadas no plano anterior* (S4).

Todo este processo é denominado de “processo gerador do sentido”, mas, se o escopo do Direito é impor condutas para os membros de uma sociedade, não será completa a função do Direito, se houver apenas a interpretação, fazendo-se necessária a aplicação.

Não obstante, esta aplicação tem o desígnio de chegar à compreensão da norma tributária, que sempre visará prescrever condutas a um determinado ente público ou a uma determinada parte da sociedade, que se faz necessário para a harmonia social.

Diante deste fato, analisando o gráfico do “processo gerador do sentido” proposto por Paulo de Barros Carvalho⁸⁹ e adequando-o para o propósito deste tópico, chega-se a um gráfico semelhante – só que invertido – chamado *processo gerador normativo*.

No pensamento do ilustre mestre paulista, o processo da interpretação inicia-se na base do plano da expressão (S1), passando pelos planos (S2) e (S3), até chegar ao (S4), tendo a “cultura jurídica” as balizas desta espiral. Isso se deve, resumidamente, porque a interpretação é iniciada depois da leitura do texto normativo tributário no plano da expressão (S1).

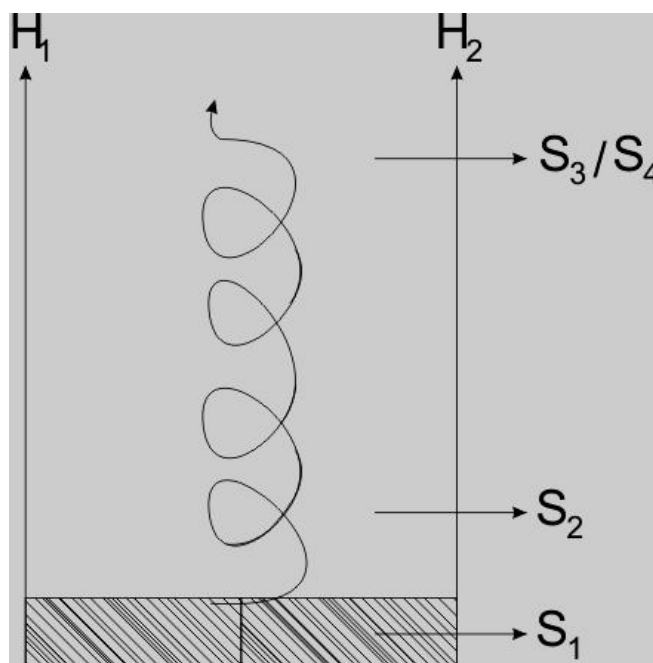
ser os signos’, parece-nos, então, justificada a aproximação da presente investigação do enfoque zetético, conforme a exposição de Ferraz Jr.” (ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 16).

⁸⁷ Palavras do professor Tércio Ferraz Junior: “Apenas com objetivos *didáticos*, oferecemos um critério que pode, se não sistematizar todos, pelo menos fornecer uma visão abrangente e compreensiva dos diferentes critérios tópicos. Servimo-nos, pois de um ponto de vista *semiótico*, das noções de *relação sintática*, *semântica* e *pragmática*. A semiótica é a teoria dos signos (por exemplo, dos signos lingüísticos, das palavras), em sua tríplice relação: signos entre si (sintaxe), em relação ao objeto (semântica) e a seus usuários (pragmática). Isso só nos basta para dizer que as normas se classificam conforme critérios sintáticos, semânticos e pragmáticos, ou seja, normas em relação a normas, normas em relação ao objeto normado e normas em relação à sua função. Repetimos, esse critério não é rigoroso, mas serve de orientação didática.” (destaques do autor) (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 123).

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 68.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 87.

Desta forma, o “ato de interpretar”⁹⁰ evolui a partir de estímulos sensoriais; noutras palavras, o intérprete tem o primeiro contato com o texto normativo, lendo-o (literalidade textual – S1); logo após, emite comandos semânticos de cada enunciado (enunciados prescritivos – S2); em seguida, retira as suas proposições normativas (compreensão das formações normativas – S3); por último, organiza essas proposições dentro do sistema normativo (forma superior do sistema normativo – S4):



No gráfico do *processo gerador normativo*, todo o ato é iniciado de dentro do intérprete para fora, sendo a enunciação a gênese de todo o processo. A proposta do *processo gerador normativo* está relacionada num momento posterior ao “*processo gerador do sentido*”.

Mas por quê? O referido “processo gerador do sentido” tem o propósito de interpretar⁹¹ um texto, ou seja, dar um sentido lógico ao texto (buscando a norma jurídica imunizante).

⁹⁰ Ada Pellegrini, Antonio Araújo Cintra e Cândido Dinamarco simplificam a compreensão da palavra “interpretar”: “Interpretar a lei consiste em determinar o seu significado e fixar o seu alcance.” (GRINOVER, Ada Pellegrini; ARAÚJO CINTRA, Antonio Carlos de; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007, p. 107).

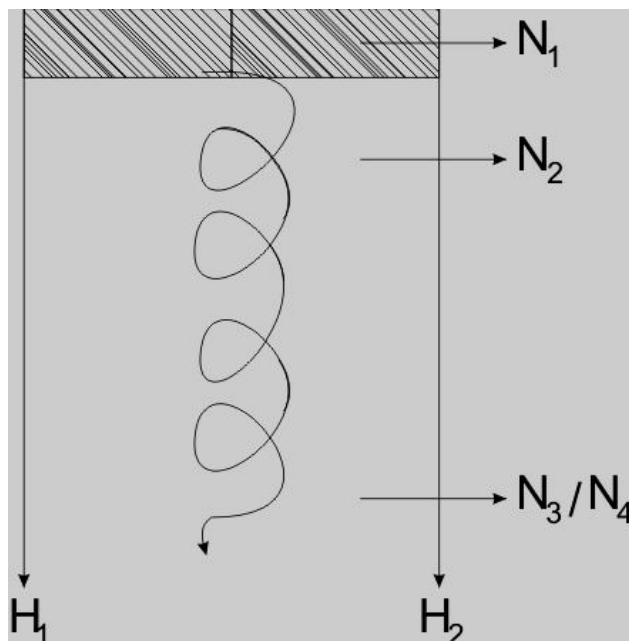
⁹¹ Professor Sílvio de Salvo Venosa define *interpretar*: “Interpretar é, em última análise, aplicar o Direito. Interpretar e aplicar o Direito no caso concreto são ações conjugadas. Não há outro interesse na interpretação senão buscar a melhor aplicação da norma.” (VENOSA, Sílvio de Salvo. **Código civil interpretado**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 123).

2.2.2.2 Normativo

O *processo gerador normativo* relaciona-se com o ato do jurista de aplicar o Direito, quando este se propõe fazer uma segunda norma. O jurista tem que ler todo o processo, compreendê-lo, para elaborar uma futura norma jurídica.

Neste átimo, tem a gênese o estudo do processo gerador normativo: a positivação⁹² inicia-se com a enunciação (norma jurídica, advinda da leitura de todo o processo), passando pelas **normas de pertinência N1** (se a norma jurídica a ser emitida está de acordo, ou não, com a pretensão das partes, qual das partes está com a razão), **normas sistemáticas N2** (se a futura norma jurídica tem aceitação ou fundamento de validade no ordenamento jurídico), **normas gramaticais N3** (a incidência do léxico e das suas regras – elaboração dos enunciados), e, por último, e mais aguardada, a **norma jurídica final NF** (norma individual e concreta, ou geral e abstrata, ou individual e abstrata, ou geral e concreta).

⁹² Maria Helena Diniz: “O termo *positivação* pode ser entendido num: *a*) sentido lato, indicando direito positivo como sendo o direito posto, ou seja, o direito vale por força de positivação por parte de uma autoridade e só por outra posição pode ser revogada, isto leva a uma compreensão ampla que pode enquadrar, como positivas, formações jurídicas de épocas e lugares heterogêneos, daí a idéia de que a positivação possa ser um fenômeno, senão exclusivo, pelo menos de importância decisiva na formação de qualquer direito; e *b*) sentido estrito, como termo correlato de decisão; e como toda decisão implica a existência de motivos decisórios, a positivação é um fenômeno em que todas as valorações, regras e expectativas de comportamento na sociedade têm de ser filtradas, mediante processos decisórios, antes de adquirir validade jurídica. O direito positivo é aquele que é posto por uma decisão, sendo que as premissas da decisão que o põem são também postas por decisão. Aqui tomado o vocábulo, nesse sentido, procurando configurar uma situação típica do direito moderno.” (destaque da autora) (DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**: de acordo com o novo código civil (Lei n. 10. 406/2002). São Paulo: Saraiva, 2007, p. 4).



Por causa da complexidade do sistema de aplicação, com seus planos ($N_1 \rightarrow N_4$), não é possível admitir que o “processo gerador do sentido” fosse um novo plano no mesmo processo, chamado de S5 (plano da aplicação).

Outro detalhe diferente se encontra no início do *processo gerador de sentido*, que começa no texto e o *processo gerador normativo* tem início na enunciação advinda de um texto.

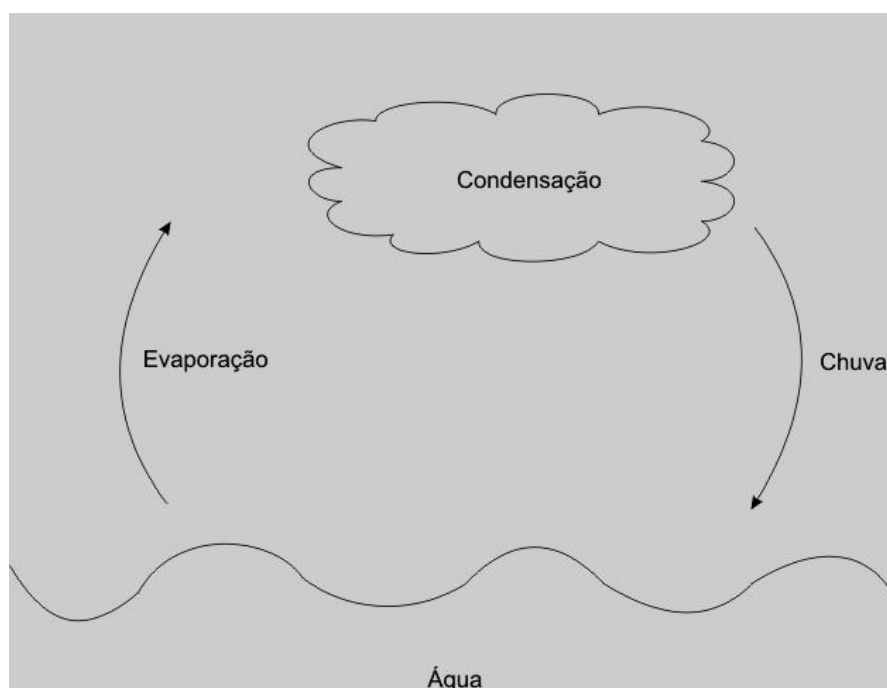
Deste modo, verifica-se que há um movimento dialético, dois momentos, que o jurista deve percorrer para realizar a sua produção jurídica: primeiro há uma interpretação e compreensão do texto normativo – *processo gerador de sentido* – e, logo em seguida, adentra-se no segundo estágio – *processo gerador normativo*.

Entretanto, se não houver a correlação dos dois institutos, será inócua a atividade do juiz, do órgão competente, ou seja, do *intérprete autêntico*⁹³. As normas jurídicas são produzidas para serem interpretadas e aplicadas.

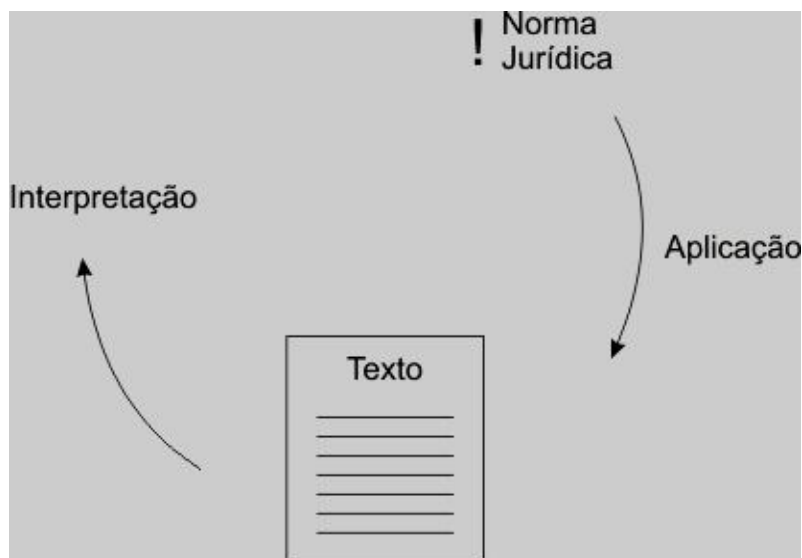
⁹³ Aurora Tomazini de Carvalho: “Fazemos esta ressalva para explicar em que sentido utilizamos a expressão ‘interpretação autêntica’. HANS KELSEN distingue: (i) interpretação autêntica; e (ii) interpretação doutrinária. A primeira realizada por órgão competente na aplicação do direito e a segunda por entes não credenciados pelo sistema. Segundo o autor, ‘a interpretação feita pelo órgão aplicador é sempre autêntica, porque ela cria o direito. Sob este enfoque, o critério de diferenciação é o intérprete, se a interpretação for feita por pessoa credenciada juridicamente é autêntica, se produzida por qualquer outra não competente, é doutrinária.’ (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 247).

2.2.5 Movimento dialético da norma tributária

Analisando os dois processos geradores (de sentido e normativo), percebe-se que o Direito está em contínuo ciclo, pois há uma incessante interpretação e aplicação normativa, caracterizando como um “ciclo normativo”. Pode-se compará-lo com o “Ciclo Vertical das Águas” – Ciclo Hidrológico – em que a água evapora, condensa, precipita (acontecendo a chuva). O raciocínio é transcrito no seguinte gráfico:



Imaginando: se a água fosse o texto normativo que com a interpretação viajasse até a mente do intérprete – similar ao processo de evaporação – condensaria criando uma norma jurídica, que precipitaria ao menor estímulo sensorial – a chuva – criando, assim, um novo texto normativo.



Vede que, como no “Ciclo Vertical das Águas”, o líquido sempre volta para o seu estado inicial; o texto normativo também volta ao seu estado inicial, *do texto para o texto*, corroborando com o raciocínio filosófico de Gregório Robles: “Direito é texto”.

2.3 Classificação da norma tributária

2.3.1 A importância de classificar

Todo o estudante de matemática, pelo menos uma vez em toda a sua vida acadêmica, já ouviu esta proposição: “Classifique os elementos contidos no conjunto...”. A palavra⁹⁴ *classificar*⁹⁵ advém de “classe”⁹⁶, que é uma figura estudada pela Lógica. Mas, o que seria a “Lógica”? Teria um objeto de estudo? A primeira indagação é explicada por Paulo de Barros Carvalho:

Havemos de convir que a lógica (do grego *logikê*) é apenas um ponto de vista sobre o conhecimento. Nesse sentido, expressaria a dimensão formal de toda e qualquer linguagem, representada pelo conjunto das regras morfológicas e sintáticas que presidem a composição dos signos,

⁹⁴ Paulo de Barros Carvalho: “[...] entendida a palavra como *produto de enunciação* e, portanto, na sua ampla dimensão semântica.” (destaques do autor) (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 185).

⁹⁵ “Classificar é distribuir em classe, é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em proposições fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes. (Ibid., p. 117-118).

⁹⁶ Citando Albert Menne (**Introducción a la lógica**), Paulo de Barros Carvalho define *classe*: “Definamos, então, classe como ‘a extensão de um conceito geral ou universal’” (Ibid., p. 117).

bem como o grupamento dos modos possíveis de associação entre tais unidades, tendo vista a geração de estruturas cada vez mais complexas. É “Lógica” também Ciência que estuda essa estrutura formal, analisando os entes e as relações que se verificam nesse setor do mundo ideal.⁹⁷

Com a primeira pergunta respondida, passa-se a responder a segunda indagação, socorrendo-se nas palavras de Alaôr Caffé Alves:

O objeto **prático** da lógica é indicar como **deve o intelecto agir**, uma vez que é saber prático do **dever** das ações intelectuais, além de **ser ciência teórica do ser estrutural do pensamento**. Aliás, esse último objeto é o determinante e principal definidor da Lógica Formal. O **objeto teórico** da Lógica formal é o estudo das leis ideais do pensamento, de sua estrutura. O seu objeto prático é o pensamento correto tendo em vista a demonstração da verdade.⁹⁸ (negritos do autor).

Involuntariamente, no frenético cotidiano, o ser humano sempre utiliza a Lógica⁹⁹ para executar várias atividades que, aparentemente, são caracterizadas como “normais”.

Para uma melhor compreensão de qualquer assunto, é aconselhável citar um simplório exemplo: o sacro orador português Padre Antônio Vieira¹⁰⁰ (1608–1697), na prédica da sexagésima, classificou todas as criaturas do mundo em quatro gêneros:

- ▶ as criaturas racionais (os homens);
- ▶ as criaturas sensitivas (os animais);
- ▶ as criaturas vegetais (as plantas);
- ▶ as criaturas insensíveis (as pedras).

Cada gênero constitui pelo menos uma característica que a distingue das demais. Nesta baila, um integrante de um determinado gênero não fará parte de qualquer outro. Utilizando palavras menos prolixas e analisando a filosófica citação: o ilustre lente que pacientemente tenta compreender, saber ler, escrever, tem e demonstra emoções, consegue se comunicar com os seus pares possui documentos que comprovam

⁹⁷ Ibid., p. 70.

⁹⁸ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica**: pensamento formal e argumentação: elementos para o discurso jurídico. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 136.

⁹⁹ “A Lógica integra a parte da filosofia que trata do conhecimento.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 67).

¹⁰⁰ VIEIRA, Antônio. **Vieira**: sermões. Org. por Eugênio Gomes. 13. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1997, p. 110.

juridicamente a sua existência¹⁰¹ e possui feições humanas; portanto, enquadra-se no gênero: “criaturas racionais”.

Logo, um cachorro adestrado, um esperto papagaio que consegue repetir as palavras do seu dono ou um chipanzé¹⁰², por não preencherem todos os elementos caracterizadores dos seres humanos, esses animais, entre outros, não farão parte do gênero “criaturas racionais”, enquadram-se no gênero “criaturas sensitivas” (animais irracionais).

Assim sendo, pela complexidade do seu estudo, a Lógica tem vários ramos que são específicos para cada propósito de estudo. Neste tópico, é importante compreender apenas a definição da “Lógica dos Predicados” ou “Lógica dos Termos”, que se preocupa com a exata divisão e classificação dos objetos. Esclarece Paulo de Barros Carvalho:

Ao examinar a estrutura interna do enunciado, a Lógica dos Termos se ocupa, além de definição, das operações de classificação e de divisão. **Classificar é distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem de extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes.** Os diversos números de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se ‘diferença’, ao passo que ‘diferença específica’ é o nome que se dá ao conjunto das qualidades que se acrescentam ao gênero para determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar: ‘a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica ($E = G + De$)’.¹⁰³ (negrito nosso).

Depois de toda esta explanação, só resta enfatizar que *não existe uma melhor ou pior classificação*, existe, sim, *uma classificação mais ou menos útil aos propósitos do estudo*. A importância do “ato de classificar” está contida no rigor científico, sempre com o objetivo de facilitar o estudo, buscando uma melhor compreensão do objeto analisado.

¹⁰¹ Uma criança que nasça em qualquer parte do país ou quicá do mundo e que não possua um registro de nascimento – ou algum documento similar – juridicamente não existe. Esta é a comprovação das palavras de Vilém Flusser de que: “a linguagem cria a realidade”. (FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3. ed. São Paulo: AnnaBlume, 2007).

¹⁰² Os cientistas comprovaram que geneticamente há uma diferença mínima entre o ser humano e os chipanzés.

¹⁰³ Op. cit., p. 117-118.

2.3.2 Norma tributária: de conduta e de competência (estrutura)

Norberto Bobbio introduziu no mundo jurídico uma classificação bastante interessante que até hoje é utilizada nas cadeiras de Teoria Geral do Direito – TGD. Analisando as normas jurídicas, o referido douto da Faculdade de Direito de Turim, primeiramente, concluiu que todas as normas (religiosa, social, moral, jurídicas, costumeiras, etiqueta, educação, etc.) estão relacionadas com uma conduta humana.

Sendo assim, a norma jurídica é uma regra de conduta. Desta forma, pode-se concluir que: i) norma é sinônimo de regra; ii) toda norma e, consequentemente, toda regra são institutos que servem para regular a conduta humana; e iii) a norma é o gênero e a norma jurídica (regra jurídica) é uma das espécies.

Aprofundando estas conclusões, Norberto Bobbio chega ao ápice da sua ascensão jurídica e classifica as regras jurídicas em duas espécies: norma de conduta e norma de competência (norma de estrutura).

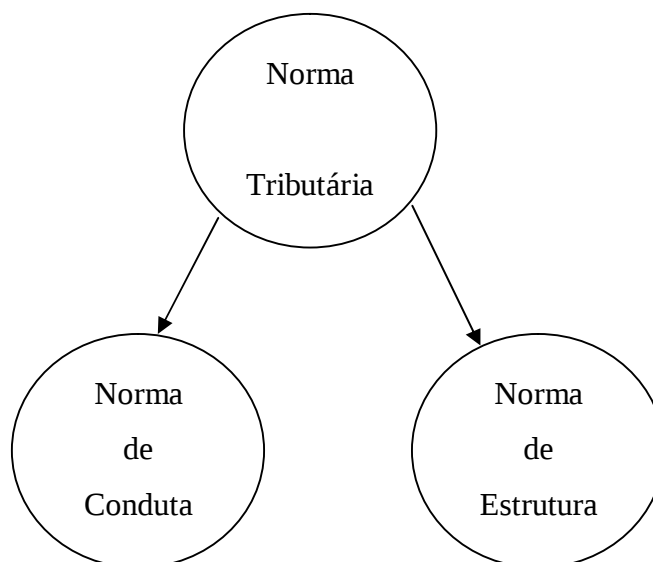
Aplicando a teoria de Norberto Bobbio na seara tributária, surge a primeira pergunta: qual seria a diferença entre a norma tributária de competência e a norma tributária de conduta? A norma tributária de competência (estrutura) traz proposições jurídicas que estão relacionadas ao processo de elaboração de outras normas de conduta, prescreve sanções aos entes públicos (legislador e agentes fiscais) e somente são encontradas no texto constitucional.

Enquanto, a norma tributária de conduta tem o escopo jurídico de instituir e extinguir tributos (obrigação principal), regular os deveres instrumentais (obrigações acessórias), prescreve sanções aos particulares (contribuintes e responsáveis tributários) e só é encontrada na legislação infraconstitucional. Pontua Norberto Bobbio:

Em todo o ordenamento jurídico, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que costumamos chamar *de normas de estrutura ou de competência*. São aquelas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas a condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas. Uma norma que prescreve caminhar pela direita é uma norma de conduta; uma norma que prescreve que duas pessoas estão autorizadas a regular seus interesses em certo âmbito mediante normas vinculantes e coativas é uma norma de estrutura, na medida em que não determina uma conduta,

mas fixa as condições e procedimentos para produzir normas válidas de conduta.¹⁰⁴ (destaques do autor).

O próximo gráfico resume a ideia de Norberto Bobbio aplicando na norma tributária:



São exemplos de normas de competência (estrutura) e norma de conduta no ordenamento tributário brasileiro: a imunidade tributária é exemplo de norma de competência (estrutura), pois a sua topografia¹⁰⁵ se encontra no texto constitucional e por ter a capacidade jurídica de delimitar a abrangência das outras normas jurídicas. A isenção é exemplo de norma tributária de conduta que pode ser encontrada no Código Tributário Nacional – CTN – e nas demais legislações infraconstitucionais.

2.3.3 Norma tributária: *stricto sensu* e *lato sensu*

Já foi pontuado que as normas jurídicas¹⁰⁶ - incluindo as normas tributárias - são direcionadas às condutas humanas (às relações intersubjetivas). Norberto Bobbio divide as normas jurídicas em: normas de conduta e normas de competência (estrutura). Ambas,

¹⁰⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília – UNB, 1997, p. 33-34.

¹⁰⁵ Localização jurídica.

¹⁰⁶ Oswaldo Aranha Bandeira de Mello “promulga normas jurídicas que regulam as atividades das pessoas, físicas ou naturais e coletivas ou jurídicas, de mediação especulativa, com objetivo imediato de lucro, mediante o ordenamento dos atos de comércio, de produção, circulação e consumo da riqueza; bem como as normas jurídicas que regem as relações de prestação das marcas, nomes e sinal de propaganda de produtos destas.” (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. Vol. I: introdução. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 32).

por serem espécies de normas jurídicas, possuem um antecedente e um conseqüente normativo, caracterizando, assim, uma estrutura formal.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁷ dividiu a norma tributária em três classes: a) normas que estabelecem princípios; b) normas que estipulam a incidência do tributo¹⁰⁸ - RMIT; e c) normas que fixam outras providências administrativas.

O referido autor, analisando a quantidade das normas jurídicas no ordenamento jurídico pátrio, percebeu que, principalmente no *sistema tributário nacional*¹⁰⁹, as normas que constituem os tributos¹¹⁰ estão em menor quantidade do que as normas que estabelecem princípios e normas de ordem administrativa.

Sendo assim, para afastar possíveis imprecisões terminológicas que enfraquecem o estudo e a compreensão científica, Paulo de Barros Carvalho define a norma jurídica que institui o tributo, também chamada de regra-matriz de incidência tributária (norma padrão de incidência, também chamado *arquétipo normativo*¹¹¹), sendo a *norma tributária stricto sensu*¹¹² e a *norma tributária lato sensu*¹¹³ qualquer outra norma jurídica (de disciplina relacionada ao tributo).

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 251.

¹⁰⁸ Geraldo Ataliba conceitua *tributo*: “O conceito de tributo para o direito é um conceito jurídico privativo, que se não pode confundir com o conceito financeiro, ou econômico de outro objeto, de outros setores científicos, como é, o tributo ontologicamente considerado. Tributo, para o direito, é coisa diversa de tributo como conceito de outras ciências.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 7. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 23).

¹⁰⁹ Aliomar Baleeiro: “O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos fundamentais.” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 4 ed. rev., de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, e com o CTN. Rio de Janeiro: Forense Rio, 1974, p. 2).

¹¹⁰ Professor Paulo Ayres Barreto também define *tributo*, enaltecendo a coatividade: “A concepção de tributo como montante arrecadado coativamente, tendo em vista o atendimento de uma finalidade constitucional...” (BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 42).

¹¹¹ O comentário de Roque Antonio Carrazza enaltece qualquer trabalho: “Em resumo, a Constituição reduziu todo e qualquer tributo a um **arquétipo normativo ou regra-matriz**, que o legislador é obrigado a levar em conta quando cria, *in abstracto*, a exação.” (negritos nossos). (CARRAZZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviço públicos: um estudo sobre a imunidade tributária as Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004, p. 19).

¹¹² “Em *sentido restrito*. *Stricto* (part. pass. do v. stringere) foi para o abl. sg. m., concordando em gênero, número e caso com *sensu*, de cujo substantivo é adjunto adnominal. E *seus* acha-se no abl. [sg.], por expressar um adjunto adverbial de modo (dispensada a preposição *cum*, por vir acompanhada de um adjetivo). O conjunto – *stricto sensu* – está formando uma locução adverbial.” (destaques do autor) (SARAIVA, Vicente Paulo. **Expressões latinas jurídicas e forense**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 765).

¹¹³ “Em *sentido lato*. Ou seja: Em (seu) *sentido mais amplo*. *Lato* está no abl. [s.g. m.], concordando em gênero, número e caso com o substantivo *sensu*, do qual é adjunto adnominal – com este constituindo um adjunto adverbial de modo (dispensada a preposição *cum*, por vir o substantivo acompanhado de um adjetivo). Diz-se *lato sensu* quando se deseja ressaltar que o termo ou expressão empregada não o está

As normas de competência (estrutura) são direcionadas aos operadores do Estado brasileiro. O exemplo dessa espécie normativa é a de imunidade que prescreve uma conduta negativa aos legisladores e aos agentes fiscais, proibindo, respectivamente, que legislem e lancem tributos em bens jurídicos imunizados e propagam os truísmos (fundamentos e objetivos) da República¹¹⁴ brasileira.

Diante dessas peculiaridades, a norma tributária imunizante, possui características diferentes da norma jurídica *stricto sensu*, logo, para Paulo de Barros Carvalho, a imunidade tributária é uma norma *lato sensu*.

Pela complexidade dessa norma tributária, é necessário estudá-la em capítulo específico. No próximo parágrafo primeiro será analisada a norma tributária *stricto sensu*, também chamada de regra-matriz de incidência tributária - RMIT.

2.3.3.1 Norma tributária *stricto sensu*: RMIT

A norma jurídica¹¹⁵ é o objeto da Ciência Jurídica, apresentando-se para o mundo das relações sociais, como um imperativo; prescreve condutas que podem ser proibitivas, permitidas ou obrigatórias (respectivamente simbolizadas: V, P ou O).

Tem uma natureza complexa, composta de uma norma primária (que estabelece um comportamento) e de uma secundária (que impõe uma coerção estatal), na qual decorre uma sanção.

Para Hans Kelsen, a norma jurídica é o instrumento mediante o qual o Direito se expressa, sendo una e incindível, integrada por dois elementos estruturais: hipótese (suposto – antecedente) e prescritor (tese – consequente), ligados pela cópula deôntica neutra.

A RMIT é uma estrutura lógica, caracterizando-se um juízo hipotético-condicional¹¹⁶, sendo a essência da norma jurídica tributária¹¹⁷, pois é através dela que o

sendo com toda a precisão e propriedade, como que se desculpando de seu uso, no memoneto.” (destaques do autor) (SARAIVA, Vicente Paulo. **Expressões latinas jurídicas e forense**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 531).

¹¹⁴ Geraldo Ataliba define “República”: “*República* é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente.” (destaque do autor) (ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 13).

¹¹⁵ Pontua Oswaldo Aranha Bandeira de Mello: “Prescrevem normas jurídicas sobre os deveres das pessoas, com delimitação das suas ações e conseqüentes sanções pelo seu desrespeito, a fim de manter-se a ordem social.” (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. Vol. I: introdução. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 32).

intérprete terá condições de aplicar, de forma correta e justa, o comportamento tipificado no contexto normativo.

Os critérios da RMIT são encontrados no antecedente e consequente normativo da seguinte forma:

i) no antecedente normativo (prótase): *critério material*: identifica o comportamento previsto na hipótese de incidência, expressado por um *verbo* e seu respectivo *complemento*; *critério espacial*: indica o local onde o fato previsto na norma deverá ocorrer; *critério temporal*: revela o tempo da ocorrência do comportamento prescrito na norma; e

ii) no consequente normativo (apódose): *critério pessoal* (subjetivo): indica os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária¹¹⁶ e o *critério quantitativo*: indica a alíquota e a base de cálculo, necessários para valorar o objeto econômico envolvido no fato, ou seja, o montante a ser transferido para o sujeito ativo.

A regra-matriz de incidência tributária é importante para a delimitação e abrangência do cumprimento da conduta imposta na norma primária, pois, desta forma, soluciona problemas relativos à interpretação normativa.

Uma definição concisa de RMIT: é o núcleo da norma tributária, possuindo, no *antecedente normativo*, o critério material, o critério espacial e o critério temporal e, no *consequente normativo*, o critério pessoal e o critério quantitativo.

Esse trabalho tem a seguinte premissa: sem a regra-matriz de incidência tributária, não seria possível a perfeita compreensão da proposição normativa, uma vez que prejudicaria a quantificação e a extensão dos efeitos da norma jurídica tributária.

Seria um óbice para o princípio da estrita legalidade, eis que tanto o aplicador como os sujeitos da relação tributária não saberiam quais as condutas e os bens jurídicos prescritos na norma (critério material), não saberiam qual a delimitação territorial da

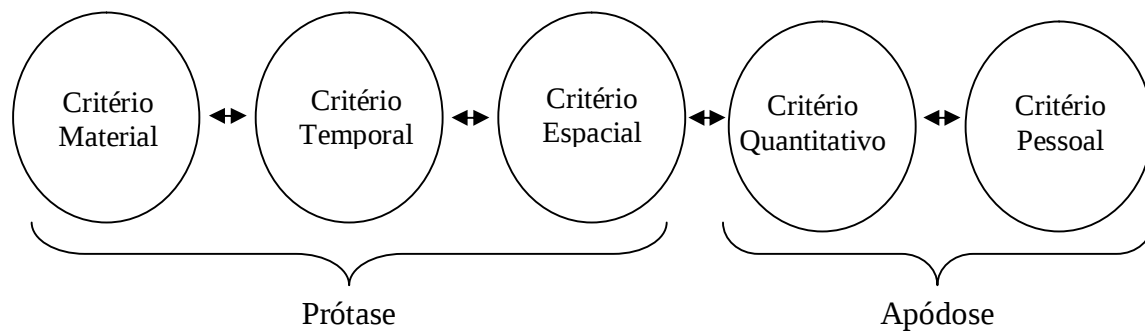
¹¹⁶ Robson Maia Lins tem o mesmo raciocínio. (LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**: decadência e prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 86).

¹¹⁷ Fabiana Del Padre Tomé: “Como norma jurídica que é, a regra-matriz de incidência tributária apresenta uma hipótese à qual conjuga-se uma consequência por meio do operador deôntico neutro (functor-de-functor). Sua construção é efetuada pelo intérprete, que parte dos estímulos sensoriais do texto legislado, para construir a significação de cada enunciado prescrito isoladamente e, só então, agrupar tais significações de forma a produzir a norma jurídica.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a segurança social**: à luz da Constituição Federal. 1. ed. 5. tir. Curitiba: Juruá, 2006, p. 54).

¹¹⁸ Comenta Ruy Barbosa Nogueira: “A ocorrência dessa relação humana que incide na lei tributária, isto é, que produz *efeitos jurídico-tributários*, faz surgir entre o Estado e o indivíduo direito e obrigações recíprocos, formando o conteúdo de uma relação específica chamada *relação jurídica tributária*.” (destaques do autor) (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 140).

norma jurídica (critério espacial), em qual tempo (critério temporal), quem eram os sujeitos da relação tributária (critério pessoal) e qual seria o valor a ser pago (critério quantitativo).

Esse é o gráfico da RMIT idealizada e aplicada por Paulo de Barros Carvalho:



CAPÍTULO 3

ÁTOMO NORMATIVO

Sumário:

3.1. Primeiras palavras. 3.2 Início de tudo. 3.3 Cosmos e a dimensão humana. 3.4 Sintonia estrutural: átomo e norma tributária. 3.5 Micropartículas atômicas e os modais deônticos. 3.6 Teoria restritiva da relatividade no direito tributário. 3.7 Teoria geral da relatividade nas artes plásticas, na literatura e no direito tributário. 3.8 Síntese da teoria da relatividade: restritiva e geral. 3.9 Espaço-tempo e a *prótase* normativa. 3.10 “Nova” regra matriz de incidência tributária – RMIT’.

3.1 Primeiras palavras

O ser humano é o único animal que tem a capacidade de raciocinar, interagir, falar e de criar. O homem cria e destrói. Edmund Husserl (1859-1938) desenvolveu a Teoria Geral dos Objetos.

No Brasil, a Teoria Geral dos Objetos foi analisada nas obras da professora Maria Helena Diniz¹¹⁹ e do professor Paulo de Barros Carvalho¹²⁰. A teoria de Edmund

¹¹⁹ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica e à lógica jurídica. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 134–141.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 15.

3.2 Início de tudo

Depois desse mega evento foram lançadas no Universo pequenas partículas que foram cruciais na formação de tudo. Goffredo Telles Junior assim descreve os acontecimentos depois dessa grande eclosão:

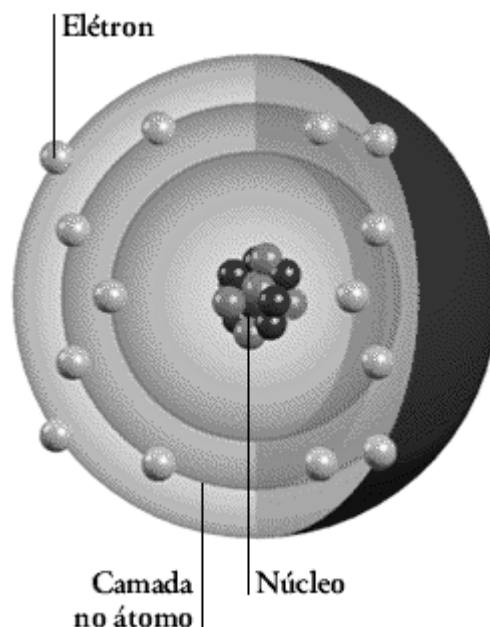
Há vinte ou trinta bilhões de anos, uma gigantesca nuvem começou a invadir os céus. Sua temperatura ascendia a milhões de graus. Extremamente rarefeita, compunha-se, sobretudo, de hidrogênio. Se quiséssemos descrevê-la com mais exatidão, diríamos que ela feita de partículas carregadas de eletricidade negativa, chamada de elétrons, e de partículas carregadas de eletricidade positiva, chamadas de prótons.¹²³

Assim, surgiram os menores elementos (*prótons, nêutrons e elétrons*)¹²⁴ da matéria e, na junção desses elementos, milhões de anos depois surgiram os *quarks*¹²⁵ (estrutura basilar do átomo). Os elementos do átomo se encontram agrupados, dessa forma, no interior do átomo:

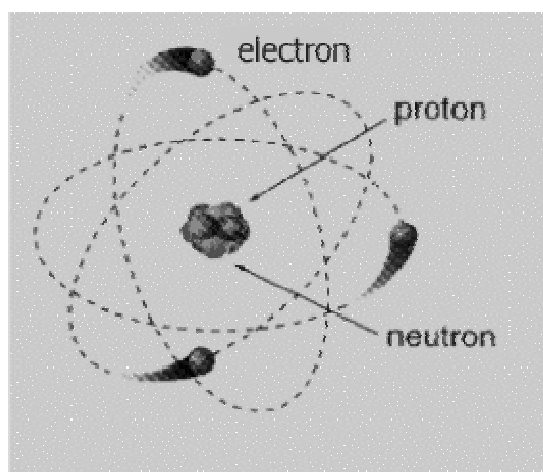
¹²³ TELLES JUNIOR, Goffredo. **Direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. rev. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 1.

¹²⁴ “Essa foi a primeira vez que se sugeriu algo menor que o átomo. Antes de 1897, acreditava-se que os átomos eram indivisíveis, a menor porção da matéria existente. Agora, com esses novos resultados, Thompson e outros provaram que realmente existiam partículas menores que o átomo e que os átomos eram feitos dessa partículas. As pequenas partículas carregadas negativamente foram chamadas de elétrons. Experimentos posteriores conduzidos por um aluno de Thompson, Ernest Rutherford, mostraram que os átomos eram, de fato, feitos de um núcleo grande, carregado positivamente. Mais tarde, descobriu-se que o núcleo era composto de prótons e nêutrons, orbitado por alguns elétrons negativamente carregados.” (destaque nosso).” (PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 66).

¹²⁵ A título de curiosidade: “Esta palavra foi retirada do romance de James Joyce – *Finnegan’s Wake*. Entretanto, George Zweig, em 1963, passou a denominar estas partículas de aces ou ases. A literatura científica aceitou a palavra quark de forma definitiva. A proposta quark foi apresentada um artigo de duas páginas apresentada na revista *Physics Letters*, que era publicada pela CERN.” (MARTINS, Jader Benuzzi. **A história do átomo** – de Demócrito aos quarks. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna, 2001, p. 279).



Os elétrons (*electron*¹²⁶) circulam em torno do núcleo do átomo:



Os prótons possuem carga elétrica positiva (+); os nêutrons não possuem carga alguma (+/- ou “zero”) e os elétrons têm carga elétrica negativa (-). Sendo assim, os três elementos estão em perfeita sintonia por causa da *interação eletromagnética*.

Compreendendo essas primeiras lições sobre a origem do átomo e dos seus elementos, já é possível avançar no pensamento e iniciar a comparação entre a estrutura do átomo com a estrutura da norma tributária.

¹²⁶ “Electrons” foi um personagem da Mitologia Grega; filho de Perseu e Andrômeda e pai de Hércules.

Última observação desse tomo: o comparativo entre as menores partículas do átomo e seus elementos com as menores partículas da norma tributária e seus elementos não se deve à incindibilidade, pois somente as normas tributárias incidem.

A intenção é apenas demonstrar que há uma semelhança estrutural entre a matéria atômica e a norma tributária e que cada um dos objetos está disposto em dimensões (campos) - nas devidas proporções – semelhantes.

A conclusão que é retirada desse raciocínio é que a estrutura atômica e a norma tributária, por serem descritos pelo homem (as estruturas só são definidas como “estruturas” por causa do trabalho intelectual do homem) estão todos localizados dentro da dimensão cultural (objeto cultural).

3.3 Cosmos e a dimensão humana

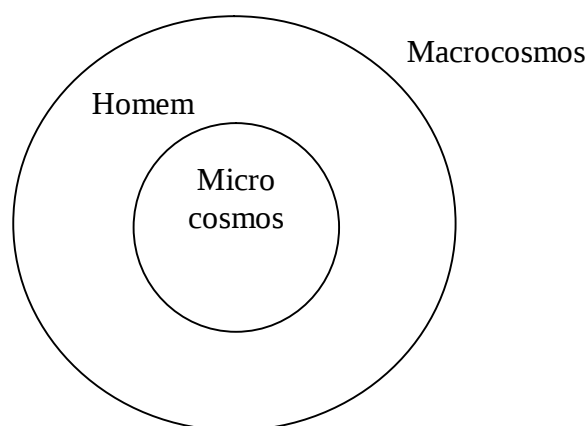
A complexidade da vida é muito maior do que o homem imagina. Para estudar essa complexidade, surgiu no homem a necessidade de estruturar seu conhecimento. O Universo foi dividido em sistemas, ou melhor, em cosmos. Palavras de Goffredo Teles Junior:

Estes dados nos revelam as dimensões do mundo a que nos estamos referindo. Deixamos o **Macrocosmos das galáxias para penetrar no Microcosmos das partículas elementares**. Nenhum abismo separa os dois Cosmos. Entre eles, não há nenhuma linha de demarcação, uma vez que Macrocosmos é construído de elementos do Microcosmos. Entre as dimensões de um e de outro, está a dimensão do homem. E é por comparar a dimensão das coisas com sua própria dimensão, que os seres humanos vivem perplexos ou deslumbrados, diante do infinitamente grande e do infinitamente pequeno.¹²⁷ (negrito nosso).

Vale ressaltar que no meio dessas duas dimensões (microcosmos e do macrocosmos)¹²⁸, encontra-se a dimensão humana. A ideia está simbolizada no seguinte gráfico:

¹²⁷ TELLES JUNIOR, Goffredo. **Direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. rev. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 75.

¹²⁸ “Os elétrons são confinados nos átomos pela interação eletromagnética, e são necessários apenas alguns elétrons-volts para arrancá-los.” (OLIVEIRA, Ivan S. **Física moderna**: para iniciados, interessados e aficionados. Vol. 4. São Paulo: Editora Livraria da Física, 2005, p. 336).

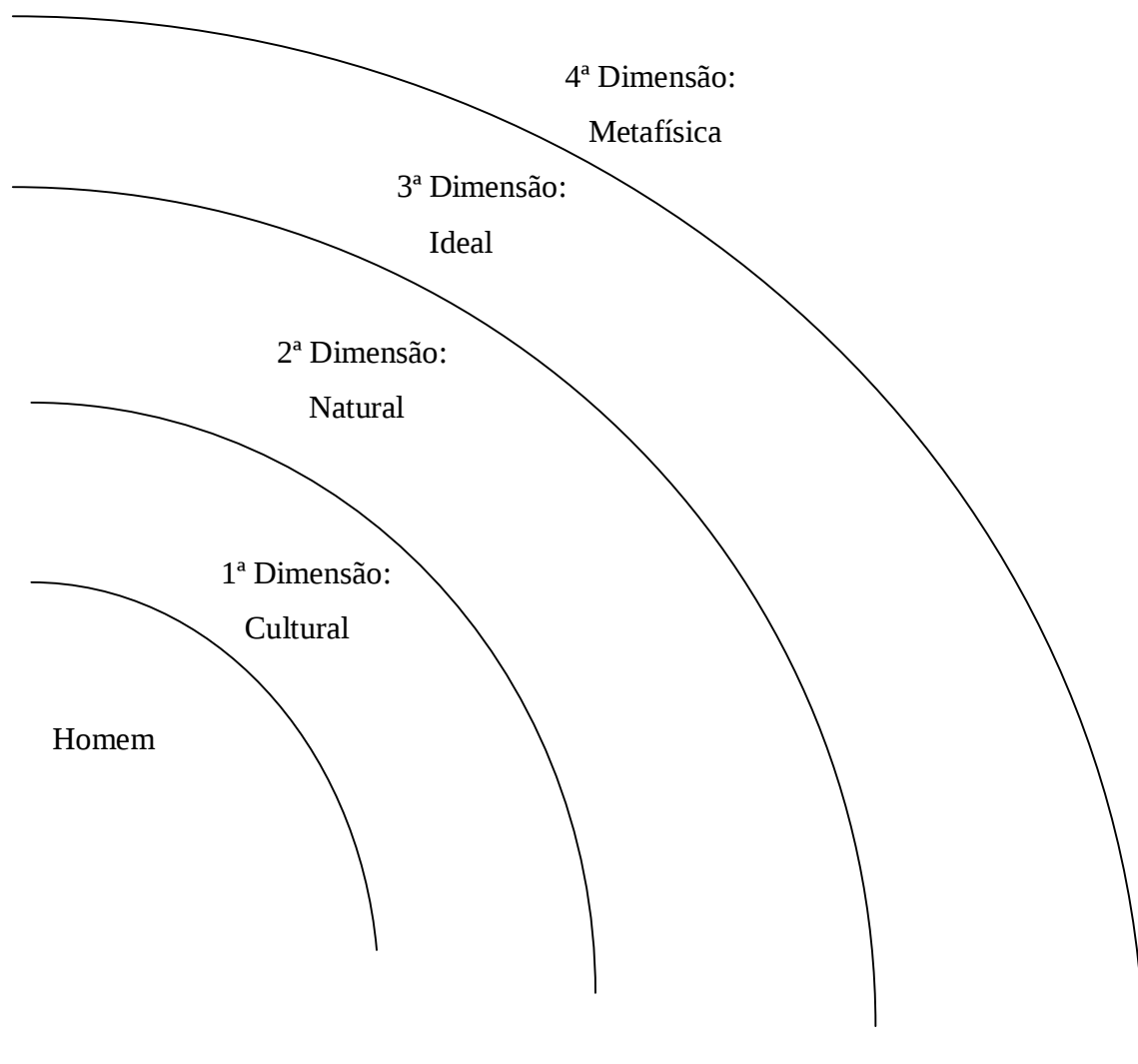


Em sintonia com os ensinamentos de Goffredo Teles Junior, mas se referindo a Teoria Geral dos Objetos de Edmund Husserl pontua Paulo de Barros Carvalho exaltando o ser humano (dimensão humana):

Nela, vemos quatro ontologias regionais ou regiões ônticas, tendo o ser humano como ponto de referência de onde se irradiam os espaços correspondentes. [...] **Vale ressaltar a presença do ser humano bem na confluência das regiões mencionadas.**¹²⁹ (grifo nosso)

Analisando a reflexão de Goffredo Teles Junior e a teoria de Edmund Husserl, o homem teria no microcosmos a dimensão cultural (objetos culturais) e no macrocosmos as demais dimensões (objetos naturais, objetos ideais e objetos metafísicos). O gráfico estrutural (leva em consideração o grau de complexidade estrutural dos objetos) das ideias acima comentadas:

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 14-18.



Detalhe: o homem só interage com as Dimensões (regiões ônticas), mas ele não é uma Dimensão.

Já foi dito que o Direito é da classe dos *objetos culturais*, pois é susceptível à experiência. Destarte, que as normas tributárias estão na dimensão cultural (objeto culturais), logo, fazem parte de um plano maior: o Cosmo (Universo).

Nesse tomo foram analisados o macrocosmos (campo de maior dimensão) e o microcosmos (menor campo). Falta o mais importante: correlacionar essas informações com o Direito Tributário brasileiro: o ordenamento jurídico brasileiro (conjunto de sistemas jurídicos) é o macrocosmos e o direito tributário positivo brasileiro (conjunto sistematizado de normas tributárias) é o microcosmos, todos imersos na dimensão cultural (objeto cultural).

O próximo passo será a análise da estrutura atômica e na estrutura da norma tributária. Para facilitar o estudo, estes dois objetos analisados devem permanecer estáticos dentro de cada um no seu cosmos (campo).

3.4 Sintonia estrutural: átomo e norma tributária

As lições atômicas levam o curioso estudioso à compreensão das menores partículas existentes no Universo. Porém, nas entrelinhas desse estudo, percebe-se que toda a compreensão humana sobre o Universo possui uma estrutura.

O descobrimento do átomo foi um grande avanço para a humanidade. No início o átomo era a menor partícula da matéria. Hoje, com o aprofundamento dos estudos, principalmente com o avanço tecnológico, sabe-se que os átomos podem ser divididos em partículas menores, chamadas de *quark*.

O *quark* é a menor partícula da matéria e é encontrado em seis tipos: "top", "bottom", "charm", "strange", "up" e "down". Esse é o *modelo padrão*¹³⁰:

QUARKS/NOMES	MASSA	CARGA
<i>Up</i> – para cima	0,378	+ 2/3
<i>Down</i> - para baixo	0,338	- 1/3
<i>Strange</i> - estranho	0,540	- 1/3
<i>Charmed</i> - charmoso	1,500	+ 2/3
<i>Bottom</i> - fundo	4,720	- 1/3
<i>Top</i> - topo	174,000	+ 2/3

No Direito Tributário, mais especificamente no subsistema do direito positivo tributário, a menor partícula estudada era a norma tributária¹³¹. Porém, como aconteceu com o átomo, hoje a norma tributária possui critérios (material, temporal, espacial,

¹³⁰ Para quem deseja aprofundar no assunto: MARTINS, Jader Benuzzi. **A história do átomo** – de Demócrito aos quarks. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna, 2001, p. 282.

¹³¹ “São normas *jurídicas*, os mandamentos sobre os movimentos humanos que, em sociedade, podem ser oficialmente exigidos e oficialmente proibidos. As normas sobre outros movimentos humanos não são normas jurídicas. São normas de qualquer outra espécie. *Jurídicas*, somente aquelas que oficialmente permitem determinados movimentos. Isso significa que somente são jurídicas, as normas relativas às interações que a inteligência governante considera necessárias, para que uma coletividade ou agrupamento humano seja, efetivamente, uma comunidade e, assim, atinja seus objetivos.” (destaques do autor) (TELLES JUNIOR, Goffredo. **Direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. rev. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 290).

quantitativo e pessoal) constantes na sua complexa estrutura dual (antecedente e consequente normativo).

Portanto, os critérios da regra-matriz de incidência tributária – RMIT –, também chamada de *norma-padrão de incidência*¹³² - norma jurídica *stricto sensu* - são as menores partículas da norma jurídica tributária. Esses são os critérios (partículas) da RMIT:

CRITÉRIOS	LOCALIZAÇÃO	ELEMENTOS
Material	Antecedente	Verbo e Complemento
Temporal	Antecedente	$\Delta T = T2 - T1$ (Tempo = Tempo final – Tempo inicial)
Espacial	Antecedente	Largura e Comprimento e Altura ¹³³ ou $\Delta S = S2 - S1$ (Espaço = Espaço final – Espaço inicial)
Quantitativo	Consequente	Base de Cálculo e Alíquota
Pessoal	Consequente	Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

O átomo e a norma jurídica tributária são os basilares elementos no estudo, respectivamente, da Teoria Quântica¹³⁴ e do Direito Tributário¹³⁵.

¹³² “Ora firmados nessa base empírica, nada mais congruente do que designar ‘norma tributária em sentido estrito’ àquela que assinala o núcleo da percussão jurídica do tributo, isto é, a ‘norma padrão’ ou regra-matriz de incidência’, e ‘normas tributárias em sentido amplo’ a todas as demais”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 94).

¹³³ “[...] Einstein provou que eventos podem ser considerados ocorrentes em uma cordenada particular quadridimensional: **três dimensões para a localização típica (como latitude, longitude e elevação)**, mais uma quarta dimensão para o tempo.” (negrito nosso) (PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 83).

¹³⁴ A Física Quântica também estudava os menores elementos do átomo: “os estudo da teoria quântica deu um importante passo adiante com a descoberta da estrutura atômica. Este trabalho começou em 1911 com a descoberta do núcleo atômico, por Ernest Rutherford (1871-1937). Naquela época, o átomo era considerado uma mistura, com aproximadamente a mesma densidade por todo o volume, e com elétrons espalhados através dele, como nozes em um bolo. O elétron carregado negativamente, na verdade, fora descoberto há poucos anos – em 1897, por J. J. Thomson.” (PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 161).

¹³⁵ José Souto Maior Borges definiu *Direito Tributário*: “*Direito tributário*: concernente ao agrupamento e estudo de todas as instituições e normas de direito que disciplinam a relação tributária;” (destaque do autor) (BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998, p. 116).

Conclui-se que: não existe matéria sem o átomo; não existe átomo sem os quarks. Assim como não existe Direito Tributário sem norma jurídica tributária. Outra observação tem que ser feita: é premissa desse trabalho que não existirá norma jurídica tributária *stricto sensu* sem os critérios da RMIT¹³⁶. O aprofundamento do pensamento humano obriga que os juristas busquem a unidade jurídica. Tal premissa é importante para a compreensão do todo universal.

Albert Einstein (1979-1955) morreu sem compreender esse *todo universal*. Faleceu buscando uma fórmula que sintetizasse a essência de tudo. Para ele, o Universo poderia ser sintetizado numa fórmula matemática. Noutras palavras, a complexa realidade caberia numa única fórmula.

No Direito, a Lógica Deôntica iniciou a formalização da norma jurídica (antecedente e consequente normativo). O primeiro passo dentro do Direito Tributário foi com a RMIT (norma tributária *stricto sensu*); o segundo passo será a formalização das normas de competência (norma tributária *lato sensu*); o terceiro passo será o estudo da estrutura dos princípios; o quarto passo será a *fórmula única da normativa tributária*, ou seja, a fórmula que unificará as três espécies de norma tributária. Neste âmbito científico, o Direito Tributário estará pronto para contribuir com a *fórmula basilar universal* de Albert Einstein.

3.5 Micropartículas atômicas e os modais deônticos

As micropartículas¹³⁷ (elementos) do átomo possuem uma determinada carga eletromagnética positiva (+), neutra (+/-) e negativa (-):

► Próton (*p*) – juntamente com o *nêutron* – compõe o núcleo do átomo. Possui **carga elétrica positiva (+)**;

► Nêutron (*n*) – **carga elétrica é neutra**, pois o número de prótons é igual ao número de elétrons (+/-);

¹³⁶ Apesar de existir uma corrente doutrinária que não aplica a metodologia da Regra-Matriz de Incidência Tributária- RMIT -, é fundamental que o leitor tenha essa afirmação como premissa verdadeira; eis que o trabalho tem o escopo de comparar os elementos do átomo (*quark*) com os critérios existentes na norma tributária (RMIT).

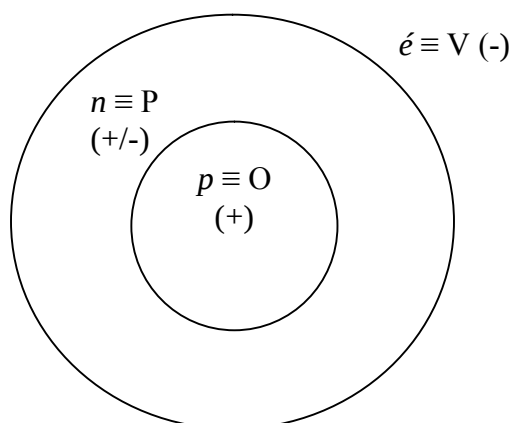
¹³⁷ “As micropartículas são entidades perfeitamente definidas, que evoluem em porções de espaço extremamente pequenas, com dimensões que medeiam um centésimo da milionésima parte de um centímetro. Para que se tenha ideia mais exata do que significa esta última dimensão, basta lembrar que ela é igual a uma das frações de um milímetro dividido um milhão de milhões de vezes”. (TELLES JUNIOR, Goffredo. **Direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. rev. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 36).

- Elétron (e) – gira em torno do núcleo e possui **carga elétrica negativa** (-).

Interessante é perceber que as normas tributárias também possuem elementos com “cargas” - positiva (+), neutra (+/-) e negativa (-) - que impõem uma determinada conduta aos sujeitos da relação jurídica¹³⁸. São apenas três os modais deônticos:

- Obrigar (Op) – a interpretação da norma tributária **obriga** um comportamento (+);
- Permitir (Pp) – está intrínseco na norma tributária quando **permite** um comportamento (+/-);
- Proibir (Vp) – é facilmente detectado quando uma norma tributária **proíbe** um comportamento (-).

O próximo gráfico traz a união dos elementos atômicos (prótons, nêutrons e elétrons) com os elementos normativos tributários (obrigatório, permitido e proibido):



A carga eletromagnética do átomo tem a função de definir a natureza positiva, neutra ou negativa da matéria. Por sua vez, os modais deônticos são importantes para definir as condutas humanas.

Os sinais matemáticos serão muito úteis para a melhor compreensão: os Prótons (+) se assemelham com o modal Obrigatório (obriga uma determinada conduta); os Nêutrons (+/-) são parecidos com o modal Permitido (permite um fazer ou não fazer); e os Elétrons (-) são semelhantes ao modal Proibido (é uma ação negativa – um *não fazer*).

¹³⁸ Ruy Barbosa Nogueira: “As relações atingidas pelo Direito passam, por isso mesmo, a constituir *relações jurídicas* porque este lhe injeta eficácia. Assim estas relações humanas se transformam em relações juridicamente vinculantes. Daí podermos distinguir na relação jurídica a *matéria* e a *forma*. A matéria provém da relação humana, a *forma* decorre da lei.” (destaques do autor) (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 139).

Na Lógica Deôntica, só existem três modais deônticos. Explica Paulo de Barros Carvalho:

Válido e não válido são os dois (e somente dois) valores lógicos das proposições do direito posto, que não se confundem com os modalizadores das condutas intersubjetivas. Estes são três e somente três (lei deôntica do quarto excluído): obrigatório (Op), proibido (Vp) e permitido (Pp). **O chamado comportamento facultativo (Fp) não é um quarto modal, precisamente porque se resolve sempre numa permissão bilateral: permitido cumprir a conduta, mas permitido também omiti-la (Pp . P-p).**¹³⁹ (destaque não consta no original).

Resumindo: os Elétrons (*e*), os Nêutrons (*n*) e os Prótons (*p*) são elementos do átomo; enquanto, os modais deônticos (proibido – V -, permitido – P – e o obrigatório – O) são os elementos da norma tributária. Os primeiros elementos circulam envoltos no átomo e os modais deônticos encontram-se na norma tributária:

$$e \equiv V$$

$$n \equiv P$$

$$p \equiv O$$

Cada *quark* é o “mínimo irreduzível” da matéria; enquanto, cada critério da RMIT é o “mínimo irreduzível” da norma jurídica tributária.

3.6 Teoria restritiva da relatividade no direito tributário

“Matamos o tempo; o tempo nos enterra.”¹⁴⁰ Essa célebre frase de Joaquim Maria Machado de Assis¹⁴¹ (1839–1908) antecipou um dos princípios da Teoria da Relatividade¹⁴². *O tempo*: Senhor do homem e servo de Deus.

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 83.

¹⁴⁰ Encontra-se no terceiro parágrafo do Capítulo 119 da obra: “Memórias póstumas de Brás Cubas”. (ASSIS, Joaquim Maria Machado de. **Memórias Póstumas de Brás Cubas; Quincas Borba; Dom Casmurro**. Coordenação editorial, biografia do autor, cronologia e panorama do Rio de Janeiro por Luís Augusto Fischer. Porto Alegre: L & M, 2008).

¹⁴¹ “Bruxo do Cosme Velho”: Epíteto de Machado de Assis. Ganhou força com Carlos Drummond de Andrade, que publicou o poema: “A um bruxo, com amor”. Esse poema faz referência à residência (número 18) da rua Cosme Velho. (Ibid., 2008).

¹⁴² A física quântica também estudava os menores elementos do átomo: “os estudo da teoria quântica deu um importante passo adiante com a descoberta da estrutura atômica. Este trabalho começou em 1911 com a descoberta do núcleo atômico, por Ernest Rutherford (1871-1937). Naquela época, o átomo era considerado uma mistura, com aproximadamente a mesma densidade por todo o volume, e com elétrons espalhados através dele, como nozes em um bolo. O elétron carregado negativamente, na verdade, fora descoberto há poucos anos – em 1897, por J. J. Thomson.” (PRIWER, Shana. **O livro**

Quem nunca abstratamente se deparou com o *tempo*? Quem nunca foi escravo do *tempo*? Todos os cidadãos são súditos do “tempo”. Desde a infância aprendemos a servi-lo. O *tempo* é a justificativa para várias desculpas; com base nele, nele fluem os prazos processuais; sem esquecer que o *tempo* também serve de critério para a incidência dos tributos.

Assim como a *morte* e os *tributos*, o *tempo* incide para todos. Essas são as três coisas certas em vida: o falecimento, o pagamento de tributos e a impiedosa morte dos minutos por causa do *tempo*. Mas, qual a relação entre o ‘tempo’ com a Teoria da Relatividade?

O criador da Teoria da Relatividade foi o físico alemão Albert Einstein em 1905¹⁴³. Na verdade essa teoria é dividida em duas: a Restrita (especial) que surgiu em 1905 e a Geral foi criada em 1915. A Teoria Restrita (especial) da Relatividade¹⁴⁴ é explicada:

A nova visão de Einstein sobre a relatividade foi ainda mais além. Não apenas afastou a idéia das localizações fixas no espaço, como também a idéia do tempo fixo! Eventos que acontecem ao mesmo tempo são simultâneos. **Einstein demonstrou que a simultaneidade não é fixa em estruturas de referência – eventos que a um observador parecem ser simultâneos podem ocorrer em tempos diferentes para outro observador.**¹⁴⁵

completo sobre Einstein: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 161).

¹⁴³ A primeira mulher de Einstein, a tímida e manca Mileva Maric, teve uma grande participação na criação dessa teoria, pois consistência matemática para às descabeladas equações de Einstein. Inclui em várias cartas, endereçada a Mileva, Einstein escreva “nossa teoria” ou “nosso trabalho”.

¹⁴⁴ Paulo de Barros Carvalho cita a Teoria da Especial (restritiva) da Relatividade em uma de suas obras jurídicas: “A propósito, apontando para o sistema de referência como condição do próprio conhecimento, essa grande figura das letras jurídicas brasileiras serve-se do exemplo extremamente sugestivo de Einstein, imaginando um trem muito comprido (5.400.00 km), a caminhar em velocidade constante e movimento retilíneo e uniforme (240.000 km/s), que tivesse uma lâmpada bem no centro e duas portas, uma dianteira e outra traseira, que se abrissem, automaticamente, assim que os raios de luz emitidos pela lâmpada as atingissem. Einstein demonstrou, com operações aritméticas bem simples, que um viajante desse trem, vendo acender-se a lâmpada, veria também, nove segundos depois, as duas portas se abrirem *simultaneamente*. Para um lavrador que estivesse no campo, a certa distância do trem, ainda que percebesse o acendimento da lâmpada no mesmo instante em que o viajante, cinco segundos após veria a porta traseira abrir-se somente quarenta e cinco segundos depois teria visto a abertura da porta dianteira. Passemos a palavra para o prof. Goffredo: ‘Que acontecera? Einstein observou que os fatos presenciados pelo viajante e pelo lavrador foram rigorosamente os mesmos. Mas, disse Einstein, o lavrador não estava dentro do trem e, portanto, o seu *sistema de referência* não era o *sistema de referência* do viajante.” (destaques do autor) (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário:** fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 2).

¹⁴⁵ PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein:** da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 82.

A síntese dessa primeira Teoria da Relatividade (chamada restritiva) o espaço e o tempo são fenômenos relativos que dependem do observador¹⁴⁶. Para Albert Einstein¹⁴⁷ o tempo surgiu com o *big bang*¹⁴⁸, quer dizer que antes do *big bang*, na ausência do tempo, nenhuma teoria poderia ser aplicada, decorreria do princípio da singularidade.

Além disso, não faz sentido falar do que existia ‘antes do big bang’, já que o **tempo começou no instante do big bang**. Nesse contexto, a palavra ‘antes’ deixa de ter significado. Por outro lado, podemos imaginar o que aconteceu durante intervalos de tempo sucessivos *após* o big bang.¹⁴⁹ (negrito nosso).

O Universo (Cosmos)¹⁵⁰ é constituído pelo *espaço-tempo* e o universo tributário brasileiro, ou melhor, o ordenamento tributário brasileiro é influenciado pelo *espaço-tempo*. Essa afirmação é encontrada no artigo 101 do Código Tributário Nacional - CTN¹⁵¹:

CAPÍTULO II

Vigência da Legislação Tributária

Art. 101. A vigência, **no espaço e no tempo**, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressaltando o previsto nesse Capítulo.¹⁵² (negrito nosso).

¹⁴⁶ “De certo modo, a teoria científica de Einstein sobre a relatividade preparou o palco para avanços no pensamento filosófico também. Se o movimento, o tempo e a simultaneidade eram relativos, o individual assumia uma importância muito maior do que acontecia se todo o movimento obedecesse a leis fixas, estáticas. Essa nova idéia de percepção afetaria muitas outras disciplinas; o efeito das teorias de Einstein não pode ser subestimado.” (PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 82).

¹⁴⁷ São preservados fragmentos do cérebro de Albert Einstein para análise. Um desses estudos que paret de sua genialidade estaria associada a uma excepcional velocidade neurológica.

¹⁴⁸ “Em 1985, um físico comentou em um encontro científico: ‘É tão certo que o universo começou com um Big Bang, há uma cerca de 15 bilhões de anos, como é certo que a Terra gira em torno do Sol.’ Essa declaração mostra a confiança que muitos cientistas depositam na teoria do big bang, proposta pela primeira vez pelo físico belga Georges Lemaître em 1927.” (PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 381-382).

¹⁴⁹ OLIVEIRA, Ivan S. **Física moderna**: para iniciados, interessados e aficionados. Vol. 4. São Paulo: Editora Livraria da Física, 2005, p. 382.

¹⁵⁰ O Cosmos é dividido em macrocosmos e microcosmos e foi analisado no item 3.3.

¹⁵¹ VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁵² VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

Esse artigo também comprova que pelo menos um dos parlamentares do Código Tributário Nacional – CTN – tinha noção dos preceitos da Teoria Geral da Relatividade de Albert Einstein.

Aprofundando a análise do artigo supracitado, ele demonstra que a “criação”, “interpretação” e a “aplicação” das normas jurídicas tributárias (incluída a norma tributária imunizante) se realizam num determinado *espaço-tempo*¹⁵³.

As normas tributárias sofrem influência direta do espaço-tempo. O CTN, nesse específico artigo, ratifica que todas as normas tributárias, assim como o Universo, estão em sintonia com a Teoria da Relatividade de Albert Einstein.

Mas o estudo da Teoria da Relatividade não se limita apenas a esse artigo do CTN, a norma jurídica tributária (incluindo a norma tributária imunizante) também possui critérios da RMIT contidos no antecedente da estrutura normativa (prótase) que fazem referência direta ao *espaço-tempo*.

Esses critérios da RMIT (critério espacial e critério temporal) limitam a abrangência da incidência (efeitos jurídicos) da norma tributária (incluindo a norma tributária imunizante) no espaço geográfico (variação espacial) e no lapso temporal (variação temporal).

3.7 Teoria geral da relatividade nas artes plásticas, na literatura e no direito tributário

A teoria de Einstein influenciou a literatura e as artes plásticas no início da década de vinte. Nesse período surgiu um peculiar estilo chamado *cubismo*¹⁵⁴. As obras dos pintores do cubismo tinham uma característica em comum: representavam formas geométricas em diferentes planos.

A influência dos pensamentos de Einstein é demonstrada pela disposição das formas geométricas dentro da tela. Pablo Diego José Francisco de Paula Juan Nepomuceno María de los Remedios Cipriano de la Santísima Trinidad Ruiz y Picasso (1881-1973), ou simplesmente, Pablo Picasso, foi um dos líderes desse movimento. Nota-

¹⁵³ O “espaço-tempo” tem influência direta na conceituação das palavras. Conceituando “serviço público” e citando Cirne Lima, pontua o professor Regis Fernandes de Oliveira: “No Brasil. A posição é a mesma. Afirmo Cirne Lima que o **conceito de serviço público é ‘essencialmente variável no tempo e no espaço.’**” (negrito nosso) (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 64).

¹⁵⁴ Movimento que surgiu em 1907 com a obra de Pablo Picasso: “Les demoiselles d’Avignon”.

se nas telas de Picasso a disposição das formas geométricas, caracterizando, em apenas uma única tela, vários planos, ou seja, as obras do referido pintor espanhol quatro dimensões que Einstein se referia na Teoria Geral da Relatividade:

Assim também acontece com a idéia de se viver em um universo quadridimensional, com a quarta dimensão temporal (tempo) além das **três dimensões espaciais (comprimento, largura e altura)**.¹⁵⁵ (negrito nosso).

Na literatura a Teoria da Relatividade também influenciou vários escritores. O escritor estadunidense William Cuthbert Faulkner (1897-1962) foi um deles.

Na sua obra “Som e a fúria”, que é rotulada de escrita desafiadora e chega ao extremo de ser definida como demoníaca (o autor faz uma interiorização dos personagens, criando situações desesperadoras e de forma abrupta muda a narrativa).

Nessa obra há várias vozes que dá a sensação de vários planos. Nesse último aspecto, nas vozes, está evidenciada a teoria de Einstein: os vários planos, as dimensões.

O escritor mais conhecido na seara jurídica, que também sofre influência de Albert Einstein foi o autor alemão de “O processo”, Franz Kafka (1883-1924).

Alguns pesquisadores relatam encontros entre Einstein e Kafka na antiga Tchecoslováquia (Tchecoslováquia) para falar de política, literatura e para jogar xadrez. “O processo”, esse clássico romance, o personagem ao acordar se encontra numa realidade (plano) totalmente diferente.

É processado por um crime que não sabe qual é, tem alucinações, pesadelos e com o decorrer da narrativa não sabe o que é realidade e ficção. A teoria de Einstein é aplicada no conflito entre esses quatro planos: realidade, ficção, pesadelos e o plano da loucura.

No Direito, a teoria de Einstein é aplicada na norma tributária quando essa norma jurídica traz o *tempo* e o *espaço* contidos em um dos critérios do antecedente normativo (*prótase*).

¹⁵⁵ PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 21.

3.8 Síntese da teoria da relatividade: restritiva e geral

O Caos, além de simbolizar o mais primitivo dos deuses gregos, também tem o significado de um princípio puramente espacial (abertura, intervalo ou vazio)¹⁵⁶. Do Caos, surgiram os demais deuses gregos, em especial Eros e Gaia.

É importante ressaltar que este Eros, filho de Afrodite¹⁵⁷ (vulgarmente chamado de “Cupido”), este é um deus onipresente entre deuses e entre homens¹⁵⁸. Já Gaia é a conjunção dos quatro elementos da natureza: terra, fogo, água e ar¹⁵⁹. No início, Gaia (Terra) gerou um ser semelhante a ela mesma, capaz de cobri-la por completo¹⁶⁰, chamado Urano (Céu).

Com Urano estrelado, Gaia teve vários filhos, mas, por serem horrendos, todos eram mantidos dentro da barriga de Gaia, pois Urano não os deixava nascer¹⁶¹. Um desses seus filhos, o destemido Cronos (eterno “Senhor do Tempo”), castrou o seu pai Urano¹⁶² e assumiu o comando das divindades¹⁶³.

Dessa forma, Cronos (Tempo) reina absoluto entre o seu pai Urano (Céu) e a sua mãe Gaia (Terra) e, até hoje, constantemente influencia na vida dos demais deuses e seres vivos.

A Mitologia Grega explica o surgimento do espaço (Gaia) e do tempo (Cronos). Mas qual seria a origem científica do *espaço-tempo*? O comentário abaixo responderá.

O leitor não deve ficar com a impressão de que o big bang foi algo como a explosão de uma bomba gigantesca, que alguém poderia, pelo menos em princípio, observar à distância. Para os cosmólogos, **o big bang representa o começo do próp.** Não existe um ponto no espaço atual para o qual os cientistas possam apontar e dizer: ‘O big bang

¹⁵⁶ NASTARI, Alfredo. **História viva** – deuses da mitologia. Vol. 1. São Paulo: Duetto Editorial, 2009, p. 20.

¹⁵⁷ “O sêmen de Urano, derramado sobre o mar, fecundou as ondas (aphros) e desse fenômeno nasceu Aphroditê, ou ainda Afrodite e, por fim, Afrogenéia, que significa ‘nascida da espuma’. A nova divindade, já nascida em belíssima forma e adulta, caminha para fora da espuma do mar numa praia da ilha de Chipre.” (Ibid., p. 6).

¹⁵⁸ “Hesíodo diz: ‘Depois a ampla Gaia segura oferecida para sempre a todos os seres vivos, e Eros o que brilha entre os deuses imortais, o que rompe os membros e, no peito de cada deus, como de cada homem, doma o coração e a vontade judiciosa’”. (Ibid., p. 21).

¹⁵⁹ Ibid., p. 21.

¹⁶⁰ Ibid., p. 22.

¹⁶¹ Ibid., p. 22.

¹⁶² “E o grande urano veio, trazendo a noite, e envolvendo gaia ávido de amor. [...] Mas o filho, de seu esconderijo, [...] estende a mão esquerda, com a direita toma da longa foice de dentes agudos e brutalmente corta as bolsas de seu pai, para jogar em seguida atrás de si.” (Ibid., p. 22-23).

¹⁶³ Ibid., p. 6.

aconteceu aqui’. O big bang aconteceu em toda a parte.¹⁶⁴ (negrito nosso).

Do *big bang* não surgiu só o tempo, mas também o que entendemos por espaço. Os cientistas são peremptórios em afirmar que “tudo” foi criado depois do *big bang*, e contido nesse “tudo” o *espaço-tempo*. Da união do espaço e do tempo surgiram as dimensões que constituem o Cosmo. Shana Priwer escreveu sobre a vida e a obra de Einstein, esclarece:

Assim também acontece com a idéia de se viver em um universo quadridimensional, com a quarta dimensão temporal (**tempo**) além das três dimensões espaciais (comprimento, largura e altura).¹⁶⁵ (negrito nosso).

A principal questão de análise da Teoria da Relatividade é o espaço e o tempo. Como já foi comentado o espaço e o tempo (*espaço-tempo*) são indissociáveis e com base neles surgem as demais dimensões do Universo. Decorre dessa afirmação uma das mais importantes discussões da Teoria Geral da Relatividade é o tamanho do Universo. Para alguns estudiosos, o Universo é infinito (∞), não podendo ser medido.

Porém, outros físicos discordam de Einstein e defendem que o Universo, por possuir dimensões, pode ser medido. Uma coisa é certa: o cálculo será tão grandioso que é melhor defini-lo como infinito (∞).

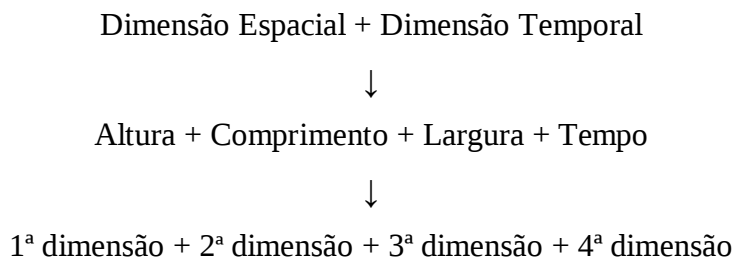
Albert Einstein¹⁶⁶, com a sua Teoria da Relatividade, defende que o Universo possui três dimensões espaciais mais o “tempo”, ou seja, o Universo possui quatro dimensões, ou seja, o Universo é quadridimensional.

Na dimensão espacial encontra-se a altura, o comprimento e a largura. Dessa forma seria a teoria quadridimensional de Albert Einstein:

¹⁶⁴ OLIVEIRA, Ivan S. **Física moderna**: para iniciados, interessados e aficionados. Vol. 4. São Paulo: Editora Livraria da Física, 2005, p. 382.

¹⁶⁵ PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 21.

¹⁶⁶ “Em março de 1916, Einstein escreveu um artigo que resumia e explicava os pontos de apoio da relatividade geral em termos mais compreensíveis. Esse artigo e outro que ele escreveu logo depois se tornaram a fonte canônica para a relatividade geral, e ambos ainda são muitos citados e referidos. As três principais afirmações da relatividade geral são: 1. Espaço e tempo não são rígidos. Sua forma e estrutura são influenciadas pela matéria e energia; 2. Matéria e energia determinam como o espaço e o espaço-tempo se curvam; 3. O espaço e sua curvatura determinam como a matéria se move.” (Ibid., p. 158).



Um adendo sobre o estudo da “Teoria dos Buracos Negros”¹⁶⁷ que em parte discorda da Teoria da Relatividade. Os estudiosos da Teoria dos Buracos Negros hoje negam a existência dos “Buracos-negros” primordiais¹⁶⁸ e tentam comprovar uma quinta dimensão do Universo: a gravidade. Seriam, assim, quatro dimensões espaciais (comprimento, largura, altura e a *gravidade*) e o “tempo”.

Resumindo as indissociáveis Teorias da Relatividade criadas por Albert Einstein:

► Teoria Restritiva (especial) da Relatividade, criada em 1905 – nesse momento inicial Einstein afirma que, por causa do referencial, o tempo é relativo;

► Teoria Geral da Relatividade, criada em 1915 – que o espaço e o tempo não se separam e com base neles o Universo possui é quadridimensional.

Depois de explicado esses dois momentos da Teoria da Relatividade é imprescindível comentar, mesmo que superficialmente, - já que esse não é o propósito da presente obra – a importância da descoberta de Einstein para a humanidade.

No tópico seguinte será apresentada outra teoria (Teoria Quântica). Para evitar confusão com a Teoria da Relatividade, primeiro será conceituada a Teoria Quântica para depois ser aplicada na norma tributária.

¹⁶⁷ “Por definição, os buracos negros são pontos extremamente densos no contínuo espaço-tempo. Quando uma estrela muito grande entra em colapso e se comprime sobre si própria, um buraco negro se forma. Enquanto as estrelas emitem calor e luz, elas conseguem resistir ao puxão gravitacional interno; quando ocorre o colapso, porém, não resistem mais. Esse puxão gravitacional interno é tão intenso que nada pode escapar de um buraco negro, nem matéria nem de fato luz. O primeiro ‘verdadeiro’ buraco negro que os cientistas acreditam existir foi detectado em 1970, o Cygnus X-1. Evidências indiretas de outros buracos negros foram encontradas. Sem a teoria da gravidade e do contínuo espaço-tempo de Einstein, os buracos negros nunca teriam sido postulados, muito menos descobertos.” (OLIVEIRA, Ivan S. Op. cit., p. 233).

¹⁶⁸ “Ao contrário da ficção popular, Einstein nem inventou nem descobriu o buraco negro. Ele nunca acreditou na existência dos buracos negros. Essa negação é extremamente irônica, pois foram suas teorias de gravitação e relatividade que tornaram possível a descoberta deles.” (OLIVEIRA, Ivan S. **Física moderna**: para iniciados, interessados e aficionados. Vol. 4. São Paulo: Editora Livraria da Física, 2005., p. 234).

3.9 Espaço-tempo e a *prótase* normativa

A Teoria Quântica se preocupa com a análise das estruturas do átomo (estudo subatômico) e a Teoria da Relatividade descreve o universo em larga escala. Os físicos têm esperança de um dia unir os postulados quânticos com os preceitos de Einstein.

A norma tributária consegue acoplar os alguns princípios das duas teorias, pois possui uma basilar estrutura (Teoria Quântica) e sofre influencia direta, no antecedente normativo, do *espaço-tempo* (Teoria da Relatividade).

Nesse trabalho, a Teoria Quântica é aplicada quando houver uma comparação entre a estrutura do átomo com a estrutura da norma jurídica tributária, eis que essa teoria analisa a estrutura do objeto numa forma estática e a Teoria da Relatividade será aplicada quando houver qualquer referência do *espaço-tempo*, pois essa teoria se preocupa com a movimentação do Universo - a análise é dinâmica.

A escritora Shana Priwer¹⁶⁹ melhor esclarece os preceitos das duas teorias:

A ciência quântica é o estudo de micro partículas, átomos e outros aspectos do universo em níveis microscópicos. Os átomos são estudados em termos de partículas subatômicas como prótons e elétrons, e as coisas são estudadas na menor escala possível. **A relatividade, por outro lado, é quase o oposto. Ela examina o universo macroscopicamente.** Os elementos são estudados em grande escala, certamente grande o suficiente para serem visíveis sem o auxílio de microscópio, e costumam ser observados, isto sim, com telescópios!” (destaques nosso)

A análise da estrutura normativa é um estudo “microscópico”, uma análise estática, que o referencial não pode ser alterado. Exemplo: o estudo dos critérios da RMIT contidos na norma jurídica (a análise será com base na Teoria Quântica). Na outra ponta do estudo está a Teoria da Relatividade que faz referência direta ao *espaço-tempo*. Nesse momento é permitido antecipar que dentro da norma tributária imunizante existem dois critérios no antecedente normativo (*prótase*) que faz referência ao espaço e ao tempo.

¹⁶⁹ PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 207.

É primordial ter a ideia dos limites de cada teoria, pois a partir desse tópico as teorias (Quântica e da Relatividade) praticamente caminharão juntas na análise da norma tributária.

Já foi analisado que *não existe espaço sem o tempo, assim como não existe tempo sem o espaço*. O espaço e o tempo andam juntos! Nunca poderão se separar. Seguindo esse raciocínio, qualquer comentário, citação ou critério que faça referência ao *tempo*, terá que, obrigatoriamente, delimitar o *espaço*.

A *Lógica Jurídica*¹⁷⁰ é um ponto de vista do conhecimento que estuda a estrutura normativa. É cediço que a norma jurídica possui uma “composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da Lógica”¹⁷¹: uma *prótase* e uma *apódose*. Minúcias de Paulo de Barros Carvalho:

À ‘prótase’ designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência prevista na ‘apódose’. Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa consequência, imputada à realização do fato previsto na ‘prótase’.¹⁷² (destaque nosso).

Explicando: uma norma tributária inicial que possui uma *prótase* (hipótese/antecedente normativa) e uma *apódose* (consequência normativa); a não realização do comando contido na primeira norma tributária ocasionará o surgimento da segunda norma tributária (teve origem pelo descumprimento da primeira – caracterizada pelo sinal negativo no consequente). Nessa toada à *dualidade normativa: prótase* (hipótese-antecedente) e *apódose* (tese- consequente). Ensina Lourival Vilanova:

Se simbolizarmos a proposição-hipótese por *p* e a proposição-tese por *q*, e a relação implicacional por ‘ $\rightarrow$ ’, a fórmula do primeiro membro da proposição jurídica seria ‘D ($p \rightarrow q$)’, onde D é o functor (o sincategorema que indica a operação deôntica) incidente sobre a *relação interproposicional*.¹⁷³ (destaques do autor).

¹⁷⁰ Explica Paulo de Barros Carvalho: “Pois bem, explorando a temática da linguagem, sob o enfoque da função pragmática do discurso, vamos nos aproximando daquilo que chamamos de ‘Lógica jurídica’, expressão ambígua utilizada para mencionar a linguagem prescritiva do direito posto, mas também empregada para fazer referência à linguagem da Ciência do Direito e ao estudo complexo de forma de argumentação que surpreende o sentido retórico das comunicações jurídicas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 71).

¹⁷¹ Período retirado da obra do professor Paulo de Barros Carvalho. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 48).

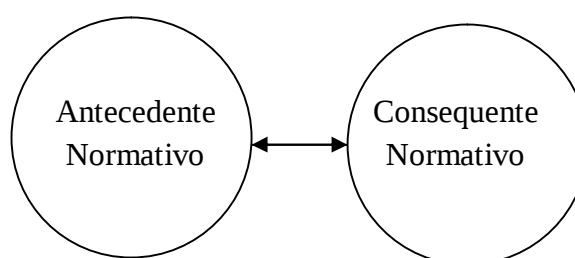
¹⁷² Ibid., p. 48.

¹⁷³ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 93-94.

Mais uma vez Paulo de Barros Carvalho pontua:

A hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro.¹⁷⁴

As reflexões jurídicas podem ser simplificadas no seguinte gráfico:



Seguindo essa proposição, chega-se aos critérios integrantes da regra-matriz de incidência tributária – RMIT. A RMIT já foi definida neste trabalho como norma tributária de conduta (uma norma tributária *stricto sensu*)¹⁷⁵. Palavras do criador da RMIT que sintetiza a definição: “A ‘norma tributária em sentido estrito’ será a que prescreve a incidência.”¹⁷⁶. Analisando o *IPTU*¹⁷⁷, o referido cientista jurídico aplica a sua teoria:

Creio estar autorizado dizer-se que sua arrumação lógico-semântica é a seguinte:

Hipótese: 1) critério material – ser (verbo) proprietário de bem imóvel (complemento predicativo); 2) **critério espacial** – no perímetro urbano do Município; 3) **critério temporal** – computado o acontecimento no dia 1.º de janeiro do ano civil.

Consequente: 1) critério pessoal – o sujeito ativo será o Município e o sujeito passivo será o proprietário; 2) critério quantitativo – a base de

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 94.

¹⁷⁵ A norma tributária de conduta foi estudado no item 2.3.2 e a norma tributária *stricto sensu* foi estudada no item 2.3.3.

¹⁷⁶ Ibid., p. 93-94.

¹⁷⁷ Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano: art. 156, I da nossa hodierna CRFB (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988. Constituição e o Supremo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm>. Acesso em: 1 maio 2010).

cálculo é o valor venal do imóvel, sobre que se aplicará a alíquota de 1%.”¹⁷⁸ (negritos nossos).

A primeira vista percebe-se que a RMIT está em harmonia com os princípios da Teoria da Relatividade, pois se verifica na *prótase* (hipótese tributária) dois critérios que tratam do *espaço* e do *tempo*.

Vede que a estrutura da RMIT possui três critérios na *prótase* (material, espacial e temporal) e mais dois critérios na *apódose* (quantitativo e pessoal). Porém, seguindo à risca os ensinamentos da Teoria da Relatividade, que já foram comentados, haverá uma impossibilidade de separar o espaço do tempo, ou seja, não seria possível, com base nos ensinamentos de Albert Einstein, a separação do espaço e do tempo (*espaço-tempo*)¹⁷⁹.

Com base na Teoria da Relatividade se propõe uma “nova” regra-matriz de incidência tributária: RMIT’ (linha), com a união do critério espacial e do critério temporal surgiria o critério quântico/relativo¹⁸⁰.

Aplicando os preceitos da Teoria da Relatividade na norma tributária, é obrigatória a união do critério espacial e do critério temporal, criando, assim, um único critério, chamado de *critério quântico/relativo* ou *critério espaço-temporal*.

Nesse aspecto, as lições de Albert Einstein (Teoria da Relatividade) na RMIT, a referida norma tributária ficará mais harmoniosa com quatro critérios (se os critérios da RMIT’ forem sinônimos de dimensões – campos normativos –, logo, a RMIT sintetiza a quadridimensionalidade da norma tributária): dois na *prótase* (material e quântico/relativo) e dois na *apódose* (quantitativo e pessoal). Aplicando as lições de Albert Einstein sobre o *espaço-tempo* segue a RMIT’:

¹⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 95.

¹⁷⁹ “Podemos começar a estudar as visões de espaço e tempo no período pré-renascentista, especialmente na Grécia e Roma antigas. A visão nessa época era de que havia uma estrutura natural de referência para visualizar e medir objetos. Essa estrutura de referência era simples: era um estado de repouso, ou seja, um estado de não-movimento. Nessa visão do mundo, havia uma estrutura absoluta, chamada ‘repouso absoluto’, e todos os observadores concordariam que essa estrutura de referência estava em repouso. A estrutura absoluta de referência também tinha um tempo absoluto, do qual todos os outros tempos podiam ser medidos.” (PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 78).

¹⁸⁰ Na verdade esse critério deveria ser chamado de “Critério Relativicional”, pois já que a Física Quântica estuda as pequenas partículas do átomo (partículas subatômicas) e a “Teoria Geral da Relatividade” de Albert Einstein estuda o Universo e a influência do espaço-tempo. Porém, foi adotada essa denominação, eis que todos os critérios da RMIT são relativos (variariam de acordo com o referencial: bem jurídicos tributáveis no critério material; claro o tempo; o espaço de acordo com a abrangência da exação e da existência ou não de isenção; base de cálculo e alíquota variariam e os sujeitos da relação tributária). Essa terminologia (quântica-relativa) tem o escopo de diminuir confusões mentais; o rigor no emprego da terminologia foi prejudicado em busca da melhor compreensão.

P	→ Critério Material (verbo + complemento)
(prótase)	→ Critério Quântico/Relativo (espaço + tempo)
↓	
A	→ Critério Quantitativo (base de cálculo + alíquota)
(apódose)	→ Critério Pessoal (sujeito ativo + sujeito passivo)

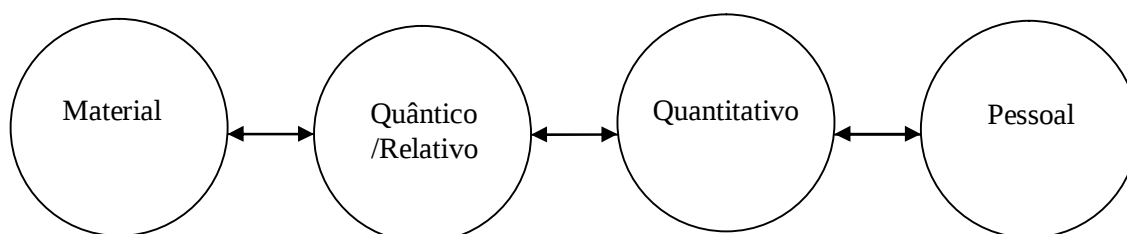
Aplicando essa RMIT' no IPTU:

Prótase: 1) critério material – ser (verbo) proprietário de bem imóvel (complemento predicativo); 2) **critério quântico/relativo (espaço-tempo)** – no perímetro urbano do Município – dia 1.º de janeiro do ano civil;

Apódose: 1) critério pessoal – o sujeito ativo será o Município e o sujeito passivo será o proprietário; 2) critério quantitativo – a base de cálculo é o valor venal do imóvel, sobre que se aplicará a alíquota de 1%. No próximo tópico será estudado cada critério da RMIT'.

3.10 “Nova” regra-matriz de incidência tributária – RMIT'

No tópico passado, foi iniciado o estudo da RMIT partindo da premissa de que o *tempo* e o *espaço* são indissociáveis. Sendo assim, resultou em uma estrutura normativa mais harmoniosa chamada de RMIT': dois critérios no antecedente normativo (Critério Material e o Critério Quântico/Relativo) e mais dois critérios no consequente normativo (Critério Pessoal e o Critério Quantitativo). O gráfico facilita a compreensão:

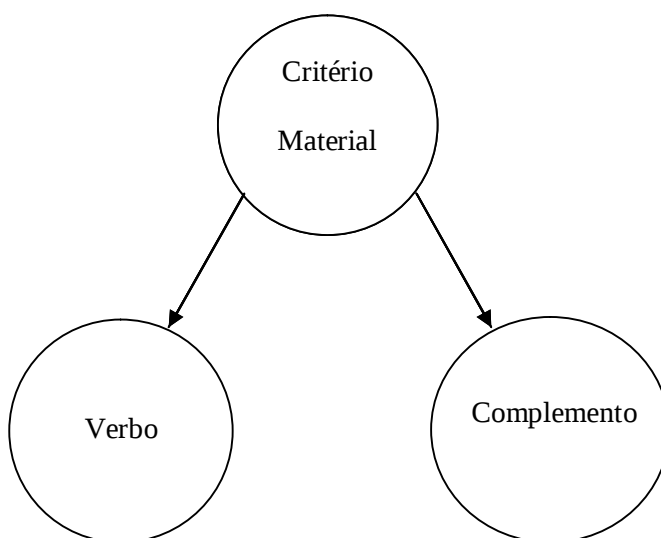


Para uma análise pormenorizada da RMIT' cada um dos seus critérios será analisado separadamente. Serão aproveitadas as definições já conhecidas da RMIT. Isso

ocorre porque a RMIT é diferente da RMIT', apenas na organização dos critérios espacial e temporal que a primeira separa e a segunda não. O **critério material** é encontrado no antecedente normativo (prótase). Paulo de Barros Carvalho pontua:

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.) Esse sentido lato se atribui à palavra 'comportamento' está autorizado pela lição segura de Eduardo Carlos Pereira.¹⁸¹ (negrito nosso).

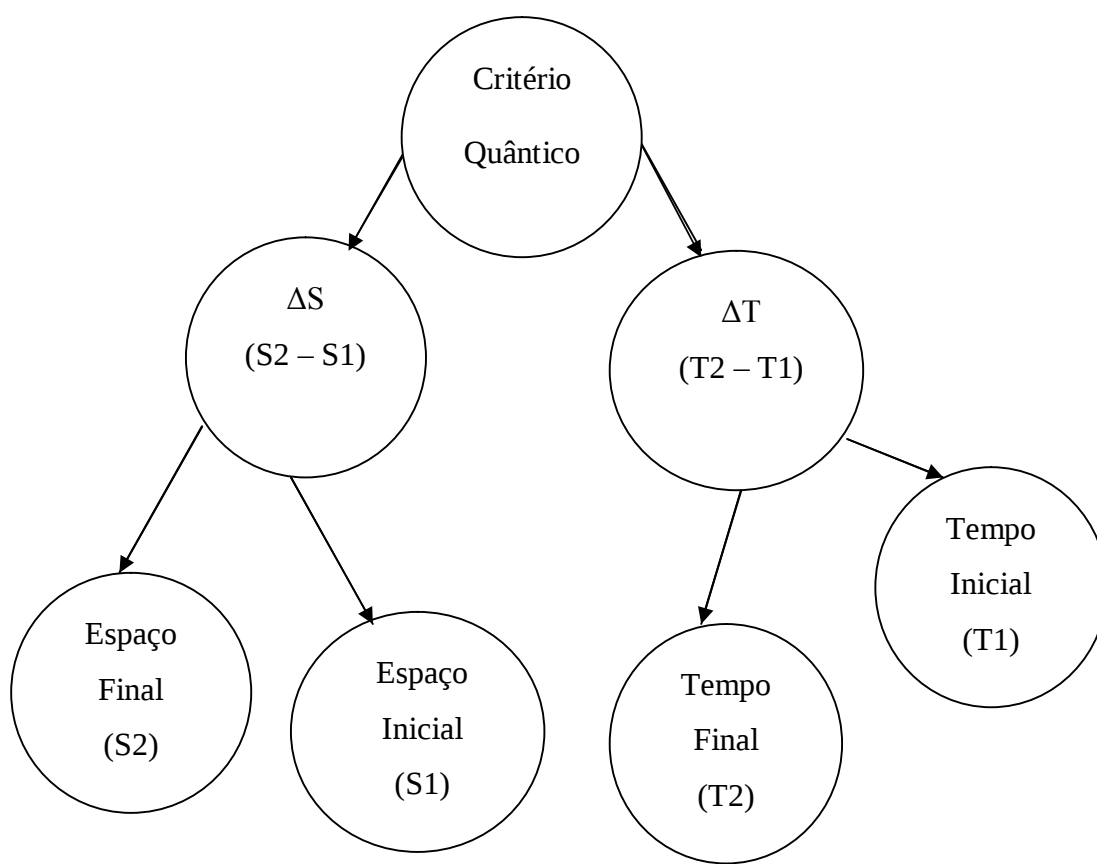
Sendo assim, esse primeiro critério é constituído por um *verbo* e o seu *complemento* (verbo + complemento). A ideia por ser refletida no seguinte gráfico:



O próximo critério contido no antecedente normativo da RMIT' é o **critério quântico/relativo**. Esse critério não pode ser dividido! Para apurar os seus valores é necessário mais uma vez adentrar na Física.

A incidência espacial da norma tributária (ΔS) é composta pela subtração entre o espaço final e o espaço inicial (que sempre será menor); para encontrar a abrangência temporal da norma tributária (ΔT) é obrigado subtrair o dia final da eficácia normativa do dia inicial desses efeitos (lapso temporal):

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 125.



O “tempo natural”, nesse aspecto, se assemelha – em parte – com o “tempo jurídico”: os dois possuem um *início* e um *fim*. Esses últimos são os elementos basilares do ΔT (tempo final – tempo inicial). Pontuam os devotos da Teoria da Relatividade:

Assim também acontece com a idéia de se viver em um universo quadridimensional, com a quarta dimensão temporal (tempo) além das **três dimensões espaciais (comprimento, largura e altura)**.¹⁸² (negrito nosso).

A “altura” é desprezada pelo Direito Tributário, eis que não existe, no ordenamento jurídico tributário, uma exação que incida nessa dimensão (campo), ou seja, a “altura” é uma dimensão que beira o infinito (∞), não precisa constar na RMIT’.

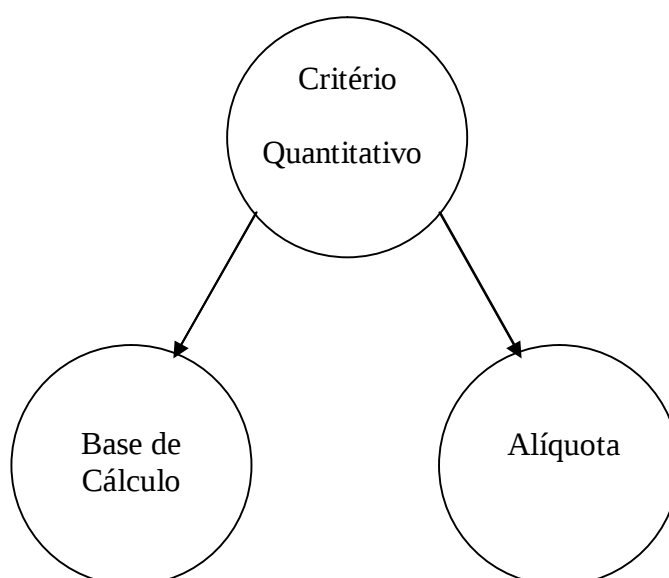
Depois dessa advertência, adentra-se no primeiro critério do consequente normativo, chamado de **critério quantitativo**. Para defini-lo, é mais uma vez necessária a

¹⁸² PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 21.

intervenção do criador da regra-matriz de incidência tributária. Paulo de Barros Carvalho comenta:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. **Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensáveis, carece de sentido existência isolada de uma ou de outra.**¹⁸³ (grifo nosso).

A ideia pode ser organizada em um gráfico:



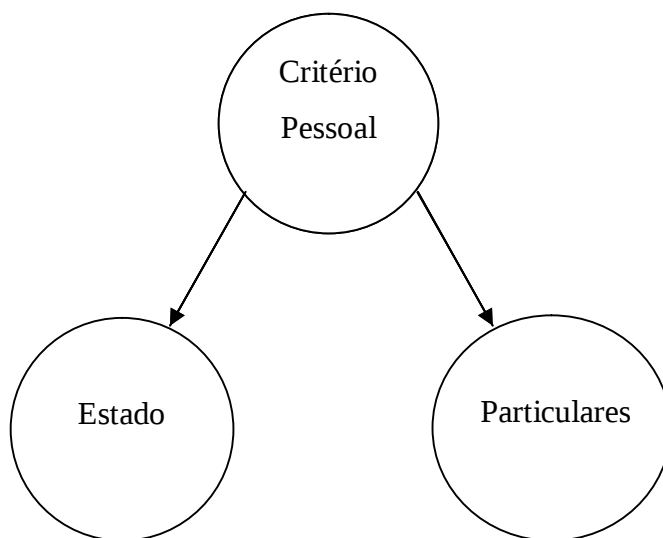
Por fim, o quarto critério da RMIT', o **critério pessoal** (subjetivo) – também chamado de subjetivo –, que se encontra na *apódose* (consequente normativo). Paulo de Barros Carvalho mais uma vez pontua:

O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no *prescritor* da norma, e que **nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro.**¹⁸⁴ (negrito nosso).

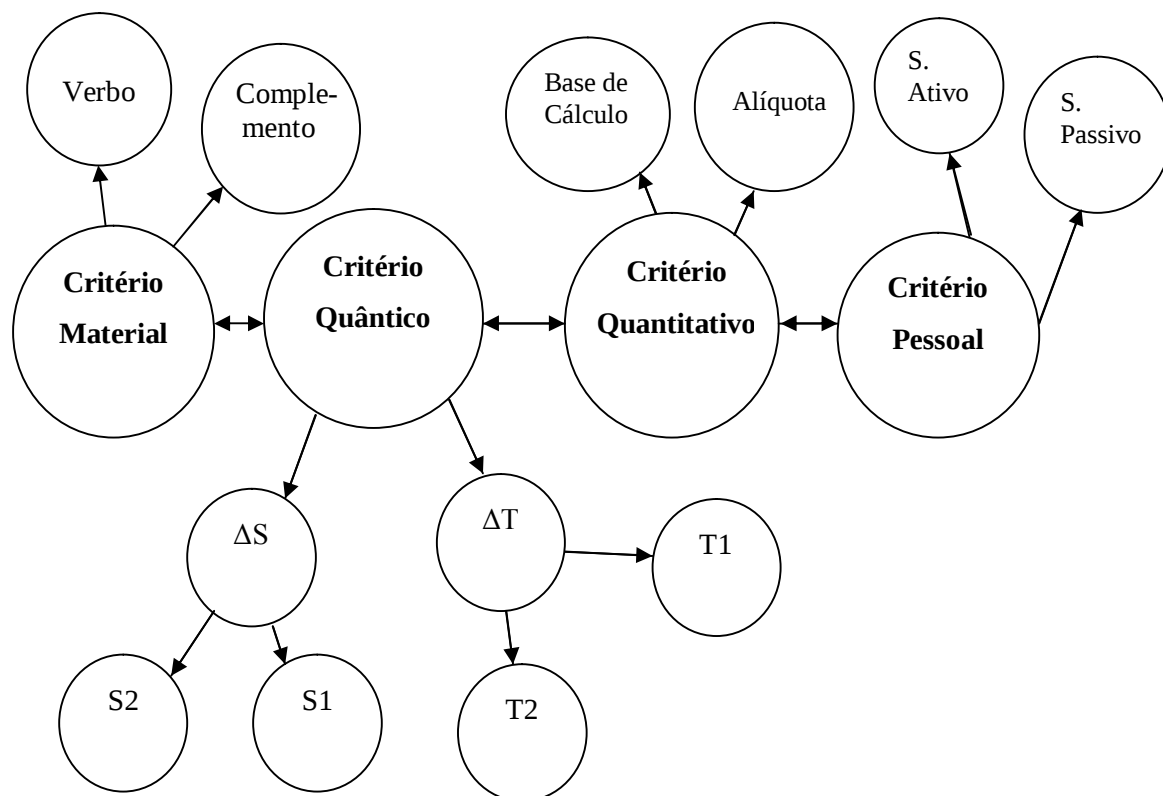
¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 339.

¹⁸⁴ PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 295.

Nesse critério fica evidenciada a relação tributária. É nele que são encontradas as pessoas com o direito subjetivo de exigir a exação (sujeitos ativos) e o dever jurídico de cumprir os preceitos contidos na norma tributária (sujeito passivo). O sujeito ativo são os entes públicos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municipalidades) e o sujeito passivo são os particulares (contribuintes e responsáveis tributários). Segue o gráfico para esclarecer o pensamento jurídico:



Segue o gráfico final que diseca por completo da RMIT', ou seja, o gráfico do “mínimo irreduzível” da norma tributária:



Com o recurso gráfico fica cãndida a explicação. Além de está de acordo com os princípios quânticos e da relatividade, a RMIT' possui uma estrutura harmônica, com dois critérios na *prótase* (Material e Quântico/Relativo) e mais dois na *apódose* (Quantitativo e Pessoal).

CAPÍTULO 4

NORMA TRIBUTÁRIA IMUNIZANTE

Sumário:

4.1 Efêmera digressão. 4.2 Conceito e definição da norma tributária imunizante. 4.3 deônticos na norma tributária imunizante. 4.4 Campos jurídicos: *macrocosmos* e *microcosmos*. 4.4.1 *Macrocosmos* tributário imunizante. 4.5. Não-incidência e incidência tributária: norma de isenção e norma imunizante.

4.1 Efêmera digressão

Não é precisa a origem do instituto chamado *imunidade*. O vocábulo advém do Império Romano e significa *negação de múnus ou encargo*¹⁸⁵ – *immunitas* – que tinha o escopo de “liberar” limitadas pessoas ou determinados fatos da incidência dos tributos.

Na Grécia antiga, surgiram os primeiros templos religiosos¹⁸⁶, onde se cultuavam a deusa Afrodite¹⁸⁷ e o deus Baco¹⁸⁸ – Dionísio¹⁸⁹ para os romanos – foram os primeiros imóveis a ser imunizados.

¹⁸⁵ A professora Regina Helena Costa, citando Bernardo Ribeiro de Moraes, faz uma pequena digressão histórica sobre o instituto da *imunidade tributária*. (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 25-27).

¹⁸⁶ “As datações arqueológicas dos templos sugerem que o culto à deusa da sexualidade e da fertilidade teve origem na Mesopotâmia, alcançando a costa levantina e daí chegando à ilha de Cítera, Chipre, à costa ocidental da Anatólia, no território da atual Turquia, e à Grécia. Suas representações não se limitam

Para ratificar esse fato histórico, é importante citar que, na mesma região da Grécia, mais precisamente na cidade da Beócia¹⁹⁰ (localizada na periferia do estado grego), foi encontrada uma tábua de mármore chamada de *Senatusconsulta SC et epistula cosulum* – cuja origem seria do ano 79 a.C. –, que liberava, essas casas litúrgicas, do pagamento de tributos, “protegendo”, assim, o culto dos deuses¹⁹¹.

Antes do nascimento de Cristo foi encontrada outra forma de *negação do múnus* agora para pessoas com delimitações físicas ou mentais¹⁹².

No Brasil, a primeira Constituição já trazia, de forma comedida, os primeiros ensaios jurídicos do que hoje chamamos de imunidade tributária¹⁹³. Hoje, a norma

àquelas da belíssima jovem que sai nua das águas do mar.” (NASTARI, Alfredo. **História viva** – deuses da mitologia. V. 3. São Paulo: Duetto Editorial, 2009, p. 8).

¹⁸⁷ “O culto de Afrodite nos santuários de Chipre, Quitira e Corinto, contudo, apresentava notáveis diferenças dos demais. Em primeiro lugar, neles existia a presença permanente de centenas de sacerdotisas de Afrodite. Essas sacerdotisas, chamadas de *hieródulas*, que significa ‘templo’ e ‘escrava’, estavam a serviço da deusa e muitos estudiosos as chamam de ‘prostitutas sagradas’, pois recebiam os visitantes com favores sexuais, cujo pagamento era todo entregue ao templo.” (destaque do autor) (Ibid., p. 26).

¹⁸⁸ “O filósofo alemão Friedrich Nietzsche (1844-1900), em *A origem da tragédia*, aponta para essa polaridade entre o dionisíaco e o apolíneo como dois aspectos complementares da cultura grega, porém, o caráter dionisíaco foi sempre uma espécie de contrapólo e de sombra de uma cultura e de uma sociedade em que os valores do equilíbrio, da proporção e da sobriedade, inerentes ao culto de apolo, e posteriormente à própria filosofia grega, foram predominantes.” (destaques do autor) (Ibid., p. 24).

¹⁸⁹ “Registros de historiadores e cronistas, a partir do século V a.C., dão conta de festas anuais em honra a Dionísio, comemoradas em cidades, vilarejos e, de certa forma, patrocinadas pelo Estado e pelos poderes constituídos.” (Ibid, p. 9).

¹⁹⁰ “Diz uma lenda que Míínnias, rei de orcomeno, na Beócia, tinha três filhas muito laboriosas, que repreendiam duramente aquelas mulheres que, em certos momentos do ano, deixavam as cidades, dirigindo-se às montanhas para honrar Dionísio. O deus então surgiu ante as três filhas de Míínnias, na forma de donzela, advertindo-as para não negligenciarem seus ritos secretos. As jovens, porém, não lhe deram nenhuma atenção, voltando-se com dedicação redobrada às suas tarefas virtuosas. Dionísio, então, transformou-se em touro, depois em leão e finalmente em leopardo. Folhas de videira e de hera brotaram, subitamente, dos ares onde as três jovens trabalhavam. Temerosas, elas resolveram tirar a sorte para determinar qual deveria oferecer o próprio filho em sacrifício ao deus, para assim aplacar a sua ira. A criança, então, foi despedaçada por sua própria mãe e por suas tias. Coroadas com folhas de hera, as três filhas de Míínnias dirigiram-se então à montanha, onde era celebrado o culto a Dionísio, e lá sofreram metamorfoses: uma foi transformada em morcego, a outra, em coruja e a terceira, em corvo.” (Ibid., p. 40).

¹⁹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 26.

¹⁹² Ibid., p. 26.

¹⁹³ Regina Helena Costa pontua: “Na Constituição de 1824 – que pouco cuidava da matéria tributária – já se encontravam as raízes das noções de capacidade contributiva e de imunidade fiscal. Após dedicar alguns dispositivos à Fazenda Nacional (arts. 170 a 172), traz, em seu art. 179, inicialmente, determinação de que ‘ninguém será isento de contribuição para as despesas do Estado em proporção de seus haveres’ (inciso XV), preceito consagrador da essência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. O mesmo art. 179, em seu inciso XVI, estatui que ‘ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública’, encerrando, assim, a concessão dos privilégios, outorgados à nobreza. De outro lado, porém, salienta a manutenção de ‘privilégios essenciais’ – vale dizer, de benefícios que não poderiam ser suprimidos – pelo quê entendemos residir aqui o embrião das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro.” (Ibid., p. 28).

tributária imunizante está prescrita, em pequenos sedimentos (artigos, incisos ou parágrafos) e em todo o texto constitucional, imunizando determinado jurídico (“fato” ou “coisa”) relacionado a situações específicas de alguns impostos, de algumas taxas ou em algumas contribuições.

Sendo assim, entendemos que a norma tributária imunizante é aplicada não apenas na espécie tributária chamada de imposto¹⁹⁴, mas, também, nas taxas¹⁹⁵ e nas contribuições¹⁹⁶. Ives Gandra Martins comenta:

Imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias. Há uma razão para que assim seja, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou uma faceta contraprestacional de serviços públicos e divisíveis ou outra de exercício do poder de polícia. A contribuição de melhoria é apenas cabível em havendo melhoria de imóvel para seu pagador. [...] Em outras palavras, as demais espécies tributárias não podem ser objeto de imunidade constitucional porque estão vinculadas a suas finalidades específicas, exceção feita à imunidade expressa do § 7º do art. 195, [...] ¹⁹⁷ (negrito nosso).

*Data máxima vênia*¹⁹⁸, mas em específicos artigos, distribuídos em todo o texto, a Constituição Federal autoriza conclusão diversa, por exemplo: as normas tributárias imunizantes¹⁹⁹ podem ser aplicadas nas taxas e nas contribuições.

¹⁹⁴ Geraldo Ataliba define *imposto*: “Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 7. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 137).

¹⁹⁵ “Conceituamos taxa como o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado.” (Ibid., p. 156).

¹⁹⁶ Geraldo Ataliba define “contribuições”: “A contribuição é um instituto jurídico que se constitui essencialmente pela disciplina da passagem compulsória de dinheiros privados aos cofres públicos, por força de decisão legislativa. Nesse sentido, corresponde ao conceito genérico de tributo – científico ou doutrinário – seja qual for a corrente que se adote, ou a idéia que de tributo se faça, em termos econômicos ou de ciência das finanças.” (Ibid., p. 191).

¹⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. Peculiar e atemporal posicionamento jurídico do professor Geraldo Ataliba sobre “contribuições”: “difícilmente surgem contribuições cuja hipótese de incidência corresponde ao exato conceito técnico-jurídico da espécie. Salvo a ‘de melhoria’, no Brasil, todas as contribuições têm tido hipótese de incidência de impostos, na configuração que o imaginoso – mas sem técnica – legislador lhes tem dado.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 7. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 208).

¹⁹⁸ “*Dada [a máxima] vênia (= permissão, licença)*. Diz-se igualmente, com o mesmo sentido e aplicação: *concessa [máxima] vênia (q.v.) e permissa [máxima] vênia (q.v.)*.” (destaques do autor) (SARAIVA, Vicente Paulo. **Expressões latinas jurídicas e forense**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 300).

¹⁹⁹ Regina Helena Costa: “As normas imunizantes são normas que prescrevem o modo de criar novas regras, ‘normas que disciplinam outras normas’, autênticas sobrenormas tributárias, no dizer de Paulo de Barros Carvalho.” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 42).

Apesar do texto supremo não prescrever de forma direta, pode-se aplicar o instituto da imunidade tributária, também, na contribuição de melhoria e nos empréstimos compulsórios. Seguem alguns artigos que são citados por alguns *doutrinadores pátrios*²⁰⁰, que ratificam a aplicação da imunidade em algumas espécies (taxas e contribuições) exacionais:

Taxas:

Art. 5º, XXXIV, “a” e “b”; LXXIII; LXXIV; LXXVI, “a” e “b”; LXXVII; art. 208, I; ar. 226, § 1º; art. 230, § 2º;

Contribuições:

Art. 149, § 2º; art. 195, § 7º; art. 201; e art. 203.²⁰¹

4.2 Conceito e definição da norma tributária imunizante

Todo Estado – ditatorial ou democrático – possui despesas decorrentes dos seus *deveres* estatais. O tributo é um *direito* do Estado decorrente desse múnus público. Entretanto, na outra ponta dessa relação jurídica, entre o cidadão (contribuinte) e o Estado, está a norma tributária imunizante.

Na imunidade tributária, a relação jurídica entre o Leviatã²⁰² e o súdito²⁰³ é um pouco diferente do resto das relações tributárias: se no cumprimento da obrigação tributária²⁰⁴ (seja principal ou acessória/dever instrumental) que advinda de uma norma jurídica tributária²⁰⁵, prescreve ao *Estado o direito subjetivo*²⁰⁶ de exigir o cumprimento

²⁰⁰ Concordam com esse posicionamento jurídico: Fabiana Del Padre Tomé, Robson Maia Lins, Aires F. Barreto, José Eduardo Soares de Melo, Regina Helena Costa, Paulo Ayres Barreto, Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, Tácio Lacerda Gama, entre outros.

²⁰¹ VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

²⁰² É o Estado religioso e civil (estrutura da sociedade organizada) descrito por Thomas Hobbes (1588-1679), em 1651, na sua obra de mesmo nome (**Leviatã**).

²⁰³ A palavra *súdito* está empregada como sinônimo de *servo da lei*.

²⁰⁴ Paulo de Barros Carvalho pontua um dos significados de *tributo*: “o vocábulo ‘tributo’ comporta um quarto âmbito de significação que, em vez de partir da indicação do conteúdo patrimonial do objeto [...], ou do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, ou do direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, cogita do vínculo como um todo, isto é, ‘tributo’ como equivalente a obrigação tributária, relação jurídica tributária.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 22).

²⁰⁵ Mais um significado de *tributo* do professor titular da PUC/SP e da USP: “‘tributo’ como regra de direito, como preceito normativo” (Ibid., p. 23).

²⁰⁶ Mais um significado de *tributo* para Paulo de Barros Carvalho: “Em posição antagônica à anterior, o núcleo semântico tomado é o do direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo para exigir o objeto da prestação [...]” (Ibid., p. 23).

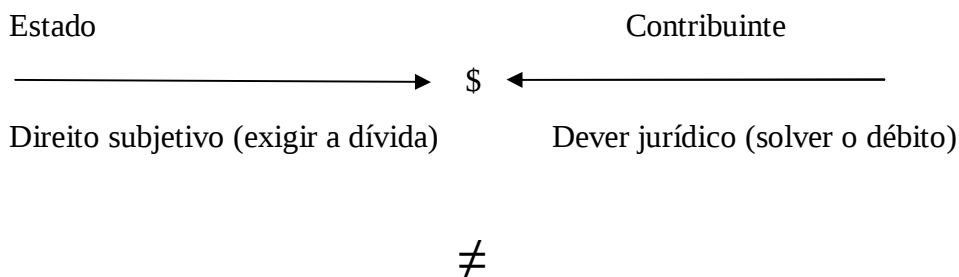
da obrigação, caracterizando um verdadeiro ato vinculado, advindo de uma complexa²⁰⁷ relação jurídica tributária; por sua vez, o *contribuinte tem o dever jurídico* de dar²⁰⁸ aos cofres públicos e levar²⁰⁹ deles a referida soma em dinheiro²¹⁰.

Na relação tributária imunizante, o Estado tem o dever jurídico de não exigir do contribuinte qualquer exação que seja imune e, portanto, somente esteja prevista no texto constitucional, possuindo, assim, o direito subjetivo – vinculado – de exigir o cumprimento dos deveres instrumentais.

Em contrapartida, o contribuinte tem o direito subjetivo de se abster do pagamento de exação que seja previsto na norma tributária imunizante, porém, o contribuinte tem o dever jurídico de cumprir os deveres instrumentais, esses previstos em legislação especial (lei infraconstitucional).

As três relações tributárias possíveis entre o Estado e o contribuinte:

Obrigação principal (pagar tributo) – norma de conduta (RMIT):



Imunidade tributária – norma de competência (estrutura):

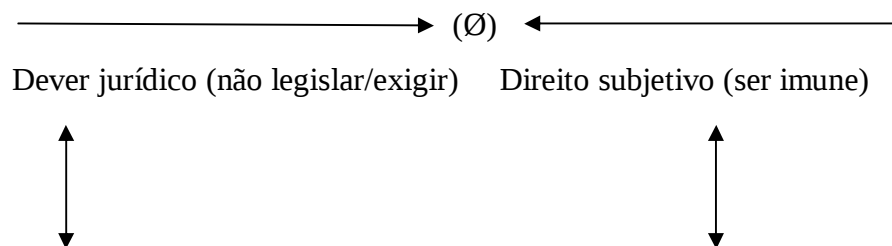
Estado	Contribuinte
--------	--------------

²⁰⁷ Paulo de Barros Carvalho segue com as várias definições de *tributo*: “O símbolo ‘tributo’ admite ainda uma outra significação, sobremedida ampla. [...] exprimir toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato.” (Ibid., p. 24).

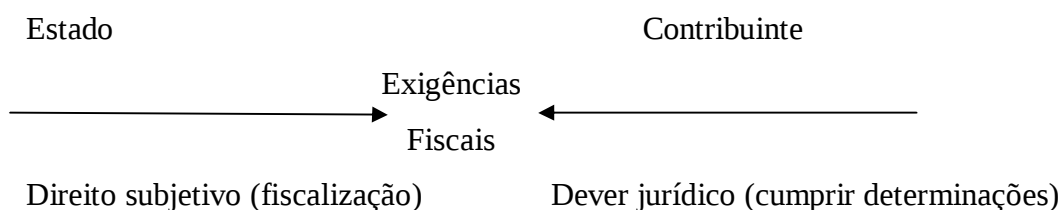
²⁰⁸ Agora, citando Arnaldo Borges (**Derecho financiero**), Paulo de Barros Carvalho traz mais outro significado de *tributo*: “A conotação fica mais nítida ainda na exposição da Arnaldo Borges, quando afirma: Tributo é conduta humana. Esta conduta é conceituada por uma endonorma que estabelece o dever de alguém dar ao Estado certa soma em dinheiro [...]” (destaques do autor) (Ibid., p. 21).

²⁰⁹ Paulo de Barros Carvalho: A ênfase, neste passo, não incide no dinheiro em si, antes recai no proceder de conduzi-lo ao lugar preestabelecido para solver-se o débito” (Ibid., p. 20).

²¹⁰ Por fim, a última definição de *tributo* na lição do emérito da PUC/SP e da USP: “Uma das mais vulgares proporções semânticas da palavra ‘tributo’ é justamente aquela que alude a uma importância pecuniária. [...] Surge aqui a voz ‘tributo’, inequivocadamente, como soma de dinheiro, quantia que, na forma do dispositivo, poderá ser restituída.” (Ibid., p. 20).



Dever Instrumental – exigência para norma de conduta e de competência:



Um detalhe jurídico sobre a imunidade tributária foi bem pontuado por Paulo de Barros Carvalho:

Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia.²¹¹

A doutrina pátria não é uníssona, quando se refere à imunidade tributária²¹². Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto fazem uma das mais plácidas delimitações conceituais da imunidade tributária:

Da perspectiva rigorosamente jurídica, as imunidades tributárias configuram normas constitucionais que, expressamente, indicam as

²¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 180.

²¹² É permitido fazer uma rápida observação das “pseudo-imunidades” trazidas nas obras dos referidos professores: “Existem situações em que é incorreto falar em imunidade. Há exagero e emprego forçado do termo imunidade naqueles casos em que não pode haver exigência do tributo ‘a’, pelo ente político-constitucional ‘x’, pela singela circunstância de que esse tributo foi conferido à competência do ente ‘y’. Em outros, não pode haver a incidência do tributo ‘a’, porque, por sua própria descrição, só cabe o tributo ‘b’, embora ambos sejam da competência da mesma pessoa constitucional. Exemplo da primeira hipótese: há preciosismo na afirmação de que, incidindo o IPTU sobre imóvel urbano, há imunidade do ITR (que não pode incidir sobre imóveis urbanos). Igualmente há erro no dizer-se que as operações mercantis (sujeitas que estão ao ICMS) são imunes ao ISS. Exemplo da segunda hipótese: quem importa produto estrangeiro (sujeitando-se, portanto, ao imposto de importação) é imune ao imposto de exportação.” (BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 55).

situações em relação às quais não têm as pessoas político-constitucionais competência tributária.²¹³

Sobre o assunto Regina Helena Costa faz uma interessante pesquisa das definições dos grandes homens do Direito:

Partamos das mais conhecidas definições desse conceito.

Baleeiro, precursor do Direito Tributário no Brasil, vê a imunidade tributária como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição.

Pontes de Miranda, na mesma linha de pensamento, qualifica a imunidade como direito fundamental, definindo-a como ‘a limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição.

Já **Amílcar de Araújo Falcão** entende a imunidade como ‘uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição Federal, da competência impositiva ou do poder de tributar quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas no Estatuto Supremo.’²¹⁴ (negritos nossos).

Mas, a referida doutrinadora pontua a imprecisão jurídica da expressão - que sempre é associada a imunidade tributária - *limitação constitucional ao poder de tributar*²¹⁵:

Do exposto extrai-se que a afirmação segundo a qual a imunidade tributária é limitação constitucional ao poder de tributar é absolutamente vaga, já que a expressão abriga outras categorias jurídicas que com ela não se confundem.²¹⁶

No final da sua obra, Regina Helena Costa eleva a doutrina pátria com a sua definição:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária, ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem a tributação.²¹⁷

²¹³ Ibid., p. 114.

²¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 32-33.

²¹⁵ Sobre o assunto leciona Aliomar Baleeiro: “O poder de tributar exprime-se, na Constituição, pelos dispositivos que o atribuem à União, Estados, Municípios e distrito Federal, repartindo entre essas pessoas de direito público interno os vários impostos. Tributo, imposto, designam, em todas as línguas, pagamento compulsório ao Estado e para o Estado. Só para o Estado se tributa. Não há tributo privado.” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 4 ed. rev., de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, e com o CTN. Rio de Janeiro: Forense Rio, 1974, p. 262).

²¹⁶ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 36.

²¹⁷ Ibid., p. 299.

Roque Antônio Carrazza dividiu a expressão imunidade tributária em duas acepções (*ampla e restrita*). Nas suas palavras:

A expressão *imunidade tributária* tem duas acepções. *Uma*, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: *a)* pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; *b)* sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado *estatuto do contribuinte*; *c)* com efeito de *confisco*; *d)* de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo hipótese do *pedágio*); *e)* afrontando o *princípio da uniformidade geográfica*; e *f)* fazendo tábua rasa do *princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens*. E, *outra*, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresse, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinadas fatos, bens ou situações. *Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão ‘imunidade tributária’ alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.*²¹⁸

O objetivo da imunidade tributária foi analisado por José Eduardo Soares de Melo:

A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas expressamente previstos na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários. O objetivo da imunidade é a preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia, e o acesso às informações.”²¹⁹

Fabiana Del Padre Tomé também definiu a imunidade tributária:

É a imunidade tributária, portanto, uma das múltiplas formas de demarcação de competência, a qual se congrega às demais para produzir o campo do qual as pessoas políticas poderão operar, legislando sobre matéria tributária.²²⁰

²¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 641-642.

²¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 156.

²²⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal**. 1. ed. 5. tir. Curitiba: Juruá, 2006, p. 159.

Arremata Paulo de Barros Carvalho semeia:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto Constitucional 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.”²²¹

Se a proposta é definir imunidade tributária Pontes de Miranda (1897-1979) não pode ficar de fora:

Nos Estados em que a constituição é rígida, como o Brasil, a imunidade é a limitação constitucional à competência para edictar regras jurídicas de imposição.²²²

Portanto, **imunidade tributária é u’a norma que plana no ápice da pirâmide jurídica brasileira e possui o escopo de prescrever um *dever jurídico aos entes políticos*, proibindo-os de instituir normas infraconstitucionais que criem ou exijam exações, em razão de delimitado grupo de bens jurídicos (“fato” ou “coisa”), que estejam sob o manto da imunidade, caracterizando, assim, um *direito subjetivo do contribuinte* de não se sujeitar a uma ou várias obrigações principais.**

4.3 Deônticos na norma tributária imunizante

Uma característica da norma tributária imunizante²²³ diz respeito aos seus modais deônticos²²⁴. Já foi comentado que a lei deôntica do “Quarto Excluído”, estudada na Lógica Deôntica, preceitua apenas três e somente três modais deônticos: i) Proibido – que corresponde a “Vp”; ii) Obrigatório – é representado por “Op”; e iii) Permitido – sinônimo de “Pp”.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 195.

²²² MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967**: com a emenda nº 1 – Tomo II (arts. 8º - 31). 2. ed., rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 406.

²²³ Regina Helena Costa: “Portanto, as normas imunizantes delimitam o campo das normas atributivas de competência tributária, ambas radicadas no patamar constitucional.” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 42).

²²⁴ Paulo de Barros Carvalho explica: “[...] os modais deônticos exsurgem plenamente aptos para entrar na *combinatória formal* governada pelas leis lógicas.” (destaques do autor) (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 333).

Evoluindo o assunto, Paulo de Barros Carvalho²²⁵, citando os estudos de Norberto Bobbio, faz um epítome dos pensamentos do italiano, ordenando as nove categorias de normas de sobrenível:

Norma	Expressão Simbólica
Peritem Obrigar	PO
Obrigam a Obrigar	OO
Proíbem Obrigar	VO
Peritem Permitir	PP
Obrigam a Permitir	OP
Proíbem Permitir	VP
Peritem Proibir	PV
Obrigam a Proibir	OV
Proíbem Proibir	VV

O mesmo jurista observa uma peculiaridade da norma tributária imunizante:

É hora de cifrar a composição peculiar que as normas jurídicas de imunidade apresentam. Se as reduzirmos ao mínimo simbólico, vamos nos deparar, iterativamente, com a combinação (VO) – ‘proibido obrigar’ – fazendo entrever que o constituinte estatui uma vedação que inibe o legislador ordinário de regular específicas matérias. Aquele que comanda (legislador constitucional) firma a proibição de que o destinatário da regra (o legislador infraconstitucional) discipline certas situações, obviamente para tolher o surgimento de vínculos jurídico-tributários.²²⁶ (grifo nosso).

A norma tributária imunizante é regida pela união de dois deônticos “V” (Proibido) e o “O” (obrigar).

Com relação ao estudo dos deônticos, conclui-se que **a norma jurídica que prescreve a imunidade tributária proíbe determinadas condutas, obrigando (dever jurídico) apenas uma conduta (negativa) para os sujeitos da relação jurídica tributária: os legisladores infraconstitucionais (Poder Legislativo) e os agentes públicos da Administração Pública (Poder Executivo) a se absterem,**

²²⁵ Ibid., p. 335.

²²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 336-337.

respectivamente, de não legislar e de não exigir tributos constitucionalmente previsto, decorrentes de algum fato ou coisa por ela imune.

4.4 Campos jurídicos: *macrocosmos* e *microcosmos*

Para melhor compreensão é importante revisar a abrangência dos termos *macrocosmos*²²⁷ e *microcosmos*²²⁸, pois não são termos jurídicos. Em rigor, o termo “macro”²²⁹ tem sinônimo de maior e o termo “micro”²³⁰ advêm de menor. Nesse tópico a abrangência dos conceitos (*macrocosmos* e *microcosmos*) são limitados, respectivamente, a sociedade brasileira (Estado brasileiro/República Federativa do Brasil) e aos sujeitos da relação jurídica tributária.

Noutras palavras, a consequencia normativa fora da relação jurídica tributária imunizante é sinônimo de *macrocosmos*. Por sua vez, os modais deônticos contidos na norma tributária imunizante que prescrevem condutas aos sujeitos da relação imunizante (ente público e particulares) ficam no micro campo (*microcosmos*).

No *microcosmos* o modal deôntico da norma tributária imunizante (VO) prescreve valores negativos (deveres) aos sujeitos da relação tributária imunizante (proibindo que os entes públicos legislem, lancem ou tributem “fato” ou “coisa” imune).

Dessa forma, a norma tributária imunizante é cumprida e a sociedade aceita (+) ou a referida norma tributária não é cumprida e a sociedade não aceita (-). Detalhe: o Direito e a sociedade só aceitam ação completa (não é admitida uma ação parcial).

Já foi dito que na relação tributária imunizante ocorre no *microcosmos* jurídico. Explica-se: a relação conterá apenas os sujeitos da relação jurídica imunizante (entes públicos e particulares). Os efeitos da norma tributária imunizante (Ri) se limitam aos

²²⁷ “O mundo grande, o Universo como um todo orgânico, em oposição ao ser humano (*microcosmo*), segundo as doutrinas filosóficas que admitem uma correspondência entre as partes constitutivas do Universo e as partes constitutivas do homem. 2. Restr. **O mundo das coisas grandes, por oposição ao das pequenas: o microcosmo atômico e o macrocosmo das galáxias.**” (negrito nosso) (AULETE, Caldas. **Mini dicionário contemporâneo da língua portuguesa**. 1. ed., 1. imp. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004, p. 506).

²²⁸ “Mundo pequeno, resumo do Universo. 2. O homem por oposição a *macrocosmo*. 3. Fig. Pequeno mundo; círculo.” (AULETE, Caldas. **Mini dicionário contemporâneo da língua portuguesa**. 1. ed., 1. imp. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004, p. 514).

²²⁹ “Macro” é uma palavra de origem grega (*makro*) é sinônimo de “longo” ou “grande”. (HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss** – sinônimos e antônimos. 10. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003, p. 1264).

²³⁰ “Micro” é uma palavra de origem grega (*mikro*) é sinônimo de “curto”, “pequeno”, de “proporção reduzida” ou de “grandeza reduzida”. HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss** – sinônimos e antônimos. 10. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003, p. 1333).

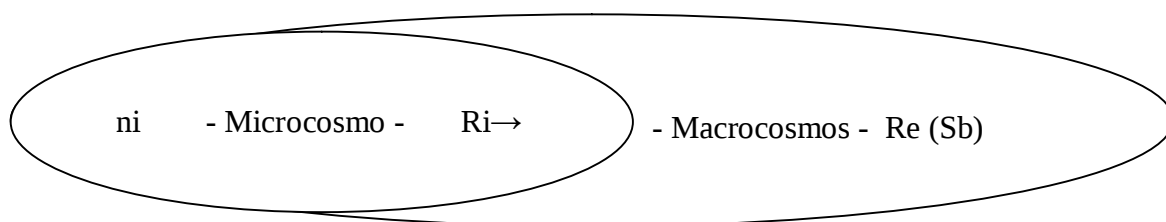
sujeitos da relação imunizante (entes públicos e particulares). Essa relação tributária imunizante tem o cunho exclusivamente econômico.

No macrocosmo a sociedade brasileira, através do Estado brasileiro, tem interesse direto na relação tributária imunizante (Ri), passando a constituir um dos pólos da relação jurídica. Nesse átomo, surge uma “nova” relação jurídica, que é uma consequência da relação tributária imunizante (Ri), de interesse da República Federativa do Brasil (Re).

Essa “nova” relação se deve porque o Estado brasileiro percebe o prejuízo direto aos seus interesses, eis que a norma tributária “protege” os bens essenciais da República Federativa do Brasil.

As diferenças entre esses dois campos jurídicos (microcosmos e o macrocosmo) são: i) a abrangência dos efeitos; ii) os sujeitos da relação jurídica; e iii) a natureza da relação jurídica.

No macrocosmo (relação tributária imunizante ↔ sociedade brasileira) é mais amplo do que no microcosmos tributário imunizante (sujeitos da relação imunizante ↔ norma tributária imunizante) e o interesse é político. Uma análise dinâmica dos conceitos quânticos e dos conceitos jurídicos, a ascense se desenvolverá da seguinte forma:



Dados:

Ri – relação tributária imunizante/ interesse econômico;

ni – norma tributária imunizante;

Re – relação de interesse do Estado brasileiro/ interesse político;

Sb – Sociedade brasileira.

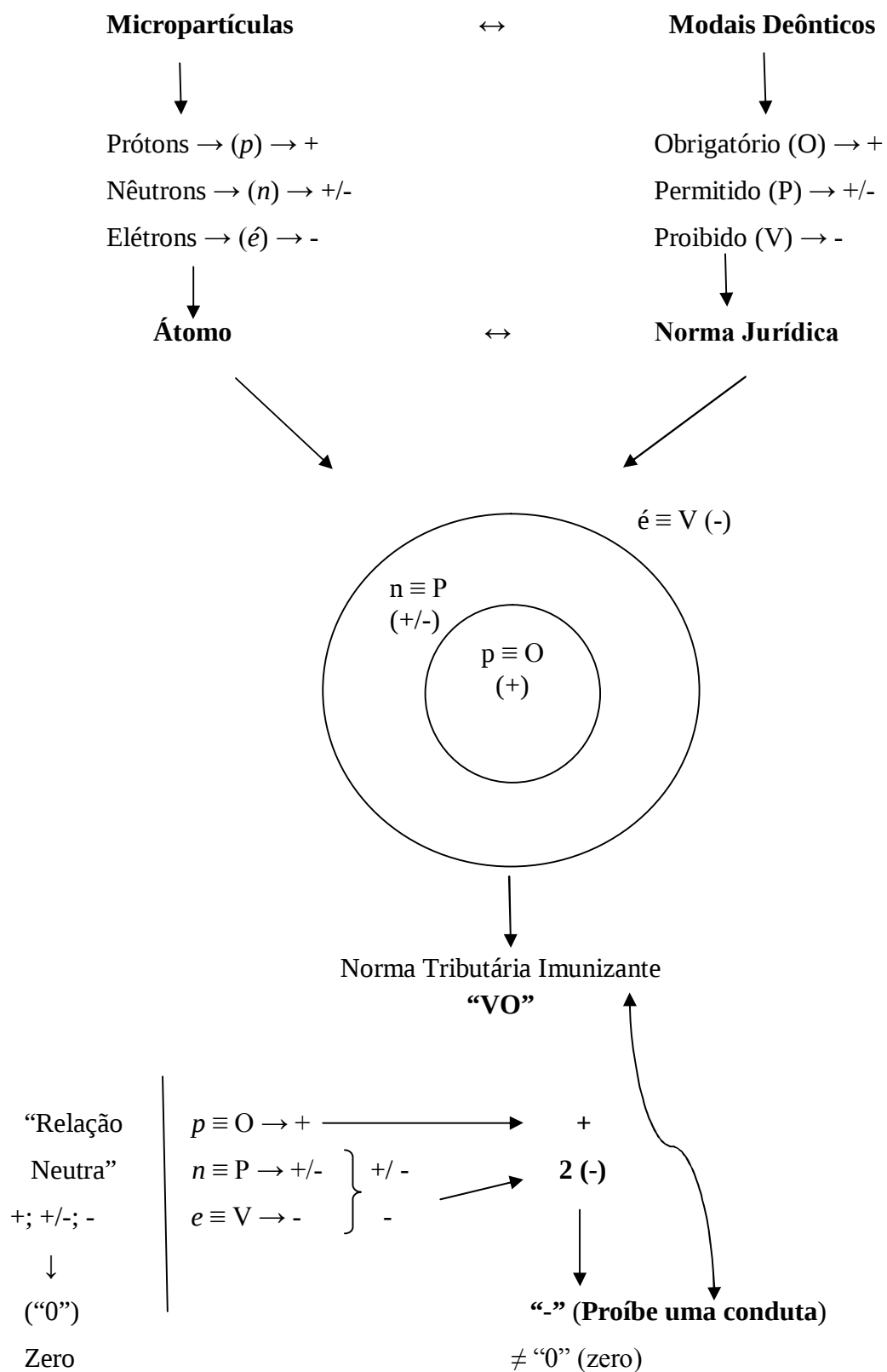
Agora sob o aspecto estático: elementos da Teoria Quântica (estrutura do átomo - subatômico) e do Direito Tributário (estrutura da norma tributária imunizante):

Teoria Quântica

↔

Direito Tributário





No microcosmos o interesse é econômico entre os particulares e os entes públicos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municipalidades), enquanto, no macrocosmos o interesse é político entre a pessoa de direito público interno que infringiu

a norma tributária imunizante (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) e o representante jurídico da República Federativa do Brasil – RFB - que tem legitimidade constitucional para representar os interesses da Sociedade brasileira.

Macrocosmos → interesse econômico → particular vs. entes públicos

Microcosmos → interesse político → RFB vs. entes públicos

Tanto no microcosmos como no macrocosmos os entes públicos (União, estados-membros, Distrito Federal e Municípios) estão no pólo passivo da relação jurídica, pois eles realizaram condutas contrárias a norma tributária imunizante.

No macrocosmos o interesse político transforma a relação jurídica: era tributária-econômica e passa a ser política²³¹, havendo, assim, uma mudança no pólo ativo, com o ingresso do representante jurídico da República Federativa do Brasil. Mas quem é o representante da República Federativa do Brasil? O texto constitucional prescreve para o representante-mor do Ministério Público essa função:

Art. 103. Podem **propor a ação direta de inconstitucionalidade** e a ação declaratória de constitucionalidade:

VI - o **Procurador-Geral da República**;

§ 1º - O Procurador-Geral da República deverá ser previamente ouvido nas ações de inconstitucionalidade e em todos os processos de competência do Supremo Tribunal Federal.²³² (destaque nosso)

À vista disso, o legislador infraconstitucional (federal, estadual ou municipal) que legislar contrário aos interesses da República Federativa do Brasil, criando lei que contrarie bem imunizado caberá ao membro do Ministério Público (Procurador-Geral da República) propor a ação de inconstitucionalidade com fundamento jurídico nos alicerces e objetivos da República brasileira. A Constituição Cidadã de 1988 legitima os membros do Ministério Público na proteção dos bens jurídicos da República Federativa do Brasil:

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

II - zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia;²³³ (negrito nosso)

²³¹ Lembrando que toda relação jurídica é política. Porém, no macrocosmos por causa da gravidade da lesão, que compromete os alicerces da república brasileira, a relação jurídica se transforma.

²³² VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

Os membros do Ministério Público são os legítimos representantes da sociedade na defesa dos bens mais necessários (essenciais) na manutenção da República Federativa do Brasil. Por isso, no macrocosmos o membro do Ministério Público (Procurador-Geral da República) é o sujeito ativo que tem a função constitucionalmente prevista de defender os sublimes interesses da República Federativa do Brasil; enquanto, o sujeito passivo será o ente público (União, Estado-membro, Distrito Federal ou Municipalidade) que desrespeitou os ditames constitucionais contidos na norma tributária imunizante.

4.4.1 *Macrocosmos tributário imunizante*

Agora será analisado o macrocosmos, ou seja, os efeitos normativos na sociedade. A imunidade tributária é u'a norma de estrutura (origem constitucional) que imuniza os bens jurídicos mais necessários para a sociedade brasileira.

Sendo assim, a sociedade brasileira reprimirá qualquer atitude que tente violar a norma tributária imunizante. A norma tributária imunizante “blinda” os bens essenciais para a República Federativa do Brasil. Se os preceitos jurídicos contidos na norma tributária imunizante forem respeitados a sociedade aprova, caso contrário, reprova. Os efeitos do macro campo (macrocosmos) são percebidos por Paulo de Barros Carvalho:

Outro tanto se diga no que atina ao modo de regular a conduta entre os sujeitos posto em relação deôntica. As possibilidades são três, e somente três: obrigatória, permitida ou proibida. **Os modais ‘obrigatório’ e ‘permitido’ trazem a marca de um valor positivo, porque revelam que a sociedade aprova o comportamento prescrito, ou mesmo o tem por necessário para o convívio social. Caso o functor escolhido seja o ‘proibido’, fica nítida a desaprovação social da conduta, manifestando-se inequívoco valor negativo. Vê-se o valor está na raiz da mesma do dever-ser, isto é, na sua configuração lógico-formal.**²³⁴ (negritos nossos).

Qualquer reflexo normativo dentro da sociedade brasileira (Sb) estará no macro campo. A aprovação da sociedade decorre do cumprimento da norma tributária por um dos sujeitos da relação jurídica (micro campo).

²³³ VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

²³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 174-175.

Dessa forma, no macrocosmos existirá uma das duas consequências: (+) positiva (cumprimento da norma tributária imunizante) ou (-) negativa (descumprimento da norma tributária imunizante). Na consequência positiva há uma aprovação social e na consequência negativa há uma desaprovação social. A tabela abaixo tem a função de organizar as ideias referentes à relação tributária imunizante no macrocosmos (na sociedade):

Macrocosmo	Norma	Macrocosmo Jurídico	Efeito
Aprovação Social	Tributária Imunizante	Constitucional - Válido	+ (positivo)
Desaprovação Social	Tributária Imunizante	Inconstitucional - Nulo	- (negativo)

Se não houve problemas na efetividade da norma tributária imunizante houve uma benesse para a sociedade, por isso, essa atitude está de acordo com o ordenamento jurídico, consequentemente, não trará problemas para a sociedade brasileira, ou seja, não comprometerá os alicerces da República Federativa do Brasil.

O problema só surgirá se a norma tributária imunizante não for cumprida. No bojo da norma tributária imunizante são encontrados os bens jurídicos (“fato” ou “coisa”) essenciais ao Estado brasileiro.

Logo, a sua eficácia é plena, impondo uma imediata imposição jurídica. Assim sendo, será inconstitucional todo ato jurídico que não respeite os preceitos imunizantes dessa norma tributária.

No macrocosmo a relação se torna mais ampla: numa ponta os interesses econômicos dos sujeitos da relação imunizante e do outro os fundamentos e os objetivos da República Federativa do Brasil.

Diante dos interesses do Estado brasileiro que são mais importantes do que qualquer interesse econômico dos sujeitos da relação tributária imunizante, conclui-se que o fundamento imediato (direto) da declaração de inconstitucionalidade será o ato jurídico que foi contrário as premissas da República Federativa do Brasil e de forma mediata (indireta) pelo interesse do prejudicado na relação jurídica imunizante.

Percebe-se que a obediência dos preceitos jurídicos contidos na norma tributária imunizante está acima de qualquer alegação individual advinda de qualquer relação econômica.

Já foi dito que a norma tributária imunizante traz em seu bojo os mais sublimes interesses da República brasileira, que são fundamentais para a sobrevivência e para o desenvolvimento do Estado brasileiro. Essa é a justificativa para tornar nulo qualquer ato jurídico que não obedeça aos ditames constitucionais expressos na norma tributária imunizante.

4.5 Não-incidência e incidência tributária: norma de isenção e norma imunizante

No Direito Tributário, assim como em outros ramos do Direito, existem institutos jurídicos que possuem conceitos muito próximos que geram certa confusão científica²³⁵. Mas, nesse tópico serão analisados alguns deles. (não-incidência, incidência tributária, isenção e imunidade). No próximo parágrafo será iniciado o estudo distinguindo a não-incidência da incidência tributária.

Primeiro, é obrigatório distinguir *não-incidência*²³⁶ do instituto jurídico da *incidência*²³⁷. A não-incidência está diretamente relacionada com o não surgimento da relação tributária. Esse é o posicionamento de José Souto Maior Borges:

Ocorre a não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária.²³⁸

A parte final da ascese jurídica requer um comentário. A obrigação tributária pode ser decorrente do pagamento da exação (obrigação principal) ou do cumprimento de algum dever acessório (deveres instrumentais).

Se a não-incidência é um óbice para o surgimento da obrigação tributária, por causa da não realização dos requisitos tipificados na lei tributária, logo, não haverá

²³⁵ O termo “fato gerador”, que Becker disse que só gera dúvidas, é um deles. Pois ser correlacionado com o antecedente ou com o consequente normativo.

²³⁶ Ruy Barbosa Nogueira leciona: “*Não-incidência* – é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a *hipótese de incidência*.” (destaque do autor) (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 167).

²³⁷ “*Incidência* – é o fato de a *situação* previamente descrita na lei ser realizada e incidir no tributo, dar nascimento à obrigação tributária. Neste caso, a situação está incluída no campo da tributação.” (destaques do autor) (Ibid., p. 167).

²³⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. 2 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 183.

relação jurídica tributária. Dessa forma, *data máxima vênia*, não haverá contribuinte. Esse raciocínio é ratificado pelo próprio José Souto Maior Borges:

A não-incidência decorre da própria noção de fato gerador; enquanto esta fornece o âmbito material de incidência da regra jurídica tributária, aquela **está configurada por toda a área que transcende ao campo da incidência do tributo.**²³⁹ (negrito nosso)

Só será contribuinte aquele sujeito que estiver dentro de uma relação jurídica tributária. Se a não-incidência fica entorno do campo tributário, desse modo, não haverá fato gerador (fato jurídico tributário), não haverá obrigação tributária e não surgirá o crédito tributário.

Sendo assim, não existindo o primeiro (fato jurídico tributário), consequentemente não existirão os demais (obrigação tributária e o crédito tributário). Na não-incidência não existirá contribuinte porque não existe relação tributária.

A não-incidência só existe porque a tributação só recai nos bens jurídicos (fato ou coisa) mais relevantes (importantes) para a sociedade, ou seja, a não-incidência se preocupa com os bens irrelevantes para o Direito. Regis Fernandes de Oliveira esclarece a “irrelevância jurídica”:

O mundo real é muito mais amplo que o jurídico. Há o que se denomina de anomia, ou seja, irrelevante juridicamente. Há fatos que não podem nem devem ser analisados pelo direito, porque são fenômenos meramente físicos e irrelevantes. O respirar, o andar, por exemplo, são fatos que não têm relevância para o mundo do direito. De tais fenômenos podem ser retiradas algumas consequências jurídicas, mas deve haver um mínimo de eficácia na norma, para que assim possa ser considerada e possa trazer consequências jurídicas. Uma norma que dissesse “é proibido parar de respirar” não teria qualquer consequência no mundo jurídico, porque não seria eficaz. O mesmo se pode dizer da norma em seu sentido positivo, ou seja, “é vedado respirar”. Ambas careceriam do mínimo de eficácia.²⁴⁰ (destaque nosso)

As normas tributárias só regulam alguns bens. Se a não-incidência fica entorno do campo tributário, o campo de abrangência da incidência é bem menor do que a da não-incidência. O gráfico sintetiza o raciocínio:

²³⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. 2 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 184.

²⁴⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 91.



Para ficar mais claro a distinção jurídica entre não-incidência e incidência tributária mais uma vez recorre-se as palavras de José Souto Maior Borges:

Não-incidência é conceito correlacionado com a incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra *dentro* do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra *fora* do campo de incidência da regra jurídica tributária.²⁴¹ (destaque do autor)

Inserido na incidência encontram-se às normas jurídicas. Noutras palavras, somente dentro do campo da incidência haverá a ocorrência do fato gerador (fato jurídico tributário) que a espoleta jurídica, o combustível, que é prevista no antecedente das normas jurídico tributárias.

Dentro do campo da incidência - com base no pensamento de Norberto Bobbio - encontram-se as normas de conduta e as normas de competência (estrutura). A norma de isenção não é encontrada no texto constitucional, sendo assim, a isenção não é u'a norma de estrutura. Diante dessa afirmação, o parágrafo 7º do artigo 195²⁴², não é uma isenção, mas sim uma imunidade tributária.

²⁴¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. 2 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 184.

²⁴² Art. 195, § 7º, CRFB: São isentas de (leia-se: imunes da) contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei; (VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010).

A isenção exclui o crédito tributário (art. 175, I do CTN)²⁴³ e exonera, o particular do pagamento de tributos. Souto Maior Borges mais uma vez instrui:

“A isenção, enquanto instrumento de exoneração do pagamento de tributos, pode referir-se a pessoas, coisas e atos.”²⁴⁴

Mas uma vez será comentado a parte final da frase, a afirmação de que a isenção refere-se a pessoas, coisas e atos; essa norma tributária está se referindo aos elementos jurídicos que compõem o critério material contido na *prótase* normativa.

Data máxima vénia, mas o critério material de qualquer norma jurídica tributária não faz referência direta ao elemento “pessoa”. Analisando a Constituição Federal de 1967, Pontes de Miranda divide a norma tributária imunizante em objetiva e subjetiva. Palavras do escol nordestino: “Há imunidades subjetivas e imunidades objetivas. *E.g.*, a imunidade do art. 19, III, d), da Constituição de 1967, é objetiva; a do art. 19, III, c), subjetiva.”²⁴⁵

Os referidos artigos tratam do livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão, que seria uma imunidade objetiva e o outro artigo prescreve a imunidade subjetiva para o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social.

Na atual realidade jurídica brasileira a norma geral e abstrata que contiver uma isenção ou imunidade, com fulcro jurídico no princípio da impessoalidade, não poderá conter no seu antecedente normativo um beneficiário específico. Sobre o princípio da impessoalidade, José Eduardo Soares de Melo comenta:

Em termos tributários, não pode o Fisco conferir tratamento personalizado, especial, vantajoso (ou prejudicial) a certos contribuintes, em prejuízo de outros.²⁴⁶

A imunidade do patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social também será objetiva. Ou seja, nenhuma

²⁴³ Art. 175. Excluem o crédito tributário: I – isenção; (VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010).

²⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. 2 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 155.

²⁴⁵ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967**: com a emenda nº 1 – Tomo II (arts. 8º - 31). 2. ed., rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 409.

²⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 40.

norma tributária (geral e abstrata) conterá a seguinte expressão: “Fulano e Fulana são isentos das custas da certidão de casamento.”

Situação diferente será no caso da norma prescrever: “Os comprovadamente casados são isentos das custas da certidão de casamento.” Nesse caso a situação é juridicamente diferente daquela.

Na primeira norma geral e abstrata é direcionada exclusivamente para duas pessoas, não importa o fato de estarem ou não casadas. Diferente da segunda norma jurídica que diretamente direcionada a um determinado fato (se estão casados) e indiretamente as pessoas (Fulano e Fulana). O paladino do direito, Geraldo Ataliba, comenta sobre a destinação das normas jurídicas:

As normas jurídicas genericamente são voltadas para toda a comunidade social. De seu cunho obrigatório resulta a respeitabilidade de seus efeitos por parte de todos, inclusive dos próprios órgãos do poder.²⁴⁷ (negrito nosso)

Diante dessa argumentação conclui-se que o antecedente normativo, mais especificamente o critério material da norma qualquer norma tributária, refere-se apenas a dois elementos (“coisas” ou “fato”) e não há uma específica pessoa. Diante do princípio da dignidade da pessoa humana a “pessoa” não pode ser “coisa”, logo, “pessoa” é “fato”.

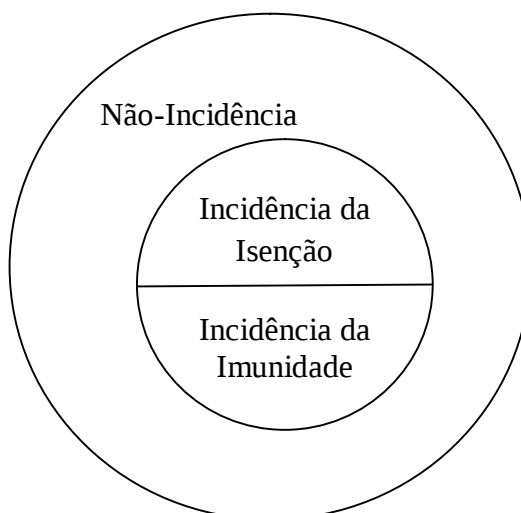
São vários os exemplos no sistema jurídico. Exemplo na seara constitucional: um Senador da República ou um Deputado Federal não pode renunciar as benesses da imunidade parlamentar porque a imunidade não é um direito pessoal, mas sim, um direito público (por exercer um específico cargo político); ser considerado cidadão brasileiro é o fato da pessoa preencher determinadas condições jurídicas. Na seara criminal: O Diplomata está imune a legislação penal de um determinado país não porque ele é estrangeiro, mas sim, do fato dele ser Diplomata e a sua função tem imunidade advinda de tratados internacionais.

E por fim, na seara tributária: se algum dia surgir uma norma geral e abstrata que isente ou imunize o Presidente da República, essa norma está diretamente beneficiando o ocupante do cargo e indiretamente o cidadão que ocupa o cargo.

Toda essa explanação é importante para comprovar que a isenção ou a imunidade não faz referência direta a uma “pessoa”, mas somente a “coisas” e “fatos”.

²⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 152.

Já que a isenção (norma de conduta) e a imunidade tributária (norma de estrutura) estão abrangidas – imersas - pelo no campo de incidência e as duas têm o escopo de beneficiar o particular, qual a diferença das duas normas? Primeiro é necessário sintetizar a idéia:



Por que a imunidade tributária é norma de estrutura e a isenção é norma de estrutura? O primeiro argumento jurídico já foi analisado, o caráter topográfico de cada uma: somente a *imunidade tributária*²⁴⁸ se encontra na Constituição Federal e a *isenção*²⁴⁹ é uma norma infraconstitucional. Por isso a primeira é norma de estrutura e a segunda é norma de conduta.

Não é permitido esquecer que a isenção é um exemplo de norma tributária *stricto sensu*²⁵⁰ e a imunidade tributária é exemplo de norma *lato sensu*²⁵¹. Pontes de Miranda explica a norma de isenção:

²⁴⁸ De forma contrária: “*Imunidade* – [...] Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originalmente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condicionada, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. **A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência** pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.” (destaque nosso) (Ibid., p. 167).

²⁴⁹ “*Isenção* – é a dispensa do pagamento do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação.” (destaque do autor) (Ibid., p. 167).

²⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho explica: “A *norma tributária em sentido estrito*, reiteramos, é a que define a incidência fiscal.” (destaque do autor) (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 252).

²⁵¹ Ver item 2.3.3 e item 2.3.3.1.

A regra jurídica de isenção é de direito excepcional, que põe fora do alcance da lei a pessoa (isenção subjetiva), ou bem (isenção objetiva), o qual – sem essa regra jurídica – estaria atingido.²⁵²

Aprofunda-se o assunto com a seguinte pergunta: a norma de isenção modifica a RMIT diminuindo a incidência tributária ou a norma de isenção é uma norma autônoma? Roque Antonio Carrazza responde:

a lei isentiva não forma uma norma jurídica posterior, impedindo que a anterior (a norma jurídica tributária) produza todos os seus efeitos. Pelo contrário, **ela integra a norma jurídica tributária, conferindo-lhe novas características.**

(...)

Esta teoria, sem demérito das outras, demonstra que a lei isentiva confere uma nova fisionomia à norma jurídica tributária, que, assim, deixa de alcançar certos fatos. O tributo não mais recairá sobre a situação a que se refere tal lei.

Logo, não há uma norma jurídica tributária (anterior) e uma norma jurídica isentiva (posterior). O que há, sim, é a resultante das leis tributárias e das leis isentivas, que é a norma jurídica tributária com a conformação que estas lhe imprimiram.

Percebemos, pois, que a lei isentiva, ao contrário do que se apregoa, não mutila (senão metaforicamente) a norma jurídica tributária. Apenas lhe empresta novas feições.

Portanto, desenvolvendo o raciocínio do jovem maranhense, **a isenção dá um novo feitio à norma tributária, impedindo que certos fatos sejam alvos de tributação. Não investe contra a norma jurídica tributária, mas lhe comunica nova catadura.**²⁵³
(grifo nosso)

Depois dessa explicação, só resta pontuar que a norma de isenção é direcionada para os sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo: entes públicos) e sujeito passivo (contribuinte ou responsável), impondo um direito subjetivo aos primeiros e um dever jurídicos a esses últimos.

Na imunidade tributária (norma de estrutura) a relação jurídica é diferente da isenção (norma de conduta): a norma tributária imunizante impõe um dever jurídico ao sujeito aos entes públicos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municipalidades) e um direito subjetivo aos particulares (contribuintes e responsáveis tributários).

Resumo desse tópico:

²⁵² MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967**: com a emenda nº 1 – Tomo II (arts. 8º - 31). 2. ed., rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 407.

²⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 764-765.

a) a não-incidência não faz surgir o fato gerador (fato jurídico tributário), logo não haverá relação tributária;

b) na incidência há relação tributária porque ocorreu o fato gerador (fato jurídico tributário);

c) toda norma jurídica tem capacidade de incidir, logo, as normas jurídicas incidem (não existe norma tributária que não tem uma mínima capacidade de incidência). Se as normas incidem, elas se localizam dentro do campo da incidência tributária;

d) a isenção é uma norma de conduta (norma *stricto sensu*) de origem infraconstitucional que possui uma RMIT (critérios: material, quântico/relativo, pessoal e quantitativo). Essa norma tributária impõe um direito subjetivo ao sujeito ativo (entes públicos: União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) e um dever jurídico ao sujeito passivo (particulares: contribuintes e/ou responsável tributário) da relação tributária;

e) a imunidade tributária é uma norma de estrutura (norma *lato sensu*) que prescreve um direito subjetivo ao sujeito passivo (particulares: contribuinte ou responsável tributário) e um dever jurídico ao sujeito ativo (entes públicos: legislador e agente fiscal), ambos da relação tributária.

No próximo capítulo será estudada a estrutura normativa da norma tributária imunizante.

CAPÍTULO 5

MÍNIMO IRREDUTÍVEL DA IMUNIDADE – MIRIM

Sumário:

5.1 Einstein, Kant e Kelsen: mais do que uma simples coincidência. 5.2 Conceito e definição do MIRIM. 5.3 Estrutura da norma tributária imunizante. 5.3.1. Norma primária imunizante. 5.3.2 Norma secundária imunizante. 5.3.3 Sanção. 5.4 Aplicação do mínimo irredutível da imunidade – MIRIM.

5.1 Einstein, Kant e Kelsen: mais do que uma simples coincidência

Esse labor só ratifica que o Direito é complexo. A todo instante o Direito se transforma adequando-se às complexas necessidades da sociedade. Nessa contínua metamorfose jurídica, os conceitos, as definições e os institutos jurídicos se expandem.

A capacidade humana de criação, modificação e de adequação é assaz prodigiosa. Os físicos, por exemplo, têm uma grande capacidade de sistematização da realidade. Mas nem sempre a realidade tem uma uníssona compreensão. Albert Einstein, por exemplo, com a sua Teoria da Relatividade discordava da realidade de grandes filósofos e da realidade quântica. O cientista judeu²⁵⁴ também pensava diferentemente de Immanuel Kant²⁵⁵, pois, para este último, o Universo era infinito:

²⁵⁴ “A vida de Albert Einstein começou em Ulm, Alemanha, em 14 de março de 1879. Nasceu em uma família de judeus alemães de classe média; seus pais eram Hermann e Pauline. A pequena família

Kant afirmou categoricamente que o universo era infinito. Einstein, por outro lado, provaria exatamente o contrário – que o universo é finito. De fato, a teoria da relatividade subverteria muito da teoria de Kant sobre a extensão e criação do universo.²⁵⁶

Foi dito que Albert Einstein também discordava da realidade quântica:

Einstein jamais gostou da idéia da teoria quântica. Ele se recusava a acreditar numa descrição puramente estatística de eventos, que efetivamente formava a base para a teoria quântica. Einstein não se sentia confortável com a natureza inerentemente estatística da teoria quântica – ele achava que o universo deveria ser mais ordenado, e mais preciso.²⁵⁷ (destaque nosso)

Diante dessa desinteligência científica, é aceitável concluir que o Universo pode ser analisado por duas teorias: Quântica e da Relatividade. A Teoria Quântica descreve o Universo numa “forma estática” (análise subatômica) e a teoria de Albert Einstein, da Relatividade, analisaria o Universo num “aspecto dinâmico” (estudo macro atômico).

Einstein era convicto que a análise de qualquer objeto não poderia ser realizada de forma estática, ou seja, para o referido cientista é impossível qualquer análise científica sem levar em consideração a influência do espaço e do tempo.

Diante desse fato Einstein acreditava que a sua Teoria da Relatividade transcendia o estudo da Teoria Quântica. Interessante é o estudo realizado por Hans Kelsen. Esse cientista afirma que o Direito possui duas dimensões jurídicas: uma “estática” e outra “dinâmica”:

Conforme o acento é posto sobre um ou sobre o outro elemento desta alternativa: as normas reguladoras da conduta humana ou a conduta humana regulada por normas, conforme o conhecimento é dirigido às normas jurídicas produzidas, a aplicar ou a observar por atos de conduta humana ou aos atos de produção, aplicação ou observância determinados por normas jurídicas, podemos distinguir **uma teoria**

mudou-se para Munique em 1880. Einstein tinha uma irmã, Maria (também chamada Maja), e um irmão, Jakob.” (Ibid., p. 30).

²⁵⁵ “Diferentemente de Einstein, Kant foi educado dentro dos dogmas religiosos do pietismo, uma ramificação do Cristianismo, com fortes raízes evangélicas. Estudar a Bíblia e participar de cultos eram aspectos importantes dessa religião. O pai de Kant era fabricante de selas e sua mãe era desempregada, portanto Kant foi o primeiro em sua família a freqüentar a universidade.” (Ibid., p. 36).

²⁵⁶ Ibid., p. 38.

²⁵⁷ PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 238.

estática e uma teoria dinâmica do Direito. A primeira tem por objeto o direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento. Deve, no entanto, observar-se, a propósito, que este mesmo processo é, por sua vez, regulado pelo Direito. É, com efeito, uma característica muito significativa do Direito o ele regular a sua própria produção e aplicação.²⁵⁸ (grifo nosso).

A Teoria Quântica, a Teoria da Relatividade e o Direito Tributário são regidos por normas. Os cientistas quânticos analisam o átomo, os devotos de Einstein pesquisam a influência do *espaço-tempo* no Cosmo e os tributaristas estudam as normas tributárias.

O átomo e a norma tributária sofrem influência do *espaço-tempo* (critério quântico-relativo), mas o átomo e a norma tributária são diferentes. Porém, o átomo e a norma tributária possuem semelhanças: i) são criações humanas²⁵⁹; ii) linguagem descritiva (descrevem um determinado objeto); e iii) seus objetos possuem uma estrutura.

O jurista tem que utilizar todos os recursos possíveis para facilitar a compreensão da norma tributária. Os pensamentos de Einstein, de Kant e de Kelsen podem ser manipulados para melhor compreender a norma tributária. No próximo parágrafo os ensinamentos desses grandes pensadores serão utilizados no estudo da estrutura da norma tributária imunizante.

5.2 Conceito e definição do MIRIM

O Direito, assim como a Física, está em processo contínuo de modificação. O Direito Tributário não foge dessa sina, também está num contínuo processo de evolução. A regra-matriz de incidência tributária – ²⁶⁰ - somente é aplicada nas normas de conduta. Será possível uma “regra” semelhante para os princípios tributários e para as normas de competência (estrutura)?

O físico Albert Einstein responderia, sim. Para ele, a complexidade do Universo caberia numa única fórmula. Essa é a premissa da Teoria dos Campos Unificados:

²⁵⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 80.

²⁵⁹ Seguindo os ensinamentos da professora Fabiana Del Padre Tomé sobre o “Constructivismo lógico-semântico” tudo é criação humana. Antigamente, não “existiam” átomos. Foi o ser humano quem o identificou e construiu-o como realidade cognoscente.

²⁶⁰ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

Os últimos anos da vida do cientista foram dedicados à busca de uma **teoria ‘dos campos unificados’, que explicaria tudo como uma única e elegante teoria**. Ela nunca se concretizou, e muitos cientistas mais jovens acreditam que Einstein, já envelhecendo, desperdiçou o resto da vida em busca tola. No entanto, sua visão de uma explicação simples e coerente para o modo como o mundo funcionava na verdade abriu caminho para uma teoria subsequente, que é uma tentativa moderna de encontrar exatamente essa grande teoria unificada.²⁶¹ (negritos nossos).

Diante desse fato científico, por que as normas tributárias (normas de conduta, de estrutura e os princípios jurídicos) não poderiam se fundir numa única fórmula normativa? A RMIT é a comprovação dessa afirmação, ou seja, é o primeiro passo dessa futura unificação. A RMIT é aplicada nas normas de conduta (normas que criam os tributos).

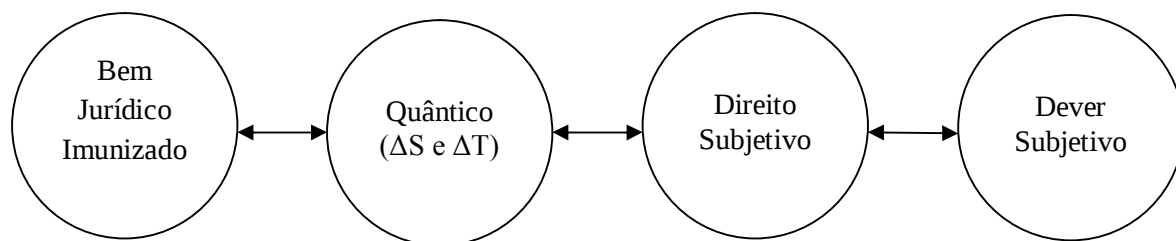
A norma de competência (estrutura) – nesse trabalho é sinônimo de imunidade tributária que tem o escopo de limitar os poderes estatais de tributar²⁶² – também possui uma complexidade dual (prótase e apódose) e possui critérios contidos nessa estrutura. Destarte que existe um mínimo irreduzível da norma tributária imunizante, chamado mínimo irreduzível da imunidade – MIRIM -, que também é uma estrutura lógica.

5.3 Estrutura da norma tributária imunizante

A norma tributária imunizante possui um antecedente (prótase) e um consequente (apódose) normativo. No antecedente normativo, há dois critérios: i) Bem jurídico imunizado; e ii) Quântico/Relativo (*espaço-tempo*); no consequente normativo, também há dois critérios: iii) Direito subjetivo; e o iv) Dever jurídico. A ideia é representada no seguinte gráfico:

²⁶¹ PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004, p. 26.

²⁶² Aliomar Baleeiro, no seu clássico **Limitações ao poder de tributar**, pontua: “Essas limitações, condensadas nas regras acima, deixam transparecer sua índole nitidamente política. A legalidade do imposto, conquanto pareça postulado jurídico, é, historicamente, originária e indissociável das instituições representativas modernas.” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 4 ed. rev., de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, e com o CTN. Rio de Janeiro: Forense Rio, 1974, p. 7).



Assim como a RMIT' há uma harmonia na distribuição dos critérios na norma de imunidade, o MIRIM também possui dois critérios no antecedente normativo (prótase) e dois critérios no consequente normativo (apódose). Vede que só existe um critério semelhante com a RMIT' (Quântico/Relativo).

5.3.1 Norma primária imunizante

Carlos Cossio (**La Teoría Ecológica del Derecho y El Concepto Jurídico de Libertad**) foi o maior representante do pensamento da Teoria Ecológica do Direito. Os jus-filósofos dessa escola argentina pregavam que a norma jurídica era complexa e possuía dois juízos hipotéticos fundamentais. Melhor explica Paulo de Barros Carvalho:

Para essa escola, a norma completa seria formada pela disjunção de dois juízos hipotéticos ou, em outros termos, trata-se de uma disjunção proporcional que reúne, na mesma estrutura lógica, por meio da conjunção disjuntiva 'ou', duas proposições de 'dever ser'. **A primeira, que pode ser equiparada à norma secundária de Kelsen, Cossio designou de 'endonorma' e a segunda, que teria a mesma função da norma primária, o autor argentino chamou de 'perinorma'**²⁶³ (negrito nosso).

A diferença entre norma primária e norma secundária é pontuada por Lourival Vilanova:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica; consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na

²⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 47.

norma determinante da conduta juridicamente devida.²⁶⁴ (negritos nossos).

Desse modo, a norma tributária completa possui: i) uma hipótese (também chamada de prótase ou suposto)²⁶⁵, que descreve uma conduta, e uma consequência (também chamada de apódose ou tese), que prescreve condutas contidas na norma primária (direitos e deveres); ii) uma norma secundária, que contém uma outra hipótese que descreve o descumprimento da norma primária; e iii) uma sanção, que é a consequência da segunda norma (norma secundária).

A fórmula completa da norma tributária: **D {[h → c] . [(h. – c') → S]}**. A endonorma (norma primária) está em negrito. No próximo parágrafo será analisado a *prótase* (h) da endonorma (norma primária).

5.3.1.1 *Prótase* imunizante

Já foi explicado que toda norma tributária possui uma norma primária, uma norma secundária e uma sanção²⁶⁶. Dentro da norma primária, há uma estrutura dual: antecedente o consequente normativo. O instituto da *prótase* é estudado pela Lógica Deôntica, sendo sinônimo de antecedente normativo. Esmiúça Paulo de Barros Carvalho:

“Os termos hipótese e consequência representam, na norma jurídica, a mesma função da ‘prótase’ e da ‘apódose’ na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da Lógica.”²⁶⁷

Doravante, a norma tributária imunizante, ou melhor, no mínimo irreduzível da imunidade – MIRIM – possui, no seu antecedente, dois critérios: i) Bem jurídico

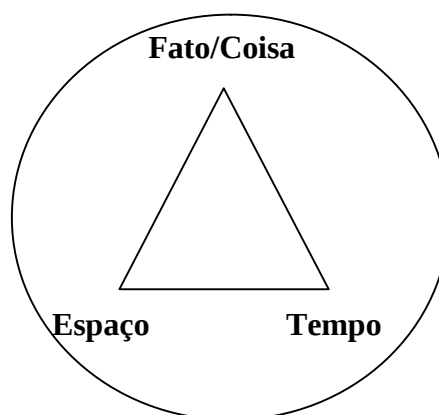
²⁶⁴ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

²⁶⁵ Complementa Paulo de Barros Carvalho: “tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houver norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de *hipótese*, *antecedente*, *suposto*, *ante-suposto* ou *pressuposto* à previsão fáctica, pois todos os vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do Direito. (destaques do autor) (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 258).

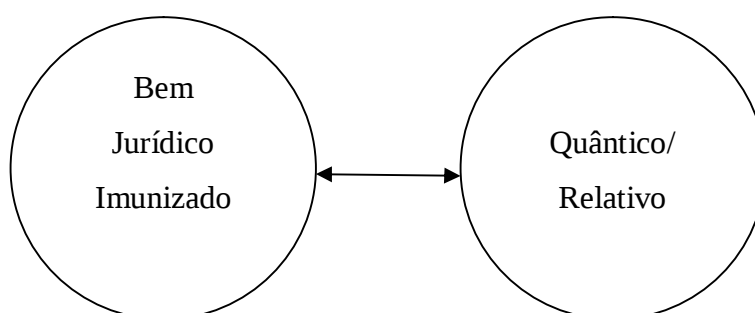
²⁶⁶ Sobre sanção, leciona Geraldo Ataliba explica: “A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed., 7 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 44).

²⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 48.

imunizado; e ii) Quântico/Relativo (*espaço-tempo*). O antecedente da norma tributária imunizante é uma tríade. O gráfico facilitará a compreensão:



Já foi visto que os defensores da Teoria da Relatividade (Restritiva e Geral) não admitem a separação do espaço do tempo. Diante desse postulado, assim ficará o antecedente do MIRIM:



Esses dois critérios contidos no consequente do MIRIM serão comentados no próximo tópico.

5.3.1.1.1 Bem jurídico imunizado

Primeiro é necessário justificar o emprego da terminologia. A norma tributária imunizante é uma norma de competência (estrutura), tem a sua origem no texto constitucional. Sendo assim, para analisar esse primeiro critério do MIRIM é preciso fazer um paralelo com os valores jurídicos contidos no texto constitucional.

Toda norma jurídica, inclusive a tributária, “protege” um determinado “bem”²⁶⁸. Exemplo: na seara penal o bem jurídico protegido pode ser a liberdade, a vida, a imagem, etc.; o hodierno Código Civil brasileiro é o patrimônio; o emprego na seara trabalhista; o bem previdenciário é a dignidade da pessoa humana.

Resumidamente, “bem jurídico” é sinônimo de patrimônio (físico ou ideal) que a norma jurídica agasalha. Nesse trabalho essa terminologia será empregada nesse específico sentido.

Mas o que seria bem jurídico imunizado? É o “fato”²⁶⁹ ou a “coisa”²⁷⁰ mais importante da sociedade brasileira que a norma tributária imunizante faz referência. Mas não será qualquer “fato” ou “coisa”, somente aqueles bens que possuem um grande valor para os brasileiro. Essa afirmação será explicada no parágrafo seguinte.

Dentro da sociedade brasileira, levando em consideração os interesses da República Federativa do Brasil, os bens podem ser classificados²⁷¹ em dois tipos: i) Bens essenciais (necessários); e ii) Bens importantes (relevantes).

Os bens essenciais (necessários) existem para manter os fundamentos (art. 1º, CRFB) e para alcançar os objetivos (art. 3º, CRFB) do Estado brasileiro: o livro, jornais e

²⁶⁸ Sílvio Salvo Venosa ensina: “Entende-se por bens tudo o que pode proporcionar utilidade aos homens. Não deve o termo ser confundido com coisa, embora a doutrina longe de estar uníssona. **Bem, numa concepção ampla, é tudo que corresponde a nossos desejos, nosso afeto em uma visão não jurídica.** No campo jurídico, bem deve ser considerado aquilo que tem valor, abstraindo-se daí a noção pecuniária do termo. Para o direito, bem é utilidade econômica ou não econômica.” (negrito nosso) (VENOSA, Sílvio Salvo. **Código civil interpretado**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 88).

²⁶⁹ Maria Helena Diniz define “fato jurídico”: “**O fato jurídico lato sensu é o elemento que dá origem aos direitos subjetivos, impulsionando a criação da relação jurídica, concretizando as normas jurídicas.** Realmente, do direito objetivo não surgem diretamente os direitos subjetivos; é necessária uma ‘força’ de propulsão ou causa, que se denomina ‘fato jurídico’”. (negrito nosso) (DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, volume I: teoria geral do direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 389).

²⁷⁰ Sílvio Salvo Venosa define “coisa”: “Coisa, por sua vez, pode ser tomada apenas por seu lado corpóreo, como faz o Direito alemão. Em nossa doutrina, porém, coisa pode abranger tanto objetivos corpóreos como incorpóreos. [...] Nossa legislação e doutrina inclinam-se a tratar indiferentemente ambas as noções. Às vezes, coisa é gênero e bem é espécie, e vice-versa. **O termo bens, conforme o título do Código aqui estudado, tem significação extensa, abrangendo coisas e direitos, sob diversos aspectos.** Na Parte Especial, ao tratar do direito das coisas, a lei dedica-se unicamente à propriedade e a seus respectivos direitos derivados.” (negrito nosso) (VENOSA, Sílvio Salvo. **Código civil interpretado**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 89).

²⁷¹ Maria Helena Diniz, citando Sílvio Rodrigues e Orlando Gomes, explica sobre “classificação”: “A classificação vem a ser uma operação lógica que tem por fim facilitar a compreensão de uma instituição jurídica, agrupando as várias espécies de um gênero, para aproximar as que apresentem um elemento comum, afastando as que não apresentem. Foi o que fez nosso legislador ao classificar as várias espécies de bens, ante o fato de que não se podem aplicar as mesmas normas a todos, seja no que concerne ao modo de adquiri-los e aliená-los, seja quanto aos atos que o titular pode praticar. [...] **Cada classificação baseia-se numa característica peculiar do bem. Entretanto, este pode enquadrar-se em várias categorias, desde que tenha múltiplos caracteres.** P.ex.: a moeda é móvel e consumível; o rio é imóvel, público e fora do comércio.” (negrito nosso) (DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, volume I: teoria geral do direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 340-341).

periódicos (fundamental para o desenvolvimento nacional – art. 3º, II da CRFB); partidos políticos (essencial na construção de uma sociedade livre, justa e solidária – art. 3º, I da CRFB); instituições de educação e de assistência social (cidadania – art. 1º, I da CRFB); os templos de qualquer culto (decorrem da dignidade da pessoa humana e do pluralismo político – art. 1º, III e V da CRFB). Esses bens não são sujeitos à tributação, são imunizados, e estão contidos nesse critério analisado (bem jurídico imunizado).

Os bens importantes (relevantes) são os demais bens da sociedade, que são usados na sobrevivência dos súditos brasileiros. Quando tributáveis, estão contidos no critério material da RMIT’.

A República Federativa do Brasil (não é a pessoa jurídica de direito interno: União), ou melhor, o Estado brasileiro (sociedade brasileira) dá tanta importância para os bens essenciais (necessários) que não pode ensejar qualquer forma de tributação, pois se esses bens forem tributados, possibilitará um prejuízo para a República Federativa do Brasil. Diante da possibilidade negativa (prejuízo) a hodierna Constituição Federal imunizou determinados bens jurídicos, são esses bens que estão contidos nesse primeiro critério do MRIM.

Bens essenciais (necessários) → Imunizados → MIRIM

Bens relevantes (importantes) → Tributados → RMIT’

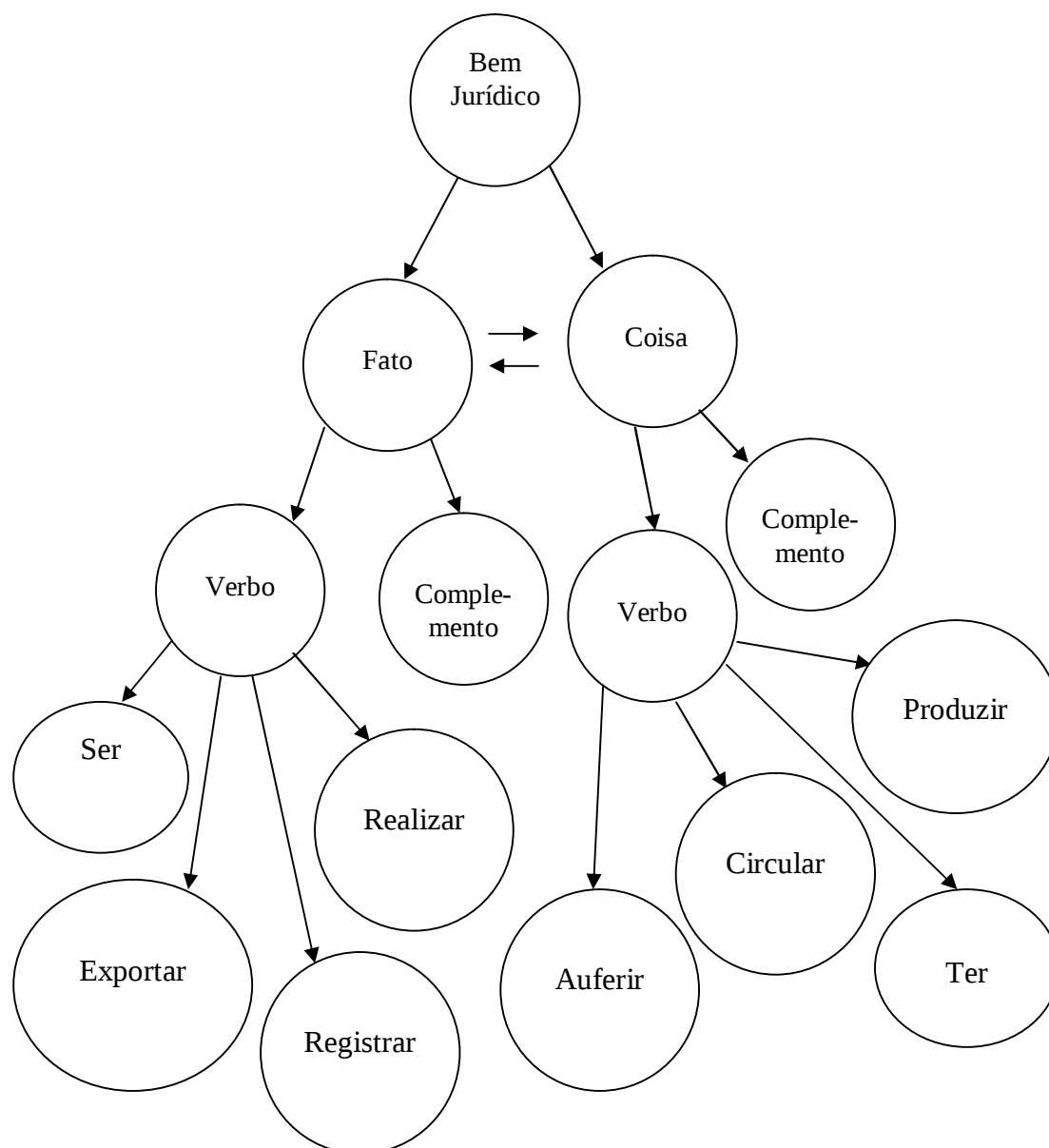
A norma tributária imunizante possui uma blindagem constitucional que tem o escopo de proteger os bens mais importantes (essenciais) a manutenção da República Federativa do Brasil.

Qualquer ato normativo que limite os preceitos contidos na norma tributária imunizante é um atentado a República Federativa do Brasil. No texto constitucional só é encontrado dois tipos de bens jurídicos: “fato” ou “coisa”.

Um detalhe: quando a Constituição Federal atribui direitos e garantias para determinados agentes políticos (Presidente da República, Senadores, Deputados Federais, Governadores e Ministros), ela não está privilegiando o cidadão, mas sim protegendo a função política exercida por esse indivíduo.

Logo, essas “pessoas” só terão direitos se estiverem no exercício dos referidos cargos políticos, ou seja, só terão direitos pelo “fato” de serem autoridades públicas. Noutras palavras, não existe uma norma tributária que imunize especificamente uma “pessoa”. Logo, a norma tributária imuniza: “fato” ou “coisa”.

A norma tributária imunizante prescreve uma ação (conduta negativa – não legislar, não lançar) a ser realizada. Sendo assim, esse critério tem que ter um *verbo* (exportar, produzir, circular, ser, realizar, registrar, ter ou auferir) e um *complemento*. O gráfico é importante para a compreensão:



A norma tributária imunizante pode incidir tanto num fato (exemplo: o artigo 5º, LXXIV da Constituição Federal²⁷²) como também numa determinada coisa (exemplo: o artigo 150, VI, “d”, do Texto Supremo²⁷³).

²⁷² Art. 5º - LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;

²⁷³ Art. 150 – VI, “d” - livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Nesse critério, a relação é objetiva²⁷⁴ com determinado “fato” ou determinada “coisa” jurídica.

5.3.1.1.2 Critério quântico/relativo

Para o Direito Tributário, essa afirmação de Machado de Assis não é verdadeira: “Não importa ao tempo o minuto que passa, mas o minuto que vem.”²⁷⁵ O tempo rege o homem e, conseqüentemente, o Direito Tributário.

As normas tributárias são criadas num determinado *espaço-tempo* e os seus reflexos jurídicos também se propagam pelo *espaço-tempo*. Geraldo Ataliba propala a importância do *espaço-tempo* nas normas tributárias:

Criar tributo descrever em lei a sua hipótese de incidência. É descrever legislativamente os fatos que, se acontecidos e quando acontecidos, fazem nascer as obrigações tributárias. É estabelecer as **coordenadas de tempo e espaço que circunstanciam esses fatos**. É determinar as pessoas que irão ser sujeitos das relações que desses fatos irão nascer. É estabelecer a base impositiva (perspectiva mensurável da materialidade desses fatos) a que se aplicará a alíquota também legalmente fixada.²⁷⁶ (negrito nosso)

Toda norma tributária imunizante tem um início e um indeterminado fim (possível término dos efeitos normativos). Sendo assim, a norma imunizante, por ser uma espécie de norma tributária, norma tributária *lato sensu*, também possuem um critério espaço-temporal semelhante ao da RMIT’.

Com o objetivo de facilitar o estudo serão utilizados alguns símbolos e conceitos da Física: ΔS – é a variação do espaço, que é calculada com o resultado da distância final

²⁷⁴ Regina Helena Costa explica imunidades objetivas ou reais: “As imunidades objetivas ou reais, por seu turno, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas. É hipótese da imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão (art. 150, IV, ‘d’).” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 126).

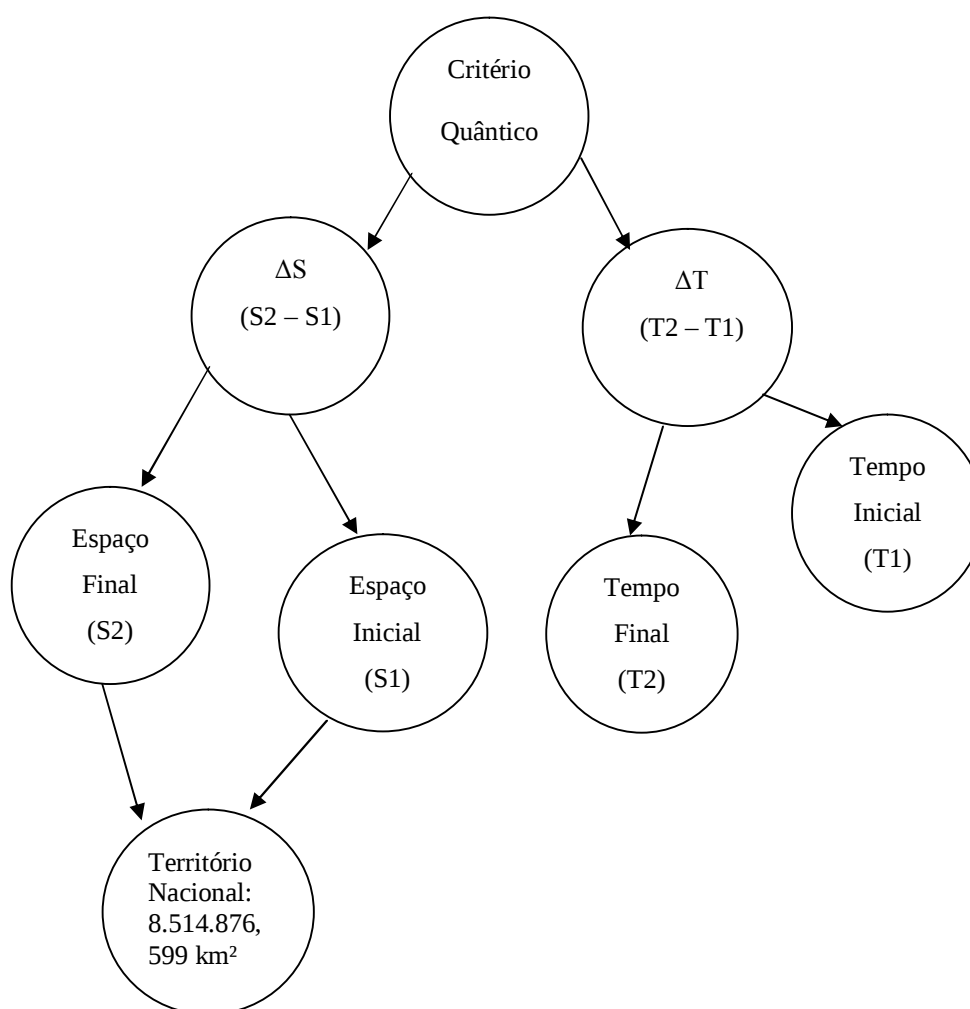
²⁷⁵ Machado de Assis na sua célebre obra: “Póstumas de Brás Cubas”. (ASSIS, Joaquim Maria Machado de. **Memórias Póstumas de Brás Cubas; Quincas Borba; Dom Casmurro**. Coordenação editorial, biografia do autor, cronologia e panorama do Rio de Janeiro por Luís Augusto Fischer. Porto Alegre: L & M, 2008, p. 78).

²⁷⁶ Geraldo Ataliba define “República”: “*República* é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente.” (destaque do autor) (ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 132).

(S2) menos a distância inicial (S1) $\rightarrow \Delta S = S2 - S1$; e ΔT – é a variação do tempo, o calculo é realizado utilizando o tempo final (T2) diminuindo pelo tempo inicial (T1) $\rightarrow \Delta T = T2 - T1$.

A variação do espaço ($\Delta S = S2 - S1$) delimita a abrangência territorial da imunidade. A imunidade é uma norma constitucional, portanto, a sua abrangência jurídica é em todo o território nacional.

A norma jurídica que prescreve as dimensões espaciais da República Federativa do Brasil é a resolução nº 5 de 10 de outubro de 2002 da presidência do IBGE regulamenta o limite territorial nacional que abrange 8.514.876, 599 km² - (ΔS).



A variação do tempo ($\Delta T = T2 - T1$) é o lapso temporal imunizante: o tempo inicial (T1) será a partir que a norma tributária imunizante adentrar no ordenamento jurídico produzindo os seus efeitos no mundo fenomênico; o tempo final (T2) será

quando essa mesma norma imunizante for retirada por órgão constitucionalmente competente (STF).

5.3.1.2 *Apódose imunizante*

No primeiro capítulo foi comentado que toda norma (não jurídica e jurídica) é direcionada às condutas humanas. Com relação à norma tributária essa basilar característica é comprovada no consequente da RMIT' e do MIRIM. Paulo de Barros Carvalho definiu apódose:

À 'prótase' designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência prevista na 'apódose'. **Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa consequência, imputada à realização do fato previsto na 'prótase'.**²⁷⁷ (negrito nosso).

Na prótase imunizante evidenciam-se as relações imunizantes (sujeito ativo e sujeito passivo). Mas, dois detalhes são diferentes da RMIT':

► não existe do critério quantitativo no MIRIM: as normas imunizantes não possuem esse critério porque não possuem base de cálculo e nem alíquota;

► os pólos (sujeito ativo e sujeito passivo) da relação tributária são invertidos por causa da mudança nos direitos e deveres: na RMIT' o sujeito ativo (entes públicos) tem o direito subjetivo de exigir o tributo e os deveres instrumentais, consequentemente, o sujeito passivo (particular) tem o dever jurídico de submeter às exigências legais do sujeito ativo; na relação imunizante (MIRIM) o sujeito ativo (particulares) possui o direito subjetivo de não ser tributado e o sujeito passivo (entes públicos) o dever jurídico de não tributar, evidenciando uma conduta negativa. Essa última característica ocorre porque a imunidade tributária é uma norma de competência (estrutura) que prescreve limitações a determinadas pessoas e imuniza certos bens jurídicos (esses últimos contidos no antecedente normativo).

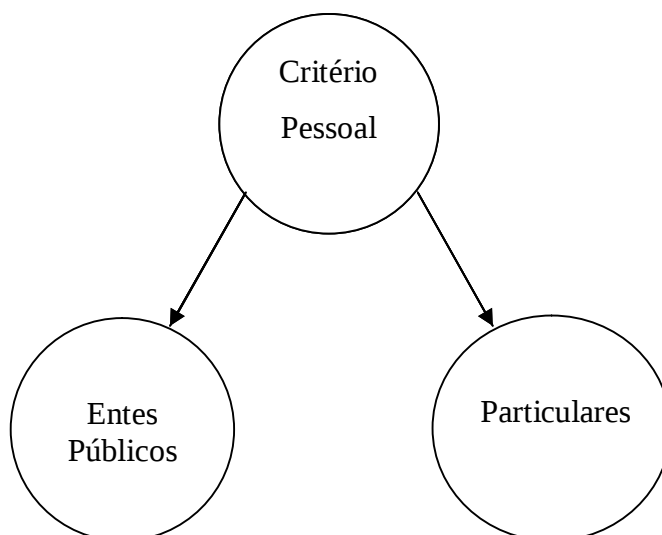
O consequente da norma tributária imunizante é formado pelo critério pessoal. Esse critério também chamado de *subjetivo* demonstra que toda norma imunizante é dirigida a determinadas pessoas, sejam elas entes políticos (legislador e agentes fiscais)

²⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 48.

como também aos particulares (contribuintes e responsáveis tributários). Pontes de Miranda esclarece a relação jurídica da norma tributária imunizante:

A regra jurídica da imunidade é uma regra jurídica no plano das regras jurídicas de competência dos poderes públicos – **obsta à atividade legislativa impositiva**, retira ao corpo, que cria impostos, qualquer competência para os pôr, na espécie.²⁷⁸ (negrito nosso)

O ensinamento enaltece a questão legislativa, proíbe que os administradores legislem tributem bens jurídicos imunizados. Na outra ponta se encontra o agente fiscal que está proibido realizar lançamento de “fato” ou “coisa” imune. O gráfico esclarecerá a ideia:



A norma de imunidade tributária possui uma peculiaridade: prescreve uma omissão diretamente para o legislador e para o agente fiscal. Noutras palavras, a norma tributária imunizante proíbe que esses sujeitos produzam normas que tributem fato ou coisa imune.

Os entes públicos são os sujeitos passivos da relação imunizante porque possuem deveres jurídicos (são proibidos de legislar ou lançar “fato” ou “coisa” abrangida pela norma de imunidade), enquanto, os sujeitos ativos são os particulares (contribuintes e os responsáveis tributários), pois os mesmos possuem direitos subjetivos (direito de não serem tributados).

²⁷⁸ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967**: com a emenda nº 1 – Tomo II (arts. 8º - 31). 2. ed., rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 407.

5.3.1.2.1 Relação tributária imunizante

A apódose do MIRIM é uma complexa relação jurídica, constituindo um direito subjetivo para o sujeito ativo e um dever jurídico para o sujeito passivo (entes públicos). Não existe uma relação tributária sem um *direito subjetivo* e um *dever jurídico*. Alfredo Augusto Becker revela:

Como se verifica, não pode existir *direito subjetivo* (direito e seu correlativo dever) sem que *antes* exista relação jurídica; e esta não pode existir sem que antes tenha ocorrido a incidência de *regra jurídica* sobre sua *hipótese* de incidência (“fato gerador” ou suporte fático).²⁷⁹ (destaques do autor)

A norma imunizante delimita determinado *bem jurídico*, que existe num determinado *espaço-tempo*, ocasionando, assim, uma relação tributária entre dois ou mais sujeitos.

Na norma de imunidade existe uma relação tributária diferente da norma de conduta. Nessa o sujeito ativo (entes públicos) possuem direito²⁸⁰ de arrecadar tributos, enquanto, os sujeitos passivos (particulares) possuem um dever jurídico de se sujeitar a cobrança.

Vede que na norma de imunidade tributária há uma mudança na posição dos pólos da relação tributária. O sujeito ativo são os particulares, já que eles são imunes e possuem o *direito subjetivo* de não serem tributados, enquanto, o sujeito passivo são os entes públicos que são obrigados a não tributar, caracterizando um verdadeiro *dever jurídico*.

²⁷⁹ BECKER, Augusto Alfredo. **Teoria do direito tributário**. 3. e.d. São Paulo: Lejus, 2002.

²⁸⁰ Na concepção jurídica de Celso Antônio Bandeira de Mello seria um “dever-poder”: “Aqui, entretanto, é necessária uma importantíssima acotação. Estes caracteres, que sem dúvida informam a atuação administrativa, de modo algum autorizariam a supor que a Administração Pública, escudada na supremacia do interesse público sobre o interesse privado, pode expressar tais prerrogativas com a mesma autonomia e liberdade com que os particulares exercitam seus direitos. É que a administração exerce *função*: a função administrativa. Existe função quando alguém está investido no *dever* de satisfazer dadas finalidades em prol do *interesse de outrem*, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las. Logo, tais poderes são *instrumentais* ao alcance das sobreditas finalidades. Sem eles, o sujeito investido na função não teria como desincumbir-se do *dever* posto a seu cargo. Donde, quem os titulariza maneja, na verdade, ‘deveres-poderes’, no *interesse alheio*.” (destaques do autor) (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 68-69).

5.3.1.2.1.1 Direito subjetivo

Nas relações jurídicas, existem dois tipos de sujeitos: ativo (um direito subjetivo) e o passivo (um dever jurídico).

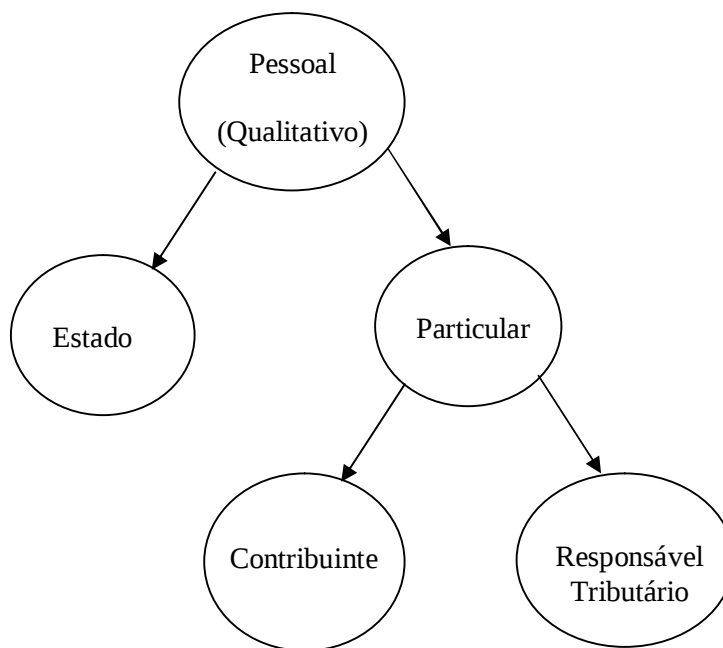
No MIRIM, não é muito diferente: a importância não está no polo da relação, mas, sim, na obrigação jurídica a ser cumprida (dever) ou a ser respeitada (direito). Paulo de Barros Carvalho explica “direito subjetivo”:

Sem nos deter nas clássicas e dissidentes doutrinas que cogitam de explicar a natureza do direito subjetivo (Windscheid, Lhering, Jellinek, Stammler, Del Vecchio, Kelsen e Cossio), **podemos conceituá-lo como a faculdade que tem o sujeito ativo da relação jurídica de exigir do sujeito passivo o cumprimento do dever jurídico estipulado na proposição normativa.** Por ter a faculdade de exigir, enquanto o outro sujeito (passivo) tem o dever de cumprir, fala-se em desigualdade subjetiva do Direito em contraposição à ‘igualdade objetiva’.²⁸¹ (negrito nosso).

Na relação imunizante, os detentores desse direito podem ser o *contribuinte* ou o *responsável tributário*, eis que são eles que suportam a obrigação principal tributária ou os deveres instrumentais (art. 14 do CTN)²⁸². O gráfico esquematizará a ideia:

²⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62-63.

²⁸² Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010).



Um detalhe importante a ser ressaltado: no caso da *imunidade recíproca*²⁸³ (art. 150, VI, “a” da hodierna Constituição Federal)²⁸⁴, a relação jurídica será entre entes públicos (Exemplo: sujeito ativo - União *versus* sujeito passivo - Estado-membro).

Noutras palavras, nos casos de imunidade recíproca haverá uma relação tributária em que um ente público terá o dever jurídico de não legislar ou de não lançar “fato” ou “coisa” abrangidos pela imunidade e outro ente público terá o direito subjetivo de exigir o cumprimento dos ditames constitucionais prescritos na norma tributária imunizante.

Última nota importante nesse critério: o responsável tributário tem que cumprir os deveres tributários decorrentes da norma tributária imunizante. A norma tributária imunizante exige que o sujeito ativo (particulares) cumpra os deveres instrumentais decorrentes dessa relação imunizante.

²⁸³ Roque Antonio Carrazza observa um peculiar detalhe sobre a imunidade recíproca que o esolado professor da PUCSP chama de princípio: “A nosso ver, o princípio da imunidade recíproca alcança as pessoas políticas (**imunidade subjetiva**) e os serviços de que são titulares (**imunidade objetiva**). (negritos nossos) (CARRAZZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviço públicos**: um estudo sobre a imunidade tributária as Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004, p. 41).

²⁸⁴ VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

A norma jurídica que prescreve a imunidade tributária obriga que o sujeito ativo (particular) a cumprir e o sujeito passivo de exigir o cumprimento desses deveres instrumentais.

O que não é admissível é o abuso (excesso nas exigências) dos deveres instrumentais. O abuso de autoridade, o excesso de exigências (burocracia), a falta de bom senso da autoridade legislativa ou do agente fiscal competente são óbices a norma tributária imunizante, um atentado contra a República Federativa do Brasil porque desvirtua ou limita a norma tributária imunizante.

5.3.1.2.1.2 Dever jurídico

Se existe um direito, lógico, existirá um dever. No tomo anterior, foi pontuado o direito subjetivo da relação tributária imunizante. Agora, é necessária a definição de “dever jurídico”. Para isso, mais uma vez, são necessários os comentários de Paulo de Barros Carvalho:

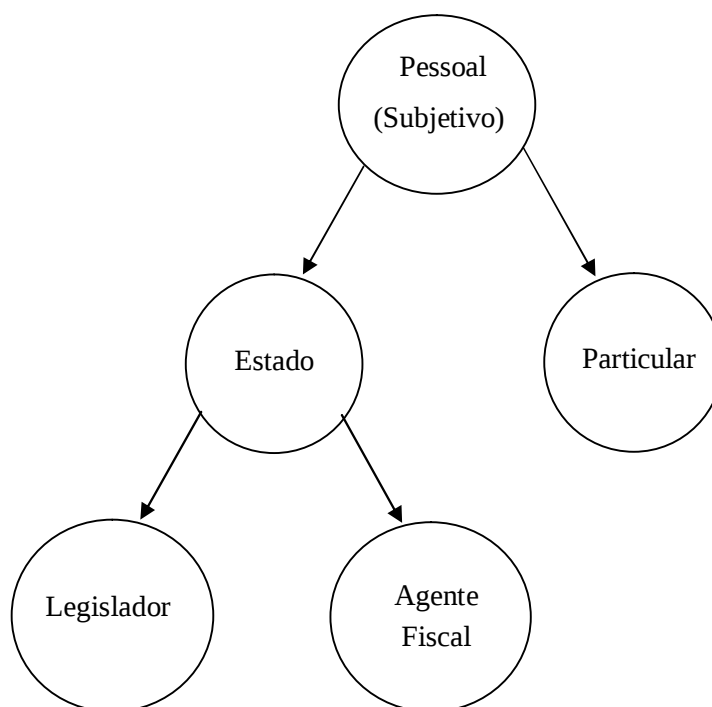
O dever jurídico que pode ser exigido pelo titular do direito subjetivo é **sempre uma ação ou omissão do ser humano e seu descumprimento desencadeia a aplicação de medida juridicamente sancionadora**. Em outras palavras, é aquele ato que não cumprido perfaz o antecedente de uma sanção [...] ²⁸⁵ (negritos nossos).

Se o ente público ou o indivíduo for imune, é obrigação do outro pólo da relação tributária imunizante não legislar ou não tributar (realizar o lançamento) contra o possuidor jurídico desse direito.

Nesse átimo o modal deôntico da norma tributária imunizante (VO – proibido obrigar) é mais percebido, pois o não legislar e o não lançar evidenciam a proibição constitucionalmente prevista.

A proibição da norma que prescreve a imunidade tributária está direcionada para a Administração Pública na pessoa do legislador infraconstitucional (membro do Poder Legislativo) e aos agentes do executivo responsáveis pela arrecadação tributária (agentes da Administração Pública – Fazendas: federal, estadual, distrital e municipal). O gráfico tem o objetivo de facilitar a compreensão:

²⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 63.



A norma tributária imunizante é de estrutura (competência) direcionada aos integrantes da Administração Pública (legislador infraconstitucional e agente fiscal). O legislador infraconstitucional não pode legislar em descompasso com os ditames constitucionais.

No caso específico da imunidade tributária, o legislador infraconstitucional está proibido de emitir normas gerais e abstratas que onere os particulares por “fato” ou “coisa” imune.

Essa afirmação não é dirigida aos legisladores constitucionais (Congresso Nacional: Deputados Federais e Senadores) que podem, por emenda à Constituição, alterar as normas tributárias imunizantes.

Mas, desde que seja respeitado os direitos e as garantias dos particulares (contribuintes e responsáveis tributários), as cláusulas pétreas explícitas (art. 60, § 4º da CRFB)²⁸⁶ e as implícitas (art. 1º e 3º da CRFB)²⁸⁷.

²⁸⁶ Art. 60.

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

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

(VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010).

Com relação aos agentes fiscais esse dever jurídico os proíbe de lançar ou exigir qualquer a “fato” ou “coisa” que estejam prescritos no antecedente normativo (prótase), mas especificamente no critério bem jurídico imunizado. Agindo de forma contrária o seu ato será inconstitucional.

Por fim, é recomendável ratificar que a norma tributária imunizante possui quatro critérios, sendo dois no antecedente normativo (bem jurídico imunizado e quântico/relativo) e dois no consequente normativo (direito subjetivo e dever jurídico). Esse é o gráfico final da norma primária imunizante:

²⁸⁷ Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Parágrafo único: Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

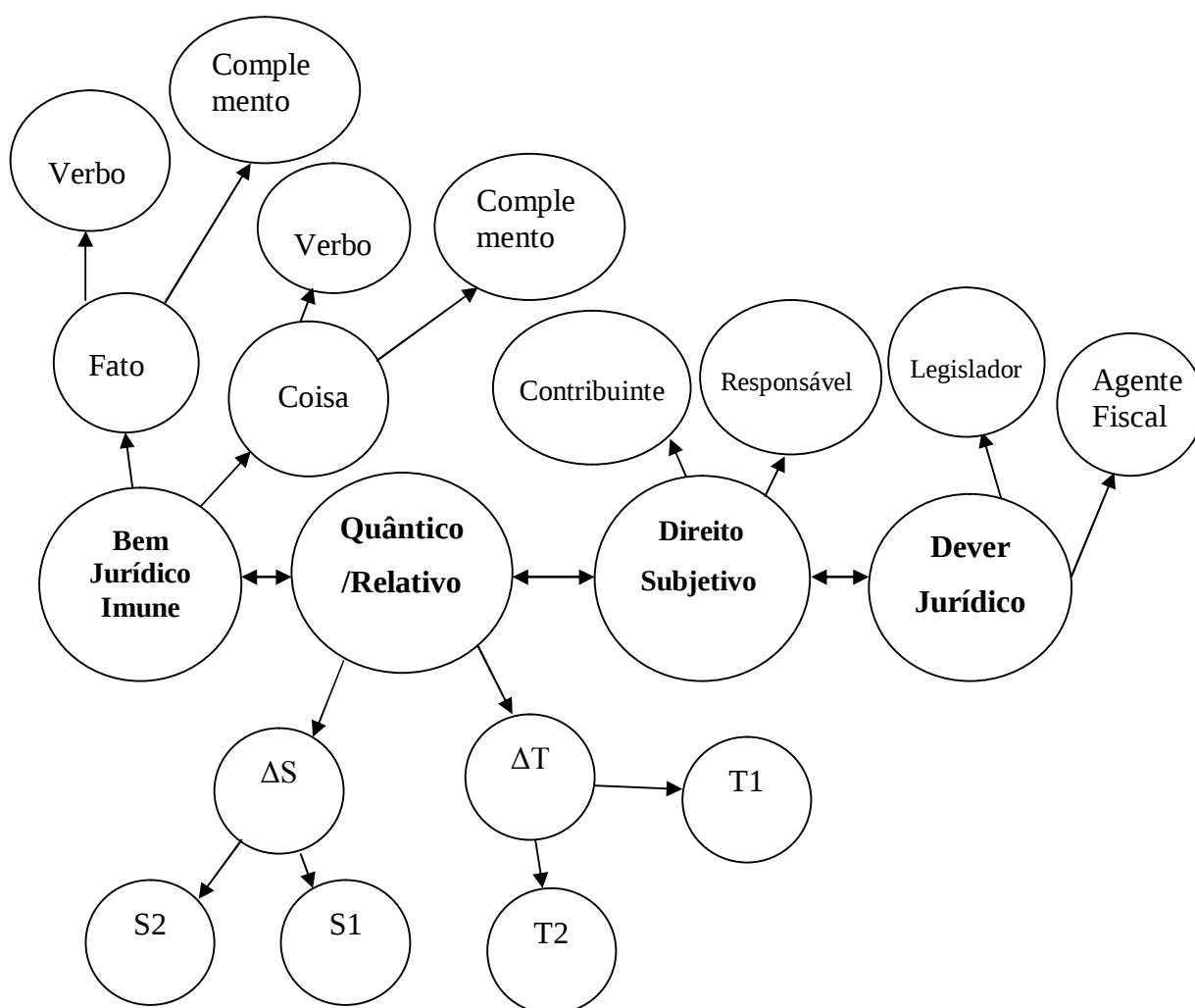
I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

(VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010).



Vede que critério dever jurídico está direcionado apenas a dois sujeitos: legislador infraconstitucional (Poder Legislativo) e o agente da administração pública (Poder Executivo). O descumprimento da norma tributária imunizante será analisado a partir do próximo parágrafo.

5.3.2 Norma secundária imunizante

Para compreender a norma secundária imunizante é necessário iterar a compreensão sobre a norma tributária completa. Lourival Vilanova afirma:

A estrutura interna de uma proposição jurídica completa articula-se em duas implicações: *na norma primária* entre o pressupostos ou hipótese (com *função de descritor*; descreve possível estado-de-coisas, natural ou juridicamente já qualificado como conduta) e a tese ou consequência

(com *função de prescriptor*, onde os modais deônticos modelam condutas); na *norma secundária*, igualmente, entre hipótese (onde o descumprimento do devido funciona como *descriptor*, exemplo ‘se o locatário dá uso à coisa locada diverso do que ficou estabelecido contratualmente, então [...]’) e consequência.”²⁸⁸ (destaques do autor).

Seguindo essa ascese jurídica, a norma secundária é decorrência lógica da existência de uma norma que a prescinde, ou seja, a norma secundária só existe pela existência de uma norma primária (a fundamentação jurídica da norma secundária é o descumprimento da norma primária). Para melhor compreensão é necessário bisar a fórmula completa da norma jurídica: $D \{ [h \rightarrow c] \cdot [(\mathbf{h} - \mathbf{c}') \rightarrow \mathbf{S}] \}$. A norma secundária é a parte em negrito, corresponde uma hipótese (suposto normativo) e uma consequência, que implicará em uma sanção²⁸⁹. Lições de Paulo de Barros Carvalho:

²⁸⁸ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 147.

²⁸⁹ Aurora Tomazini de Carvalho traz várias definições de *sanção*: “‘sanção’ é mais um vocábulo ambíguo com o qual nos deparamos neste trabalho. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI sublinha várias acepções para o termo: (i) relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparatória, decorrente do descumprimento de pressupostos obrigacionais; (ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o estado-juiz a efetivação do dever ser constituído na norma primária; (iii) relação jurídica, consequência processual deste ‘direito de ação’ preceituada na sentença condenatória, decorrente de processo judicial. ANGELA MARIA MOTTA PACHECO utiliza: i) *sanção*, para se referir à ‘previsão hipotética estipulada na forma sancionadora, norma secundária, que deverá ser aplicada pelo órgão jurisdicionado àquela pessoa que vier a infringir a conduta obrigatória ou proibida estabelecida na norma primária’; ii) *sanção/coação*, para se referir ‘àquela aplicada pelo órgão jurisdicional, já em face à relação jurídica obrigacional, concreta e individualizada cuja prestação foi descumprida pelo devedor’. JOSÉ ROBERTO VERNENGO trata a sanção como atos de força socialmente admitidos exercidos em contrapartida a atos ilícitos, ou seja, como uma relação que se estabelece entre sujeitos em decorrência da inobservância de certos preceitos. É a ‘sanção’ como castigo, a punição imposta por quem tenha autoridade, que funciona como repressão ou corretivo. Entendemos que, cientificamente, um conceito amplo de ‘sanção jurídica’ teria estes critérios conotativos; no entanto, com a especificidade de estar prevista no consequente de normas jurídicas. Sanção jurídica, em sentido amplo, pode ser entendida como toda sanção prescrita no consequente de uma norma jurídica cuja hipótese descreve a inobservância de uma conduta imposta por outra regra jurídica. MIGUEL REALE atrela a sanção jurídica ao caráter coativo do direito, caracterizando-a pela predeterminação e organização. Todos os sistemas normativos têm normas punitivas, o que as diferencia das sanções jurídicas é que a aplicação destas se verifica segundo uma proporção objetiva e transpessoal, que é exercida pelo Estado no exercício de seu monopólio coativo. Lourival Vilanova, baseado nesta linha da coatividade do direito e seguindo a concepção kelseniana, ao distinguir norma primária e norma secundária, outorga a esta última o caráter de norma sancionatória, justamente pela presença da atividade jurisdicional na exigência coativa da prestação não adimplida na norma primária. A ‘sanção’, nesse sentido, tem uma conotação mais estrita: de norma jurídica cujo consequente prescreve um vínculo no qual o Estado-juiz intervém como sujeito passivo da relação deôntica, sendo o sujeito ativo aquele que postula a aplicação coativa da prestação não cumprida. Porém, como a norma secundária é formada de duas proposições, e esta relação está constanciada na posição lógica de consequente, a ‘sanção’, em sentido estrito, pode ser entendida como a relação jurídica prescrita no consequente da norma secundária que impõe coativamente, por órgão jurisdicional, o implemento da conduta não-observada, pelo sujeito passivo, estabelecida em uma norma primária. Adotando este conceito e sanção em sentido estrito, denominamos a norma secundária de sancionadora e as demais normas primárias, que prescrevem uma relação jurídica em decorrência do não-cumprimento de uma conduta prescrita no consequente de outra norma, de ‘normas derivadas

Na sua completude, as regras do direito têm feição dúplice: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.²⁹⁰

No primeiro capítulo foram analisadas as peculiaridades da norma *não jurídica* e da *norma jurídica*. Uma característica da *norma jurídica* (norma tributária) é a exteriorização da sanção.

Desde que violada a primeira norma (norma primária), a consequência desse descumprimento será o surgimento da segunda norma (norma secundária) e a imposição de uma determinada sanção tributária.

Essa sanção tributária (s1) tem os seus limites impostos pelo ordenamento jurídico, pois, caso essa sanção tributária seja inconstitucional (viole preceito constitucional – tribute “fato” ou “coisa” imune) ou ilegal (viole preceitos infraconstitucionais – exemplo: deveres instrumentais), haverá o surgimento de outra norma sancionatória (s2), proferida por um órgão competente, que anulará e impedirá os efeitos da primeira norma sancionatória (s1).

Sendo assim, essa segunda sanção (s2) será direcionada para o agente público que “ultrapassou” os limites constitucionais ou legais na aplicação da primeira sanção (s1). Norberto Bobbio assegura que:

A presença de uma sanção externa e institucionalizada é uma das características daqueles grupos que constituem, segundo uma acepção que foi se tornando cada vez mais comum, os ordenamentos jurídicos. [...] Não há dúvidas de que o principal efeito da institucionalização da sanção é a maior eficácia das normas relativas, quando se fala em sanção institucionalizada, entende-se estas três coisas, ainda que elas nem sempre se encontrem simultaneamente: 1) para toda violação de uma regra primária, é estabelecida a relativa sanção; 2) é estabelecida,

punitivas’, fazendo, assim, a distinção entre sanção – relação jurídica coercitivamente que habilita o Estado-Juiz exigir o dever jurídico constituído na norma primária – e as relações jurídicas consistentes na conduta substitutiva reparatória, decorrentes do descumprimento de pressupostos obrigacionais.” (destaques da autora) (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário** (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 79-81).

²⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 34.

se bem que dentro de certos termos, a medida da sanção; 3) são estabelecidas pessoas encarregadas de efetuar a execução.”²⁹¹

A sanção tributária, como toda norma jurídica, não tem a sua aplicação automática e, infalivelmente, é necessária uma determinada atividade humana (órgão competente) que, de forma ponderada e prevista em lei, tenha a competência para declarar e para executar os ditames políticos da norma sancionadora.

A norma primária imunizante é a que estatui a relação material, em que um sujeito é obrigado, permitido ou proibido de uma conduta em face de outra(s) pessoa(s). A norma secundária imunizante surge pelo descumprimento da norma primária tributária e que implica em uma sanção política.

Portanto, o descumprimento da norma primária imunizante dá ensejo surgimento da norma secundária imunizante. A norma secundária dependerá do não-cumprimento das proposições jurídicas da norma primária, pois, a norma primária imunizante, por uma questão lógica, antecede a norma secundária imunizante, o surgimento dessa última norma dependerá daquela (norma primária imunizante).

Só resta ressaltar o posicionamento jurídico de Lourival Vilanova²⁹²: sanção e coação são termos equivalentes. No próximo tópico será analisada a relação tributária sancionatória que teve origem no descumprimento da norma primária imunizante.

5.3.3 Sanção

A doutrina pátria divide as leis ou atos que “afrontam” as proposições constitucionais em duas espécies: inconstitucionais e ilegais. Os primeiros trazem ditames jurídicos contrários ao texto constitucional e os segundos são contrários ao ordenamento infraconstitucional.

Com base na doutrina norte-americana, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco fazem um importante esclarecimento sobre a inconstitucionalidade e da legalidade:

O dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do Direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por

²⁹¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. rev. Bauru, SP: EDIPRO, 2005, p. 160-161.

²⁹² VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 192.

praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual ‘the unconstitutional stature is not Law at all’, **significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se em favor da equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade**. Afirma-se, em favor dessa tese, que o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória ou parcial da Constituição.²⁹³ (negrito nosso).

Explicando: caso um legislador infraconstitucional produza uma norma tributária que institua imposto que tribute os templos religiosos (art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal), a norma será inconstitucional (nula); e será declarado nulo o ato de um agente fiscal lançar um tributo declarado inconstitucional ou decorrente de um “fato” ou “coisa” imune (art. 150, VI, “c” e “d” da Constituição da República).

A nulidade decorre da essência (conteúdo) das normas tributárias imunizantes que estão na cúspide do ordenamento jurídico (são normas de estrutura). As suas ordens são balizas para os Poderes Públicos (Poder Legislativo, Judiciário e Executivo) na elaboração ou na exigência das demais normas tributárias.

Interessante é a metáfora de Alfredo Augusto Becker para explicar os efeitos nocivos do ato jurídico nulo: “a nulidade é um defeito congênito”²⁹⁴; “a desconstituição do ato jurídico nulo ou anulável tem um poder superior ao da desintegração atômica – no mundo jurídico”²⁹⁵. Tácio Lacerda Gama também foi preciso ao enfrentar o tema:

A sanção pelo exercício ilícito da competência é a nulidade da norma. A consequência da nulidade é, conforme o caso, a suspensão da vigência (nas decisões que prescrevem efeitos gerais) ou a eficácia (nas decisões individuais) da norma criada ilicitamente.”²⁹⁶ (negrito nosso).

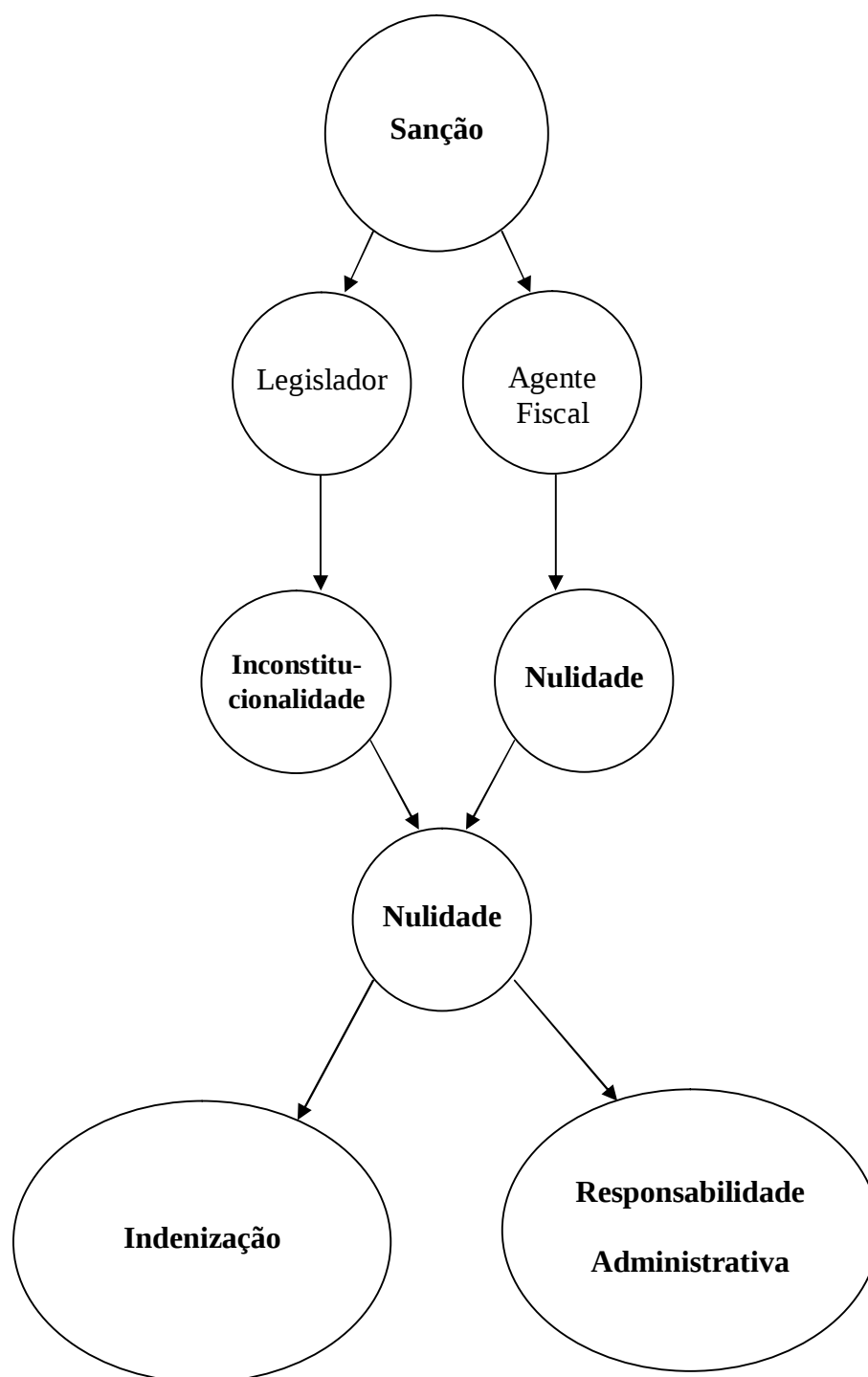
A norma de imunidade proíbe qualquer tributação sobre os bens jurídicos contidos no antecedente da norma tributária. O gráfico demonstra o processo sancionatório da relação tributária imunizante:

²⁹³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1419-1420.

²⁹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 457.

²⁹⁵ Ibid., p. 459.

²⁹⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos de uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 341.



Na norma que prescreve a imunidade tributária, a sanção será a desaprovação (censura jurídica) do ato jurídico que será declarado nulo por um órgão competente.

Essa nulidade evidência a importância jurídica da norma imunizante. Essa espécie de norma tributária traz um direito fundamental do contribuinte ou responsável tributário, respectivamente, de não ser tributado ou de não ser exigido deveres instrumentais que limitem as benesses imunizantes.

O Poder Judiciário, no caso de lei inconstitucional ou ato ilegal, ou órgão administrativo superior, no caso dos atos ilegais, têm a capacidade de produzir norma competente para sancionar os efeitos dos atos hipoteticamente tidos como nulos. As anotações de Pontes de Miranda não poderiam ficar de fora das questões mais delicadas do trabalho. Palavras do mestre alagoano:

Há qualidade da pessoa, ou do bem, que se erige *versus* Estado. O ato de imposição seria contrário a direito, podendo, por isso, dar ensejo, não só às **sentenças declaratórias da inexistência da relação jurídica de imposto, ou desconstitutivas da lei fiscal, como também a sentenças que condenem o Estado pelo dano causado pela imposição.** (negrito nosso)²⁹⁷

Para Pontes de Miranda qualquer norma tributária que seja contrariasse os elementos imunizados (“fato” ou “coisa”) faria surgir, para os particulares (sujeitos ativos da relação imunizante), não apenas o direito a uma sentença declaratória da inexistência da relação jurídica se o ato fosse advindo do Poder Legislativo ou se o ato tivesse a sua origem do Poder Executivo, mas, também, o dever do Estado em indenizar o particular por algum prejuízo decorrente do ato nulo. A indenização e a responsabilidade administrativa têm a gênese no ato nulo. Geraldo Ataliba instrui sobre a responsabilidade constitucional dos Administradores:

Parece de clareza mediana que tal rigorosa disciplina tem em mira proteger os bens jurídicos mais fundamentais do regime, de modo especial contra aquele que mais poderes e meios tem de feri-los: o chefe do Executivo. Daí a contrapartida desses poderes; esta especial e acentuada responsabilidade. É importante sublinhar que crime de responsabilidade é figura constitucional *sui generis* que cerca não só as funções do chefe do Executivo e seus ministros; alcança também os ministros do Supremo Tribunal Federal, o procurador-geral da república [e o advogado-geral da União] (art. 52, II). As instituições republicanas levam os preceitos garantidores de sua eficácia a todos os quadrantes do sistema, dispondo em toda e qualquer circunstância. **A noção de responsabilidade embebe todo o texto constitucional. Ela é inerente à república.**²⁹⁸ (negrito nosso)

²⁹⁷ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967**: com a emenda nº 1 – Tomo II (arts. 8º - 31). 2. ed., rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974, p. 407-408.

²⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 74.

Destarte, que a nulidade é uma sanção jurídica, assim, como a indenização e a responsabilidade administrativa decorrem do ato considerado nulo. Detalhe: a indenização somente ocorrerá se o particular comprovar que sofreu um prejuízo econômico (comercial).

Com relação à sanção das normas constitucionais, Norberto Bobbio tem um posicionamento jurídico. Para o mestre italiano, as normas constitucionais seriam “não-sancionatórias”, conforme trecho da sua obra:

Este segundo caso, isto é, das normas superiores na hierarquia normativa, como são as normas constitucionais, merece uma consideração particular, porque é um pouco ‘o cavalo de batalha’ dos não-sancionistas, para quem parece estranho, para não dizer absurdo, que careçam de sanções justamente as normas mais importantes do sistema. **Na realidade, para nós, esta ausência de sanções no vértice do sistema não parece absurda, mas, ao contrário, de todo natural.**”²⁹⁹ (destaque nosso).

Data máxima vénia, mas isso não habilita afirmar que elas não prescrevem uma sanção. O nosso texto constitucional possui artigos que comprovam a sanção constitucional (sanção política):

Art. 103-A.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, **anulará** o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.³⁰⁰ (destaque nosso)

No artigo supracitado a sanção é explícita: ato administrativo³⁰¹ ou decisão que contrariar súmula será anulada (a sanção será a nulidade do ato ou da decisão). Outros artigos a sanção é implícita:

²⁹⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. rev. Bauru, SP: EDIPRO, 2005, p. 168.

³⁰⁰ VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

³⁰¹ Geraldo Ataliba define “ato administrativo”: “Ato administrativo – trata-se de ato jurídico subordinado e versando matéria inserida no âmbito da administração pública. Portanto, matéria constitucionalmente entregue ao Poder Público.” (ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 136).

Art. 62.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, **ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.**³⁰² (destaque nosso)

Nesse artigo a sanção é direcionada a Casa legislativa (Câmara dos Deputados ou o Senado Federal) que caso não aprecie a medida provisória no prazo constitucionalmente estabelecido as demais deliberações ficaram suspensas.³⁰³

Art. 64.

§ 2º Se, no caso do § 1º, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal não se manifestarem sobre a proposição, cada qual sucessivamente, em até quarenta e cinco dias, **sobrestar-se-ão todas as demais deliberações legislativas da respectiva Casa, com exceção das que tenham prazo constitucional determinado, até que se ultime a votação.**³⁰⁴ (destaque nosso)

A urgência na apreciação dos projetos de iniciativa do Presidente da República no prazo de quarenta e cinco dias faz com que a sanção imposta seja o sobrestamento na Casa legislativa das demais votações, exceto as medidas provisórias.³⁰⁵

A sanção política tem o escopo de defender a produção normativa. Portanto, as sanções que advêm das normas constitucionais são reprovações do próprio sistema. Dessa forma, o mecanismo de defesa do ordenamento jurídico para a norma tributária imunizante é o reconhecimento da nulidade de um determinado ato jurídico.

O ordenamento jurídico argentino prescreve uma atitude semelhante, pois considera o ato nulo como sinônimo de “ato jurídico inválido” e como espécie de ato ilícito.³⁰⁶ Mais intenso é o pensamento jurídico de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello:

³⁰² VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

³⁰³ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 152.

³⁰⁴ VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

³⁰⁵ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 156.

³⁰⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini; ARAÚJO CINTRA, Antonio Carlos de; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007, p. 364-365.

Igualmente, os órgãos superiores da Administração Pública podem determinar o não-cumprimento, pelos inferiores, de leis ilegais ou inconstitucionais, mediante instruções de serviço. E assim deve ser, porquanto a **lei inquinada de nulidade absoluta, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, equivale a um nada jurídico, inexistente.**

[...]

Certamente, tal só ocorrerá, como se disse, se manifestar a inconstitucionalidade ou ilegalidade. Então, poderão os tribunais decretá-las de ofício, negando-lhe aplicação, na espécie. **Os particulares ou agentes públicos, por seu turno, poderão negar cumprimento ao ato administrativo que padeça de tais vícios.** Certo, impõem-se sejam indiscutíveis, para não virem, ao depois, a sofrer as conseqüências jurídicas de sua desobediência, uma vez posteriormente declarado constitucional ou legal pelos tribunais.³⁰⁷ (negrito nosso).

O ato inconstitucional ou ilegal não são atos inexistentes, eis que, para ser declarado inconstitucional ou ilegal, o ato tem que existir. Não se pode declarar, modificar ou anular um ato jurídico que não existe.

Não é aconselhável que o particular, beneficiário do instituto da imunidade tributária, descumpra uma obrigação tributária, por apenas achar que a norma jurídica é inconstitucional ou determinada ato é ilegal (abusivo).

Deve o sujeito cumprir a norma tributária e recorrer ao Poder Judiciário, para que o órgão competente declare a inconstitucionalidade da Lei, e, assim, desconstitua o viciado ato. Qualquer empecilho na efetivação da norma tributária imunizante será além de inconstitucional, um atentado contra a República Federativa do Brasil

O mínimo de negligência, de imprudência ou de imperícia na efetivação dos preceitos da norma tributária imunizante é muito mais grave, pois o prejudicado maior é a sociedade brasileira, a República Federativa do Brasil (enfraquece os seus fundamentos – art. 1º da CRFB - e os objetivos – art. 3º da CRFB - podem ser aniquilados).

O *grand finale* é de Lourival Vilanova: *o jurista é o ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência*³⁰⁸. No próximo tópico será aplicado o MIRIM:

³⁰⁷ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. Vol. I: introdução. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 659.

³⁰⁸ VILANOVA, Lourival. Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. São Paulo: Noeses, 2005, p. 18.

5.4 Aplicação do mínimo irredutível da imunidade – MIRIM

a. Impostos:

Artigo 150, VI, “a”: (Imunidade recíproca)

Bem Jurídico Imunizado – possuir *patrimônio*, auferir *renda* ou realizar *serviços*;

Quântico/Relativo – em todo território brasileiro/a partir do dia 5 de outubro de 1988 (publicação da hodierna Constituição Federal);

Direito Subjetivo – os Entes Políticos (União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal);

Dever Jurídico – Legisladores infraconstitucionais e Agentes da Administração Pública.

Artigo 150, VI, “b”: (Imunidade dos templos de qualquer culto)

Bem Jurídico Imunizado – possuir *patrimônio*, auferir *renda* ou realizar *serviços*;

Quântico/Relativo – em todo território brasileiro/a partir do dia 5 de outubro de 1988 (publicação da hodierna Constituição Federal);

Direito Subjetivo – Templos de qualquer culto;

Dever Jurídico – Legisladores infraconstitucionais e Agentes da Administração Pública.

Artigo 150, VI, “c”: (Imunidade dos Partidos Políticos; das Fundações; das Entidades Sindicais dos Trabalhadores; das Instituições de Educação e de Assistência Social, sem fins lucrativos)

Bem Jurídico Imunizado – possuir *patrimônio*, auferir *renda* ou realizar *serviços*;

Quântico/Relativo – em todo território brasileiro/a partir do dia 5 de outubro de 1988 (publicação da hodierna Constituição Federal);

Direito Subjetivo – Partidos Políticos; das Fundações; das Entidades Sindicais dos Trabalhadores; das Instituições de Educação e de Assistência Social, sem fins lucrativos;

Dever Jurídico – Legisladores infraconstitucionais e Agentes da Administração Pública.

Artigo 150, VI, “d”: (Imunidade das empresas que trabalhem com impressão de livros, jornais e periódicos – o papel destinado a sua impressão);
recíproca)

Bem Jurídico Imunizado – produzir e/ou circular *livros, jornais, periódicos* (papel destinado a sua impressão);

Quântico/Relativo – em todo território brasileiro/a partir do dia 5 de outubro de 1988 (publicação da hodierna Constituição Federal);

Direito Subjetivo – Empresas que trabalhem com impressão de livros, jornais e periódicos;

Dever Jurídico – Legisladores infraconstitucionais e Agentes da Administração Pública.

b. Taxas:

Artigo 5º, XXXIV “a”: (Imunidade de petição aos poderes públicos em defesa dos direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder)

Bem Jurídico Imunizado – ter *direito* de Petição (defesa dos direitos cívicos);

Quântico/Relativo – em todo território brasileiro/a partir do dia 5 de outubro de 1988 (publicação da hodierna Constituição Federal);

Direito Subjetivo – Qualquer cidadão brasileiro que se sentir ameaçado ou prejudicado no exercício de um ou alguns dos seus direitos;

Dever Jurídico – Legisladores infraconstitucionais e Agentes da Administração Pública.

Artigo 5º, LXXVI, “a”: (Imunidade do registro de nascimento)

Bem Jurídico Imunizado – registrar *nascimento* de brasileiro.

Quântico/Relativo – em todo território brasileiro/a partir do dia 5 de outubro de 1988 (publicação da hodierna Constituição Federal);

Direito Subjetivo – Responsável jurídico do nascituro;

Dever Jurídico – Legisladores infraconstitucionais e Agentes da Administração Pública.

c. Contribuições:

Artigo 149, § 2º, II: (Imunidade das receitas de exportação)

Bem Jurídico Imunizado – auferir *receitas* decorrentes da exportação;

Quântico/Relativo – em todo território brasileiro/a partir da publicação da Emenda Constitucional nº 33/2001 (de 11 de dezembro de 2001);

Direito Subjetivo – Exportador;

Dever Jurídico – Legisladores infraconstitucionais e Agentes da Administração Pública.

Artigo 195, § 7º: (Imunidade da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social Imunidade das receitas de exportação)³⁰⁹

Bem Jurídico Imunizado – auferir *valores relativos às contribuições para a seguridade social*;

Quântico/Relativo – em todo território brasileiro/ a partir do dia 5 de outubro de 1988 (publicação da hodierna Constituição Federal);

Direito Subjetivo – Entidades Beneficentes de Assistência Social;

Dever Jurídico – Legisladores infraconstitucionais e Agentes da Administração Pública.

³⁰⁹ No item 4.5, foi analisada a diferença entre a imunidade (norma de estrutura) e a isenção (norma de conduta). A primeira norma só é encontrada no texto constitucional, enquanto, a segunda na legislação infraconstitucional. Portanto, no art. 195, § 7º, da CRFB, onde esta escrito “São isentas de”..., leia-se: São **imunes** da...

CONCLUSÕES

I Na sociedade existem normas *não jurídicas* e normas *jurídicas*. Essas duas espécies de normas possuem semelhanças: decorrem da evolução social; regulam as condutas humanas; abrangência das normas; tem origem no “pacto social”; possuem deônticos; e possuem uma estrutura dual: norma primária e norma secundária que implica em uma determinada sanção. Possuem as seguintes diferenças: regulam diferentes condutas; no exercício da coatividade; diferentes origens e a coerção estatal.

II A norma tributária passa por um processo de interpretação (*processo gerador do sentido*) e por um processo de aplicação (*processo gerador normativo*). Existe uma quadridimensionalidade tanto no *processo gerador do sentido* (S1, S2, S3 e S4) quanto no *processo gerador normativo* (N1, N2, N3 e N4).

III A Teoria Geral dos Objetos de Edmund Husserl é quadridimensional (objetos culturais, objetos naturais, objetos ideais e os objetos metafísicos – nessa ordem: os objetos mais próximos do “campo” cultural são mais estruturados, ou seja, possuem uma estrutura mais definida do que os bens mais próximos da “dimensão” metafísica). O Direito é uma criação humana, logo, fazem parte da “dimensão” cultural. As normas jurídicas (*lato sensu* ou *stricto sensu*; de conduta ou de estrutura), por estarem no campo cultural, possuem uma estrutura mínima: critérios. Na baila dessa afirmação, os princípios também possuem uma estrutura.

IV O átomo é a norma tributária possuem elementos que têm a capacidade de lhes modular positivamente ou negativamente. Próton $\equiv$ Obrigatório ($p \equiv O$); Elétron $\equiv$ Proibido ($e \equiv V$); Nêutron $\equiv$ Permitido ($n \equiv P$). O modal da norma tributária imunizante é VO (proibido obrigar) que restringe (-) a incidência tributária, ou seja, prescreve uma conduta negativa (-) – não legislar; não lançar; não exigir - por parte dos entes públicos (União, Estados-membros, Distrito federal e Municípios).

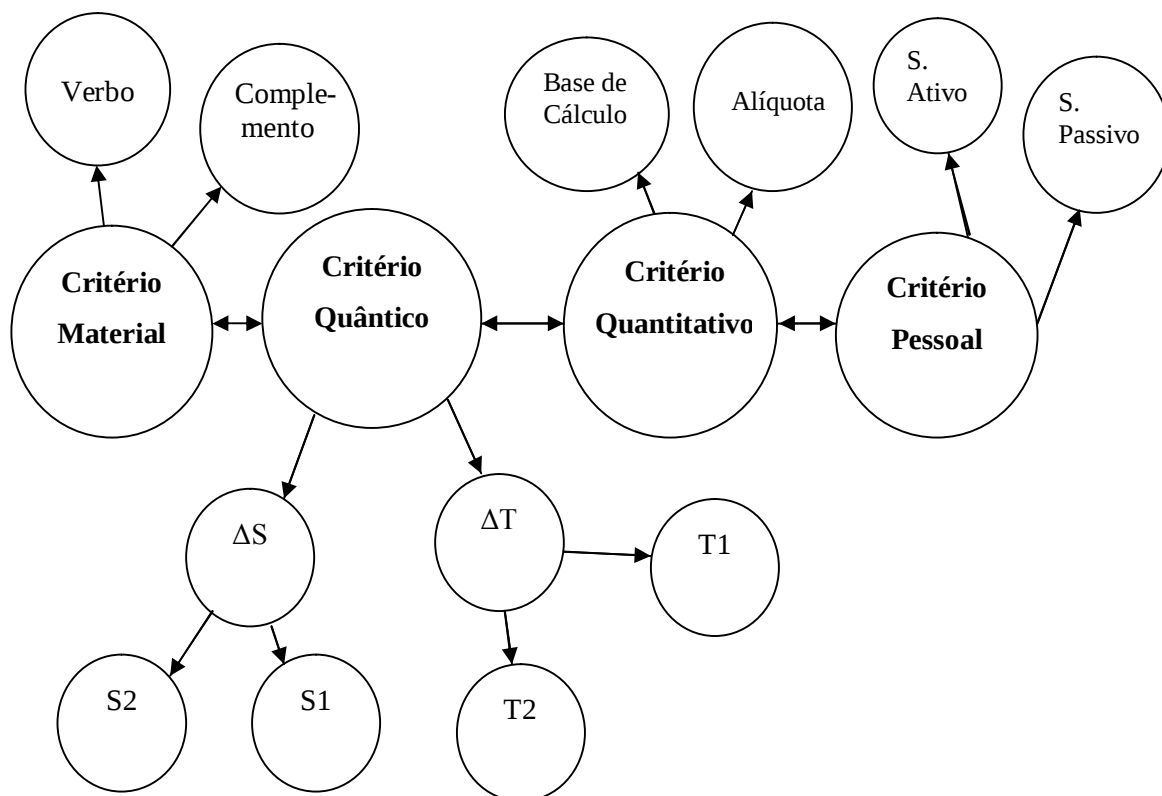
V A imunidade tributária, na concepção de Paulo de Barros Carvalho, é uma norma *lato sensu*. A imunidade tributária é u'a norma de estrutura que plana no ápice da pirâmide normativa brasileira (Constituição Federal), possui uma norma primária, uma norma secundária e uma sanção.

VI Utilizando os preceitos da Física Quântica percebe-se que a norma tributária imunizante possui um mínimo irreduzível, que é chamado de MIRIM (mínimo irreduzível da imunidade). Na prótase da norma tributária imunizante encontram-se os critérios: bem jurídico imunizado (“fato” ou “coisa”) e critério quântico/relativo (ΔS e ΔT).

VII O critério quântico/relativo é também chamado de critério espaço-temporal, eis que com base na Teoria da Relatividade de Albert Einstein, *espaço* e *tempo* não se separam.

VIII A relação tributária é encontrada na apódose da norma tributária imunizante. Essa relação é peculiar, pois o sujeito ativo (particular: contribuinte ou responsável tributário) possui um direito subjetivo de não ser tributado e o sujeito passivo (entes políticos: legisladores infraconstitucionais e agentes fiscais) estão obrigados (dever jurídico) de não legislar, lançar ou recolher decorrente de “fato” ou “coisa” imune.

IX Esse é o gráfico do mínimo irreduzível da imunidade – MIRIM:



X A norma secundária imunizante surge a partir do descumprimento da norma primária, que a espoleta jurídica para a norma sancionadora.

XI As normas constitucionais, entre elas a norma tributária imunizante, possuem uma sanção. A sanção da norma tributária imunizante advém da declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade do ato jurídico, evidenciando, assim, a sua nulidade.

XII A sanção da norma tributária imunizante, no microcosmos, autoriza, a indenização pelo sujeito passivo (Administração Pública) pelos comprovados prejuízos em face do sujeito ativo (particulares).

XIII No macrocosmos, por causa da gravidade do problema (a sanção política, pois a não-obediência aos preceitos contidos na prótase normativa (no critério bem jurídico imunizado).

XIV Qualquer empecilho na efetivação da norma tributária imunizante é um atentado contra os alicerces jurídicos do Estado brasileiro, eis que é nessa espécie normativa, traz no seu antecedente, mas especificamente no critério bem jurídico imunizado, os bens jurídicos essenciais na manutenção da República Federativa do Brasil.

XV Os físicos são esperançosos em unir os preceitos da Física Quântica e o da Teoria da Relatividade. A RMIT' e o MIRIM tornaram esse sonho em realidade.

XVI O pensamento de Albert Einstein influenciou o movimento artístico chamado *cubismo*. As obras do pintor Pablo Picasso, dos escritores William Cuthbert Faulkner e Franz Kafka, ilustres representantes desse movimento, possuem quatro dimensionalidades. Esse trabalho está em plena sintonia com os preceitos da Teoria Geral da Relatividade de Albert Einstein, possuindo quatro planos (dimensões) de linguagem:

- i) Poética (metáfora);
- ii) Histórica;
- iii) Matemática; e, por óbvio, a
- iv) Jurídica (descritiva).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALAN, Rey (org.). **Dictionnaire Historique de La Langue Française**. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1992.

ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica**: pensamento formal e argumentação: elementos para o discurso jurídico. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de, **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ASSIS, Joaquim Maria Machado de. **Memórias Póstumas de Brás Cubas; Quincas Borba; Dom Casmurro**. Coordenação editorial, biografia do autor, cronologia e panorama do Rio de Janeiro por Luís Augusto Fischer. Porto Alegre: L & M, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 7. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. **República e constituição**. 2. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

AULETE, Caldas. **Mini dicionário contemporâneo da língua portuguesa**. 1. ed., 1. imp. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8. ed., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 4 ed. rev., de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, e com o CTN. Rio de Janeiro: Forense Rio, 1974.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BARRETO, Tobias. **Introdução ao estudo do direito** – política brasileira. São Paulo: Landy Livraria Editora e Distribuidora Ltda, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 15 ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. rev. Bauru, SP: EDIPRO, 2005.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília – UNB, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed., 2 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviço públicos**: um estudo sobre a imunidade tributária as Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004.

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

_____. **Direito penal tributário** (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito tributário, linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2008.

CIVITA, Roberto, **Aventuras na história.** São Paulo: Editora Abril, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988. Constituição e o Supremo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm>. Acesso em: 1 maio 2010.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006.

DANTE, Alighieri. **Divina comédia.** Tradução de José Pedro Xavier Pinheiro. São Paulo: Atena Editora, 1955.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito:** introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica e à lógica jurídica. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Conceito de norma jurídica como problema de existência.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979.

_____. **Conflito de normas:** de acordo com o novo código civil (Lei n. 10. 406/2002). São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de direito civil brasileiro.** Vol. I: teoria geral do direito civil. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Norma constitucional e seus efeitos.** 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1992.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito:** técnica, decisão, dominação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio** – o dicionário da língua portuguesa – século XXI. 5. imp. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

_____. **Pequeno dicionário brasileiro da língua portuguesa.** 11. ed. 4. imp. rev. e aum. por inúmeros especialistas. São Paulo: Editora Civilização Brasileira S.A, 1969.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade.** 3. ed. São Paulo: AnnaBlume, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária:** fundamentos de uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GRINOVER, Ada Pellegrini; ARAÚJO CINTRA, Antonio Carlos de; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007.

HALLIDAY, David. **Fundamentos e física**, volume 4: óptica e física moderna. Tradução e revisão técnica de Ronaldo Sérgio de Biasi. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, Forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1984. (Coleção Os Pensadores).

HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss – sinônimos e antônimos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003.

ISKANDAR, Jamil Ibrahim. **Normas da ABNT: comentadas para trabalhos científicos**. 3. ed., 1. reimpr. Curitiba: Juruá, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional: esquematizado**. 13. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARQUES, Luiz. **História viva – o tempo do renascimento**. Vol. 1. São Paulo: Duetto Editorial, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, Jader Benuzzi. **A história do átomo – de Demócrito aos quarks**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira, **Princípios gerais de direito administrativo**. Vol. I: introdução. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967: com a emenda nº 1 – Tomo II (arts. 8º - 31)**. 2. ed., rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1974.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NASTARI, Alfredo. **História viva** – deuses da mitologia. Vol. 1-4. São Paulo: Duetto Editorial, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1993.

OLIVEIRA, Ivan S. **Física moderna**: para iniciados, interessados e aficionados. Vol. 4. São Paulo: Editora Livraria da Física, 2005.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PRIWER, Shana. **O livro completo sobre Einstein**: da matéria e energia ao espaço e tempo, tudo o que você precisa para entender o homem e suas teorias. Tradução: Martha Malvezzi Leal. São Paulo: Madras, 2004.

ROBLES, Gregório, **O Direito como texto**: quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social**: discurso sobre a economia política. 7. ed. São Paulo: Editora Hemus, 2000.

SARAIVA, Vicente Paulo. **Expressões latinas jurídicas e forense**. São Paulo: Saraiva, 1999.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed., rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. Vol. III. 3. ed. São Paulo: Forense, 1973.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdãos. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=preambulo&base=baseAcordaos>. Acesso em: 5 jul. 2009.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **Direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. rev. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social**: à luz da Constituição Federal. 1. ed. 5. Tir. Curitiba: Juruá, 2006.

VADE MECUM. Obra de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Código civil interpretado**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIEIRA, Antônio. **Vieira**: sermões. Org. por Eugênio Gomes. 13. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1997.

_____. **Sermões**. Rio de Janeiro: Editora Três, 1974.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.