



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO
PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

UGO CARVALHO PASSOS

**INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEAS B E C,
E SUA APLICABILIDADE AOS TERRENOS NÃO
EDIFICADOS**

Salvador
2018

UGO CARVALHO PASSOS

**INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEAS B E C,
E SUA APLICABILIDADE AOS TERRENOS NÃO
EDIFICADOS**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de
Direito como requisito parcial para a obtenção de
grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador
2018

UGO CARVALHO PASSOS

**INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEAS B E C,
E SUA APLICABILIDADE AOS TERRENOS NÃO
EDIFICADOS**

Monografia aprovada como requisito para obtenção de grau de Especialista em
Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2018.

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade abordar a imunidade tributária nos impostos relativos a propriedade, no momento em que esta não se encontra edificada, colocando em questão a finalidade essencial da propriedade. Ao analisar a imunidade através de sua definição, classificação, requisitos para sua incidência, interpretação da norma imunizante, tratando da imunidade tributária como garantia dos direitos fundamentais, almeja-se esclarecimento sobre o tema. Para realizar tal objetivo, foi feita uma revisão na literatura, por meio de uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. Diante da pesada carga tributária brasileira, é de extrema relevância ao contribuinte ter total compreensão das hipóteses de imunidades tributárias e o momento de sua incidência. Desta maneira, verificar se a condição de imóvel vago é o suficiente para que o tributo volte a incidir sobre a propriedade é de grande importância para garantir a estabilidade financeira da entidade imune.

Palavras-chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Imunidade Tributária. Terreno não edificado.

ABSTRACT

This study aims to address the tax exemption on taxes on the property at the time that this is not built, putting in question the essential purpose of the property. By analyzing immunity through its definition, classification, requirements for its incidence, interpretation of the immunizing rule, dealing with tax immunity as a guarantee of fundamental rights, aim clarification on the subject. To accomplish this goal, it made a literature review through a bibliographic and jurisprudential research. Given the heavy Brazilian tax burden is extremely important to the taxpayer have full understanding of the assumptions of tax immunities and the moment of impact. In this way, ensure that the vacant property condition is enough that tribute again focus on the property is of great importance to ensure the financial stability of immune entity.

Keywords: Constitutional Law. Tax Law. Tax immunity. Land unbuilt.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 ESCORÇO HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	9
2.1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA ANTIGUIDADE	10
2.2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA IDADE MÉDIA	11
2.3 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA MODERNIDADE	13
2.4 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONTEMPORANEIDADE	15
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	19
3.1 NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	19
3.2 CONCEITO GERAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	22
3.3 IMUNIDADE COMO UM DIREITO E NÃO COMO UM PRIVILÉGIO	23
3.4 IMUNIDADE E ISENÇÃO	24
3.5 IMUNIDADE E A EXONERAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	24
3.6 IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS	25
3.7 IMUNIDADES NÃO AUTOAPLICÁVEIS	27
3.7.1 Partidos políticos e suas fundações	31
3.7.2 Entidades sindicais dos trabalhadores	32
3.7.3 Instituições de educação	32
3.7.4 Imunidade das entidades de assistência social	33
4 DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA	34
4.1 INTERPRETAÇÃO JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	36
4.2 DIFERENTES MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO	37
4.2.1 Método Literal	38
4.2.2 Método Histórico	41
4.2.3 Método Teleológico	43
4.2.4 Método Teleológico E A Interpretação Econômica	45
4.2.5 Método Sistemático	47
4.3 A INTERPRETAÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE	49
5 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E O IMÓVEL VAGO	53
6 ANÁLISE DA EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL	56
7 CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

Após anos em crise, há uma reversão tímida das expectativas para o cenário econômico brasileiro de 2018. O mercado projeta inicialmente um crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) de 2,8% para este ano, após o fechamento de 2017 com um PIB de 0,3%: isto, após dois anos de PIB negativos (2015, -3,8%; 2016, -3,6%); e com a inflação em 2,95% (IPCA, IBGE), com perfil de queda e abaixo da banda (faixa) de controle da meta inflacionária.

Começamos 2018 com uma sinalização positiva para o mercado pela declaração de uma taxa Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) de 6,75%, a menor da história; contudo, isso não impede o Brasil de ter o quarto maior juro real (juros nominais menos a inflação projetada para os próximos 12 meses) do planeta e do registro de que o Brasil foi o líder mundial em juro real até maio de 2017.

Desta forma, o Brasil saiu da euforia de sediar eventos mundiais para anos de recessão e de crescimento píffio. A crise que afeta o Brasil, o afeta em todos os setores, atingindo a União, grandes, médios e pequenos empresários, microempresários, empregadores e trabalhadores; isto é, afeta a “TODOS”. Entretanto, a União continua sedenta por melhorias na arrecadação (tributos) porque houve a aprovação do orçamento com um déficit primário de R\$ 157 bilhões para 2018, observando-se que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), aprovada anteriormente, já previa uma meta fiscal deficitária no valor de R\$ 159 bilhões.

O Brasil é o país com a maior carga tributária em toda América Latina. Estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) revela que os brasileiros pagam o equivalente a 33,4% do tamanho da economia em taxas e impostos. Proporcionalmente, o montante é mais de 50% superior à média da região. Em 2014, brasileiros desembolsaram o equivalente a um terço do Produto Interno Bruto (PIB) para pagar impostos, taxas e contribuições. Este dado brasileiro é mais de dez pontos percentuais superior à média de 21,7% registrada na América Latina e Caribe. Desta maneira, diante da imensa crise econômica em que o país vem atravessando, é essencial que o brasileiro tenha o conhecimento pleno a

respeito da carga tributária que o atinge, visto que o momento é de expansão dos custos e de que grande parte de sua renda é destinada ao pagamento de tributos.

Apesar dos anos de cenário econômico hostil, sabemos que qualquer instituição precisa de resultados positivos, mesmo as sem fim lucrativo, para que seja mantida a sua sustentabilidade, sobrevivência. Neste cenário, a otimização pelo lado das despesas (despesas mínimas) passa por uma efetiva análise da elisão fiscal, para a realização de um planejamento que utiliza métodos legais para a diminuição do peso da carga tributária. Neste contexto se insere o pleito da imunidade tributária. Já a otimização pelo lado das receitas (rendas máximas) passa pela limitação das fontes visto que os contribuintes estão pressionados pela mesma crise. Como exemplo, em reportagem do jornal Folha de São Paulo, foi verificado que as entidades assistenciais, em função da crise, passaram a sofrer com a queda nas doações de pessoas físicas e jurídicas. A Associação de Assistência à Criança Deficiente (AACD), com atuação em todo Brasil, teve queda de 30% nas doações no ano de 2015, o que corresponde a uma queda de 30% das receitas anuais da entidade.

Este trabalho tem o interesse de esclarecer a respeito de um dos temas que envolvem o sistema tributário brasileiro porque, como citado acima, a otimização das despesas passa pelo planejamento do pagamento dos tributos e neste contexto acirra-se o pleito pela imunidade tributária. O tema das imunidades tributárias, apesar de objeto de inúmeras pesquisas e trabalhos já realizados, ainda é alvo de imensa dúvida sobre a interpretação e o alcance da norma imunizante. A rigidez da Constituição Federal, ao tratar das imunidades tributárias, visa proteger direitos fundamentais, preservando valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles essenciais à sociedade brasileira. Atuando, desta forma, de maneira subjetiva ao respeitar fatores que estão em constante mutação – como a economia – devendo sempre ser eficaz diante da atualidade.

Ao tratar das imunidades em terrenos não edificados (imóvel vago), entramos exatamente no âmbito da interpretatividade e subjetividade da norma imunizante. Quando falamos em imóvel vago, atingimos diretamente os impostos relativos à propriedade – IPTU e ITR- e as imunidades relativas à propriedade, as quais estão previstas no art. 150, VI, alíneas “b” e “c” da Carta Magna brasileira, imunidades estas consideradas como específicas e condicionáveis. No §4º deste mesmo artigo,

a Constituição Federal impõe às entidades citadas nas alíneas “b” e “c”, o requisito que sua renda, patrimônio e os serviços, estejam relacionados com suas finalidades essenciais, para que façam jus à intributabilidade.

Desta forma, ao seguir a literalidade da lei, verificamos que o terreno não edificado, por não estar exercendo a função social da propriedade privada e muito menos exercendo a finalidade essencial das entidades proprietárias deste, não estariam no alcance das imunidades tributárias. Contudo, ao nos utilizarmos da subjetividade característica das imunidades condicionáveis, verificamos que a atividade essencial não deve se restringir apenas a uma atividade desenvolvida em direção da atividade fim. Deve-se também considerar a afetação à finalidade no sentido funcional. Desta forma, a atividade pode não estar diretamente vinculada à sua atividade fim, mas pode ser funcional para que seja possível o alcance de sua finalidade essencial.

Sendo assim, como já citado anteriormente, diante da crise econômica em que o país se encontra, ter conhecimento do momento de incidência da norma imunizante pode ser de extrema importância para o alívio financeiro de certa entidade. Ter o conhecimento a respeito do tema visa a garantia da estabilidade financeira da entidade não tributada, evitando a surpresa da incidência de impostos relativos à propriedade diante de uma condição transitória de imóvel vago.

2 ESCORÇO HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias presentes na Constituição da República de 1988 são tópicos altamente polêmicos para os estudiosos do Direito. Presumivelmente, apesar das relativizações de tempo e espaço, as imunidades apresentam polemicas sobre diversos aspectos que são de suma importância, genérica e especificamente.

As questões sobre seu conceito e natureza seguem este caminho, sendo de suma importância que se faça um parâmetro referencial para que se inicie o estudo deste tópico. Neste sentido, Costa (2015) trata, com usual genialidade, o tema:

A definição do conceito deve observar o fato de o instituto em estudo apresentar dúplice natureza: de um lado, exsurge a imunidade como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas. (COSTA, 2015, p. 58).

Ainda nessa linha, Costa (2015), versa mais à frente em sua obra:

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 à tributação. (COSTA, 2015, p. 58)

Sendo assim, teremos como ponto de ignição para este trabalho a premissa em que a norma imunizante tem a natureza de exoneração constitucional, cujo conceito se baseia a partir de dois aspectos: um formal e outro teleológico.

Especificamente ao tratar da imunidade dos templos, tratamos de delimitação da capacidade tributária inserida no art. art. 150, VI, “b” da Constituição brasileira, que tem por objetivo a proteção de valores relevantes para a sociedade, como a própria liberdade religiosa. A imunidade referente é considerada um dos mais antigos meios de intributabilidade. As religiões sempre foram protegidas pelo universo tributário.

2.1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA ANTIGUIDADE

A Antiguidade estipula o começo da História e o fim da pré-História, tendo como marco a descoberta da escrita. Entre os povos antigos, podemos destacar os egípcios, hebreus, fenícios, gregos, romanos, persas, sumérios, acádios, babilônios, assírios, etc. Sem a intenção de diminuir nenhum dos outros povos não citados. A medida que estes povos evoluíram eles passam a se relacionar em forma de comércio ou guerra. Sendo através do comercio que os tributos surgiram como fator determinante para o desenvolvimento da sociedade que se iniciava a se organizar sobre uma estrutura estatal.

Desta maneira, é evidente que as imunidades venham a surgir no mesmo momento que os tributos, por ter como seu fundamento o intuito de diferenciar pessoas. Apenas faria sentido tributar alguém, se em contrapartida outro alguém fosse isento daquele mesmo tributo. Sobre este aspecto, Costa (2015, p.31) leciona:

A exigência de tributos é um dos mais antigos expedientes utilizados para distinguir pessoas e atividades. Silvio Meira, em sua obra, já clássica, Direito Tributário Romano, bem demonstra que desde a existência do tributo houve a exoneração dessa prestação para alguns.

Como consequência das guerras e as conquistas entre os povos, o encargo da tributação surge como forma de afirmação do vencedor ao derrotado. Com encargo do pagamento do tributo aos derrotados surge a imagem ofensiva à tributação e ao mesmo tempo a imagem enaltecida para os vencedores.

A medida que as sociedades evoluíam, a não tributação passa a se tornar eficiente por outra razão além do recolhimento de recursos dos povos derrotados, e desta maneira, atua como privilegio para uma parte do povo em função de alguns valores, como exemplo temos a religião. Diante desta conjuntura, os primeiros templos religiosos surgiram em torno do 4o milênio a.C., na antiga mesopotâmia, situada entre os rios Tigre e Eufrates, dentre o povo Sumério. As construções eram de uma simplicidade extrema, sempre com algum tipo de menção à divindade ali adorada.

A religião se tornou essencial aspecto da estrutura, organização e valor social em todos os povos da época, independente da maneira com o a qual ela se

apresentava. O poder de todos os governantes da época era diretamente ligado ao divino, que, ao atrelar seu poder ao divino, exercia extremo controle sobre os governados, visto que o poder dos governantes derivava da vontade de um ser superior. Exemplo disto era o Egito, onde o Faraó não era sequer enviado, ou interlocutor, mas um Deus propriamente dito.

Em razão do politeísmo dos egípcios, os vários deuses venerados exigiam vários templos religiosos referentes a cada um dos deuses, e incidir a carga tributária nesses templos traduziriam tributar a própria entidade venerada, visto que a incidência tributária seria despertar a ira de um Deus. Por esta razão, as imunidades acabaram por abranger praticamente um terço de todas as terras do Egito.

De acordo com Moraes (1998):

Na maioria das vezes, as populações da antiguidade não tributavam os templos, para não se tributar os próprios deuses. Outros povos observaram, com percuciência, que a não tributação dos templos poderia atender a interesses tão mundanos quanto divinos. Em sua eminente tradição jurídica, os romanos desenvolveram o entendimento de que melhor serviria aos interesses de Roma que algumas pessoas e situações permanecessem desobrigadas a custear a sua sustentação, o que se convencionou chamar de *immunitas*. Impossível deixar de citar a célebre *Senatusconsulta SC et epístula consultum de Oropis*, onde consta uma carta dos Cônsules romanos, datada de 79 a.C., interpretando decreto do Ditador Sila, segundo o qual se havia declarado isentos de tributos os fundos cujas rendas estivessem destinadas ao culto dos deuses.

Desta maneira, notamos que as imunidades dos templos estão diretamente ligadas ao Estado e evoluíam na mesma intensidade que estes. Através das guerras surgem o entendimento da incidência tributária ou não. Contudo, com as invasões bárbaras e a derrocada do Império Romano, o mundo ocidental viu-se mergulhado num fenômeno de descentralização política e pulverização dos núcleos de poder. Marcava-se o fim da Antiguidade e o início da Idade Média.

2.2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA IDADE MÉDIA

Com a queda do Império Romano do Ocidente, deu-se início à Idade Média. Nesta época em especial, a religião ganhou imensa importância, principalmente a católica. Basicamente, a Igreja Católica controlava o mundo ocidental e junto com a

nobreza, representava o grupo social que não faria jus ao encargo tributário. A queda do império romano precedeu uma imensa fuga das grandes cidades da época para o espaço rural, onde as pessoas que fugiam iriam precisar de terras e alimentos para a sua subsistência. Contudo, apenas a realeza e a nobreza possuíam terras.

A necessidade de trabalho em massa e a grande concentração de terras em poder de reis e nobres originou a estrutura do feudo, o qual se utilizava de duas ideias: o respeito entre suseranos de igual nível, e troca de abrigo por produção, entre suserano e vassalo, onde o produzido pelos vassalos eram utilizados como forma de pagamento de um tributo para o suserano por conceder a morada em suas terras. Assim, os principais entes cobradores de tributos se tornariam o Rei, o suserano e a Igreja.

Os representantes da igreja eram ainda interlocutores da vontade divina, exercendo ainda seu papel de liderança espiritual, tanto Ao Rei, quanto ao senhorio, quanto ao próprio vassalo. Esta condição privilegiada de soberania espiritual aos outros, acabou gerando aos sacerdotes católicos imensa importância política em razão de seu papel de intermediador de Deus com os homens.

Desta maneira, os tributos eram arrecadados basicamente para a subsistência dos grupos com poderes, os cleros, a nobreza e os suseranos. De modo que as imunidades tributárias atuavam como liberdades privadas dos grupos que exerciam qualquer forma de poder que se utilizavam da massa popular de camponeses para os sustentarem. Sobre este tema, Torres (1995, p. 8), leciona:

A liberdade na primeira fase do Estado Patrimonial se caracteriza como liberdade estamental ou corporativa. Os estamentos mantêm ou conquistam a liberdade diante do poder fiscal do rei. A liberdade aparece fracionada e dividida entre a realeza, o senhorio e a Igreja e vai consubstanciar no exercício da fiscalidade, na reserva da imunidade aos tributos, na obtenção de privilégios e no consentimento para a cobrança extraordinária de impostos. Em outras palavras, a nobreza e o clero são livres porque, além de não se subordinarem, senão excepcionalmente, à fiscalidade do príncipe (imunidades e privilégios), constituem fontes periféricas de normatividade.

A imunidade tributária durante este período histórico era, portanto, uma maneira de afirmação da soberania do senhorio, clero e nobreza, em que se utilizam dessa posição para que praticamente não existisse contraprestação ao pagamento de tributos pelos camponeses, ou pelo menos que existisse uma contraprestação

completamente desnivelada onde os poderosos viviam de luxos e regalias enquanto os submissos forneciam para que eles vivessem dessa condição, muitas vezes passando por fome e condições sanitárias precárias. Tal disparidade não iria se manter em razão dos camponeses começarem a se rebelar diante de tal condição, buscando uma maior igualdade de classes, incitando diversas rebeliões que iriam pôr fim ao feudalismo.

2.3 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA MODERNIDADE

Com o fim da Idade Média se encerra o feudalismo e se inicia o modelo do capitalismo comercial, havendo toda uma reorganização político-administrativa da sociedade ocidental e inclusive o surgimento de movimentos culturais e filosóficos, como o Renascimento, consolidando um modelo novo modelo estatal.

Todavia, as imunidades tributárias, contudo, mantiveram sua característica privilegiadora, prejudicando a todos aos quais não se encaixavam no rol de beneficiados por esta. De modo em que, a Idade Moderna acaba marcada pelo absolutismo dos monarcas legitimados pela Igreja, pela nova burguesia comerciante e as classes privilegiadas pelos reis, dominando toda a sociedade da época.

Ocorre que, os monarcas centralizaram o Estado concedendo grande poder aos governantes desse novo Estado implementado. Como exemplo, podemos citar o caso de Luís XIV, que se auto intitulou “O Rei Sol” e cujas palavras “O Estado sou Eu” ecoam até hoje na História. Isto acontecia pelo fato de sempre estarem amparados e acobertado pelo direito sagrado do reinado.

Este amparo concedia aos monarcas liberdade para que exercesse seu poder da forma com que bem entendesse, de acordo com suas vontades. Esta liberdade autorizava aos monarcas agirem de forma irresponsável e atendendo apenas ao seu interesse, de modo que acaba por gerar desavenças até com seus antigos aliados, os burgueses e até o próprio clero.

Podemos destacar dois notórios casos, a título de exemplo, que apontaram o rompimento da forma organizacional do Estado absoluto e conseqüentemente do sistema tributário vigente na época. O surgimento do constitucionalismo inglês e a

Revolução Francesa. O caso inglês foi resultante de um descompasso entre classes dominantes, diga-se Rei e nobreza. O Rei João Sem Terra passou a tributar arbitrariamente os senhorios que lhe serviam e também seus subordinados. Como cita o mestre, Sabbag (2014, p. 57):

À época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando a inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivaram impor a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação “no taxation whitout representation.” (grifo do autor)

Todo esse movimento veio a surgir a primeira constituição inglesa, a Carta Magna Libertatum (SABBAG, 2014). Já o caso Francês, ocorreu do crescimento da insatisfação das classes inferiores. A burguesia deseja espaço político enquanto os pobres não aguentavam mais a injusta e alta tributação. Sobre o tema, Costa (2015, p. 33) versa que:

A mesma situação ainda era verificada na França, no século XVIII, quando o Governo exigia impostos dos pobres, e não dos ricos. As classes privilegiadas – o clero e a nobreza – não admitiam que tivessem que pagar impostos como a gente comum, estando desobrigados do pagamento de praticamente todas as taxas da época. Tal fator contribuiu como sabido, para a deflagração da Revolução Francesa.

As condições de vida precária da plebe e o surgimento de ideias liberais iluministas foram o ponto de ignição para a luta contra um regime opressor vigente. A respeito desta situação Piketty (2013, p.45) relata sobre a demografia da França na época:

A população francesa se expandiu em ritmo constante ao longo de todo o século XVIII, do final do reinado de Luís XIV até o de Luís XVI, aproximando-se dos trinta milhões de habitantes nos anos 1780. Tudo leva a crer que esse dinamismo demográfico, desconhecido nos séculos anteriores, de fato contribuiu para a estagnação dos salários no setor agrícola e para o aumento dos rendimentos associados à propriedade da terra nas décadas anteriores à conflagração de 1789. Sem fazer da demografia a única causa da Revolução Francesa, parece evidente que essa evolução só fez aumentar a impopularidade crescente da aristocracia e do regime político em vigor.

Com o advento da Revolução Francesa, o novo regime visou sobrepujar os símbolos opressores do sistema anterior, como exemplo temos a tomada da Bastilha, a elaboração de uma nova constituição e o confisco dos bens e propriedades da Igreja Católica. A revolução Francesa representou o processo prejudicial para a Igreja, em razão da união dos interesses dos plebeus e burgueses

no fim dos privilégios concedidos à Igreja e afastar a instituição da política francesa.

A partir da Revolução Francesa, e de seus ideais de liberdade, igualdade e fraternidade, findou-se a identificação das imunidades tributárias com privilégio de classes ou corporativos. Abria-se caminho para o liberalismo ditar as novas tendências estatais e tributárias.

2.4 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONTEMPORANEIDADE

As ideias liberalistas alavancadas pelos pensadores Rousseau, Hobbes e Locke, fundam as imunidades tributárias na contemporaneidade e os ideais de poderes fundados no pacto social e a ideia de organização do Estado moderno. Este pacto firmado entre o povo e o Estado concedendo prerrogativas e obrigações para ambos se encontra embasado pelo constitucionalismo moderno.

Desta maneira, os entes públicos agora estão vinculados ao respeito de determinados valores fundamentais, formas organizacionais e delimitados a prerrogativas e obrigações devendo gerar a contraprestação ao povo. De modo em que, o surgimento do Estado de Direito estabelece a criação de um Estado fiscal respeitando os mesmos valores e mudando o conceito das imunidades tributárias. A respeito desta mutação nas imunidades tributárias, Torres (1995, p. 27), versa:

Deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo. O Estado moderno é um expropriador, que aboliu as imunidades do antigo regime e as substituiu pelas imunidades dos cidadãos. O mesmo significante – imunidade – passou a agasalhar um outro significado.

Com o liberalismo adveio o respeito pelos direitos fundamentais do homem, com as imunidades tributárias adquirindo uma formatação mais democrática. Como leciona Costa (2015, p. 33):

Com o advento do liberalismo houve uma democratização das imunidades, e a partir de então, a imunidade deixou de representar um privilégio, para passar a traduzir uma garantia de que certas atividades estariam exoneradas de imposição fiscal, segundo as exigências sociais.

Por essa razão as imunidades adquirem o formato de limitações ao poder fiscal. As liberdades individuais é que impunham as imunidades sobre os governos,

para que não constrangessem os cidadãos em “suas reservas de privilégios e direitos particulares” (HAMILTON; MADISON; JAY, 2011, p. 505).

No constitucionalismo norte americano fica notório o novo sentido das imunidades como forma de proteção à liberdade do cidadão. Ao se analisar o famoso caso *Corfield v. Coryell*, onde o Juiz B. Washington, da Suprema Corte Americana, conceitua as imunidades como o direito de adquirir e possuir propriedade de qualquer espécie, e de procurar e obter felicidade e a segurança e de se locomover para outro Estado ou nele residir com o propósito de comerciar ou exercer profissão (TORRES, 1995).

Outro caso de grande relevância na Suprema Corte norte-americana, é o caso *McCulloch v. Maryland* (CORNELL UNIVERSITY LAW SCHOOL, 2015). Onde o Chief Justice da Suprema Corte Americana, John Marshall, extraiu do caso concreto o conhecido termo “the power to tax involves the power to destroy”. Torres (1995) afirma sobre o caso:

[...] a aptidão para destruir não deve ser controlada apenas pela confiança (confidence), mas pela representação, pela estrutura do governo e pela supremacia da Constituição, daí resultando a isenção das ações e operações dos órgãos e instrumentalidades federais. (TORRES, 1995, p. 65)

Nota-se que todo conteúdo intrínseco nos privilégios e imunidades dos cidadãos estão baseadas nos princípios naturais que começam a ser reconhecidos nos países de tradição do *commom law*. Ao tratar do direito do cidadão, as exonerações acabam se moldando ao positivismo jurídico dos séculos XIX e XX.

Na procura pela Teoria Pura do Direito, Hans Kelsen (1981) procurou dar um sentido livre de impurezas, elaborando um conhecimento contrário à metafísica. Gerando, desta maneira, a criação de teorias distintas a respeito da natureza jurídica da exoneração tributária durante esta época.

Ao não mais existir conexão entre as garantias fundamentais e as exonerações, elabora-se a ideia de que o poder da constituição restringia o poder fiscal, no seu momento originário. Ou após a sua criação quando fosse vontade da norma constitucional. Especificamente a respeito das imunidades dos entes religiosos, sua criação passou a se afirmar na soberania da norma constituinte, que instituiu a criação do Estado Fiscal, da mesma maneira que o restringia. Esta

restrição era feita em razão de um direito constituído, positivado, que não existia antes do Estado, mas era simultâneo ou posterior a ele. Nesse sentido, Torres (1995, p. 42), leciona:

Com a onda positivista, perdeu-se a ligação essencial entre as imunidades e os direitos humanos, aparecendo o poder tributário como ilimitado ou, quando muito, sujeito apenas à autolimitação, enquanto os direitos fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade e se positivavam pelo trabalho do constituinte.

O caráter positivista das imunidades tributárias entra em decadência ao tempo que havia o crescimento da proteção aos direitos humanos, principalmente no século XX. Com o crescimento das ciências relacionadas à condição humana, e sua aplicação nos vários enunciados da Constituição, tornou insubsistente a tese de autolimitação do poder tributário. Sobre este assunto, Torres (1995, p. 43), afirma:

A tese positivista da autolimitação do poder tributário teve consequências indesejáveis: abriu caminho, aqui e alhures, para o autoritarismo fiscal e esmaeceu o significado dos direitos fundamentais, emburilhando-os com as medidas conjunturais e de pura utilidade representadas pela não incidências teleológicas de estatura constitucional.

Desta maneira, as exonerações tributárias passam a representar um movimento regresso aos direitos humanos, fundamentais, imanentes. Será este novo momento jurídico-tributário que virá a ser chamado de contemporaneidade. A partir deste aspecto, as exonerações fiscais tratam agora de serem limitadas pelos direitos e garantias fundamentais, e não mais a autolimitação, que irá determinar o âmbito de atuação do Estado Fiscal. Nesse sentido, o Estado passa a atuar apenas onde os direitos fundamentais permitem a atividade fiscal. Esta passa a ser a nova lógica das imunidades tributárias: áreas cuja incolumidade é inarredável. Nos termos de Torres (1995, p.44):

A imunidade se confunde com o direito público subjetivo pré- estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. A imunidade, em outras palavras, exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal, não sendo, de modo algum, uma das manifestações da soberania do Estado, nem outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o caput do art. 150 da CF. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis.

Fazendo um complemento às lições deste autor, podemos buscar

rapidamente o conceito de pacto social, onde o Estado estaria vinculado a reger as relações sociais enquanto a sociedade concederia prestações ao Estado para que se torne possível esta regência. Nessa linha as exonerações tributárias incluem o núcleo que não pode ser negociado pelo contrato social, inconcebíveis de sacrifício no rol da constituição social. É justamente nesse rol que se encontra a imunidade religiosa e qualquer imunidade que trate de liberdades fundamentais.

Os entes religiosos não sofrem a incidência da carga tributária imposta pelo Estado, pela razão do importante valor social que existe na fé e na diversidade das religiões devendo abranger desta maneira os templos e quaisquer entidades organizadas que venham a promover a religião. Nesse caminho, Costa (2015) complementa o mestre:

Ricardo Lobo Torres lembra que, enquanto o liberalismo contemporâneo à constituição do Estado Fiscal buscou a ideia de imunidade tributária nos direitos naturais, o positivismo do século XIX e XX radicou-se no próprio direito e hoje procura-se ligá-la à natureza das coisas ou aos direitos morais, "preexistindo ao poder tributário como qualidade essencial da pessoa humana e correspondendo ao direito público subjetivo que erige a pretensão à incolumidade diante da ordem tributária objetiva. (COSTA, 2015, p. 33)

Desta maneira, cabe ao ser humano compreender a atividade estatal que vise proteger os direitos e garantias fundamentais com o qual faz jus. Devendo o Estado atuar apenas aonde os valores fundamentais admitir.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O Estado Democrático de Direito, em que se encontra a República Federativa do Brasil, deve agir em função do interesse de seu povo, buscando fornecer as garantias fundamentais previstas em uma Constituição. Contudo, para que se alcance o interesse público é necessário que o Estado arrecade renda para pôr em prática esta sua função. O único modo para que isso se torne possível é através de sua soberania ao exercer o seu jus imperii, ou seja, através de seu poder de tributar.

Dallari (2016), ao tratar do Estado Federal, leciona:

A base jurídica do Estado Federal é uma constituição, não um tratado. Baseando-se numa Constituição, todos os assuntos que possam interessar a qualquer dos componentes da Federação devem ser conduzidos de acordo com as normas constitucionais (DALLARI, 2016).

Nesse sentido, cabe à Constituição Federal determinar quem possui o poder de tributar, e sobre o que os tributos irão incidir.

A Constituição Federal atua como protetora dos direitos fundamentais do indivíduo e do coletivo. Desta maneira, cabe a ela determinar que o Estado atue atendendo as necessidades públicas e sua necessidade econômica de arrecadação de tributos para a constituição de sua renda. A Carta Magna Brasileira deve achar um equilíbrio entre essas duas necessidades do Estado, onde o seu poder de tributar não viole os direitos fundamentais do indivíduo. Ao buscar esse equilíbrio é que surge a ideia das imunidades.

Em busca deste equilíbrio, ao poder de tributar contrapõe-se também a “incompetência tributária” como limitador do poder de tributar ou como uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, da competência impositiva.

As imunidades surgem na Constituição para proteger o equilíbrio federativo considerando fatores extrajudiciais. Ela surge como garantidora dos direitos fundamentais, da liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico. De maneira em que a imunidade não deve ser vista como um benefício, mas sim como uma

forma de resguardar os valores de uma comunidade e do indivíduo.

Desta maneira, a imunidade se apresenta como uma limitação constitucional do poder de tributar. Uma forma especial de não incidência prevista na Constituição Federal, apresentada em forma de situações específicas e taxativas, onde a tributação iria se apresentar como prejudicial aos valores sociais coletivos e individuais.

Como resumo podemos reiterar que o regramento basilar das imunidades está na Constituição Federal nos artigos 150 a 152 (CF; Título VI – Da Tributação e do Orçamento; Capítulo I – Do sistema tributário nacional; Seção II – Das limitações do poder de tributar).

TÍTULO V DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO CAPÍTULO I DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. Seção I DOS PRINCÍPIOS GERAIS:

Seção II DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral

interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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

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

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

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Apresentamos os seguintes destaques para a exposição feita acima neste tópico:

- Os tributos são dos tipos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. A imunidade está no âmbito dos impostos diretos (Constituição Federal (CF), Art. 145);
- O Código Tributário Nacional é a legislação complementar para as definições dos requisitos de legitimação para as imunidades não autoaplicáveis;
- Existência de imunidade explícita, objetiva: é vedado instituir impostos sobre templos de qualquer culto (CF, Art. 150, Inciso VI alínea b);
- Existência de imunidades não autoaplicáveis: é vedado instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços (CF, Art. 150, Inciso VI alínea c)
- Equidade para os contribuintes: é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes... (CF, Art. 150, Inciso II)
- Equidade entre os agentes públicos: é vedado instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros (CF, Art. 150, Inciso VI alínea a).

3.2 CONCEITO GERAL DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O conceito de imunidade tributária não é fixo na doutrina tributária brasileira, havendo diversos conceitos apresentados pelos doutrinadores da área sem haver unanimidade. Nesse caminho, devemos analisar estes conceitos e utilizar o que, em nosso ver, apresente mais exatidão.

Costa (2015), ao tentar abranger todas as características da imunidade tributária, e após analisar todas as principais doutrinas, conclui:

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 à tributação (COSTA, 2015, p. 58).

O conceito apresentado por Costa (2015) abrange totalmente o conteúdo da imunidade. Baleeiro (1995), ao tratar da imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar, apesar de correto, é meio vago na sua definição. A limitação constitucional não é apenas a imunidade, mas também a repartição da competência tributária e os princípios constitucionais.

A imunidade e os princípios atuam antes da competência tributária, determinando a amplitude das normas de competência. Para diferir a imunidade dos princípios, verificamos que a imunidade atua como limitadora da competência

tributária determinando o seu não exercício em certas situações. Já os princípios atuam como forma de determinar o exercício da competência

Outra grande diferença entre a imunidade e os princípios, é o caráter específico das normas imunizantes, que determinam a imunidade a certa situação proposta pela própria Constituição de maneira específica e determinada, devendo atuar apenas nas hipóteses previstas na Carta Magna. Os princípios são normas gerais dotados de grande alcance que exercem o papel de orientar a interpretação e a ampliação de outras normas.

Desta maneira, o conceito de Costa (2015) se apresenta como a maneira mais completa e aprofundada de conceituar a imunidade. Ao tratar da imunidade como:

[...] 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 [...] (COSTA, 2015).

Ela diferencia claramente as espécies de limitação e também determina o âmbito de atuação de cada uma delas.

3.3 A IMUNIDADE COMO UM DIREITO E NÃO COMO UM PRIVILÉGIO

O profissional de direito não interage apenas com os seus pares. Em seus círculos de relacionamentos, ele enfrentará contraditórios passionais sustentando que as imunidades são privilégios de alguns e fonte de exploração ao coletivo dos contribuintes.

A fronteira entre privilégio e direito é tênue. Sabemos que a Constituição fixa obrigações e direitos fruto das correlações de forças da época da sua redação. Os direitos cujos custos serão socializados para o conjunto de contribuintes estão relacionados a modelos de Estado, associados ao viés ideológico de cada grupo, e a ação de grupos de influência (lobistas) de interesses específicos.

Neste trabalho não cabe esta discussão conceitual. Aqui o marco zero é a Constituição vigente. Também só cabe a análise das ações de boa-fé. Como é sabido, só para exemplificar, há uma explosão de correntes de cultos, com pouca ou

nenhuma convicção a não ser a obtenção da imunidade tributária.

Como já foi exposto, as imunidades previstas na Constituição são direitos. A mudança das correlações de forças ao longo do tempo gera mudanças constitucionais que exigem um quórum qualificado para a mudança, critério para garantir uma estabilidade mínima.

3.4 IMUNIDADE E ISENÇÃO

Luciano Amaro preconiza que a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência e a segunda opera no plano de exercício da competência. A imunidade é instituto de sede constitucional e a isenção uma dispensa legal no campo da tributação; ou seja, é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada. Por isso, alguns doutrinadores afirmam que a norma de isenção deve ser interpretada literalmente, enquanto a imunidade admite interpretação ampla à luz dos princípios constitucionais consagrados. Infelizmente há textos legais dúbios onde hospedam “falsas” isenções que são nítidas imunidades.

3.5 IMUNIDADE E A EXONERAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Na Carta Magna, art. 150, está declarada explicitamente apenas a imunidade a uma espécie de tributo: impostos. Há, contudo, outros tributos onde a imunidade advém da ausência de capacidade contributiva, chamadas de imunidades específicas, tópicas ou especiais. Destaca-se também que inexistem imunidades previstas para duas espécies tributárias: as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios. Desta forma, alguns declaram que a proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa.

3.6 IMUNIDADE A TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade a templos de qualquer culto está prevista na Constituição Federal em seu artigo 150, VI, “b”. Leia-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) b) templos de qualquer culto.

Esta norma imunizante surge como objeto para garantir a liberdade de crença, culto e consciência religiosa, de maneira que a incidência do crédito tributário não venha a prejudicar as garantias previstas nos incisos VI, VII e VIII do artigo 5º da Constituição Federal.

A norma tem sua origem na separação do Estado e Religião, consumada com a proclamação da República. De modo em que, ao Estado considerar sua condição como Estado laico, ele deve ser completamente imparcial em relação às questões religiosas, não apoiando nem se opondo a nenhuma religião.

Nesse sentido, devemos entender o termo “templos de qualquer culto” de maneira ampla. Como vemos, a própria Constituição Federal fala em “qualquer culto”, de modo em que a imunidade deve abranger qualquer tipo de religião que exista na nossa República. Exceção ao caso, são os cultos satânicos e os templos de inspiração demoníaca, em razão de reverenciarem valores contrários aos previstos na teleologia da Carta Magna Brasileira.

Outro caso em que não existirá direito à intributabilidade, é o caso da maçonaria. O STF, em conclusão da 1ª turma, ao conhecer, em parte, recurso extraordinário e negar-lhe provimento, veio a entender que a maçonaria “é uma ideologia de vida e não uma religião, de modo em que a prática maçom não tem dogmas, não é um credo, é uma grande família. Ajudam-se mutuamente aceitando e pregando a ideia de que o homem e a humanidade são passíveis de melhoria, aperfeiçoamento. Como se vê, é uma grande confraria que antes de mais nada prega e professa uma filosofia de vida. ”

Ao tratar dos limites da incidência da imunidade a templos de qualquer culto, temos o §4º do artigo 150, VI. Leia-se: “§ 4º - As vedações expressas no inciso VI,

alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Destarte, devemos perceber que as imunidades não atingem o templo propriamente dito, e sim a entidade que o mantém. A imunidade atinge de fato a pessoa jurídica que exerça a atividade religiosa, devendo fazer jus apenas os patrimônios, rendas e serviços, relacionados com as finalidades essenciais do templo de qualquer culto, o qual faz parte da pessoa jurídica beneficiária.

Nesse caminho, entende-se que a imunidade atinge não apenas o templo, mas também as atividades essenciais para o exercício do culto religioso, assim como as atividades derivadas da prática religiosa, desde que esteja destinada ao exercício da atividade fim da entidade. De maneira em que, a imunidade deve se estender, como exemplo, à residência do bispo, rabino ou líder, para depósito de bens do culto, desde que se prestem a servir como continuidade do exercício da atividade fim da entidade.

Outro exemplo desta interpretação, é o caso do aluguel de imóvel destinado à prática religiosa para terceiros, desde que o arrecadado com o aluguel seja destinado à prática da atividade-fim religiosa. Leia-se o Recurso Extraordinário 325822:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (STF - RE: 325822 SP, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246).

O STF ainda trata, em via de Recurso Extraordinário, do caso de cemitérios e seu direito sobre a incidência da imunidade prevista no artigo 150, VI, “b”. Chegando à conclusão que fará jus à imunidade os cemitérios que atuem como extensão da entidade religiosa, de modo em que, o cemitério privado que tenha como objetivo o lucro financeiro, não irá gozar da intributabilidade decorrente da imunidade sobre os

templos de qualquer culto. Leia-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (STF - RE: 578562 BA, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05PP-01070).

Nesse sentido, se entrarmos no âmbito de estudo deste trabalho, devemos perceber que a simples condição de imóvel vago não deve ser suficiente para que o beneficiário perca seu direito à imunidade de templos de qualquer culto.

Diante da condição que existem atividades necessárias para o exercício da atividade-fim e estas atividades fazem jus à imunidade, entendemos, inclusive por analogia aos julgados já apresentados, que a condição de imóvel vago, caso o beneficiário comprove que esta situação é temporária, pode ser considerada como uma situação necessária para que a atividade-fim venha a ocorrer.

3.7 IMUNIDADES NÃO AUTO APLICÁVEIS

As imunidades não autoaplicáveis são objeto da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal; assim registrado:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...].

Como vemos, essa imunidade incide em mais de um tipo de ente, de modo em que ao tratarmos dela, devemos tratar cada ente de maneira específica para entender as suas finalidades e fundamentação. Vale ressaltar ainda que esta

imunidade também sofre as condições prevista do §4º do artigo 150, VI da Constituição Federal, onde a imunidade compreende “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as **finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas”.

São imunidades não autoaplicáveis porque dependem do cumprimento de requisitos de legitimação constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional que para uma análise contextual reproduzimos abaixo os artigos de 9 a 14.

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional; Título II – Competência Tributária; Capítulo II – Limitações da Competência Tributária; Seção I e II.

CAPÍTULO II

Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

~~e) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;~~

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

Art. 11. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

SEÇÃO II

Disposições Especiais

Art. 12. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º, observado o disposto nos seus §§ 1º e 2º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

Art. 13. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único.

Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do artigo 9º.

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 título de lucro ou participação no seu resultado;~~

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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.

Nesse sentido, com o intuito de reforçar nosso entendimento sobre essas condições, temos o livro “Comentários à Constituição”, em que Gilmar Mendes leciona:

“Vincular-se à atividade essencial não se restringe apenas a tratar-se de uma atividade desenvolvida em direção à atividade-fim. É também a afetação à finalidade no sentido funcional, mais do que no sentido físico e pontual. O desempenho pontual de uma atividade ou a utilização individual de certo bem pode não estar manifesta e diretamente vinculado à finalidade essencial ou desta decorrente, mas se estiver funcionalmente destinado a isto, estará coberto pela imunidade” (MENDES, Gilmar, Comentários à Constituição, ed Almedina).

Desta maneira, reforçamos a ideia da interpretação da norma imunizante através do binômio de encargos da norma, por dever respeitar a liberdade do individual, assim como os interesses do Poder Público. A interpretação da norma deve ser de maneira em que se compreenda que existem outros atos e situações

necessários para que se alcance a atividade fim.

Por esta razão, voltamos a reforçar a ideia em que a condição de imóvel vago não é o suficiente para cessar o direito da intributabilidade do beneficiário da imunidade. O terreno não edificado pode se apresentar como situação temporária destinada à funcionalidade da atividade fim. Para isso, basta que a entidade prove que o imóvel não está vago por razão de desinteresse e sim por razão insuficiência de capital temporária, como exemplo. Entretanto, voltaremos a este assunto quando analisarmos a jurisprudência a respeito do tema.

Reprise-se que a imunidade tributária em estudo protege as instituições, pessoas jurídicas, elencadas na alínea “c”. Para a interpretação subjetiva da norma, é relevante a repetição textual classificatória “patrimônio, renda e serviços” à semelhança da alínea “a”. Neste contexto, o comando desonerativo em apreço (CF art. 150, § 4º) alcança os serviços, o patrimônio (mobiliário e imobiliário) e as rendas, quando vinculadas a finalidades precípua da pessoa jurídica imune.

A exegese dita ampliativa, que prevalece na doutrina brasileira, tende a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as “atividades essenciais”, desde que (I) se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos das citadas atividades conexas e (II) não se provoque prejuízo à livre concorrência. Ou seja, o legislador constituinte não imunizou apenas as atividades essenciais, mas também o patrimônio, a renda e os serviços com elas relacionados. Por exemplo, na análise jurisprudencial serão abordados casos de isenção de IPTU de imóveis em uso para finalidade correlata.

A análise da exegese ampliativa requer a leitura comparada da Constituição Federal art. 150, Inciso IV, alínea “c” com o artigo 14 do Código Tributário Nacional. Observa-se que a imunidade aos impostos diretos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, devem atender aos requisitos da lei. Estes requisitos são os acréscimos normativos requeridos, o que torna a aplicação deste dispositivo não autoaplicável. É a imunidade condicionada, norma não bastante em si. Este acréscimo normativo é a lei complementar, uma vez que a imunidade, assumindo a feição de limitação constitucional ao poder de tributar, avoca, ipso facto, no bojo do art. 146 (II, CF), a

indigitada lei complementar que é o próprio Código Tributário Nacional que surgiu como lei ordinária (Lei nº 5,172/66) que em razão das matérias tratadas, logo passou a ter status de lei complementar. Nesta norma o art. 14 (I, II, III do CTN) enumera os requisitos de legitimação para a fruição da benesse constitucional. Pela ordem dos eventos, a leitura é sugerida de modo reverso:

- Inciso III: manutenção da escrituração contábil em dia;
- Inciso II: proibição de remessa de valores ao exterior;
- Inciso I: proibição da distribuição do lucro com os mantenedores da instituição.

Desta forma, o sujeito passivo, conquanto desonerado das obrigações tributárias principais, em virtude da exoneração irradiada pela imunidade, não se deve furtar do cumprimento das obrigações tributárias acessórias pois precisam manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar sua exatidão. Portanto, há imunidade, mas há custos para esta habilitação.

Algumas instituições precisam fazer remessa de valores ao exterior (por exemplo, compra de medicamentos). Desta forma, a disposição proibitiva deve observar os fins e não os meios utilizados.

Sem fins lucrativos não significa a impossibilidade do lucro. Significa que está proibido a apropriação particular do lucro. O resultado positivo é meta para que seja mantida a sobrevivência da instituição. O que se quer, é que todo o resultado positivo seja revertido em investimento para que a entidade cumpra seu desiderato constitucional. Deve-se observar que é permitida a remuneração dos diretores e administradores, como contraprestação de serviço e não uma forma dissimulada da apropriação do lucro.

2.7.1 Partidos políticos e suas fundações

Os partidos políticos, nas lições de Silva (2015, p. 397) são:

[...] uma forma de agremiação de um grupo social que se propõe organizar, coordenar e instrumentar a vontade popular com o fim de assumir o poder

para realizar seu programa de governo.

Sendo assim, os fundamentos dessa imunidade são os direitos de liberdade política e ideológica representados pelo pluralismo partidário.

A imunidade conferida aos partidos políticos desfruta de notável importância no Estado Democrático, chegando a se confundir com a natureza deste. Muitos partidos costumam a criar fundações para a divulgação da ideologia partidária porque há imunidade para estas fundações em relação a impostos incidentes sobre o patrimônio, sua renda ou seus serviços.

2.7.2 Entidades sindicais dos trabalhadores

As entidades sindicais dos trabalhadores têm como objetivo a força de representação dos trabalhadores perante o Estado, visando proteger o direito das classes que representam com o intuito de evitar práticas abusivas na relação trabalhista e o cumprimento das garantias fundamentais dos trabalhadores.

Estas entidades têm como finalidade essencial, a prática de todos os atos que venham a servir como promoção do desenvolvimento pessoal e profissional da classe dos trabalhadores, assim como a prática de todos atos que venham a garantir o bem estar do trabalhador.

2.7.3 Instituições de educação

O elemento teleológico que justifica esta imunização advém da proteção à educação e ao ensino, atividades que na essência equipara-se à própria ação do Estado.

Deve haver a exclusão de entidades que não cumprem em si, o desiderato educacional, a saber, “os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades dedicadas ao lazer”. Para tais entidades, pode haver a concessão de benefício legal, por meio de isenções.

Em outras nações, em razão da inexistência da teoria das imunidades, o benefício tem se mostrado por meio de isenções.

Quanto às Instituições de educação, temos que estas atuam a visar a evolução da sociedade brasileira, através de um ensino de educação àqueles que não tem condições de acesso ao ensino privado, em que o estudante venha a ter um senso crítico elaborado, conhecimento político-social, conhecimento cultural e que a possibilidade de inserção no mercado profissional. De modo em que todos os atos que venham a exercer para permitir o cumprimento desta finalidade, também farão parte de sua finalidade essencial.

2.7.4 Imunidade das entidades de assistência social

As instituições de assistência social objetivam suprir as carências populares, independente de qualquer forma de contribuição pelos beneficiários, que o Estado não consegue proteger. Atuam de forma a garantir direitos fundamentais básicos como a moradia, a alimentação, a saúde, e tem por finalidade essencial essas garantias e todos os atos necessários para fornecê-las.

O elemento teleológico que justifica esta imunização advém da proteção à assistência social que se corporifica, em sua expressão mínima, em direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis, tendentes à preservação do mínimo existencial.

Entretanto, as entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, e que preencham os requisitos para a fruição de imunidade tributária, está sujeita às taxas e à contribuição de melhoria.

4 DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

É de suma importância para que se chegue no cerne deste tema compreender como funciona a interpretação das normas jurídicas para que se alcance a real intenção do legislador e se possa exercer o Direito da forma correta e eficiente. Na história recente do Direito, a doutrina buscou diversas teorias a respeito da interpretação da norma jurídica. Apesar das diferenças entre elas, nota-se também algumas semelhanças ao tratar do papel exercido pela interpretação. Nesse sentido, ao tratar de sua definição, temos diversos autores lecionando.

Para Kelsen (1981), na Teoria Pura do direito, a interpretação assume posição de extrema importância no âmbito jurídico. A interpretação é um meio utilizado para a aplicação do direito entre as hierarquias jurídicas. Nestas hierarquias, a norma superior sempre influenciará a norma inferior de modo em que influenciará a forma como esta deve ser aplicada, o processo e o modo com que o ato seja aplicado, sendo estas normas inferiores completamente vinculadas às normas superiores.

Entretanto, tal subordinação não deve ser absoluta já que deve existir certa autonomia às normas inferiores, para que se facilite a aplicabilidade e a autonomia do interprete do Direito em todo território. Daí resulta que todo o ato jurídico em que o direito é aplicado, é determinado pelo direito e, em parte, indeterminado.

Visto a profundidade do direito, é comum que as palavras e os termos jurídicos complexos tenham diferentes, e até contrárias interpretações. Desta maneira, se torna impossível que não exista assim uma complexidade ao conectar a intenção do legislador e os interpretes da norma comunicação entre o legislador e os interpretes das normas.

Através dessa complexidade, Kelsen acredita no Direito como instituto basilar para a interpretação jurídica, ou seja, é a partir do Direito que qualquer conhecimento jurídico deve se iniciar. E partindo deste ponto é que as reflexões jurídicas podem se iniciar e se expandir a resoluções distintas sobre o mesmo assunto sem que exista erro de qualquer uma das partes. Abrindo espaço para interpretações baseadas em meros atos de vontade, o que pode ser extremamente prejudicial à segurança jurídica quando tratamos dos aplicadores do Direito

Tal pensamento de Kelsen não pode ser sustentado. Vejamos que a Ciência do Direito deve estabelecer critérios para as decisões judiciais, estas não podem ser feitas pelo mero ato de vontade do julgador, sujeitando-se à sua arbitrariedade. Mesmo que a literalidade da norma não seja suficiente para o almejado e que seja necessária uma interpretação além do texto jurídico, para se alcançar tais critérios a interpretação deve ser feita através de um discurso argumentativo pelos aplicadores do Direito.

Enquanto isso, Dworkin possui pensamento diverso de Kelsen. Para Kelsen (1981), o direito é elaborado por regras cuja validade depende da relação entre elas, aplicando uma lógica formal em seu método de interpretação. Desta maneira, para solucionar os conflitos interpretativos, o positivismo propõe a seguinte solução: a eliminação ou a derrogação de uma das regras em contradição no ordenamento guiadas pelos critérios, já conhecidos dos juristas, de cronologia, hierarquia e especialidade. Já Dworkin, defende a busca por métodos interpretativos com o intuito de alcançar a melhor eficiência das normas jurídicas aos casos concretos, prevenindo uma decisão por mero ato de vontade pessoal do julgador, preferindo a razão que acredita ser exigida no exercício jurídico.

Ao tratar de casos onde a regra não é conclusiva, Dworkin acredita não existir outra solução além da criação de nova regra, em razão da proibição do *non liquet*. Contudo, elaborar uma nova regra em tribunal é método nada democrático, na forma em que seus membros não foram eleitos para representar o povo, como no Brasil.

Nota-se que no entendimento de ambos, principalmente quando se tratar da criação de norma, a certeza jurídica e, conseqüentemente o Direito, ficam gravemente comprometidos, vindo a se questionar a teoria positivista, diante da liberdade decisória exacerbada do posicionamento de Kelsen (1981) e o pouco democrático método de Dworkin, principalmente no momento de criação da norma. O legislador, em razão deste conflito, vem optando ao formular novas normas jurídicas, pela positivação de princípios e conceitos abertos e indeterminados. Sendo a nossa Constituição grande exemplo desses conceitos abertos e indeterminados.

Desta maneira, a Ciência do Direito deve apresentar métodos para que haja o controle das decisões judiciais, a quais não podem ser feitas em razão de mero ato de vontade do julgador, submetendo-se à sua arbitrariedade. Visto que as decisões também não podem ser feitas em mera literalidade da norma, é necessário que

exista um determinado controle da arbitrariedade do julgador, submetendo-o a uma análise do seu discurso argumentativo.

O argumento interpretativo significa um raciocínio lógico, uma razão, amparada pela norma jurídica que justifique a sua linha de entendimento. Este argumento pode se ver amparado não só pela norma, que deve atuar como base para o interprete, mas também por diversos fatores, sejam eles históricos, sociais, políticos, morais etc. devendo este julgamento estar sempre amparado e fundamentado na norma jurídica.

4.1 DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Na legislação tributária não há nada que a separe das diversas normas jurídicas do nosso ordenamento jurídico, de modo que, em regra, o interpretador deve seguir a linha interpretativa do nosso ordenamento. O ato interpretativo é o mesmo, independente do segmento jurídico ao qual venha a ser analisado.

A relação jurídico-tributária é composta por duas partes antagônicas, onde cada uma das partes interpreta a lei em razão de seu interesse na disputa, com interpretações completamente distintas. Pois bem, é natural que o Fisco busque uma interpretação das normas tributárias de maneira favorável a arrecadação, assim como, é natural que o contribuinte busque maneiras que não sofra tanta perda no seu patrimônio.

Desta maneira, é inevitável o conflito de interesses entre as partes. De modo a surgir teses completamente antagônicas, onde cada um oferece interpretações distintas às normas jurídico-tributárias inclinadas a seu favor se utilizando do discurso de ser uma ideia mais justa, lógica, melhor.

O conflito existe mesmo que a norma seja aparentemente clara. O conflito de teses entre as partes não trata de erro da lei e sim consequência dos interesses opostos das partes. Sendo este o primeiro tema que iremos abordar neste tópico: os sujeitos na relação tributária e os métodos com que se interpretam a norma.

Os métodos interpretativos incidentes nas normas tributárias são semelhantes a todos os outros ramos do Direito. Não existe tratamento diferenciado às leis

fiscais. Em épocas diferentes, a aplicação de regras especiais de interpretação era justificada a partir da divisão entre Direito Comum e Especial. As leis penais e as leis tributárias seriam *Jus singulae*, por serem aplicadas apenas a certos grupos de pessoas, e por esta razão estes grupos fariam jus a interpretação diferenciada. Leis tributárias seriam “leis odiosas”, daí interpretadas de forma diversa. Hoje o argumento não encontra mais adeptos.

O CTN em alguns de seus artigos trata da interpretação tributária (arts. 107 a 112 e art. 118). Entretanto, tais artigos não determinam métodos diferentes de interpretação. E, ainda assim, tais artigos que tratam de interpretação das normas, também devem ser interpretados e estariam abertos para todos os métodos interpretativos comuns.

Tais métodos não são normas tributárias, como as leis interpretativas, e sim, ferramentas doutrinárias, que em alguma medida possibilite um papel normativo extrajurídico. “A interpretação no Direito Tributário se subordina ao pluralismo metódico. Inexiste prevalência de um só método”, leciona Torres (2011). Deste modo, métodos rígidos e que exigem muita especificidade não são mais aplicados no Direito Tributário e o Direito em geral.

4.2 DIFERENTES MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

Ao tratar dos métodos de interpretação, devemos citar os principais métodos utilizados pela doutrina. Muito se fala em Savigny como primeiro propulsor do tema, entretanto, esta afirmação não é completamente verídica. Dimitri Dimoulis cita quatro regras clássicas de interpretação que não foram criadas por este autor. “Podem ser encontradas, ainda que de forma menos elaborada, em autores que escrevem desde a segunda metade do século XVII.”

Dimoulis afirma que, na doutrina de Savigny, a interpretação é tratada como um único processo que se compõe de quatro elementos, não de quatro métodos, que poderiam conduzir a resultados díspares, nem de quatro interpretações. De modo em que, existiria uma interpretação única formada. Após Savigny, a doutrina surgiu com o método teleológico objetivo, fundamentado em um método baseado na gramaticalidade e sistematização.

Vale ressaltar, o objetivo da aplicação dos métodos não são os mesmos para os percussores de cada Escola. É muito comum, inclusive, que teorias diferentes ofereçam meios de solução diferentes de um mesmo problema jurídico. Cada Escola tem seu modo interpretativo, que muitas vezes pode até ser antagônico a outro, traduzindo o objetivo de um processo interpretativo.

Além dos quatro elementos de Savigny, é possível citar diversos métodos, como o comparativo, o sociológico (de Duguit), o exegético, a Escola do Direito Livre, o da livre investigação científica (de Geny), o método egológico (de Cossio), a Escola do Positivismo Fático (realismo norte-americano e escandinavo), e por aí adiante. A forma com que estudamos o processo interpretativo, nos encaminha a compreender os métodos que buscam a importância do argumento para estabelecer o que se é de importância na elaboração das normas jurídicas. Sendo este o caminho com o qual esse trabalho irá seguir, expondo diversos métodos e a sua aplicabilidade no Direito Tributário, os quais são: literal, histórico, teleológico e sistemático.

4.2.1 Método literal

O método literal ou gramatical, basicamente se traduz na ideia de que “as palavras da lei têm um sentido unívoco que o intérprete deve descobrir e sistematizar”. O intérprete deve se iniciar nos próprios termos que compõem os textos legais e pelas relações estabelecidas entre eles. Desta maneira, o método literal atua no plano sintático, que trata do relacionamento que os símbolos mantêm entre si.

Este método parte de uma visão realista do sentido das palavras. Ainda nessa concepção inicial, o método parte de uma noção realista das expressões, onde “haveria significados verdadeiros na medida em que com palavras se pudessem expressar corretamente as qualidades essenciais das coisas que se pretendem definir.” Muitas vezes tal técnica busca o sentido devido da lei e se utilizada, em grande parte, dos sinônimos para substituir o texto da norma por termos equivalentes.

Na atualidade, aponta-se duas maneiras de se utilizar a literalidade textual no

mundo jurídico: como a primeira fase de um processo interpretativo e como uma reafirmação de um sentido nítido para a norma jurídica. A primeira fase trata da literalidade como a primeira etapa do processo interpretativo e que não se acaba nesta etapa. A segunda fase trata da literalidade da norma como ponto fim, sem exigir maiores raciocínios.

O método literal seria o primeiro momento em que o interprete tem contato com a lei. Nesse sentido, Carvalho (2008) leciona: “o aparecimento do texto, com essa estreiteza semântica, é o primeiro contacto do intérprete com a mensagem legislada e percebê-lo, como tal, marca o início da aventura exegética”.

A decodificação do sentido normativo se inicia na interpretação literal do texto, seguindo três etapas ou subsistemas: “o conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos, o domínio articulado de significações normativas e os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas”. Indo agora além da literalidade para o significado das normas e as relações de hierarquia destas no ordenamento jurídico. O objetivo desta técnica era chegar na construção da norma jurídica por parte de quem interpreta a norma, situando-as num nível interior do sistema jurídico. De acordo com Carvalho (2015):

O processo, sempre começaria com o texto, tomado como “suporte físico do enunciado prescritivo”. No plano da literalidade do texto começaria o sentido, que nele, todavia não se esgota: Ora, como todo texto tem um plano de expressão de natureza material, e um plano de conteúdo, [...] é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação [...]

Nada mais normal que acreditar que o entendimento se comece com uma interpretação literal, visto que esta visa interpretar o texto e que sem ele seria impossível se iniciar qualquer interpretação. É a partir da literalidade do texto, a partir do que se está escrito na norma, que se inicia o método de interpretação literal. Entretanto, quando afirmamos que o processo interpretativo se inicia no texto, decidimos não tratar do que vem anteriormente ao texto. Antes do texto da lei, o jurista carrega com ele inúmeros valores e predeterminações referentes a todo seu conhecimento jurídico anterior ao momento interpretativo da norma, a compreensão jurídica que jurista herda das suas experiências jurídicas anteriores. De modo em que, o jurista traz consigo uma série de significações e o significado do texto se

inicia muito antes da elaboração da própria norma.

Outra maneira de se entender a interpretação literal é trata-la com um apelo à letra da lei. Por esta razão é muito comum que diversos autores questionem esta forma de interpretar por ser “pobre” ou “desinteligente”. Por essa linha, existiria uma inevitável aproximação entre a técnica literal e o fruto interpretativo que ela produziria. O artigo 111 do CTN versa:

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Tal artigo nos atenta a uma situação já exposta, a da aproximação entre a técnica literal e o fruto interpretativo que ela produziria. A interpretação literal exposta no artigo, não trata do método de interpretação literal, e sim do produto gerado por este processo interpretativo.

Ao tratar do art.111, Torres (2011) leciona: “admite a interpretação extensiva, que se situa dentro da possibilidade expressiva da letra da lei, proibida, entretanto, a analogia”. Ao citar a possibilidade expressiva de uma lei, o mestre entende que a norma aceita alguns sentidos e rejeitaria outros. O termo “possibilidade” não significa nada além da interpretação da norma ao momento em que se é possível ou não.

Na crítica ao método literal, existe também uma briga de ego entre os próprios pensadores. Analisar a literalidade como método pouco inteligente, muitas vezes traz a ignorar o sentido estrito da lei, o qual também exerce sua importância no ordenamento jurídico e na própria interpretação da norma, podendo inclusive alcançar ampliada que vá além do interesse do legislador no momento em que instituiu a norma.

Como veremos ao decorrer deste trabalho, não é raro o entrechoque entre os métodos literal, sistemático e teleológico, mas veremos que na maior parte das situações solucionamos este conflito com a utilização do óbvio e do plausível em razão da solução estar determinada no contexto social em que vivemos e a literalidade acaba servindo como ponto estável para que se inicie qualquer interpretação.

4.2.2 Método Histórico

Este método analisa o contexto histórico da época do surgimento da norma, analisando o momento social em que a norma foi inserida e a partir deste ponto chegar à conclusão do significado das palavras da lei, analisando dois principais pontos: o tempo em que a lei foi instituída ou situar uma lei antiga no contexto atual. Ou seja, analisar o contexto histórico também significa adaptar a lei antiga na realidade vivida durante a interpretação.

Em ambos os casos, significa que o contexto histórico utiliza com fundamento a época em que a lei foi criada, ou a época em que a lei está sendo interpretada. Desta maneira, Machado (2015) leciona:

Neste método o sentido da norma é buscado com exame da situação a que a mesma se refere através dos tempos. Investiga-se o Direito anterior. Compara-se a norma atual com a que lhe antecedeu no regramento do assunto.” Havendo no método “um leve indício anti-dogmático”, na forma em que se utilizam os fatos para determinar o sentido do direito. Tal indício, em algum momento, é desconstituído ao perceber que uma tentativa de contextualização não traduz momento histórico no processo de elaboração da lei. A história é vista de forma mística, deixando de lado “seu ingrediente social e libertador”, como se não houvesse controvérsias sobre o tema.

Geralmente são três situações em que se utilizam os argumentos presentes no método histórico, são estes: para comprovar que não se deve aplicar a interpretação literal em razão da progressão do tempo e a mudança social que decorre deste progresso; para utilizar o momento da criação da lei como argumento interpretativo; para utilizar dados referentes ao direito revogado a fim de interpretar o direito vigente.

Na primeira situação, o interprete se utiliza do contexto histórico atual para modificar o significado atual da lei, entendendo não mais ser relevante o contexto histórico no momento da elaboração da lei. Afirma que a época em que a lei foi produzida tinha determinado interesse e que se esse interesse deve se adequar ao contexto histórico atual.

A segunda situação segue um caminho totalmente oposto ao da primeira. Essa hipótese defende que o significado da norma deve estar de acordo com a época em que ela foi criada, e a intenção do legislador no momento. Devendo se aplicar o método histórico apenas para entender o contexto social da época social

em que foi criada e interpretar a norma de acordo com este momento.

A terceira situação entende que o método histórico deve ser aplicado para compreender o Direito anterior e como deve se aplicar o Direito no futuro, compreendendo toda a relação histórica jurídica para que se aplique no futuro.

Em todos os casos, o método histórico faz com que concorram elementos que não estão presentes no direito positivo durante o ato interpretativo. Podemos exemplificar isto com os precedentes normativos, entendidos como “normas que vigoraram no passado e que antecederam à nova disciplina”, e “os trabalhos preparatórios, tais como discussões parlamentares, emendas preteridas, bem como qualquer documento que possa ser útil para desvendar os motivos condicionantes da edição da lei”.

Nas duas hipóteses, assume-se textos que não estão inseridos no direito positivo vigente e que levam o interprete à época da elaboração da norma com o intuito de arrecadar conhecimento histórico para que seja possível compreender como era situação social e o que foi utilizado no processo interpretativo de criação da norma jurídica e a razão pela sua elaboração. Desta maneira o método histórico busca interpretar as normas antigas e atualizá-las, assim como utilizar o contexto histórico legislativo para compreender a significação da norma atual.

A utilização de fatores externos ao Direito na significação de uma norma jurídica, traz questionamentos a respeito de até que ponto fatores que não são jurídicos podem afetar as normas vigentes. Será que estes fatores não jurídicos podem realmente ser utilizados para significação das normas jurídicas? Tal questionamento traz a reflexão a respeito dos limites da teoria positivista da interpretação jurídica.

A priori, as soluções para a problemática jurídica e as informações importantes para o sentido das normas são encontrados no próprio sistema jurídico, não devendo se utilizar de critérios extrajurídicos para buscar tais soluções. Todavia existe a questão de que o Direito é incapaz de estabelecer a acepção de todos os termos que o compõe. Os termos das normas já possuem significado antes de serem aplicados pelo legislador. Desta maneira, ao chegarmos nesse ponto, chegamos no centro do questionamento se é possível se utilizar de conteúdos extrajurídicos para determinar a acepção da norma jurídica. E nesse sentido, Paulo

de Carvalho (2008), leciona sobre a intertextualidade:

O intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecida entre eles, como premissa ao processo interpretativo. No âmbito jurídico a intertextualidade se encontra em dois patamares, O interno que trata do dialogo das normas jurídicas entre si. Outro é jurídico em sentido amplo e abrange também abordagens do fenômeno jurídico do ponto de vista externo, como a História e a Sociologia do Direito. Tem-se intertextualidade interna no primeiro caso, e externa, no segundo. O autor deixa claro que, embora o conhecimento oriundo dessas ciências possa servir para esclarecer o fenômeno jurídico, não servirá “jamais para fundamentar o modo de ser peculiar do pensamento jurídico” (CARVALHO, 2008).

O método histórico certamente não é o único a se utilizar de fatores extrajurídicos para interpretar as normas jurídicas. A maioria dos métodos consiste na invocação de fatores que não integram o Direito positivo. Se utilizar de elementos que não estão presentes no ordenamento jurídico, é de suma importância para interpretá-lo. O desejo do legislador no momento da elaboração da norma, o contexto histórico, as regras gramaticais, são fatores desconhecidos ao ordenamento até serem utilizados pelos sujeitos da relação jurídica. Por esta razão, Kelsen (1981) afirma: “De um ponto de vista orientado para o Direito positivo, não há qualquer critério com base no qual uma das possibilidades inscritas na moldura do Direito a aplicar possa ser preferida à outra”.

4.2.3 Método Teleológico

As normas não podem ser elaboradas e constituídas sem nenhuma justificativa pelo legislador. A elaboração da norma sempre é antecedida de um julgamento arbitrário fundamentado para o alcance de certo objetivo de conduta que será traduzido na norma. O Direito tem a finalidade como elemento intrínseco. O método teleológico utiliza desta finalidade como fator para justificar o sentido que deve ser dado à lei. Nesse sentido, Machado (2015), leciona sobre o método teleológico: “Busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual foi ela elaborada”.

Existem duas maneiras para compreender esta busca ao intuito da norma: seja esta como procura ao que está intrínseco na norma, ou como averiguação do

objetivo fim do elaborador da norma no momento de sua criação. Esta divisão traz ao questionamento a respeito do desejo da norma e o desejo do legislador ao buscar o significado da norma. Na primeira hipótese, o objetivo fim surge como característica própria do direito positivo. Na segunda hipótese, a pesquisa teleológica se aproxima método histórico.

Em ambas hipóteses não é fácil destacar qual o objeto das normas jurídicas. Ao analisar o comportamento humano o objetivo final como circunstancia volitiva de quem age. A ausência de um objeto físico faz com que “os juristas recorrem à ficção do legislador racional, que traduz, no direito, a noção de autor”, leciona Eni Orlandi, sendo este ponto a gênese de um discurso legislativo.

A priori, parece possível acreditar que o objetivo de uma prescrição integra o modal deontico que veicula. Na hipótese de uma proibição, haveria um indicio que o legislador tem o interesse que determinado comportamento seja omitido. Nas obrigações, o inverso. Nas faculdades, a situação torna-se um pouco mais complexa. Dois comportamentos permissivos semelhantes não são, impreterivelmente, situados no mesmo nível de força pelo ordenamento jurídico.

O modal escolhido seria o indicativo da maneira pelo qual certo comportamento é valorizado pelo ordenamento jurídico atual, mas não apresenta uma solução definitiva sobre o tópico. Uma solução mais segura para o conflito depende de um estudo que considere outras normas jurídicas que tratem do mesmo tema, seja de forma direta ou indireta. Nessa linha, o conceito de norma tributária indutora, merece enfoque. Sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri, versa: “esta noção abarca a modalidade de normas que, operando na esfera do permitido, estimulam ou desestimulam certas condutas dos contribuintes. Nesse caso, mesmo sem haver uma proibição, fica clara a finalidade de impedir ou desestimular certos comportamentos.” Tal assunto será abordado com mais detalhe no tópico seguinte.

Ainda existe outro fator agravatório ao estudar o objetivo fim de uma prescrição legal. Não é em todo momento que existe coerência entre os presumíveis objetivos de uma norma e suas diretrizes reais. Certas normas são elaboradas para que não sejam aplicadas, ou ao menos produzirem os efeitos jurídicos esperados. Em vários momentos, o almejado vai além do que a norma jurídica determina, além das faculdades, deveres e proibições. Em algumas oportunidades, os fins sociais e políticos predominam sobre objetivo jurídico da própria norma. É o que Marcelo

Neves trata como legislação simbólica afirmando que: “Produção de textos cuja referência manifesta à realidade é normativo-jurídica, mas que serve, primária e hipertroficamente, a finalidades políticas de caráter não especificamente normativo-jurídico”.

Nesses momentos predomina o simbolismo político da norma, em prejuízo à sua concretização normativa. Nesse sentido, qual o objetivo da norma que deve ser considerado, o real ou o simbólico? A problemática não é de resolução fácil, e as soluções vão além do intuito deste trabalho. A respeito da aplicação do método teleológico no Direito Tributário, a grande problemática trata da “consideração ou interpretação econômica” da norma tributaria, o qual será abordado no próximo tópico.

4.2.4 Método Teleológico e interpretação econômica

A interpretação econômica do Direito Tributário constitui um tópico à parte no percurso evolutivo dos estudos deste ramo jurídico. Os questionamentos à utilização da interpretação econômica são variados e não vamos aqui reproduzi-las. O tema relevante em razão da relação entre a interpretação econômica e método teleológico no Direito Tributário.

Além das complexidades que o tema da finalidade legal agrega ao estudo da interpretação, seria possível afirmar, sem grande dificuldade, que, no campo tributário, o escopo das normas é a geração de recursos para o Estado, ainda que este objetivo não seja exclusivo. Desta maneira, Torres (2011), assim como outros autores, afirmam:

O método teleológico, no Direito Tributário, conduziria a uma interpretação econômica das normas fiscais”. Na base da consideração econômica, está a noção de que a norma tributária teria sempre “natureza econômica”, tendo em vista seu objeto, um índice de riqueza ou capacidade contributiva. Intrínseca à norma fiscal, a “natureza econômica” seria dado imprescindível à técnica de interpretação. Ruy Barbosa Nogueira explica que a consideração econômica consistiria “em verificar se o resultado da interpretação da disposição ou o ponto em questão guarda devida adequação entre incidência e a capacidade econômica do obrigado”. Em todo caso, o autor ressalva que, no Brasil, o princípio da estrita legalidade não permitiria essa forma de interpretação, senão de modo subsidiário, “jamais podendo dela resultar exigência de tributo não autorizado por lei.” Gerd Willi Rothmann afirma que “a chamada ‘consideração econômica’ nada mais representa que um método sistemático e teleológico”. É

admissível nos casos que envolvam tributação de negócios simulados, ilegais, nulos, anuláveis ou produzidos com abuso das formas de direito privado, mas nunca “para impor uma situação e fato inexistente”.⁵⁶ Não há uma teoria unitária da interpretação econômica, imputável a uma única escola ou a um único autor. Rothmann explica três formas (ou correntes) de conceber a interpretação econômica, destacando, em especial, a visão de Tipke, para quem “a consideração econômica nada mais é que uma interpretação teleológica”, voltada a “coibir estruturas de direito civil que tenham por finalidade a economia de tributos”. Levando em conta a finalidade e as consequências econômicas dos fatos atingidos pela tributação, a interpretação econômica permitiria atingir eventos com conteúdo econômicos, a despeito da forma jurídica de que se revistam. Não pretendemos aqui defender ou criticar a interpretação econômica da norma fiscal. A questão que enfrentamos é outra; está saber se a finalidade arrecadatória serve de premissa para a interpretação teleológica. Ora, que o objeto principal do sistema tributário é arrecadar, disso não se duvida. Mas será que daí decorre que o método teleológico, no campo dos tributos, necessariamente conduz a uma forma de interpretação econômica do direito? Há duas ressalvas que se podem apor. A primeira delas é que a finalidade arrecadatória não é o único objetivo da norma tributária. Luís Eduardo Schoueri explica, com base nos estudos de Klaus Vogel, que as imposições tributárias, ao lado de seu típico objetivo de arrecadar, podem desempenhar outras três funções: 1) distribuir a carga tributária; 2) induzir comportamentos e 3) simplificar o sistema tributário. Haveria, segundo Schoueri, finalidades primárias e secundárias na norma fiscal, de modo que, em certos casos, a finalidade de arrecadar cederia espaço a outros objetivos mais caros que a própria arrecadação. Seriam estas as chamadas “normas tributárias indutoras”, regras veiculadas a título de estimular ou desestimular comportamentos por meio da tributação. A segunda ressalva é que a mera consideração genérica de que as normas tributárias sejam feitas para arrecadar não oferece critério algum para se determinar o sentido de uma norma. O problema de se pensar o método teleológico em matéria tributária é que apenas as normas de tributação indutora têm finalidade específica diferenciável e, portanto, útil para firmar uma interpretação teleológica, como salienta Moris Lehner. Para o autor, a finalidade de geração de receitas públicas não serve como premissa para a interpretação teleológica. Se assim fosse, seria “correta a interpretação que levasse a mais alta arrecadação tributária”, o que não se admite (TORRES, 2011).

Desta forma, nos aparenta que a utilização do argumento da finalidade e ao método teleológico só adquirir maior relevância no âmbito tributário, quando em análise outras funções eficazes da lei tributária, além da mera arrecadação. Sendo possível chegar a duas conclusões a respeito da diversidade de motivos que podem gerar a edição das normas tributárias. Primeiro, nem sempre o recurso ao método teleológico, em matéria tributária, significa uma opção pela consideração econômica do fato gerador. Segundo, nem sempre a consideração da finalidade na tributação leva a uma interpretação que promova o aumento da arrecadação. Em alguns momentos o estudo da finalidade normativa pode conduzir a um resultado completamente oposto. A partir dos diversos objetivos, nota-se que a finalidade predominante da norma em questão não é propriamente arrecadatória, mas

indutora. Nesse caso, a interpretação teleológica não conduziria à consideração econômica do fato gerador, tampouco ensejaria, necessariamente, agravamento da carga fiscal do contribuinte.

4.2.5 Método Sistemático

Para muitos autores este método seria maneira mais correta para determinar o sentido das normas jurídicas, ou o único método aceitável ao tratar da teoria positivista da interpretação jurídica. Seria assim, o método decisivo. Paulo de Barros Carvalho em sua obra *Direito Tributário, Linguagem e Método*, constata a interpretação sistemática como método por excelência. O único com condições de prevalecer, porque pressupõe o emprego dos demais. O mestre leciona:

O sentido normativo só seria legitimamente construído pelo intérprete quando os conteúdos significativos das várias frases ou dos vários enunciados prescritivos fossem ordenados e articulados com as demais entidades que compõem o domínio do Direito.

Em defesa da interpretação sistemática, Eros Grau leciona que “o direito não se interpreta em tiras, aos pedaços”, máxima que se desdobra em duas implicações. De um lado, a noção de que a norma só tem sentido jurídico quando faz parte do ordenamento jurídico. Por outro lado, o dever de analisar as normas superiores, ao inserir uma norma no ordenamento jurídico. Nesse sentido, o autor afirma em sua obra, *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*:

A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.

Ainda nesse sentido, o mesmo autor em mesma obra, afirma: “Não se interpretam textos do direito isoladamente. Interpreta-se e aplica-se o direito como um todo, na medida em que cada norma obtém seu significado deôntico a partir do contexto jurídico em que se insere.”.

A interpretação de uma lei nunca acaba em seu texto. É necessário analisar sua posição sistemática: os outros textos que se encontram acima e ao lado dessa

norma. Em outras ramificações do Direito, em alguns momentos, encontra-se o método sistemático disfarçado de outros nomes. A doutrina do “neoconstitucionalismo”, no Brasil, por exemplo, refere-se ao “Princípio da Unidade da Constituição”, que aponta para a busca pela harmonização das normas constitucionais, sem o estabelecimento de hierarquia entre elas. De certo modo, trata-se de releitura do velho método sistemático: “uma reafirmação de um dos cânones clássicos de interpretação e a confirmação de que ele também vale no âmbito constitucional”, explica Virgílio Afonso da Silva.

Ao exercer a comparação dos métodos dos literal, histórico e teleológico com o método sistemático, notamos uma particularidade: A interpretação sistemática não configura, como as outras, um apelo a algo que não está inserido no direito positivo. Recorre a outras normas do próprio sistema para definir o sentido do enunciado prescritivo em análise. De certo modo, todos os demais tipos de métodos – ou argumentos, como preferimos – operam como recurso a um dado que não está propriamente no interior do sistema jurídico: as regras gramaticais, o contexto histórico, a vontade do legislador. No caso do argumento sistemático, o elemento utilizado são outras normas do mesmo sistema jurídico. É dizer, para determinar o sentido de uma norma N1, o jurista recorre às normas N2, N3 e N4, todas integrantes do mesmo conjunto. Com isso, poderiam ser evitadas interpretações contraditórias ou interpretações em desacordo com os valores positivados em determinado ordenamento jurídico. Daí o elogio à interpretação sistemática, tão comum no pensamento jurídico atual.

Em certos momentos, a interpretação sistemática funciona como um contra-argumento à literalidade. A interpretação literal é exposta como forma de isolamento do sentido, como compreensão “descontextualizada”, para, em seguida, apontar outros enunciados prescritivos que deveriam ser considerados conjuntamente, a fim de se produzir interpretação sistemática e, portanto, aceitável. Há aí um elogio à interpretação sistemática, em detrimento da literal, apontada como “desinteligente”.

No âmbito tributário, podemos citar duas considerações que geralmente estão relacionadas ao estudo da técnica sistemática, a questão da autonomia do Direito Tributário e a relação entre tributação e os conceitos de direito privado. Em certo ponto, as duas considerações não estão afastadas e se relacionam com o tema da elisão tributária. Nesse sentido, Torres (2011) leciona: “a consequência da tese da

sujeição dos conceitos de Direito Tributário aos de Direito Civil e de sua separação dos econômicos é a licitude da elisão.”

Para Torres (2011), a interpretação sistemática do Direito Tributário excluiria a apreciação teleológica, levando a um inevitável primado do Direito Privado. Ressaltamos, ou não há autonomia, ou a forma do negócio não poderia ser desfeita ou desconsiderada pelo Direito Tributário. Torres (2011) defende uma oposição entre os métodos teleológico e sistemático no artigo 109 do Código Tributário Nacional. De acordo com o autor, define-se uma relação de hierarquia entre os métodos de interpretação. Mas a ambiguidade da lei acaba possibilitando duas leituras distintas. É possível analisar o art. 109 concomitantemente com o art. 110, e compreender que o legislado prefere utilizar o método sistemático ao tratar de definições utilizadas pela Constituição.

Entretanto, se estudarmos separadamente o art. 109 priorizando o método teleológico ou à consideração econômica do fato gerador – expressões que o autor toma por equivalentes nesse contexto –, desde que não trate de tema constitucional. A problemática se encontra na maneira em que o mestre, Torres (2011) concebe o método teleológico, aproximando-o da consideração econômica. Desta maneira, o mestre se utiliza da seguinte situação: ou prevalece o método sistemático, e com ele as formas de direito privado, ou prevalece a finalidade, em detrimento da forma, legitimando-se a pretensão arrecadatória do fisco. Outra solução não haveria, quando se utiliza a finalidade de arrecadar como premissa da interpretação teleológica.

Nesse sentido, o que buscamos neste trabalho ao tratar do método sistemático, é ressaltar que o argumento sistemático oferece uma intertextualidade do tipo interno, oferecendo um dialogo entre as normas do ordenamento jurídico para que exista uma interpretação digna à forma de se aplicar o Direito.

4.3 INTERPRETAÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE

Antes de interpretar a norma imunizante, devemos entender como interpretar as normas constitucionais em geral. É certo que as imunidades se encontram previstas na Constituição Federal e, dessa maneira, para que se interprete a norma

imunizante de maneira específica, deve-se entender o universo o qual ela faz parte.

A interpretação da norma, é a maneira com que o intérprete busca a compreensão total da norma. De modo em que, através de sua compreensão, perceba a amplitude e o objetivo da norma e a utiliza para atingir seu interesse individual, sem que ocorra a violação do preceito legal.

Ao interpretar a norma constitucional é necessário compreender as peculiaridades que fazem parte desta norma. A Constituição Federal, como lei fundamental e suprema do Brasil, atua em caráter essencialmente político e de maneira soberana sobre as demais normas.

Entender a supremacia da norma constitucional é perceber que nenhuma outra norma poderá atuar de maneira a contraria-la. Essa soberania decorre de sua função como lei fundamental e basilar para as demais normas brasileiras, por ter como principal objetivo a proteção dos direitos e garantias fundamentais ao cidadão brasileiro.

O caráter político, de acordo com Costa (2015), decorre de a “Constituição ser resultado do exercício do Poder Constituinte originário, de natureza essencialmente política. Tem por objeto a juridicização do poder político. ” Poder político este que deve atuar em função da vontade do povo e proteger seus direitos fundamentais.

A norma constitucional pode vir a atuar de maneira geral ou específica, de modo em que, ao analisar esta norma apenas de maneira literal pode se perder a real intenção do preceito legal. A interpretação literal deve ser apenas o início da interpretação das normas constitucionais.

A interpretação deve se iniciar de maneira literal até chegar em sua maneira de teleológica, que é nada mais que entender a vontade de quem estipulou a norma ao determinar sua criação. Qual o objetivo do legislador? Quais direitos ele visou proteger ao estipular a norma? As respostas dessas questões são exemplos da interpretação das normas feita de maneira teleológica.

Contudo, o intérprete deve buscar a sua sensibilidade para que alcance um equilíbrio entre estes métodos de interpretação, de maneira em que, através da teleologia ele não viole o que está determinado na lei ao ir além da vontade do legislador, e nem deixe de compreender o interesse do legislador ao estipular a lei ao seu utilizar apenas da sua literalidade.

Nesse sentido, ao tratar da norma imunizante como limitação constitucional ao poder de tributar, Costa (2015, p.126-127) leciona:

A interpretação de seu sentido e alcance deve considerar, necessariamente, a bipolaridade inerente às relações jurídicas de Direito Público: num polo a relação jurídica o valor a ser protegido é a liberdade do particular; noutra polo deve ser assegurada a autoridade do Poder Público.

Desta maneira, a norma imunizante deve ser interpretada de forma teleológica, diante do interesse do legislador em garantir os direitos fundamentais e igualitários dos entes imunes, ao estipular as imunidades. Mas também, de forma literal diante da objetividade e especificidade das normas imunizantes.

O interprete deve se utilizar do bom senso ao entender a subjetividade que compreende a imunidade ao buscar proteger os direitos fundamentais, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico. Assim como, deve entender a sua literalidade e seu caráter específico ao determinar quem faz jus à intributabilidade, buscando respeitar o princípio da igualdade ao garantir direitos iguais aos iguais e direitos desiguais aos desiguais. Como já dito, cabe ao interprete da norma imunizante, em sua principal função, achar o equilíbrio deste binômio de encargos e atender ao interesse da autoridade do Poder Público e a liberdade do particular.

Neste ponto é relevante sistematizar o campo das imunidades de análise predominante objetiva das imunidades onde a subjetividade prevalece. A Carta Magna estrutura as desonerações de impostos pelas alíneas do inciso VI do art. 150 pelos itens:

- Imunidade das entidades políticas (alínea “a”);
- Imunidade dos templos religiosos (alínea “b”);
- Imunidade não autoaplicáveis (alínea “c”);
 - Imunidade dos partidos políticos;
 - Imunidade dos sindicatos de empregado;
 - Imunidade das instituições de educação;
 - Imunidade das entidades de assistência social;
- Imunidade de imprensa (alínea “d”);

- Imunidade musical (alínea “e”);

O foco deste trabalho está no campo das imunidades não autoaplicáveis; mas não podemos de pelo menos destacar alguns fatos relevantes das demais possibilidades para que amadureça a nossa análise crítica sobre a motivação das imunidades como um todo.

5 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E O IMÓVEL VAGO

Para alcançar o Estado Democrático de Direito, deve-se 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, como já previsto na Carta Magna brasileira. Desta maneira, ao citar o pluralismo verificamos que cada pessoa, como membro de um conjunto chamado de sociedade deve agir não apenas em seu interesse particular, mas também em interesse da sociedade em que é membro.

Para Vivanco (1967):

A função social da propriedade representaria nada mais nada menos que o reconhecimento de todo titular do domínio, de que por ser um membro da comunidade tem direitos e obrigações com relação aos demais membros, de maneira que se ele pode chegar a ser titular do domínio, tem a obrigação de cumprir com o direito dos demais sujeitos, que consiste em não realizar ato algum que possa impedir ou obstaculizar o bem de ditos sujeitos, ou seja, da comunidade.

Nesse sentido, a função social da propriedade surge como direito fundamental à proteção do Direito Coletivo, exercendo papel de cláusula pétrea de efeito imediato, não podendo ser alterada ou revogada. Sua previsão está no art. 5º, inciso XXIII da Constituição Federal em que se obriga a propriedade a exercer sua função social.

A Carta Magna brasileira, não apenas apresenta como obrigatório exercício da função social, como apresenta requisitos para o seu cumprimento, seja ele relativo à propriedade privada urbana ou rural. Tais requisitos apresentam-se nos artigos 182, §2º e 186 da Constituição Federal, como se vê:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I – Aproveitamento racional e adequado;

II – Utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do

meio ambiente;

III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV – Exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

É de grande importância ressaltar que garantir a função social da propriedade, não viola o direito à propriedade privada apresentado no artigo 5º, inciso XXII da Constituição Federal. Pelo contrário, no instante em que a propriedade privada garante seu exercício em favor da sociedade, ela está se reafirmando ao Estado democrático brasileiro e a justiça social brasileira. De maneira em que, ao invés de uma garantia atingir a outra, elas devem se complementar.

Antes de tratar da função social da propriedade e os imóveis vagos, devemos verificar o artigo 1.228 do Código Civil Brasileiro, que versa em seu caput: “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. E devemos ainda verificar o artigo 1.276 do mesmo Código Civil, em que se lê:

Art. 1.276. O imóvel urbano que o proprietário abandonar, com a intenção de não mais o conservar em seu patrimônio, e que se não encontrar na posse de outrem, poderá ser arrecadado, como bem vago, e passar, três anos depois, à propriedade do Município ou à do Distrito Federal, se se achar nas respectivas circunscrições.

§ 1º O imóvel situado na zona rural, abandonado nas mesmas circunstâncias, poderá ser arrecadado, como bem vago, e passar, três anos depois, à propriedade da União, onde quer que ele se localize.

§ 2º Presumir-se-á de modo absoluto a intenção a que se refere este artigo, quando, cessados os atos de posse, deixar o proprietário de satisfazer os ônus fiscais.

Desta maneira, para o imóvel ser caracterizado como vago, é necessário que exista o interesse do proprietário em abandonar o bem, ou seja, é preciso uma demonstração de vontade do proprietário através de uma conduta comissiva ou omissiva que venha a demonstrar sua intenção em não mais conservar o bem em seu patrimônio. De forma em que, a presunção absoluta apresentada no § 2º do artigo 1276, atue apenas como mera presunção, ou seja, como resultado que a lei é capaz de depreender a partir de certas situações ou fatos, sendo considerado verídico, embora algumas vezes o contrário possa ser comprovado. Não devendo ser caracterizado automaticamente o imóvel como vago, não sendo dispensada a

necessidade do processo judicial para a sua declaração, ficando resguardados o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Nesse sentido, Pontes de Miranda (1955) leciona:

O direito expectativo do Estado, na espécie do art. 589, III, e § 2.º, só existe se houve, verdadeiramente, abandono. [...] Se ficar apurado que não houve abandono do imóvel, nenhum direito teve o Estado; e os atos jurídicos do proprietário, a que se atribuíra o ato-fato do abandono, existem, valem e são eficazes, segundo os princípios.

Ao tratar da função social no imóvel não edificado, desde que comprovada sua caracterização como vago, não existe dúvida que a sua aplicação deve ser obrigatória, visto que o direito de propriedade privada não pode sobrepor-se ao preceito constitucional da sua função social. Onde a Administração Pública deve se utilizar de meios para garantir a função social da propriedade. Como exemplo destes métodos, temos a progressividade nas alíquotas do IPTU e ITR em razão da função social da propriedade privada.

6 ANÁLISE DA EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

Após a análise de tudo em que envolve as imunidades tributárias e função social da propriedade, devemos ver a aplicação de todas estas teorias e conceitos na Justiça brasileira, no sentido do tema objeto deste trabalho. Nesse sentido, qual será o entendimento do judiciário brasileiro quanto as imunidades nos terrenos não edificados? Deverá incidir a imunidade ou não? Deve-se analisar a situação ou a simples condição de imóvel vago exclui a intributabilidade? Vejamos este entendimento ao longo do tempo:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU E TAXAS CORRELATAS. ENTIDADE EDUCACIONAL. IMÓVEL VAGO E NÃO-EDIFICADO. DISPOSITIVOS LEGAIS NÃO-PREQUESTIONADOS. SÚMULA 211/STJ. ACÓRDÃO ASSENTADO EM MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO-CARACTERIZADA. 1. O aresto do Tribunal de origem concluiu que o recorrente, entidade educacional, não se encontrava sob o abrigo da imunidade tributária encartada no art. 150, IV, c, da CF/88, porquanto o imóvel em discussão não foi utilizado em conformidade com fins sociais aos quais aquela entidade se destina, eis que não-edificados. 2. Os dispositivos elencados não foram alvo de debate pela Corte de origem, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ. 3. A decisão agravada pontuou que a aresto recorrido apreciou a controvérsia sob enfoque constitucional, notadamente com relação ao art. 150, VI, c e § 4º da CF/88, o que obsta apreciação por parte desta Corte pela via do especial, por tratar-se de matéria adstrita ao STF. 4. Além disso, o julgado impugnado encontra-se em consonância com a jurisprudência assente ao concluir que o direito à imunidade tributária (IPTU) restringe-se aos bens efetivamente utilizados nos fins sociais, o que não é o caso, conforme ressaltado pela Corte de origem. Precedente: REsp 782.305/ES, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 14.09.2006. 5. Desconstituir a premissa em que se firma o aresto recorrido demandaria, ademais, revolvimento de matéria fática. Incidência da Súmula 7/STJ. 6. Agravo regimental não-provido (STJ - AgRg no Ag: 946505 SP 2007/0193481-4, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 28/10/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: <!-- DTPB: 20081219
 --> DJe 19/12/2008)

Neste julgado de 2008, o STJ acredita que o imóvel vago não faz jus à intributabilidade por não exercer o fim social da atividade final da entidade educacional. Desta maneira, vemos que o STJ entende de forma em que a norma imunizante deve incidir apenas quando a entidade exercer a sua função social à qual a entidade objetiva exercer em sua atividade final.

O STJ ao interpretar o § 4º do Art.150 da Constituição Federal, entende que a finalidade essencial das entidades previstas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, são

apenas as atividades de fins sociais à qual a entidade se destina. Nesse sentido, as finalidades essenciais estão restritas à atividade fim, de modo em que nenhuma outra atividade anterior ou complementar ao exercício da atividade final deverá fazer jus à imunidade.

Desta maneira, a 2ª turma do STJ conclui que o imóvel vago em razão de sua condição como vago, não exerce a sua função social, não sendo de relevância se há o interesse do proprietário em abandonar o bem. Presume-se a inutilidade social pela não edificação do terreno, independentemente de constituição de prova quanto ao interesse do usuário.

O imóvel vago por si só já atua como prova da inutilização do terreno e, conseqüentemente, como prova do não cumprimento da função social da propriedade privada. De modo em que, como apenas a atividade fim deve ser considerada como finalidade essencial da entidade educacional, a entidade não irá fazer jus a imunidade em razão do não cumprimento dos requisitos dispostos no § 4º do Art.150 da Constituição Federal.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRETENSÃO DE REFORMA DO JULGADO. IMUNIDADE. IPTU. ART. 150, VI, c, DA CF/88. TERRENO BALDIO. FINALIDADE ESSENCIAL. SESI. SÚMULA STF 724. INAPLICABILIDADE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. 1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, diante do nítido caráter infringente. 2. Terrenos baldios sem vinculação às finalidades essenciais da entidade afastam a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Precedentes. 3. Decisão fundamentada, contrária aos interesses da parte, não constitui ofensa ao artigo 93, IX, da Constituição Federal. 4. Agravo regimental improvido.

(STF - RE: 375715 DF, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 31/08/2010, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-04PP-00799)

O RE: 375715 do STF em 2010, atua em consonância com o julgado de 2008 do STJ, no sentido da inaplicabilidade da imunidade nos terrenos não edificadas em razão da inexistência de vinculação com as finalidades essenciais da entidade. Contudo, este RE também traz novos fatores ao tema como a súmula 724 do STF.

Ao trazer a súmula 724 do STF à tona, o STF difere do entendimento do STJ em que apenas a atividade fim de cunho social deverá ser caracterizada como finalidade essencial e fazer jus à intributabilidade. Vejamos: “Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o

valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. ”

Desta forma, o STF interpreta a norma imunizante de maneira em que as atividades necessárias ou complementares para o exercício da atividade fim da entidade também deverão fazer jus a imunidade. Como vemos, o aluguel do imóvel é um ato de finalidade estritamente mercantil e não social, de modo que deveria incidir o crédito tributário. Entretanto, a súmula determina que os valores dos aluguéis devem ser aplicados para as atividades essenciais das entidades, de maneira em que esta atividade mercantil venha a estar indiretamente ligada à atividade fim de cunho social da entidade.

Nesse sentido, a posição do STF em 2010 muda a visão restritiva das finalidades essenciais das entidades e traz uma interpretação um pouco mais teleológica da norma imunizante ao entender o benefício social da prática da atividade fim destas entidades. O benefício social decorre de certas atividades preliminares para que seja possível sua eficácia, de modo em que estas atividades também deverão estar protegidas pela garantia constitucional da imunidade.

O STF, entretanto, mantém o entendimento do STJ que o imóvel vago em razão de sua condição como vago, não exerce a sua função social. De modo em que não há como ele estar vinculado com as finalidades essenciais da entidade, já que o terreno se encontra inutilizado. Não sendo de relevância se há o interesse do proprietário em abandonar o bem, onde a própria condição de imóvel vago já constitui prova suficiente para a incidência tributária.

Este entendimento do STF predominou durante certo tempo em razão de sua maneira correta de interpretar a norma imunizante, entendendo o que o legislador pretendia alcançar ao conceder imunidade tributária em determinadas ocasiões, entendendo a subjetividade que compreende as finalidades essenciais das entidades. Em parte de 2013, o STF mantinha o mesmo entendimento, vejamos o AI: 661713 SP:

IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO – IMÓVEIS LOCADOS E NÃO EDIFICADOS – INEXISTÊNCIA. Consoante dispõe o artigo 150, § 4º, da Constituição Federal, as instituições de educação apenas gozam de imunidade quando o patrimônio, a renda e os serviços estão relacionados a finalidades essenciais da entidade. Imóveis locados e lotes não edificados ficam sujeitos ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.

(STF - AI: 661713 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 19/03/2013. Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 24-05-2013 PUBLIC 27-05-2013)

Entretanto, no próprio ano de 2013, identificamos uma mudança drástica no entendimento do próprio STF, onde este se posiciona de forma contrária às decisões anteriores como veremos no RE: 385091 a seguir:

EMENTA Imunidade. Entidade de assistência social. Artigo 150, VI, c, CF. Imóvel vago. Finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. 1. A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte. 2. Se, por um lado, a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz. 3. No caso da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, a Corte tem conferido interpretação extensiva à respectiva norma, ao passo que tem interpretado restritivamente as normas de isenção. 4. Adquirido o status de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. O oposto ocorre com a isenção que constitui mero benefício fiscal por opção do legislador ordinário, o que faz com que a presunção milite em favor da Fazenda Pública. 5. A constatação de que um imóvel está vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. A sua não utilização temporária deflagra uma neutralidade que não atenta contra os requisitos que autorizam o gozo e a fruição da imunidade. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(STF - RE: 385091 DF, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 06/08/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-207 DIVULG 17-10-2013 PUBLIC 18-10-2013)

Como vemos neste julgado, o STF faz uma comparação entre como se deve interpretar a imunidade e isenção, de modo em que a isenção por se tratar de uma supressão de um dos critérios da regra matriz, deve ser interpretada de maneira restritiva à literalidade da lei. Enquanto isso, a imunidade, por se tratar de uma supressão à norma de competência, ela determina a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte e deve ser interpretada de maneira extensiva à respectiva norma.

Nesse sentido, as imunidades surgem na Constituição para proteger o equilíbrio federativo considerando fatores extrajudiciais. De modo em que ela atue em favor do Estado no exercício de seu *jus imperii* ao instituir impostos como meio de custeio para o exercício de suas atividades, assim como, atue em favor da sociedade ao proteger os direitos fundamentais do cidadão e o princípio da isonomia.

Desta maneira, o STF passa a entender que pela imunidade exercer função

como garantidora dos direitos fundamentais do cidadão, a justiça deve agir em favor do beneficiário a partir do momento de incidência da imunidade. Isto ocorre em razão da atividade fim da entidade imune trazer grandes benefícios sociais, protegendo direitos fundamentais os quais o Estado não conseguem abranger em sua atividade estatal.

Como as presunções sobre o enquadramento conferido devem militar a favor do contribuinte, entramos agora no âmbito do direito da propriedade privada previsto no artigo 5º, inciso XXII da Carta Magna brasileira e do princípio da segurança jurídica, os quais atuam em favor do contribuinte.

Sendo assim, vemos que a interpretação anterior a este julgado, determinava, de maneira errônea, que a condição de imóvel vago, por si só, era suficiente para que o beneficiário perca a garantia constitucional da imunidade, em razão da presunção do não cumprimento da função social da propriedade privada, previsto no artigo 5º, inciso XXIII da Constituição Federal.

Como vemos anteriormente neste artigo, a norma constitucional atua de forma soberana em razão da sua função como lei fundamental e basilar para as demais normas brasileiras, por ter como principal objetivo a proteção dos direitos e garantias fundamentais ao cidadão brasileiro. Em razão desta sua soberania, desconstituir uma garantia prevista pela Constituição em razão de mera presunção do não cumprimento de sua função social acaba se tornando uma afronta à Constituição.

A norma constitucional, em toda sua soberania e poder, não pode ser destituída por mera presunção como antes era entendido na jurisprudência brasileira. É necessário que se comprove quais as outras normas constitucionais estão sendo violadas e os direitos fundamentais que não estão sendo devidamente protegidos.

Desta forma, não se pode presumir o não cumprimento da função social da propriedade do imóvel vago para destituir a garantia constitucional da imunidade, é necessário que se prove o não cumprimento sob pena de violação da segurança jurídica da entidade imune.

A imunidade surge como garantidora dos direitos fundamentais, da liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão

da cultura, o desenvolvimento econômico. De maneira em que a imunidade não deve ser vista como um benefício, mas sim como uma forma de resguardar os valores de uma comunidade e do indivíduo, não devendo ser destituída através de mera presunção.

Nesse sentido, em razão de sua atuação como garantidora dos valores comunitários e individuais, de sua força como norma constitucional e em respeito à segurança jurídica da entidade imune, é necessário que a própria Administração Pública comprove que o terreno não edificado não está cumprindo sua função social para que se destitua a garantia constitucional da imunidade.

EMENTA IMUNIDADE. ENTIDADE EDUCACIONAL. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPTU. IMÓVEL VAGO. FINALIDADES ESSENCIAIS. PRESUNÇÃO. ÔNUS DA PROVA. PRECEDENTES. 1. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 2. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 3. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou entidades que se socorrem da norma constitucional. 4. Quanto à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco. 5. A não utilização temporária do imóvel deflagra uma neutralidade, não atentando contra os requisitos autorizadores da imunidade. Precedentes da Corte. 6. Agravo regimental não provido.

(STF - AI: 674339 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 10/09/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-030 DIVULG 12-02-2014 PUBLIC 13-02-2014)

O STF neste julgado de 2014 atua em consonância com o RE: 385091, determinando a incidência da imunidade em razão da condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. Entretanto, este julgado atua de forma complementar ao RE: 385091 ao afirmar que a não utilização temporária do imóvel deflagra uma neutralidade, não atentando contra os requisitos autorizadores da imunidade.

Como já vimos anteriormente neste artigo, para o imóvel ser caracterizado como vago, é necessário que exista o interesse do proprietário em abandonar o bem, ou seja, é preciso uma demonstração de vontade do proprietário através de uma conduta comissiva ou omissiva que venha a demonstrar sua intenção em não mais conservar o bem em seu patrimônio.

Desta maneira, a não utilização temporária do imóvel não comprova o não cumprimento da função social da propriedade, por esta situação ser momentânea e necessária para o exercício da atividade fim da entidade. Para que se alcance o benefício social objetivado pela entidade, é necessário certas atividades ou situações preliminares para que seja possível sua eficácia, de modo em que estas atividades também deverão estar protegidas pela garantia constitucional da imunidade.

Enquanto o imóvel estiver vago, mas a entidade continuar demonstrando seu interesse no exercício da atividade fim através de condutas comissivas (a procura por financiamento, por exemplo) ela estará exercendo atividades necessárias para o cumprimento da atividade fim e, desta forma, exercendo sua função social. A perda da condição de imune da entidade durante este momento, apenas irá dificultar o exercício da atividade fim de cunho social, pela constituição do crédito tributário se tornar mais um encargo financeiro para a entidade.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - ARE: 800395 ES, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 28/10/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014)

A apresentação deste Agravo Regimental de 2014, vem apenas a reforçar a questão do ônus da prova, onde compete à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. Vemos neste julgado que esta questão já se aparece como consolidada, de forma em que não há o que se discutir sobre o tema.

Caber à Administração tributária o ônus da prova, é de extrema importância para a entidade por proteger a sua segurança jurídica, evitando a surpresa da cobrança tributária em razão de presunção da Fazenda Pública a respeito da destinação do imóvel. Presunção esta que pode se apresentar errônea.

A incidência do crédito tributário em razão da presunção da inutilização social

do imóvel, mesmo que venha a garantir a ampla defesa futuramente ao suposto contribuinte, traz à tona uma relação jurídica tributária em que a entidade intributável deveria pleitear a suspensão da exigência do crédito tributário para que depois alcance uma sentença declaratória da inexistência desta relação jurídica tributária.

O processo tributário, apesar de ser mais célere que outros processos jurídicos, ainda possui a lentidão comum da justiça de brasileira. Desta maneira, constituir uma relação jurídica tributária para que a entidade venha simplesmente constituir a prova da existência da função social do imóvel vago, cria uma insegurança jurídica desnecessária durante um longo período à entidade. A suspensão do crédito tributário apenas o suspende, não o extingue, o que apenas será alcançado com a sentença declaratória da inexistência jurídica.

O ônus da prova caber à Fazenda Pública, exclui a possibilidade da constituição do crédito tributário apenas pela presunção, visto que a Fazenda Pública deve ter prova constituída em que o terreno não edificado não exerce a sua função social, de modo em que a relação jurídica tributária venha a existir apenas quando realmente houver a necessidade de lide para resolver sobre a finalidade essencial do imóvel.

A imunidade tributária presente no artigo 150, inciso VI, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal, é uma garantia constitucional às entidades que irão exercer uma atividade de cunho social relevante, a qual o Estado não consegue exercer. Desta forma, estas entidades devem estar extremamente protegidas pela segurança jurídica não devendo sofrer incômodos judiciais por mera presunção da Administração Pública.

EMENTA IMUNIDADE. ENTIDADE EDUCACIONAL. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPTU. IMÓVEL VAGO. FINALIDADES ESSENCIAIS. PRESUNÇÃO. ÔNUS DA PROVA. PRECEDENTES. 1. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 2. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 3. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou entidades que se socorrem da norma constitucional. 4. Quanto à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco. 5. A não utilização temporária do imóvel deflagra uma neutralidade, não atentando contra os requisitos autorizadores da imunidade. Precedentes da Corte. 6. Agravo regimental não provido.

(STF - AI: 674339 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 10/09/2013. Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-030 DIVULG 12-02-2014 PUBLIC 13-02-2014)

Este último julgado do STF, apenas traz tudo o que foi apresentado nos julgados anteriores, abrangendo todos os fatores que devem ser considerados quanto a incidência ou não da imunidade tributária e decidindo de maneira à incidência da imunidade. Decisão a qual parece ser a mais correta, como pode-se ver na conclusão deste artigo.

Desta maneira, o STF reafirma que a condição de imóvel como vago, por si só, não é suficiente para destituir a garantia constitucional da imunidade, em razão da condição de neutralidade que decorre do terreno não edificado, de forma que a administração tributária deve constituir prova da inutilidade social do terreno para que o crédito tributário venha a incidir.

O STF também afirma que a garantia constitucional da imunidade tributária às entidades previstas no artigo 150, inciso VI, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal, decorre da função social que estas entidades virão a exercer, a qual o Estado não consegue proteger. Devido a esta razão, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou entidades que se socorrem da norma constitucional.

Nesse sentido, o ônus da prova deve ser da Fazenda Pública em razão da garantia constitucional que envolve a imunidade, de forma em que a Administração tributária deve ter prova constituída para que se inicie uma relação jurídica tributária, sob pena de violação da segurança jurídica da entidade imune.

A imunidade por ser garantidora dos direitos fundamentais, da liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico, e por essa razão proteger os valores principais da Constituição Federal, devemos entender que todas as atividades preliminares, complementares, ligadas de forma direta ou indireta com a atividade fim da entidade, devem estar protegidas pela garantia constitucional da imunidade tributária.

7 CONCLUSÃO

Como foi possível notar, vemos que a jurisprudência brasileira mudou seu entendimento ao longo dos anos, partindo do afastamento da imunidade aos terrenos não-edificados para a aplicação da imunidade. Entretanto, encontramos um ponto fixo no seu entendimento, ao exigir o respeito à Constituição onde se deve cumprir os requisitos apresentados para a incidência da imunidade.

A evolução jurisprudencial ocorreu, na verdade, em sentido que a simples condição de imóvel vago não destitui a imunidade, de modo em que a Administração Pública deve comprovar a real inutilidade do terreno. A importância dessa mudança decorre do fato que a condição de terreno não edificado pode ser meramente transitória, como no caso da procura de financiamento pela entidade.

Esse entendimento sem dúvida parece ser o mais correto, visto que o argumento do não cumprimento da função social da propriedade para o afastamento da imunidade, deixa de se validar com a comprovação da vontade do proprietário em utilizar o terreno para a prática de suas atividades finais. Atividade estas de cunho tão importante para a sociedade, que fazem jus à intributabilidade determinada especificadamente em lei.

Como foi visto anteriormente, as imunidades surgem como meio para proteger o equilíbrio federativo considerando fatores extrajudiciais. Ela atua como garantidora dos direitos fundamentais, da liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico. De maneira em que a imunidade não deve ser vista como um benefício, mas sim como uma forma de resguardar os valores de uma comunidade e do indivíduo.

Também verificamos que cabe ao interprete da norma imunizante, em sua principal função, achar o equilíbrio do binômio de encargos em atender ao interesse da autoridade do Poder Público e a liberdade do particular. De modo em que incidir o crédito tributário em razão de uma situação transitória iria violar a liberdade do particular e o equilíbrio do binômio de encargos que se atender.

Desta forma, concluímos que a simples condição de imóvel vago não destitui o direito à intributabilidade decorrente da norma imunizante. Entendemos que o

proprietário deve ter garantido a sua segurança jurídica e seu direito à propriedade particular. O afastamento da imunidade, mesmo que temporário, irá atrapalhar a arrecadação da renda pela entidade para que seja possível exercer de fato a sua finalidade essencial. Os direitos fundamentais são os principais valores a serem protegidos pela Constituição e todos os meios para seu exercício devem ser facilitados.

REFERÊNCIAS

- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 7.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 10.ed. rev. e atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- CANOTILHO, J. J. G. *et al.* (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. **Direito Tributário: fundamentos da incidência**. 10.ed. São Paulo: 2015.
- CASSONE, V. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CHAGAS, M. A. B de A. A Doutrina da Função Social da Propriedade. **Direito Civil**. 01 jul.2002. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/795/A-Doutrina-da-Funcao-Social-da-Propriedade>>. Acesso em: 11 fev.2018.
- CORREIA NETO, C. de B.; MEIRA, L. A. Métodos de interpretação e o direito tributário. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. v.33.2, jul./dez. 2013. Disponível em: <<file:///C:/Users/Cla%C3%BAdia/Downloads/988-1648-1-SM.pdf>>. Acesso em: 11 jan.2018.
- COSTA, R. H. **Imunidades Tributárias**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DALLARI, D. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 33.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- GRILO, R. C. **Terreno Baldio (não ocupado) e a imunidade do Artigo 150, VI, c, da CF**. Entenda a posição do STF sobre o tema. Disponível em: <<http://blog.ebeji.com.br/terreno-baldio-nao-ocupado-e-a-imunidade-do-artigo-150-vi-c-da-cf/>>. Acesso em: 10 fev.2016.
- HAMILTON, A.; MADISON, J.; JAY, J. The Federalist, n. 78, p. 505. **Revista de informação legislativa**. v. 48, n. 192. out./dez. 2011.
- JORGE, C. S. F. **Interpretação das Imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal**. São Paulo, 2014. 160f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014.
- KELSEN, Hans. La garanzia giurisdizionale della Costituzione. In: **La giustizia costituzionale**. Milão: Giuffrè, 1981.

LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18.ed. Recife: Renovar, 2011.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 36.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo brasileiro**. 27.ed. Atual. AZEVEDO, E. de A.; ALEIXO, D. B.; BURLE FILHO, J. E. São Paulo: Malheiros, 2002.

MERCES, G. Teorias da Interpretação Jurídica. **Jus.com**. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/34064/teorias-da-interpretacao-juridica>>. Acesso em: 11 fev.2018.

MINARDI, J. **Manual do Direito Tributário**. 2.ed. Salvador: Juspodium, 2015.

MORAES, A. de. **Direito constitucional**. 4.ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 1998.

MORAES, B. R. de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 34, p. 19-40, jul. 1998.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de Direito Privado**. v.14. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SOUSA E SILVA, L. F. de. **Evolução Histórica das Imunidades Tributárias no Mundo e no Brasil**. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Amazonas – UFAM, 2016.

TERRENOS não edificados Loteamento Terra Alpha. **JusBrasil**. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/busca?q=Terreno+N%C3%A3o-edificado&p=2&c=>>. Acesso em: 22 mar.2017.

THEODORO, R. Imunidade tributária de imóveis vagos e alugados. Ponderações sobre a imunidade genérica de impostos do art. 150, VI, c, da Constituição à luz da jurisprudência do STF. **JusBrasil**. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/26622/imunidade-tributaria-de-imoveis-vagos-e-alugados>>. Acesso em: 22 mar.2017.

VIVANCO, A. C. **Teoria de Derecho Agrario**. Imprenta: La Plata, Libr. Jurídica, 1967. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/795/A-Doutrina-da-Funcao-Social-da-Propriedade>>. Acesso em: 12 set.2017.