

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

PAULA DE CASTRO MOREIRA

A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA:

A interpretação do STF dos dispositivos constitucionais do artigo 150, VI

Porto Alegre

2010

PAULA DE CASTRO MOREIRA

A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA:

A interpretação do STF dos dispositivos constitucionais do artigo 150, VI

Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado do Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre

2010

PAULA DE CASTRO MOREIRA

A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA:

A interpretação do STF dos dispositivos constitucionais do artigo 150, VI

Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado do Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Porto Alegre, 9 de dezembro de 2010.

Conceito atribuído: _____

Banca Examinadora

Prof. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano – UFRGS

Prof. Dr. Igor Danilevich – UFRGS

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila – Orientador

AGRADECIMENTOS

A Deus, por tudo.

À minha família, ao meu noivo, aos meus amigos, pelo apoio, compreensão e carinho.

RESUMO

Estudo sobre a interpretação realizada pelo Supremo Tribunal Federal em relação às regras de imunidade, em especial as que se encontram no artigo 150, VI da Constituição. Pesquisa bibliográfica e de legislação sobre a interpretação normativa em geral e a imunidade tributária, cujos dados são integrados quando de pesquisa jurisprudencial sobre o assunto.

São examinadas, exemplificativamente, decisões do Supremo Tribunal Federal que permitem demonstrar a aplicação de determinados métodos de interpretação, das quais se extraem, posteriormente, determinadas relações com as imunidades estudadas. A análise envolve não apenas a identificação do método interpretativo utilizado, mas também de elementos do instituto que possuem maior ou menor importância para os autores e julgadores, o que, por sua vez, possibilita o aprofundamento dos conceitos estudados e colabora na busca da melhor maneira de realizar as finalidades a que o Estado se vinculou, através da aplicação dessas normas.

Palavras-Chave: Direito tributário: Brasil. Imunidades tributárias. Constituição. Interpretação. Supremo Tribunal Federal.

RESUMEN

Estudio acerca de la interpretación realizada por el Supremo Tribunal Federal en relación a las reglas de inmunidad, en especial las que se encuentran en el artículo 150, VI de la Constitución. Pesquisa bibliográfica y de legislación sobre la interpretación normativa en lo general y la inmunidad tributaria, cuyos datos son integrados cuando de pesquisa jurisprudencial acerca del asunto.

Son examinadas, con carácter ejemplificativo, decisiones del Supremo Tribunal Federal que permiten demostrar la aplicación de determinados métodos de interpretación, de las cuales se extraen, posteriormente, determinadas relaciones con las inmunidades estudiadas. El análisis envuelve no apenas la identificación del método interpretativo utilizado, sino también de elementos del instituto que poseen mayor o menor importancia para los autores y juzgadores, lo que, por su vez, posibilita la profundización de los conceptos estudiados y colabora en la búsqueda de la mejor forma de realizar las finalidades a que el Estado se ha vinculado, a través de la aplicación de esas normas.

Descriptores: *Derecho tributario: Brasil. Inmunidades tributarias. Constitución. Interpretación. Supremo Tribunal Federal.*

Título: *La Interpretación de las Normas de Inmunidad Tributaria: la interpretación del STF de los dispositivos constitucionales del artículo 150, VI*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1 HERMENÊUTICA E INTERPRETAÇÃO NORMATIVA.....	3
1.1. Teorias da interpretação das normas jurídicas	5
1.1.1. Doutrina subjetiva ou subjetivista	6
1.1.2. Doutrina objetiva ou objetivista	8
1.1.3. Métodos e tipos de interpretação	12
1.2. A interpretação das normas de direito tributário	18
1.2.1. Normas constitucionais	19
1.2.2. Normas infraconstitucionais	21
2 AS REGRAS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	26
2.1. O conceito de imunidade tributária	26
2.1.1. Imunidade, isenção e não-incidência	29
2.1.2. Topologia das limitações ao poder de tributar na Constituição Brasileira de 1988	31
2.2. As imunidades tributárias no artigo 150 da Constituição de 1988	32
2.2.1. A imunidade recíproca	34
2.2.2. A imunidade dos templos de qualquer culto.....	37
2.2.3. A imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social.....	39
2.2.4. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.....	43
3 O STF E A INTERPRETAÇÃO DO ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO.....	45
3.1. Acórdãos relativos ao artigo 150, VI, <i>a</i>	45
3.2. Acórdãos relativos ao artigo 150, VI, <i>b</i>	48
3.3. Acórdãos relativos ao artigo 150, VI, <i>c</i>	51
3.4. Acórdãos relativos ao artigo 150, VI, <i>d</i>	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

INTRODUÇÃO

A atividade interpretativa faz parte do contexto jurídico em todas as suas instâncias, uma vez que o Direito atua através da linguagem, disciplinando o comportamento humano¹. A definição acerca do conteúdo das normas, contudo, ganha maior destaque, em razão do caráter coercitivo que elas possuem. Essa característica resulta no fato de que as consequências da interpretação, nesses casos, são mais facilmente identificáveis do que nos demais.

Maior importância ainda deve possuir, portanto, a interpretação de normas que disciplinam diretamente a ação ou abstenção de atos, por parte do Estado, em relação ao cidadão, para que se determine com mais precisão o seu sentido. Dentre essas normas, talvez as de conteúdo tributário estejam entre as mais conhecidas pela população quanto à sua capacidade de interferência direta na vida dos que se qualificam como contribuintes.

Acrescente-se que não basta, na análise da interpretação que se proponha à vinculação com a prática, avaliar apenas o que estudos acadêmicos revelam a respeito, mas também o que os juízes, enquanto aplicadores do direito, têm entendido em relação à norma em questão. Cumpre recordar que a jurisprudência é elencada pelos autores como uma fonte do direito, embora não tenha no sistema jurídico brasileiro o papel que possui em outros ordenamentos.

O presente trabalho, neste contexto, tem por objetivo analisar a interpretação realizada pelo Supremo Tribunal Federal em relação a um instituto de Direito Tributário. Trata-se da imunidade, em especial das hipóteses que se encontram no artigo 150, VI da Constituição. Para tanto, é feita pesquisa bibliográfica e de legislação, dividida em diferentes capítulos, sobre a interpretação normativa e a imunidade tributária, cujos dados são integrados quando da pesquisa jurisprudencial sobre o assunto.

¹ MOREIRA, Alexandre Mussoi. O STF e a interpretação de institutos, expressões e vocábulos de direito privado em matéria tributária (Estudo do Rec. Extraordinário n. 116.1\21-3-SP). *In*: REVISTA DA PROCURADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. Porto Alegre: Centro de Estudos de Direito Municipal, n. 22, dez. 2008, p. 9.

O primeiro capítulo trata da atividade interpretativa relacionada às normas jurídicas. Traça-se, primeiramente, um panorama das principais teorias e métodos tradicionais relativos à hermenêutica jurídica em geral. Em seguida, apresentam-se considerações específicas acerca da interpretação das normas de direito tributário, abordando posições doutrinárias sobre os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que tratam da matéria.

A exposição dessas noções relativas à interpretação faz-se necessária em razão de seu papel relevante para a análise da imunidade tributária e de suas regras nos planos teórico e prático. Os estudos e decisões que as envolvem não podem prescindir da atividade interpretativa, na busca por sua definição e pela determinação de suas consequências. Desse modo, o conhecimento acerca das técnicas de interpretação permitirá identificar não apenas o método interpretativo utilizado, mas também os elementos do instituto da imunidade que possuem maior ou menor importância para os autores e julgadores, o que, por sua vez, possibilitará o aprofundamento dos conceitos estudados.

Passa-se, após, ao segundo capítulo, que aborda a temática das regras de imunidade tributária, indicando o conceito desse instituto formulado pela doutrina, bem como a sua situação atual na legislação brasileira. Destacam-se, assim, as imunidades do artigo 150, VI da Constituição, identificando-se cada uma das hipóteses contidas nas alíneas do artigo e indicando-se algumas de suas principais peculiaridades.

Por fim, a pesquisa volta-se à jurisprudência sobre o assunto, a fim de examinar a aplicação das normas pelo Supremo Tribunal Federal. São elencadas, exemplificativamente, decisões deste Tribunal que permitem demonstrar a aplicação de determinados métodos de interpretação, das quais se extraem, posteriormente, determinadas relações com as imunidades estudadas.

1 HERMENÊUTICA E INTERPRETAÇÃO NORMATIVA

A atividade de interpretação, parte indissociável da atividade jurídica, consiste na “*indagação do sentido da norma, a determinação de seu conteúdo e o alcance efetivo para medir sua precisa aplicação ao caso concreto que por ela há de reger-se*”², ou seja, a identificação do direito que a norma se propôs a exprimir, além de seus estritos termos³. Interpretar significa estabelecer um sentido básico⁴, apropriado⁵, selecionar possibilidades comunicativas⁶ dentre as que o discurso – no âmbito do Direito, um discurso normativo – oferece.

Faz-se necessário, primeiramente, estabelecer a distinção entre Hermenêutica e Interpretação. A primeira consiste em ciência que tem por objetivo fixar os princípios e organizar as regras de interpretação; a segunda, por sua vez, é a atividade que aplica as normas identificadas pela Hermenêutica.⁷

O estudo da Hermenêutica em geral é muito antigo, relacionando-se com a leitura de textos sagrados, como a Bíblia⁸, e com a compreensão de textos literários, como, num momento inicial, as obras de Homero⁹. A Hermenêutica Jurídica, por sua vez, desenvolve-se um pouco distanciada das demais áreas, sendo considerada, até o século XVIII, parte da metodologia da jurisprudência¹⁰. Essa qualificação é compreensível, uma vez que “*toda e qualquer norma jurídica depende, para ser aplicada, de interpretação*”¹¹.

² OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 219.

³ FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 4.

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 256.

⁵ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.10.

⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 256.

⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 1 e 5.

⁸ STELMACH, Jerzy; BROZEK, Bartosz. **Methods of legal reasoning**. Dordrecht: Springer, 2006, disponível em: <http://www.springerlink.com>. Acesso em 24 de agosto de 2010, p.168.

⁹ STELMACH, Jerzy; BROZEK, Bartosz. **Methods of legal reasoning**. Dordrecht: Springer, 2006, disponível em: <http://www.springerlink.com>. Acesso em 24 de agosto de 2010, p.171.

¹⁰ STELMACH, Jerzy; BROZEK, Bartosz. **Methods of legal reasoning**. Dordrecht: Springer, 2006, disponível em: <http://www.springerlink.com>. Acesso em 24 de agosto de 2010, p. 172.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação e o direito tributário brasileiro. *In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.28.

Conforme se afirmou, a interpretação é imprescindível para que se possam aplicar as normas jurídicas, haja vista que *“só podemos aplicar corretamente aquilo que compreendemos ou que sabemos qual a sua finalidade”*¹². A identificação do sentido e da finalidade de uma norma é que possibilitará a esta o cumprimento de sua função de regulamentação de determinadas situações¹³, uma vez que a compreensão do seu conteúdo conduzirá à determinação do seu âmbito de aplicação, bem como à intensidade e à forma dos efeitos que produzirá.

A interpretação da norma é necessária mesmo quando o texto parece claro ao se fazer simples leitura, ao contrário do que tradicionalmente se defendia.¹⁴ Isso porque o discurso normativo possui característica peculiar, que o distingue do discurso que descreve os fatos: a norma contém um dever-ser, é prescritiva. A atividade interpretativa busca transpor o discurso normativo para a *“língua-realidade”*¹⁵, a fim de que se possa identificar, na realidade dos fatos, o verdadeiro alcance da norma e das expressões que ela contém. Além disso, o conceito de clareza pode variar conforme o intérprete, e mesmo a afirmação de que a norma é clara exigirá primeiramente que ela seja interpretada.¹⁶

É importante, no entanto, recordar que a Hermenêutica não é necessidade exclusiva do estudo jurídico¹⁷, mas é indispensável para a compreensão de qualquer texto. A problemática da compreensão e da interpretação é estudada, sob as mais diversas teorias, também pela ciência linguística, já que *“a multiplicidade das significações é o índice que faz de uma palavra uma palavra”*¹⁸.

¹² OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 220.

¹³ Tércio Sampaio Ferraz Junior afirma que a dogmática hermenêutica visa a determinar o sentido da norma *“tendo em vista a decidibilidade de conflitos”* (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 256).

¹⁴ OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 222. No mesmo sentido, MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação e o direito tributário brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.28-29; AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 205.

¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 280-281.

¹⁶ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 37-38.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 189.

¹⁸ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 130.

O estudo da Hermenêutica Jurídica, ao cotejar as teorias formuladas pelos juristas com os estudos realizados pelos linguistas, amplia os seus horizontes de análise. Dessa forma, o viés da interdisciplinaridade torna possível uma melhor compreensão e justificação das teorias que se desenvolveram ao longo do tempo.

Neste capítulo, as teorias de interpretação das normas jurídicas brevemente apresentadas serão analisadas, para os fins de enriquecimento e aprofundamento da pesquisa, em sua relação com a Teoria da Análise do Discurso. Esse ramo da Linguística, cujo maior expoente é Mikhail Bakhtin, apresenta uma concepção da língua sempre relacionada à atividade humana¹⁹, isto é, como produto da interação verbal, que se realiza através de atos de enunciação.²⁰ Para os estudiosos da Análise do Discurso, o sentido pleno de cada enunciado se dá a partir da interação entre locutor e interlocutor²¹; tal posição pode encontrar paralelo em determinadas teorizações feitas acerca da interpretação das normas jurídicas, como será possível observar a seguir.

1.1. Teorias da interpretação das normas jurídicas

A temática das técnicas de interpretação é objeto de estudos desde a Antiguidade, tendo sido desenvolvida em diferentes momentos históricos a partir de então. Contudo, pode-se afirmar que a interpretação da norma jurídica como problema teórico – a procura por uma definição e um fundamento para a atividade de interpretação – surge apenas no século XIX, com o surgimento do conceito de sistema, que provoca o questionamento sobre a unidade das normas.²²

No desenvolvimento desses estudos, destacam-se duas correntes de pensamento, as quais apontam para distintas direções: a busca pela vontade do legislador (também denominada interpretação subjetiva) e a persecução da vontade da lei (o que constitui objeto da interpretação objetiva).²³ Ambos os posicionamentos foram defendidos por diversos juristas, provocando uma polêmica doutrinária que

¹⁹ BAKHTIN, Mikhail. **Estética da Criação Verbal**. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 279.

²⁰ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 123.

²¹ BAKHTIN, Mikhail. **Estética da Criação Verbal**. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 306-307; **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 106.

²² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 266.

²³ OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 223.

colaborou para com o desenvolvimento da Hermenêutica Jurídica, bem como de métodos de interpretação relacionados a cada uma das diferentes convicções a seu respeito.²⁴

1.1.1. Doutrina subjetiva ou subjetivista

Com o início do período de codificação, a concepção da lei como única fonte do direito levou à conclusão de que a Ciência do Direito dependeria apenas da interpretação das normas positivadas.²⁵ Formou-se a Escola da Exegese, na França, e a Jurisprudência dos Conceitos ou Jurisprudência Conceitual²⁶, na Alemanha, correntes de pensamento que procuravam a compreensão do sentido da lei a partir de suas origens, a partir da intenção original do legislador.²⁷ Para esses teóricos,

A missão do intérprete é justamente descobrir o conteúdo real da norma jurídica, determinar em toda a plenitude o seu valor, penetrar o mais que possível (como diz Windscheid) na alma do legislador, reconstruir o pensamento legislativo.²⁸

A doutrina subjetiva (também denominada subjetivista) apresenta, portanto, como objetivo da interpretação das normas a identificação da *voluntas legislatoris*. Pode-se afirmar, traçando um paralelo com a ciência linguística, que a interpretação do texto normativo deve realizar-se de acordo com o que os teóricos do Subjetivismo Individualista sustentam, ou seja, que o conteúdo da enunciação consistiria na expressão de uma “*consciência individual*”²⁹ daquele que enuncia. Há uma separação entre o que é interior ao enunciador e o que lhe é exterior³⁰, assim como entre a vontade do legislador que cria a norma e fatores externos a sua intenção,

²⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 267.

²⁵ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 278.

²⁶ Essa corrente, que se afirma ser a versão do direito continental para o positivismo legal, é considerada como a que propõe a análise do Direito formal-dogmática mais detalhada. (STELMACH, Jerzy; BROZEK, Bartosz. **Methods of legal reasoning**. Dordrecht: Springer, 2006, Disponível em: <http://www.springerlink.com>. Acesso em 24 de agosto de 2010, p. 9).

²⁷ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 280.

²⁸ FERRARA, Francesco *apud* NASCIMENTO, Carlos Valder do. Interpretação no direito tributário. *In*: _____ (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 55.

²⁹ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 110.

³⁰ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 111.

como as constantes alterações da vida social³¹, que modificam os interesses sociais aos quais diz respeito a lei criada³².

Os adeptos da doutrina subjetiva, assim, valorizavam as técnicas de interpretação em que tinha primazia a investigação da gênese das normas, dos trabalhos preparatórios à sua formulação, das discussões preliminares (técnica histórica de interpretação).³³ O intérprete, mediante essas técnicas, alcançaria o significado verdadeiro da norma ao compreender o sentido que o legislador quis unir às palavras empregadas na lei.³⁴

A preocupação dos teóricos no sentido de que se mantivesse o conteúdo pretendido na formulação da lei relaciona-se ainda à ideia de preservação do princípio da separação dos poderes. Ao privilegiar o sentido desejado pelo legislador também quando da interpretação da lei, a teoria subjetivista entendia que a atuação do Poder Judiciário não ultrapassava a sua esfera de competência, uma vez que não haveria substituição da vontade do legislador pela vontade do intérprete.³⁵

A doutrina subjetivista, contudo, encontrou opositores, que apontaram algumas limitações encontradas no conceito de lei como mera expressão da vontade do legislador. Primeiramente, destaca-se o fato de que não é possível determinar a pessoa do legislador cuja vontade se pretende identificar, o que tornaria prejudicada esta tarefa.³⁶

Esse primeiro óbice à persecução da vontade do legislador guarda relação com o processo legislativo atual. Em razão da estrutura em que se organiza o Poder Legislativo, inúmeras pessoas colaboram na elaboração das leis, seja mediante pareceres, propostas de emenda, seja por outros meios. Outrossim, nem todos os membros dos órgãos que participam desse processo possuem total conhecimento

³¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 281.

³² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 267.

³³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 269.

³⁴ OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 224.

³⁵ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 280.

³⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 268.

sobre as matérias que votam, sobre as motivações que levaram à proposta de lei ou ainda sobre a forma como a vontade legislativa foi expressada.³⁷

A primeira objeção ganha mais força quando se trata da elaboração de textos normativos constitucionais, como os referentes às imunidades tributárias objeto de exame nos capítulos seguintes. O processo legislativo constituinte conta com a influência não apenas dos membros da Assembleia Constituinte, mas também de diversos setores da sociedade, dentre eles a própria doutrina³⁸. Portanto, pode-se afirmar que a figura do “legislador constituinte”, para fins de identificação de suas intenções, é diluída em proporção ainda maior do que no caso das normas infraconstitucionais.

Outra dificuldade diz respeito ao lapso temporal quase sempre existente entre o legislador e o intérprete ou aplicador da lei, situação em que o desenvolvimento da sociedade poderia tornar a *voluntas legislatoris* incongruente com a situação que se encontra no momento da aplicação da norma.³⁹ Ainda seria possível falar, além de mudanças sociais, da alteração, ao longo do tempo, dos próprios conceitos empregados na proposição normativa⁴⁰, que também impõe limites à possibilidade de se encontrar o sentido pretendido pelo legislador.

1.1.2. Doutrina objetiva ou objetivista

Frente às limitações impostas à doutrina subjetiva, desenvolveu-se, em contraposição a essa, uma corrente de pensamento que buscava superar o problema da adequação da lei à realidade concreta do momento da sua interpretação e aplicação⁴¹. Com base na teoria da interpretação desenvolvida pela Escola Histórica de Savigny, surgiram diferentes teorias, que podem ser reunidas sob a denominação de doutrina objetiva ou objetivista.

³⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 23-24.

³⁸ “A atividade do doutrinador, obviamente, influencia tanto a elaboração quanto a modificação (...) da Carta Magna” (PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais**: elementos para uma Heremênutica Constitucional renovada. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 93).

³⁹ OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 224-225.

⁴⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 292.

⁴¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 281.

Num primeiro momento, é possível identificar no pensamento de Savigny elementos relacionados à proposta da interpretação como a compreensão do pensamento do legislador que foi expresso no texto normativo⁴². Contudo, com o desenvolvimento de seus estudos, o autor forma uma nova postura acerca da questão da Hermenêutica Jurídica.

A proposta de Savigny passa da compreensão da vontade do legislador que foi exposta no texto legislativo para a definição de um fator objetivo que deve orientar a interpretação das normas.⁴³ Ao assumir o estudo do direito em uma perspectiva histórica, o autor concluiu que o direito, como fato histórico-social, é produto de um espírito nacional⁴⁴, de uma convicção comum do povo (*Volksgeist*)⁴⁵. Seria necessário, portanto, para alcançar o sentido válido da norma jurídica, buscar compreender a *voluntas legis*, a vontade que se extrai da própria norma⁴⁶, e não uma vontade oriunda do legislador.

Um viés radical dessa teoria – em que a vontade da lei restringir-se-ia ao significado do texto, e a sua interpretação seria sempre a mesma, independentemente do legislador e do intérprete – aproxima-se do pensamento do Objetivismo Abstrato, no âmbito da Ciência da Linguagem. Isso porque, para os linguistas partidários dessa teoria, a língua constitui, para o locutor, um sistema objetivo de formas normativas, que se aplicam do mesmo modo nos mais distintos contextos.⁴⁷

Para essa concepção de língua, a atividade de compreensão, efetuada pelo receptor ao receber uma mensagem de outrem (o emissor), seria de descodificação, mas apenas no sentido de reconhecimento da forma utilizada.⁴⁸ Não haveria diferença de significado entre uma forma aplicada por um sujeito em comunicação

⁴² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 267.

⁴³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 267.

⁴⁴ STELMACH, Jerzy; BROZEK, Bartosz. **Methods of legal reasoning**. Dordrecht: Springer, 2006, disponível em: <http://www.springerlink.com>. Acesso em 24 de agosto de 2010, p. 8.

⁴⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 267.

⁴⁶ OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 225.

⁴⁷ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 91.

⁴⁸ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 92.

com outro ou a mesma forma em utilização por um dos sujeitos e um terceiro, ou ainda entre outros dois indivíduos diferentes dos anteriores. Nisso, assemelha-se à ideia objetivista mais radical, de que a vontade da lei seria imutável no tempo.

Outras vertentes da doutrina objetiva, por sua vez, assemelham-se aos postulados da Teoria da Análise do Discurso. Propostas de interpretação das normas que a associam a uma compreensão *ex nunc* do texto normativo⁴⁹, com o ajuste do sentido original às mudanças posteriores à sua edição⁵⁰, ao momento histórico presente⁵¹, podem ser relacionadas à concepção de que toda enunciação é produto da interação verbal, pressupondo não apenas um enunciador como componente da construção do sentido, mas também um co-enunciador que influencia nessa atribuição de significados, porque se trata de “*um elo na cadeia dos atos de fala*”⁵².

Além disso, poder-se-ia dizer que a teoria da interpretação que busca compreender o sentido do texto normativo a partir da intenção possível do legislador, no momento em que o intérprete atua⁵³, tem por escopo a ideia da variação de sentido que os enunciados possuem em função não apenas da alteração dos interlocutores⁵⁴, mas também da alteração do contexto. O enunciado, como produto da interação entre sujeitos, dá-se dentro de uma situação social específica⁵⁵; a cada vez que é feita a interpretação, pode-se considerar que há a construção de uma nova situação de enunciação, em razão do novo contexto em que se constitui a relação entre os interlocutores (legislador e intérprete) – daí a possibilidade de alteração do sentido do enunciado⁵⁶.

⁴⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 268.

⁵⁰ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 282.

⁵¹ OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 226.

⁵² BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 98.

⁵³ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 283.

⁵⁴ Considerando-se o texto normativo como enunciado, é notória a alteração do intérprete – interlocutor (a quem se dirige o enunciado - norma) ao longo do tempo, uma vez que a interpretação normativa não é feita em um único momento, mas ocorre a cada vez que se pretende aplicar uma norma.

⁵⁵ BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997, p. 112.

⁵⁶ A reflexão acerca do contexto em que são feitas as proposições e os diferentes significados que essas adquirem em cada situação permite, além disso, concluir pela insuficiência do elemento gramatical para a interpretação das normas jurídicas, como alguns autores sustentaram (MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 189-190).

O exemplo mais atual das consequências dos entendimentos antes referidos está relacionado, no plano das imunidades tributárias, à regra que abrange os livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão. Restringindo-se a vontade da lei a um sentido perene expresso no texto, a interpretação da referida norma exclui do âmbito da imunidade eventuais objetos criados com os avanços tecnológicos que poderiam, sob uma interpretação que considerasse a alteração de interlocutores e contexto, encontrar-se nos conceitos imunes.

No mesmo sentido, a maior importância do intérprete, em relação ao legislador, na atividade hermenêutica e de aplicação das normas é destacada também por Hugo de Brito Machado, que explicita esse pensamento:

A vontade que prevalece na aplicação da norma é do seu intérprete. É que o aplicador da lei pode atribuir prevalência a valores que o legislador teve como secundários ou irrelevantes. Com a elaboração da norma deu-se a objetivação da vontade e esta, objetivada, convertida assim em norma, passa a ser interpretada mediante critérios valorativos que podem ser diversos daqueles do legislador. Isso explica a permanência de vetustas leis, a exemplo do Código Civil francês de 1804.⁵⁷

Esse foi o fundamento sobre o qual se desenvolveram diversas teorias acerca da interpretação das normas nas quais se privilegia a atuação do intérprete. Em que pese haja um mesmo pensamento que as origina, cada teoria apresentará particularidades, sendo que uma das mais importantes variações diz respeito à maior ou menor liberdade de atuação do aplicador.

Escolas como a da livre pesquisa científica e a do direito livre, por exemplo, defendiam a necessidade de buscar o sentido das leis em elementos relacionados à vida e aos interesses da sociedade.⁵⁸ Dessa forma, o direito posto não poderia ser a única fonte do direito, já que o aplicador deveria voltar-se também aos costumes e à livre investigação das necessidades sociais.⁵⁹ Por outro lado, deve-se observar que não se trata de uma interpretação sem limites – a livre pesquisa deve obedecer à

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação e o direito tributário brasileiro. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 26.

⁵⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 267.

⁵⁹ STELMACH, Jerzy; BROZEK, Bartosz. **Methods of legal reasoning**. Dordrecht: Springer, 2006, disponível em: <http://www.springerlink.com>. Acesso em 24 de agosto de 2010, p. 3.

lógica do sistema ao qual pertença a norma interpretada, deve ser balizada pelas leis que a originam.⁶⁰

Ainda no âmbito do desenvolvimento das ideias da doutrina objetivista, alguns autores identificaram, a fim de auxiliar a compreensão do processo de interpretação, o sujeito que compõe a situação comunicativa juntamente com o intérprete: o legislador racional. Essa figura intermediária seria distinta do legislador normativo (“o ato juridicamente competente, conforme o ordenamento”⁶¹) e do legislador real (“a vontade que de fato positiva normas”⁶²).

Tomando-se novamente o comparativo com a Análise do Discurso, percebe-se que há uma substituição do legislador-enunciador nos termos da doutrina subjetivista por um enunciador abstrato, que possui determinadas características definidas⁶³. Este seria o locutor que comunica a *mens legis* ao intérprete-interlocutor.

Esse conceito permite compreender a possibilidade da interpretação no contexto social do intérprete, uma vez que o legislador-enunciador não está no passado, nem é de difícil identificação – a situação de comunicação em que se busca a compreensão da norma é atual e, portanto, através da interação entre os co-enunciadores o sentido do preceito jurídico será alcançado. Por outro lado, esse enunciador abstrato encontra-se vinculado a determinados limites estabelecidos pelo texto normativo e pelo próprio sistema jurídico. Assim quer-se evitar a justificativa, mediante a ideia de interação atual com o intérprete, de qualquer espécie de alteração do conteúdo da norma, a tal ponto que ela perderia sua força, porque suscetível às vontades do co-enunciador.

1.1.3. Métodos e tipos de interpretação

Os teóricos da Hermenêutica Jurídica tradicionalmente enumeram e classificam métodos ou técnicas de interpretação, que são utilizados tanto pelos adeptos da doutrina subjetivista quanto pelos defensores da doutrina objetivista, uma vez que se definem como processos mediante os quais se realiza a

⁶⁰ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 286.

⁶¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 281.

⁶² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 281.

⁶³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 281-282.

interpretação, a qual seria uma só.⁶⁴ Os principais métodos apontados são o gramatical, o lógico-sistemático, o histórico-sociológico e o teleológico.⁶⁵

O primeiro método, o gramatical ou literal, consiste no exame do significado da norma, de acordo com a ordem e a conexão entre as palavras que compõem o seu enunciado.⁶⁶ Além disso, está no âmbito desse método a pesquisa etimológica acerca das palavras e expressões⁶⁷. É o método de interpretação mais antigo⁶⁸; saliente-se, contudo, que o seu uso isolado pode não conduzir ao objetivo da interpretação, qual seja o de identificar um significado válido para a norma⁶⁹, em razão da multiplicidade de sentidos das palavras, conforme já referido. Este deve ser o ponto de partida da atividade interpretativa⁷⁰, e não a única técnica a ser aplicada.

O método lógico-sistemático, por sua vez, preocupa-se com o ajuste entre o ordenamento jurídico em que se encontra a norma e o sentido da prescrição jurídica analisada, o que se realiza através de regras da Lógica⁷¹. A partir da consideração do direito como sistema de normas, que deve ser coerente,⁷² o intérprete deve avaliar a topologia, o contexto em que se insere a norma⁷³, a fim de compreendê-la.

⁶⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 106.

⁶⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 11.

⁶⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 289.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 189. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 110. Carlos Maximiliano recorda ainda que se deve atentar para a variação de sentidos que uma mesma palavra pode provocar, seja pela variação de época da redação do texto, seja pelo sentido específico que possui em determinada localidade, seja pelo seu emprego com sentido vulgar ou técnico, dentre outras situações (**Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 108, 110).

⁶⁸ FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 9. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 121.

⁶⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 261. No mesmo sentido, MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 111-112. FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 9.

⁷⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 290.

⁷¹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 123.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 190-191. Carlos Maximiliano afirma que *“Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço”* (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 128).

⁷³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 290.

Por isso, o exame deve ser feito tanto dentro de um mesmo diploma legal como entre diferentes diplomas, que se refiram a um mesmo objeto⁷⁴, e deve considerar critérios como a hierarquia e a cronologia das leis em questão.⁷⁵

Esse método aplica-se, em relação às imunidades tributárias, quanto às demais normas contidas na Constituição e também quanto às normas infraconstitucionais. A interpretação dessas regras exige a consideração do elemento lógico-sistemático porque envolve, em determinadas hipóteses, a incidência de normas de hierarquia distinta.

A técnica histórico-sociológica de interpretação pode consistir em dois aspectos distintos. Tanto se pode analisar, sob a perspectiva da *origo legis*⁷⁶, a evolução do sistema em que se insere a norma e do próprio instituto jurídico em questão⁷⁷, comparando-se a situação normativa anterior em relação à atual, como o seu próprio processo de formação, consultando-se os estudos, pareceres, projetos e propostas que resultaram na proposição jurídica que se quer interpretar.⁷⁸ O método em questão não se refere apenas ao quadro normativo, mas também à *occasio legis*⁷⁹, às circunstâncias da sociedade em que se formou ou sobre a qual provoca efeitos no presente.⁸⁰

A interpretação teleológica, por fim, tem como base a ideia de que as normas jurídicas, bem como o Direito, possuem finalidades próprias⁸¹, as quais constituem elemento fundamental para atingir o seu sentido e o seu alcance⁸². A partir dessa

⁷⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 128.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 191.

⁷⁶ FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 10.

⁷⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 138.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 190. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 141-147.

⁷⁹ FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 10.

⁸⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 299. Carlos Maximiliano destaca, contudo, a dificuldade de análise da *occasio legis* quanto maior o tempo decorrido desde a criação da norma (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 150).

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 191. No mesmo sentido, FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 303, e MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 151.

⁸² MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 151.

premissa, o intérprete procura compreender como o sentido da lei aquele que atenda à sua finalidade, à proteção do bem que o ordenamento jurídico elegeu.⁸³ Essa técnica de interpretação possui como consequências a necessidade de análise das normas como um todo, e não apenas de dispositivos isolados⁸⁴, e a consciência do papel ativo do intérprete na construção do sentido da norma⁸⁵, o que vai ao encontro do pensamento, na teoria lingüística, da teoria da Análise do Discurso.

Esse é o método interpretativo mais utilizado em relação ao instituto das imunidades tributárias, em virtude da razão de ser dessas regras, qual seja a proteção de determinados *fins* que o Estado deve perseguir⁸⁶. As normas que excluem certas pessoas ou objetos da competência tributária são proposições em que se identifica claramente um elemento finalístico, configurando-se como a maior dificuldade do intérprete a determinação de quais as situações que concretizam as finalidades indicadas pelo texto normativo.

Os tipos de interpretação constituem uma categoria que se manifesta no resultado dos processos interpretativos, originada de subdivisões dos métodos interpretativos gramatical e lógico.⁸⁷ Referem-se principalmente à intensidade com que se pode entender um sentido como válido para uma norma. A doutrina identifica três tipos de interpretação: a interpretação especificadora ou declarativa, a interpretação restritiva e a interpretação extensiva.⁸⁸

A interpretação especificadora considera que o significado do preceito normativo tem a extensão que o seu texto lhe outorga.⁸⁹ Isso significa que a aplicação de uma norma cujo enunciado é amplo não pode excluir os diferentes

⁸³ MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 151-153.

⁸⁴ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 290-291. MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 156.

⁸⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 304.

⁸⁶ Conforme será analisado no Capítulo 2.

⁸⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 197-198.

⁸⁸ FRANÇA, R. Limongi. **Heremênutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 11. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 305. Carlos Maximiliano defende que não se deve considerar, atualmente, a interpretação especificadora, por ele identificada sob a denominação de declarativa (MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 201-202).

⁸⁹ Ressalte-se que Carlos Maximiliano classifica esse tipo de interpretação como componente da interpretação restritiva, pelo que, conforme já mencionado, recomenda abandonar essa categoria.

conceitos envolvidos; da mesma forma, se o contexto do enunciado permite limitar o sentido de determinado termo, deve-se interpretá-lo considerando essa restrição.⁹⁰

Contudo, a interpretação declarativa nem sempre será capaz de alcançar um significado para a lei que permita solucionar satisfatoriamente os conflitos que surgem na sociedade. Por essa razão, em determinados casos, deve o intérprete recorrer aos outros dois tipos de interpretação possíveis, a interpretação restritiva ou extensiva, aplicáveis conforme a situação concreta.

A interpretação restritiva ocorre quando o texto normativo, diante da finalidade da norma, mostra-se demasiado amplo.⁹¹ Para evitar o prejuízo aos valores e fins pretendidos, o intérprete deve tomar o texto legal, extraindo um significado que, embora aparente diminuir as possibilidades de sentido, bem como seu âmbito de incidência, não faz mais que delimitar seu real alcance e significado⁹². O exemplo mais comum desse tipo de interpretação ocorre quando se interpreta restritivamente um termo visando à menor restrição possível de direitos fundamentais.⁹³

Por fim, a interpretação extensiva – ou ampliativa⁹⁴ – apresenta-se diante de situação oposta à anterior. É possível sua aplicação nos casos em que a norma, se interpretada de forma especificadora, não atinge completamente os fins a que se destina, porque não abrange todos os casos devidos segundo a *ratio legis*.⁹⁵ Para alguns autores, esse tipo de interpretação ocorre não apenas quando se identifica diferença entre o texto e a vontade por ele expressa, mas também quando se procura adaptar uma norma que se afigurava adequada à época de sua elaboração a novas circunstâncias da sociedade no momento da interpretação.⁹⁶

⁹⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 305-306.

⁹¹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 198. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 307. FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12.

⁹² MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 201.

⁹³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 308-309.

⁹⁴ FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12.

⁹⁵ Carlos Maximiliano recorda que “*não se trata de acrescentar coisa alguma, e, sim, de atribuir à letra o significado que lhe compete*” (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 200). No mesmo sentido, FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 309.

⁹⁶ FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. salienta que, enquanto a interpretação restritiva é mais aceita pelos doutrinadores, os quais identificam casos em que se deve aplicá-la, a extensiva é vista com mais cautela.⁹⁷ Essa preocupação se justifica em razão da maior participação e interferência do intérprete na decodificação do texto normativo, que deve explicitar o que restou implícito na formulação do preceito⁹⁸. O mecanismo de interpretação, assim, poderia resultar em deturpação de sentido, caso se pretenda estender o significado da norma sem o cuidado de demonstrar os elementos teleológicos e axiológicos que permitam fazê-lo.

As imunidades tributárias são matéria que, com o passar do tempo, sofreu interpretações, geralmente com base nas finalidades a serem atingidas, como já referido. Os resultados, na maior parte das vezes, efetuam ampliação do sentido literal, como, por exemplo, quando estendem a imunidade às dependências do templo que se encontram no seu terreno⁹⁹, contrariando o que a doutrina afirma sobre os tipos de interpretação.

Cumprindo ainda, no tocante a este tipo de interpretação, distingui-lo da analogia, a qual constitui um modo de integração¹⁰⁰ ou aplicação¹⁰¹ do direito.¹⁰² Na aplicação da analogia, há uma lacuna da lei, isto é, um caso não previsto¹⁰³, ao qual se aplica uma norma incidente sobre um caso semelhante ao analisado, em virtude da identificação de *“um pensamento fundamental em dois casos concretos”*¹⁰⁴. Esse

⁹⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 310.

⁹⁸ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 199.

⁹⁹ A discussão sobre a imunidade dos templos encontra-se, neste trabalho, no Capítulo 2, na subseção 2.2.2.

¹⁰⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 315. Para o autor, a analogia é um instrumento quase-lógico de integração do Direito.

¹⁰¹ FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 43. O jurista classifica a analogia como um meio especial de aplicação ou integração do Direito.

¹⁰² Cumpre ressaltar que a distinção referida não é unânime na doutrina. Tércio Sampaio Ferraz Junior observa que, para os autores suíços, a analogia não é hipótese de integração do direito, mas se referiria à interpretação das normas (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 318). Além disso, autores brasileiros, como Paulo de Barros Carvalho, sustentam que a integração *“não só pertence ao processo de interpretação, como dele é parte fundamental”* (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 98).

¹⁰³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 206. FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 44. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 208 e 212.

¹⁰⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 214.

é um recurso mediante o qual, para hipóteses semelhantes, isto é, que são parecidas em suas propriedades essenciais, aplicam-se normas semelhantes.¹⁰⁵

Por outro lado, a interpretação extensiva refere-se a uma “*vontade legislativa existente*”¹⁰⁶, e não ao caso de inexistência de norma que incida sobre a hipótese em questão. A interpretação extensiva aplica a duas situações uma mesma regra, ao esclarecer seu conteúdo, que se afigura insuficientemente expresso¹⁰⁷; nisso, também diverge da analogia, que supõe a criação de uma norma parecida com outra já existente, cada uma incidente sobre a respectiva hipótese.¹⁰⁸

1.2. A interpretação das normas de direito tributário

Entre os estudiosos do direito tributário, durante certo período, discutiu-se sobre a existência de um método de interpretação específico para as normas tributárias.¹⁰⁹ Esse debate apresentava-se em virtude das considerações de parte da doutrina, que entendia que a compreensão dessa disciplina como autônoma¹¹⁰ poderia justificar a aplicação de regras interpretativas próprias. Além disso, o fato de haver um capítulo no Código Tributário Nacional dedicado exclusivamente ao tema da interpretação propiciava a defesa da mencionada corrente de pensamento.

Concluiu-se, finalmente, pela interpretação da lei tributária de acordo com as normas descritas pela ciência hermenêutica jurídica em geral.¹¹¹ Uma vez que se trata de ramo da Ciência do Direito, nada mais natural que se apliquem ao Direito Tributário as regras desenvolvidas pela teoria da interpretação das normas jurídicas,

¹⁰⁵ MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.207 e 210.

¹⁰⁶ FERRARA, Francesco. **Tratatto di diritto civile italiano**. Roma, 1921, p. 231 *apud* FRANÇA, R. Limongi. **Heremênutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 44.

¹⁰⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 209.

¹⁰⁸ MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.214.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação e o direito tributário brasileiro. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 32.

¹¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16ª ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 17-18.

¹¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 100. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no direito tributário brasileiro. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 75. MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação e o direito tributário brasileiro. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 32-33; 36.

sem fazer uso de critérios especiais tradicionalmente elencados pela doutrina, tais como o *in dubio pro Fisco* ou o *in dubio contra Fisco*.¹¹²

Em que pese as normas e métodos interpretativos aplicáveis sejam os gerais, já referidos na seção anterior, cumpre fazer breve distinção acerca de peculiaridades relativas ao tema em duas espécies de normas tributárias. Apontam-se, dessa forma, algumas referências sobre a interpretação das normas de natureza constitucional e as de natureza infraconstitucional.

1.2.1. Normas constitucionais

A Constituição institui e dispõe normas sobre o Sistema Tributário Nacional em seus artigos 145 a 162. Assim como os demais dispositivos da Carta Magna, esses se submetem, para a maioria dos autores, às normas gerais da Hermenêutica¹¹³, com as particularidades desse ramo do Direito, apontadas pelos juristas.

A Constituição tem por característica, segundo a doutrina, o fato de ser

uma rede axiológica e hierarquizada de princípios, de normas e de valores de ordem suprema, cuja função é de, evitando ou superando as antinomias axiológicas, dar cumprimento aos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito.¹¹⁴

O surgimento das normas constitucionais ocorreu dentro de um contexto histórico de busca de racionalizar a disciplina do poder e garantir aos indivíduos seus direitos fundamentais¹¹⁵, fundadas nessa rede de valores. Em razão dessa natureza específica da Constituição, a doutrina debateu sobre a existência de normas interpretativas que se aplicassem tão-somente ao texto constitucional¹¹⁶.

Acerca do tema, inúmeras posições podem ser encontradas. Destacam-se as que defendem não haver qualquer diferença entre a interpretação da Constituição e

¹¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 207-208.

¹¹³ Segundo Rodolfo Viana Pereira, "*ainda que com funções meramente auxiliares*", de acordo com a orientação teórica do autor. (PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 107.)

¹¹⁴ FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 160.

¹¹⁵ PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 89.

¹¹⁶ PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais: elementos para uma Hermenêutica Constitucional renovada**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 61.

a interpretação das leis em geral (denominada *Tese da igualdade total*)¹¹⁷ e as que sustentam que, em que pese aplique-se às normas constitucionais a Hermenêutica Jurídica, seria possível identificar certos princípios interpretativos dirigidos apenas à interpretação das normas constitucionais (classificada como *Tese da igualdade com particularidades*).¹¹⁸

A primeira corrente fundamenta-se na ideia de que a Constituição equipara-se à lei; desse modo, não seria necessário ao intérprete fazer uso de outros métodos que não os tradicionais, pois a sua interpretação não pode diferenciar-se da que se realiza em relação às demais leis.¹¹⁹ Cumpre salientar, contudo, que dentre os autores que encampam essa tese, há não apenas os que defendem a igualdade entre lei e texto constitucional, mas também há juristas que identificam certas distinções entre uma norma e outra, embora concluam que essas diferenças não seriam suficientes para que se sustentasse a necessidade de criação de normas interpretativas próprias à Constituição.¹²⁰

De outro lado, a segunda posição mencionada identifica, além da aplicação dos métodos tradicionais de interpretação, determinados princípios que devem orientar a atividade do intérprete¹²¹. Essas normas, inicialmente formuladas por Konrad Hesse¹²² e posteriormente adotadas e complementadas por outros autores, não se confundem com os princípios constitucionais¹²³.

Os principais princípios interpretativos das normas constitucionais, enumerados pela doutrina, são os da Unidade da Constituição, do Efeito Integrador, da Máxima Efetividade, da Conformidade Funcional, da Concordância Prática ou

¹¹⁷ PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 100.

¹¹⁸ PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 100-101.

¹¹⁹ PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais: elementos para uma Hermenêutica Constitucional renovada**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 70-71.

¹²⁰ PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 100.

¹²¹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 46.

¹²² FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 111. PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 103.

¹²³ PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais: elementos para uma Hermenêutica Constitucional renovada**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 85.

Harmonização e o da Força Normativa da Constituição.¹²⁴ A atividade do intérprete constitucional, assim, não deve considerar a norma de forma isolada, mas inserida no conjunto de normas; deve preferir a interpretação que mantenha a unidade da Constituição e garanta o máximo de proteção aos bens jurídicos envolvidos; deve buscar trazer máxima eficácia às normas constitucionais.¹²⁵

As disposições acerca do Sistema Tributário Nacional, uma vez pertencentes ao conjunto normativo constitucional, também devem ser interpretadas à luz dos princípios acima elencados. Aos artigos referidos, dentre eles, os que se referem às imunidades tributárias, serão atribuídos os significados que permitam a realização das finalidades da Constituição e assegurem a maior concretização possível dos “direitos, garantias e liberdades públicas”.¹²⁶

1.2.2. Normas infraconstitucionais

As normas infraconstitucionais de direito tributário encontram-se em diferentes espécies de diploma: leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, tratados internacionais, resoluções, decretos legislativos, convênios, decretos regulamentares, dentre outras.¹²⁷ A lei que versa sobre as questões gerais de Direito Tributário, regulando o artigo 5º, XV, *b* da Constituição, é a Lei 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional. Embora tenha sido publicada como lei ordinária, pelo princípio da recepção foi-lhe conferido pela Constituição de 1988 o *status* de lei complementar, a fim de adequar a disciplina já elaborada à exigência formal do constituinte.¹²⁸

O Código Tributário Nacional, em seu Livro Segundo – Normas Gerais de Direito Tributário, possui um capítulo específico acerca da interpretação das normas contidas na legislação tributária. Nos artigos 107 a 112, apresentam-se algumas regras relativas à atuação do intérprete.

¹²⁴ PEREIRA, Rodolfo Viana. **Heremênutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 103-104. MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 46-47. PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais**: elementos para uma Heremênutica Constitucional renovada. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 86-88.

¹²⁵ FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 114-119.

¹²⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 47.

¹²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 167-192.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 214. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 170-171.

Quanto ao âmbito de incidência dos referidos artigos, faz-se necessário salientar que o próprio Código Tributário Nacional esclarece e delimita o que está englobado no conceito de “legislação tributária”, no artigo 96¹²⁹. Da leitura dessa norma, observa-se primeiramente que as regras de interpretação contidas na Lei 5.172 não dizem respeito às normas constitucionais antes referidas, mas às prescrições situadas na esfera infraconstitucional.

A definição de legislação tributária apresentada pelo Código, porém, é criticada por autores como Paulo de Barros Carvalho. Ao referir-se ao artigo 96, o autor ressalta que, em que pese o legislador tenha inserido os tratados e convenções internacionais e as normas complementares no conteúdo da legislação tributária, trata-se de grande equívoco.¹³⁰

O engano ocorreria porque, no que pertine aos tratados e convenções, não se poderia considerá-los como parte do conceito formulado, pois a alteração da legislação interna não se dá através deles, mas dos decretos legislativos que os inserem em nosso ordenamento. De outro lado, o conceito de normas complementares seria demasiado amplo para figurar dentro da definição de legislação tributária, por compreender também as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios, que, segundo o autor, não possuem força jurídica vinculante, esses últimos porque dependem de apreciação das Assembléias para serem introduzidos na ordem jurídica brasileira.¹³¹

Apesar das restrições apresentadas, merecem análise os dispositivos dos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional, dentro do estudo sobre a interpretação das normas de Direito Tributário, uma vez que constituem preceitos especificamente elaborados pelo legislador com o fim de possibilitar a atividade do intérprete. Uma vez que se pretende analisar posteriormente as normas de imunidade tributária, que contêm entre seus dispositivos referência à regulação infraconstitucional, apresentam-se nesta seção as principais considerações da doutrina a respeito desse tema.

¹²⁹ Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 78-79.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 79-80.

Quanto ao capítulo sobre a “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, discutiu-se sobre a natureza de seu conteúdo, ao questionar-se se possuiriam força normativa superior às demais regras da Hermenêutica Jurídica ou não. Esse debate vinculava-se à questão da existência de regras interpretativas próprias do Direito Tributário, antes referida, já que, caso as normas tributárias possuísem um sistema hermenêutico específico, as regras presentes nesse capítulo do Código Tributário Nacional seriam, pelo menos, parte dessas normas de interpretação.

Concluíram os juristas, em consequência da aplicação das normas gerais da Hermenêutica ao Direito Tributário, que os artigos em questão não poderiam tratar-se de normas a serem aplicadas com exclusividade em relação às demais regras e técnicas hermenêuticas.¹³² Ao contrário do que indica o artigo 107 da Lei 5.172¹³³, não há uma vinculação do intérprete às normas apresentadas pelo legislador¹³⁴; entende-se que essas regras devem ser tomadas como orientações à atividade interpretativa¹³⁵, aplicáveis em conjunto com outros princípios e institutos, dentro do sistema jurídico brasileiro¹³⁶.

Alguns dispositivos deste capítulo merecem destaque, em razão de estabelecerem os contornos da relação entre o Direito Tributário e as demais áreas da ciência jurídica. São os artigos 109 e 110, que definem que:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

¹³² “Isto posto, impende dizer, sem ofensa ao art. 107 do CTN, que o Direito Tributário como os outros setores do Direito positivo, sujeita-se aos princípios gerais sobre interpretação, observadas apenas as ‘regras expressas’ relativas ao assunto inseridas no Código Tributário Nacional, as quais examinaremos a seguir” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no direito tributário brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 75)

¹³³ Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

¹³⁴ Ruy Barbosa Nogueira afirma que “a letra do dispositivo está contra a vontade real da lei. Em primeiro lugar nesse capítulo não estão contidas as regras universais da doutrina, nem mesmo as da lei de introdução de aplicação em todos os ramos; também nesse capítulo não estão todas as hipóteses possíveis de ocorrer no próprio campo tributário, pois dependerão de aspectos fáticos e jurídicos imprevisíveis.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 17.)

¹³⁵ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Interpretação no direito tributário. In: _____ (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 58.

¹³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 7.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Essas normas ganham relevo diante das discussões sobre a autonomia do Direito Tributário. Para os autores que defendem uma autonomia total, os conceitos de Direito Privado, ao serem utilizados pela legislação tributária, adquirem significado específico para a matéria, distinto do que possuíam, desvinculando-se do Direito Privado.¹³⁷ Contudo, os artigos acima mencionados indicam situação contrária: os institutos de outros ramos jurídicos não podem ter sua definição, conteúdo e alcance redefinidos, “*deformados*”¹³⁸, “*transfigurados*”¹³⁹ pelo legislador (e, em conseqüência, pelo intérprete) tributário.

Quanto ao artigo 109, cumpre apenas salientar que, embora se mantenham as definições dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, ainda quando a legislação tributária deles se utiliza, os efeitos tributários atribuídos pela lei não sofrem influência de seus princípios.¹⁴⁰ Contudo, tais efeitos não podem ser atribuídos arbitrariamente pelo intérprete, senão pela lei.¹⁴¹

No que diz respeito ao artigo 110, trata-se de uma questão de hierarquia normativa¹⁴², da consideração do ordenamento jurídico como um sistema¹⁴³. Os conceitos de Direito Privado utilizados pelo legislador constituinte na distribuição de competências tributárias (entre as quais se pode dizer que estão as normas de imunidade), de acordo com a norma referida, não poderiam ser alterados pelo

¹³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação e o direito tributário brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 47.

¹³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no direito tributário brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 87.

¹³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 108.

¹⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 219.

¹⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no direito tributário brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 88.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 106.

¹⁴³ Juarez Freitas ressalta que “*verdadeiramente a interpretação sistemática, quando compreendida em profundidade, é a que se realiza em consonância com a rede hierarquizada, máxime na Constituição, tecida por princípios, normas e valores considerados dinamicamente e em conjunto*” (FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 61)

legislador tributário infraconstitucional, uma vez que essa prática resultaria em indevida ampliação indireta da competência.¹⁴⁴

Embora se discuta acerca dos reais destinatários dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional¹⁴⁵, não se pode ignorar a influência desses dispositivos na interpretação das normas tributárias. Eles são significativos porque demonstram a complexidade que pode alcançar a atividade do intérprete tributário, quando confrontado com noções oriundas de outras áreas do Direito, bem como quando necessita conjugar diferentes espécies legislativas para alcançar o sentido das proposições em análise.

A interpretação das normas de imunidade tributária, assim, toma por base os elementos teóricos descritos no presente capítulo. Entretanto as teorias acerca do tema não operam de forma isolada, mas são utilizadas com maior ou menor intensidade, e de diferentes modos, de acordo com a concepção que se tem do instituto que as normas procuram regular. Para que se disponha, assim, de todos os subsídios necessários à atividade interpretativa das imunidades, o capítulo seguinte apresentará os conceitos relativos às regras de imunidade tributária, em especial as do artigo 150, VI da Constituição.

¹⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 220.

¹⁴⁵ Luciano Amaro afirma que o artigo 110, na verdade, possui topologia equivocada, uma vez que se dirige ao legislador, sendo indevido seu posicionamento em capítulo sobre a interpretação das normas (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 220). Por outro lado, observa Sacha Calmon Navarro Coelho que o artigo 109 seria o que tem como destinatário o legislador (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Interpretação no direito tributário brasileiro*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 88).

2 AS REGRAS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

As disposições normativas acerca da matéria tributária, no direito brasileiro, são inúmeras. Conforme antes referido, diferentes fontes do Direito, cada uma com seu nível de competência e âmbito de eficácia, determinam o conjunto de prescrições que dizem respeito ao poder do Estado de instituir e cobrar tributos e aos direitos e deveres dos contribuintes¹⁴⁶.

A existência dessa diversidade de normas atende às exigências de princípios que fundamentam não apenas o Direito Tributário, mas o ordenamento jurídico como um todo. A proteção dos direitos e garantias fundamentais dos indivíduos, determinada pelo texto constitucional, nas situações em que “*se abrem ao poder financeiro do Estado*”¹⁴⁷, exige que sejam estabelecidos com clareza o conteúdo e as limitações a que está sujeita a relação Estado-contribuinte¹⁴⁸, o que se realiza tanto em termos de produção normativa quanto em termos de interpretação.

Dentre as diversas normas referentes ao direito tributário, ganham destaque as que regulam as hipóteses em que ocorre a denominada “imunidade tributária”. As seções que compõem o presente capítulo visam expor qual o entendimento dos juristas acerca do conceito de imunidade tributária e qual a configuração e o conteúdo das normas que instituem imunidades na legislação do sistema jurídico brasileiro.

2.1. O conceito de imunidade tributária

O tema da imunidade tributária é tratado pela maior parte da doutrina quando da abordagem da competência tributária.¹⁴⁹ As imunidades são classificadas como limitações ao poder de tributar, estabelecidas pelo legislador constituinte.

¹⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 32.

¹⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16ª ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 63.

¹⁴⁸ Ives Gandra da Silva Martins, ao tratar do tema, afirma que “*Em outras palavras, a legalidade, isto é, a produção de lei com todo o perfil da imposição bem definido, tipificando, sem generalidades ou abrangências convenientes ou coniventes, é uma garantia do contribuinte contra a voracidade fiscal*” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Exercício de cidadania**. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 85).

¹⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 161. Essa, porém, não é a opinião do referido autor, que sustenta que, tomando-se por base a teoria das normas jurídicas, é possível afirmar que as imunidades não dizem respeito à distribuição de competências tributárias, mas à “*composição da hipótese de incidência das normas de*

Ora são tidas como uma categoria distinta da dos princípios tributários¹⁵⁰, ora são definidas como uma espécie dentre os princípios que limitam o poder de tributação¹⁵¹. Os autores que as distinguem dos princípios afirmam que as imunidades consistem em regras, porque indicam um comportamento obrigatório¹⁵², enquanto os princípios caracterizar-se-iam por estabelecerem fins que devem ser atingidos¹⁵³.

Essa diferenciação afeta a atividade interpretativa, uma vez que, conforme a concepção adotada, as limitações ao poder de tributar exercerão funções diversas no processo de compreensão das normas. Se forem tidas como princípios, seu papel será de orientar a atividade do intérprete, quando da utilização das técnicas elencadas pela Hermenêutica; em se tratando de regras, a determinação do conteúdo do comportamento por elas estipulado será objeto de aplicação dos métodos interpretativos.

Ao tratar do tema, Aliomar Baleeiro estabelece a relação entre as limitações ao poder de tributar e os princípios, indicando também a finalidade dessas disposições:

Nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos, os princípios que a Ciência das Finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como *limitações ao poder de tributar*.

(...)

tributação (...) excluindo de certos fatos ou aspectos destes a virtude jurígena" (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 162).

¹⁵⁰ PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 8. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 157. DERZI, Misabel Abreu Machado. As imunidades e os princípios. Distingão. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 225.

¹⁵¹ BERNI, Maurício Batista. Sistema Tributário Brasileiro. *In*: _____; CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; DANILEVICZ, Ígor. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 24. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. rev., aum. e atual., v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 130. NASCIMENTO, Carlos Valder do. Interpretação no direito tributário. *In*: _____ (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 60.

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 80; 40.

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed., rev. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70-71.

A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar.¹⁵⁴

O fundamento para a estipulação de normas que limitam a atividade dos entes federativos em relação à instituição de tributos, como as regras de imunidade, encontra-se em determinados valores que devem ser protegidos¹⁵⁵ e finalidades que devem ser perseguidas pelo Estado.¹⁵⁶ Além disso, diz-se também que, em razão da natureza e dos fins que lhes são próprios, certas “situações” ou “entidades” não possuem capacidade contributiva, o que é reconhecido pela Constituição quando estabelece as regras de imunidade a elas atinentes.¹⁵⁷

As características mencionadas podem ser relacionadas, desde já, a certos tipos de interpretação. Conforme, já referido anteriormente, a interpretação teleológica é que a se afigura mais apropriada, uma vez que se está diante de norma cujo principal fundamento é uma finalidade do Estado. Além disso, considerando-se o que a doutrina afirma acerca de normas protetivas de valores e direitos, um primeiro pensamento possível é o de que a interpretação dessas regras deve ser extensiva, para resguardar ao máximo esses valores.

A partir da análise da forma como são definidas as imunidades, é possível classificá-las em dois tipos: imunidades objetivas e subjetivas.¹⁵⁸ As primeiras são as que recaem sobre determinados objetos ou situações objetivas, cuja não-tributação colaborará para com a proteção de determinado fim social. As segundas, por sua vez, são as limitações impostas à tributação frente a condições pessoais específicas

¹⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

¹⁵⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 151. Ricardo Lobo Torres aponta a *liberdade* como o grande fundamento para as imunidades tributárias, afirmando que a identificação desse valor como o que embasa esse instituto impede a confusão com outros institutos jurídicos tomados (erroneamente, segundo o autor) pela doutrina como semelhantes, como a isenção e a não-incidência. (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 62-64).

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

¹⁵⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 7.

¹⁵⁸ Roque Antonio Carrazza apresenta, contudo, entendimento distinto: “Essa classificação não deixa de ser útil. Parece-nos, todavia, que, em termos técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.” (CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos**: arts. 150, VI, “C”; 150, §4º e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006, p. 15).

de certos sujeitos, que se vinculam aos valores e princípios que o Estado deve proteger.¹⁵⁹

As subseções que seguem visam a desenvolver a noção de imunidade tributária, levando em consideração traços distintivos em relação a outros institutos de direito tributário e a discussão acerca de quais disposições legislativas seriam atinentes ao tema. Esse estudo dar-se-á mediante a comparação entre a imunidade, a isenção e a não-incidência e a referência à identificação das imunidades tributárias no texto constitucional.

2.1.1. Imunidade, isenção e não-incidência

Cumprir realizar breve distinção entre a imunidade e duas outras situações que têm como consequência a declaração de que não é devido o pagamento de tributos, a fim de melhor esclarecer o conteúdo deste instituto. Primeiramente, será observada a *isenção*, que se distingue da imunidade em razão de atuar sobre o exercício da competência tributária, enquanto a imunidade refere-se à definição dessa competência.¹⁶⁰

A isenção, nos termos do artigo 175, I, do Código Tributário Nacional, é uma forma de exclusão do crédito tributário. Isso significa dizer que, para que ela se configure, é necessário ter havido anteriormente a incidência de um tributo, que pode ser excepcionada *“por motivos de técnica ou adequação da própria incidência ou como instrumento de política fiscal”*.¹⁶¹

Nesse ponto, difere da imunidade, que exclui a própria competência para a instituição de tributos; não há uma situação de incidência, pois a competência tributária *“já nasce limitada”*¹⁶². A imunidade impede *“não apenas a cobrança ou*

¹⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 91-92. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 152.

¹⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 152.

¹⁶¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p.110-111. Sacha Calmon Navarro Coêlho discorda dessa opinião, defendendo que *“A hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos”* (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 167).

¹⁶² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. rev., aum, e atual., v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 369.

exigência, *mas a própria instituição de imposto*".¹⁶³ Quanto à isenção, a pessoa política é competente para tributar¹⁶⁴, e, ao exercer essa competência, exclui determinadas situações do âmbito de incidência do tributo, diminuindo a sua abrangência.¹⁶⁵

Outra peculiaridade diz respeito à espécie normativa que pode instituí-las. A isenção opera mediante comando do legislador ordinário¹⁶⁶, é favor legal¹⁶⁷ que dispensa o pagamento de determinado tributo. As imunidades, por sua vez, são estabelecidas pela Constituição¹⁶⁸, uma vez que se inserem na categoria constitucional das limitações ao poder de tributar¹⁶⁹. Por essa razão, não podem ser regulamentadas senão através de lei complementar.¹⁷⁰

Deve-se recordar, em face dessa distinção, que à isenção não se aplicarão os princípios específicos da interpretação das normas constitucionais, descritos no capítulo anterior. Contudo, a imunidade, em razão de seu caráter constitucional, será interpretada não apenas mediante as normas gerais da Hermenêutica, mas também visando à realização máxima das regras da Constituição, em sua unidade e com a maior proteção dos valores e finalidades nela contidos.

Finalmente, a outra situação que merece ser mencionada é a da *não-incidência*. Alguns autores afirmam tratar-se de gênero, do qual a imunidade seria espécie de não-incidência qualificada.¹⁷¹ A não-incidência refere-se aos fatos para

¹⁶³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 111.

¹⁶⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 152.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 205.

¹⁶⁶ PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 77.

¹⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Exercício de cidadania**. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 258.

¹⁶⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 157. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. rev., aum. e atual., v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 369. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Parecer 2 – A imunidade das entidades fechadas de Previdência Privada (fundos de pensão) perante a Constituição de 1988. *In*: _____; _____ (org.). **Direito Tributário atual**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 105.

¹⁶⁹ FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflitos de competência tributária – ICMS e ISSQN**: os novos conceitos de mercadoria e serviço. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 34.

¹⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Exercício de cidadania**. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 258-259.

¹⁷¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 111.

os quais o legislador não fez previsão de “*imposição tributária*”¹⁷², ou seja, são as situações ou objetos que não se encontram no âmbito das hipóteses de incidência, que são atípicos.¹⁷³ A imunidade tributária, por sua vez, trata de fatos sobre os quais não incidem impostos, com a particularidade de que faz menção expressa a esses eventos e à sua situação em relação aos tributos.

2.1.2. Topologia das limitações ao poder de tributar na Constituição Brasileira de 1988

As imunidades, segundo os estudos sobre o tema, podem ser implícitas ou explícitas.¹⁷⁴ A Constituição Brasileira de 1988, assim como outras Constituições anteriores, houve por bem tornar explícitas as hipóteses de imunidade, denominando a Seção II do capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional de “Das Limitações do Poder de Tributar”. Os artigos 150 a 152 compõem a referida seção, estabelecendo vedações tanto para a União como para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A doutrina afirma que, em que pese o legislador constituinte haja reservado espaço no texto constitucional para tratar especificamente da questão das limitações do poder de tributar, dentre as quais se encontrariam as imunidades, os artigos mencionados não seriam os únicos a dispor sobre a matéria.¹⁷⁵ Assinala-se, inclusive, que algumas dessas normas estariam situadas fora do capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.¹⁷⁶

São indicados como dispositivos constitucionais que conteriam normas de imunidade tributária, além dos indicados na seção “Das Limitações do Poder de Tributar”, os artigos 153, §§3º, III; 4º e 5º; 155, §2º, X, XI; 156, §2º, II; e 184, §5º.¹⁷⁷

¹⁷² PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 16.

¹⁷³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 111.

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 88

¹⁷⁵ BERNI, Maurício Batista. Sistema Tributário Brasileiro. In: _____; CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; DANILEVICZ, Ígor. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 24.

¹⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 153.

¹⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 210-212.

Ainda apontam os juristas o artigo 195, II e §7º; bem como o artigo 5º, em seus incisos XXXIV, LXXIV, LXXVI, LXXVII.¹⁷⁸

O constituinte, ao elencar essas hipóteses esparsas, atribuiu de forma equivocada outra nomenclatura que não a de imunidade. Assim, caso a interpretação dos referidos artigos da Constituição fosse realizada apenas utilizando-se o método literal ou gramatical, entenderia o intérprete estar diante de hipóteses de não-incidência¹⁷⁹ ou de isenção¹⁸⁰.

No entanto, aplicando à atividade interpretativa das proposições antes referidas não apenas o método gramatical, mas também o lógico-sistemático e o teleológico, em atividade conjunta, concluem os doutrinadores pela qualificação dos artigos como hipóteses de imunidade, apesar da nomenclatura que o texto apresenta.¹⁸¹ Os autores chegam à definição dos dispositivos como sendo casos de imunidade em razão da caracterização que fazem do instituto: seja porque o comando dos artigos diz respeito à incompetência do legislador para a instituição de tributos¹⁸², seja porque se identifica a vinculação da não-incidência com a proteção de direitos humanos¹⁸³.

2.2. As imunidades tributárias no artigo 150 da Constituição de 1988

As hipóteses de imunidade tributária estabelecidas pela Constituição Brasileira de 1988 que mais têm recebido atenção da doutrina e da jurisprudência

¹⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 88. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 160-161.

¹⁷⁹ Como, exemplificativamente, nos casos a seguir: Art. 153, “§3º - O imposto previsto no inciso IV (...) III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior” (grifou-se). Art. 153, “§4º - O imposto previsto no inciso VI do caput: (...) II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel” (grifou-se).

¹⁸⁰ O que se poderia concluir em relação ao artigo 184, §5º: “Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. (...) § 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.” (grifou-se).

¹⁸¹ Paulo de Barros Carvalho aduz que “não será a atecnia do editor da regra que irá comprometer a compreensão da figura” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 212).

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 210. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 160.

¹⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 87.

encontram-se explicitadas no artigo 150, VI, e nos parágrafos 2º, 3º e 4º, referentes a esse inciso:

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:

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.

(...)

§ 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.

(...)

Essas imunidades são chamadas “*genéricas*”¹⁸⁴, ou “*imunidades aos impostos*”¹⁸⁵, instituídas em um artigo que elenca, além das imunidades, princípios que atuam no sentido da limitação ao poder de tributar.¹⁸⁶ Como se trata de normas cujo fundamento é relativo às finalidades do próprio Estado, entende-se que

¹⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 257.

¹⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 213.

¹⁸⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 153.

constituem cláusula pétrea (incidindo sobre elas o art. 60, §4º da Constituição), não podendo ser alteradas nem mesmo por Emenda Constitucional.¹⁸⁷

O artigo 150, VI apresenta tanto imunidades subjetivas (nas alíneas *a* e *c*)¹⁸⁸ como imunidades objetivas (alíneas *b* e *d*)¹⁸⁹. Cada uma das alíneas será objeto de análise nas subseções a seguir, que procuram destacar as principais características de cada regra de imunidade.

2.2.1. A imunidade recíproca

O inciso I, *a* do artigo 150 veda a instituição de impostos pela União, Estados Distrito Federal e Municípios em relação ao patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Essa regra de imunidade é denominada imunidade recíproca.

A imunidade recíproca, que há muito compõe o ordenamento jurídico brasileiro¹⁹⁰, está fundada na defesa do sistema federativo em que se estrutura o país¹⁹¹. Sua introdução, no Brasil, dá-se por influência dos Estados Unidos, uma vez

¹⁸⁷ GODOI, Marciano Seabra de; RESENDE, Flávia de Araújo; ROSA, Karina Perdigão. Imunidades. In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 201. MACHADO, Hugo de Brito. Limitações do poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações do poder impositivo e segurança jurídica**. Pesquisas Tributárias. Nova série, 11. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 115. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Limitações do poder impositivo e segurança jurídica. In: _____ (coord.). **Limitações do poder impositivo e segurança jurídica**. Pesquisas Tributárias. Nova série, 11. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 33.

¹⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 225 e 249.

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 221. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 286. Ressalte-se apenas que Ricardo Lobo Torres não enquadra a imunidade da alínea *b* do artigo 150, VI, dentre as imunidades objetivas: “*A imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, sem embargo de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos*” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 241).

¹⁹⁰ Aliomar Baleeiro relata que a vedação à tributação entre os entes da federação “*entrou no Direito Constitucional brasileiro com o art. 10 da Constituição de 1891*”, inspirada pelo Direito norte-americano, não sendo inserida no texto constitucional de 1824, mas sendo novamente tema abordado pelo legislador constituinte em 1934. (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 234; 247)

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 206. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 9. GODOI, Marciano Seabra de; RESENDE, Flávia de Araújo; ROSA, Karina Perdigão. Imunidades. In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 201. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 153. Ricardo Lobo Torres defende que o fundamento da imunidade

que nesse país há muito a jurisprudência desenvolve essa noção, admitindo-a ao longo do tempo com maior ou menor abrangência¹⁹².

Com o dispositivo em análise, pretende-se proteger a autonomia das pessoas políticas de direito público¹⁹³. Ao observar-se o inciso IV, a em conjunto com o §2º do artigo 150, infere-se que a imunidade alcança não apenas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios¹⁹⁴, mas também as autarquias e fundações por esses entes instituídas e mantidas.¹⁹⁵ Por outro lado, o §3º do mesmo artigo exclui do âmbito da limitação do poder de tributar situações relacionadas ao exercício de atividades econômicas pelo Poder Público, ou às atividades pelas quais o particular ofereça alguma forma de contraprestação.

A doutrina discute, quanto à espécie de imunidade em questão, acerca da especificação da hipótese ventilada no parágrafo 2º do artigo 150. Da mesma forma, outro aspecto que tem merecido a atenção dos juristas diz respeito à determinação dos limites que encontra o legislador tributário diante dessa norma.

Quanto ao conteúdo do parágrafo 2º, discordam os autores quanto aos entes aos quais se estende a imunidade recíproca. Alguns afirmam que a especificação realizada pelo constituinte exclui da competência tributária apenas as autarquias e fundações¹⁹⁶, já que “*só protege os entes verdadeiramente públicos, que se integrem à estrutura política do país*”¹⁹⁷: trata-se de aplicação do método literal de interpretação.

Outros doutrinadores, realizando interpretação teleológica, sustentam que o dispositivo faz referência a instrumentalidades administrativas, de modo que as

recíproca, a sua “causa profunda”, seria a liberdade individual, que restaria protegida mediante a manutenção do equilíbrio federativo. (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 222-224).

¹⁹² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 213-217.

¹⁹³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 211.

¹⁹⁴ Aliomar Baleeiro observa que a atribuição ao Município da condição de beneficiário da imunidade recíproca é nota distintiva do sistema jurídico brasileiro em relação ao norte-americano (BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 241).

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 225.

¹⁹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 154.

¹⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 226.

empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando responsáveis pela prestação de um serviço público, também seriam imunes.¹⁹⁸ Ambas as correntes (de interpretação especificadora ou extensiva), porém, defendem que os concessionários não estão incluídos pela imunidade.¹⁹⁹

A outra questão analisada pela doutrina refere-se aos impostos cuja competência tributária é limitada pelo artigo 150, VI, a. Debateu-se, entre os juristas, se os impostos sobre patrimônio, renda ou serviços obedecem à classificação realizada pelo Código Tributário Nacional, ou se qualquer tipo de imposto estaria afetado à regra de imunidade, caso incidisse sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades imunes.²⁰⁰

Formou-se consenso entre os autores no sentido de que a imunidade recíproca tem por finalidade proteger o patrimônio, a renda e os serviços da União e dos demais entes federativos, bem como de suas instrumentalidades administrativas.²⁰¹ Assim, ainda que o imposto analisado não esteja enquadrado na classificação do Código Tributário Nacional, caso afete economicamente o patrimônio de uma autarquia, por exemplo, deve ser considerado compreendido pela regra de imunidade.²⁰² Novamente, tendo em vista o aspecto finalístico da norma de imunidade, a doutrina realizou interpretação que ampliou o sentido do texto.

¹⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 263. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 215. Sacha Calmon Navarro Coêlho apresenta ainda outro fundamento para essa afirmativa: “O conceito de autarquia para fins imunitários é fornecido pelo Decreto-Lei nº 200, de 1967, que, para efeitos da Administração Pública, reparte-a e a define em direta e indireta, termos correspondentes, numa terminologia estranha ao Direito, aos vocábulos ‘administração centralizada e descentralizada’. O Decreto-Lei nº 200 diz que a Administração Indireta compreende as autarquias, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, ditado que serve perfeitamente à aplicação da Carta” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 263).

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 207. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 263. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 226. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 219.

²⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 231.

²⁰¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 263-264.

²⁰² Aliomar Baleeiro ensina que “A ratio legis recomenda que se apurem os efeitos econômicos do imposto em cada caso” (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 256). No mesmo sentido, TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito**

2.2.2. A imunidade dos templos de qualquer culto

O inciso VI, *b* do artigo 150 da Constituição institui a imunidade sobre os “templos de qualquer culto”. Esse dispositivo constitucional é, nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, o “*contraponto fiscal da liberdade religiosa afirmada na Declaração de Direitos (art. 5º, item VI)*”²⁰³.

O valor protegido pela imunidade ora analisada (e que, por conseqüência, fundamenta-a) é, portanto, o da liberdade de crença, mediante a garantia do livre exercício dos cultos religiosos.²⁰⁴ Saliente-se, ainda, que não há restrição no texto constitucional quanto a determinadas práticas religiosas; a imunidade alcança “*todo e qualquer culto religioso*”, o que se infere de interpretação sistemática da Constituição. Deve-se apenas atentar, entretanto, para casos em que pretendam os indivíduos simular a existência de culto religioso apenas com o fim de ver sobre si incidir o artigo 150, VI, *b*²⁰⁵, pois essas hipóteses, por não atenderem à finalidade da regra, não estão compreendidas em seu âmbito de incidência.

O ponto controverso que a imunidade dos templos apresenta encontra-se na definição de *templo*. Isso porque o parágrafo 4º do artigo 150 estabelece que essa espécie de imunidade compreende “*somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades*”.

A interpretação desse dispositivo tem dividido os estudiosos do tema, em razão dos elementos que necessitam ser avaliados para sua compreensão. Ao procurar estabelecer em que consistiria o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais do culto religioso, o intérprete deve expressamente

constitucional financeiro e tributário, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 231; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 217; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 11.

²⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 238.

²⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 220. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 239. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 207.

²⁰⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 269. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 241-242.

considerar o elemento teleológico, o que resulta, para alguns, em extensão do significado da norma, e, para outros, em sua restrição.

Certos autores preconizam que se situam no patrimônio relacionado às finalidades essenciais dos cultos não só

a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou a residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.²⁰⁶

Os doutrinadores que compartilham deste entendimento sustentam, ainda, que determinados bens móveis (como aviões, embarcações ou outros veículos), se utilizados para os fins específicos relativos ao culto, são componentes do conceito de templo, beneficiando-se da imunidade em questão.²⁰⁷ Por outro lado, há parte dos juristas que, unindo à interpretação teleológica a de natureza gramatical, defende que apenas o local destinado ao culto encontra-se fora da competência tributária: *“O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres”*.²⁰⁸

Deve-se fazer referência, além disso, à diferenciação efetuada entre a imunidade aos templos de qualquer culto e incentivo ou subsídio à atividade religiosa.²⁰⁹ A primeira situa-se no plano da proteção das finalidades do Estado, sendo legítima precisamente porque não se destina a nenhuma manifestação religiosa específica, mas à defesa da liberdade de culto religioso em geral. A segunda, por sua vez, não é permitida ao Estado, sob pena de configurar-se preferência²¹⁰ e, por conseguinte, violação da garantia do artigo 5º, VI da

²⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 311.

²⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 242-243. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 312. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 208.

²⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 169.

²⁰⁹ GODOI, Marciano Seabra de; RESENDE, Flávia de Araújo; ROSA, Karina Perdigão. Imunidades. In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 206.

²¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 312.

Constituição. Trata-se de distinção que é feita em consideração ao método interpretativo sistemático: a norma necessita ter seu significado compreendido em relação às demais existentes no ordenamento jurídico, o que tem maior relevância no caso de normas constitucionais.²¹¹

2.2.3. A imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social

A imunidade descrita no artigo 150, VI, c envolve diferentes entidades, congregando em um mesmo dispositivo diversas finalidades. As normas de imunidade contidas nesse único dispositivo pretendem atender aos comandos constitucionais referentes ao princípio democrático, à liberdade de associação profissional ou sindical, ao direito à educação e à prestação dos direitos sociais.

Quanto aos partidos políticos, a doutrina aponta como fundamento para a regra de imunidade a proteção do regime democrático, uma vez que incide sobre instituições que são consideradas “*instrumentos de governo*”²¹². Uma vez que, no processo eleitoral democrático, por disposição constitucional, os partidos são figura necessária²¹³, impõe-se a sua exclusão do âmbito da competência tributária do Estado, a fim de que se preserve a sua autonomia financeira.²¹⁴

Os partidos mencionados na alínea analisada, segundo interpretação que considera o sistema de normas constitucionais, são aqueles que se constituem *secundum legem*²¹⁵, ou seja, atendendo ao que dispõe o artigo 17 da Constituição.²¹⁶ Além deles, observe-se que a regra de imunidade também prevê que as fundações dos partidos políticos, quanto a seu patrimônio, renda e serviços,

²¹¹ Sobre o tema, ver o Capítulo 1, Subseção 1.2.1.

²¹² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 330. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 726.

²¹³ “Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante (...) § 3º - São condições de elegibilidade, na forma da lei: (...) V - a filiação partidária (...)”

²¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 222.

²¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 270.

²¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 248. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 727.

encontram-se fora do âmbito da competência tributária. Cumpre, por fim, mencionar o ensinamento de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que

A imunidade dos partidos políticos, ao contrário da dos templos e à semelhança daquela que protege as instituições de educação e assistência social, se compagina perfeitamente com as subvenções e os incentivos fiscais (...)²¹⁷

A imunidade relativa às entidades sindicais dos trabalhadores tem por escopo a proteção e, conseqüentemente, o estímulo à formação de sindicatos da classe trabalhadora.²¹⁸ Pouco se discute sobre o tema, sendo escassos estudos que buscam aprofundá-lo.²¹⁹ Os autores apenas fazem referência, em ampliação do significado do texto, ao fato de que as centrais sindicais, entidades que são compostas por diversos sindicatos, estariam inseridas na hipótese de imunidade em questão.²²⁰

As instituições de educação e assistência social são, dentre os entes mencionados no texto do artigo 150, VI, c, os que têm recebido maior atenção por parte dos juristas. Talvez isso se dê pelo fato de que as atividades por elas exercidas são, originalmente, de responsabilidade do Estado, que permitiu, para que a prestação fosse mais efetiva, que entidades privadas pudessem realizá-las.²²¹

O fundamento apontado para essa espécie de imunidade é a proteção ao chamado mínimo existencial²²², que deve ser concretizado pelo Estado através da garantia e efetivação dos direitos sociais estabelecidos na Constituição. Além disso, tendo em vista que a parte final do artigo 150, VI, c, aplica-se a essas entidades (e

²¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 246.

²¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 728.

²¹⁹ Ricardo Lobo Torres critica a inserção das entidades sindicais dos trabalhadores nas imunidades do artigo 150, VI, c, já que não se configuraria forma de proteção de direitos humanos, o que, para o autor, é o grande fundamento deste instituto (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 250).

²²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 270. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 728-729.

²²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 730 e 739. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 208.

²²² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 254.

não aos partidos políticos ou às entidades sindicais)²²³, outro fundamento apresentado conclui que elas, por suas características, não podem ser consideradas econômicas e, assim, fazem jus à imunidade.²²⁴

A definição das instituições de educação e assistência social envolve fundações, associações, sociedades civis, cujas atividades encontram definições próprias. A atividade educacional deve ser entendida, através de interpretação teleológica, em sentido amplo, não envolvendo apenas a educação formal, mas também a informal e atividades relativas ao acesso à cultura e à ciência.²²⁵ Já o conceito de assistência social é indicado, mediante aplicação do método lógico-sistemático, como sendo o do artigo 203 da Constituição, segundo o qual

abrange a proteção e o amparo à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, máxime quando estas medidas favorecem aos mais fracos. Compreende, por igual modo, a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência física, bem como, a proteção da integração ao mercado de trabalho.²²⁶

As grandes discussões acerca dessa imunidade referem-se à qualificação das instituições de educação e assistência social. A definição do “*requisito básico*”²²⁷ que a Constituição estabeleceu (ausência de fins lucrativos) e sua relação com os requisitos legais referidos pelo dispositivo, bem como a espécie legal que poderia instituí-los suscitaram debate entre os doutrinadores.

A imunidade referida no artigo 150, VI, c da Constituição é reproduzida no artigo 9º, IV, c do Código Tributário Nacional. O dispositivo remete à norma do artigo

²²³ “A parte final da alínea c do inciso VI do art. 150 (‘sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei’) aplica-se apenas às instituições de educação e de assistência social, e não a todas as entidades mencionadas na alínea” (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 155).

²²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 18.

²²⁵ Das quais se excluem, no entender de Ricardo Lobo Torres, as atividades das seguintes instituições: “os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades dedicadas ao lazer” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 258).

²²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos**: arts. 150, VI, “C”; 150, §4º e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006, p. 27.

²²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos**: arts. 150, VI, “C”; 150, §4º e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006, p. 21.

14 da mesma lei, que estabelece requisitos a que devem submeter-se as instituições de educação e assistência social.

Os requisitos elencados pelo artigo 14, de acordo com os autores, devem ser interpretados sistematicamente. Cumprem função de detalhamento, de explicitação da expressão “sem fins lucrativos”²²⁸, desmembrada nas exigências de não-distribuição de seu patrimônio ou renda, de aplicação integral de seus recursos no País para a manutenção de seus objetivos institucionais e de manutenção de escrituração de receitas e despesas de acordo com as formalidades exigidas (incisos I, II e III do artigo 14).

Recorde-se que o não-preenchimento dessas condições determinadas na lei impede a *fruição*, mas não extingue o *direito* à imunidade, que é conferido nos termos da Constituição.²²⁹ Essa observação se extrai, assim como a anterior, de interpretação sistemática, que relaciona as disposições normativas de acordo com a hierarquia dos diplomas legais em que estão inseridas.

Quanto à lei que poderia determinar os requisitos para as instituições às quais se dirige essa imunidade, alterou-se o entendimento constitucional sobre a matéria. De acordo com o que dispunham as Constituições anteriores a 1967, a doutrina sustentava que o dispositivo se referia à lei ordinária²³⁰; a partir de então, as demais Constituições, ao inserirem a norma que hoje se situa no artigo 146, II²³¹, optaram claramente pela lei complementar como instrumento de determinação dos requisitos.²³²

²²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 157. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 223. CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos**: arts. 150, VI, “C”; 150, §4º e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006, p. 30.

²²⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 224.

²³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 313.

²³¹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”.

²³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 209. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. *In*: _____ (coord.). **Limitações do poder impositivo e segurança jurídica**. Pesquisas Tributárias. Nova série, 11. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 36. TORRES, Ricardo Lobo. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações do poder impositivo e segurança jurídica**. Pesquisas Tributárias. Nova série, 11. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 64.

Deve-se ainda atentar para o que determina o §4º do artigo 150 da Constituição, que relaciona a imunidade em questão com a persecução das finalidades essenciais das instituições. Assim, seriam imunes o patrimônio, renda e serviços que guardem relação com as finalidades previstas nos estatutos e atos constitutivos das instituições de educação e assistência social.²³³

2.2.4. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão

A previsão do artigo 150, VI, *d* da Constituição determina não haver competência tributária relativa aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Trata-se de uma imunidade objetiva²³⁴, que tem como fim a promoção da liberdade de expressão através do acesso a determinados meios de difusão e manifestação do pensamento.²³⁵

As características acima referidas possuem conseqüências relevantes para o tratamento dessa imunidade. No que diz respeito à sua classificação como objetiva, é necessário destacar que se tem dado preferência a uma interpretação gramatical, não alcançando, portanto, as pessoas (físicas ou jurídicas) relacionadas com a produção e o comércio desses produtos.²³⁶ Assim, por exemplo, é tributável a renda da editora ou empresa jornalística²³⁷, em razão da própria natureza do Imposto sobre a Renda, que para sua incidência não distingue as atividades pelas quais o

Cumpra registrar posição diversa quanto ao fundamento da afirmação da lei complementar como reguladora dos requisitos referidos pela Constituição, no sentido de que as imunidades, por não constituírem limitações, mas delimitações da competência tributária, não teriam seus requisitos submetidos à lei complementar em razão do artigo 146 da Constituição, e sim porque a lei deve ser *“uma lei de normas gerais, que estará complementando dispositivo constitucional delineador de competência tributária – imunidade”* (CANAZARO, Fábio. **Lei complementar tributária na Constituição de 1988**: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 64).

²³³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 78.

²³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 340.

²³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 746.

²³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 304.

²³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 291. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 764.

contribuinte auferir a renda, sendo-lhe indiferente o fato de o objeto produzido e comercializado por esses sujeitos (livro, jornal, periódico) ser imune.

A finalidade da imunidade em exame, por sua vez, coloca em questão o conceito dos objetos imunes. Com o advento de novas tecnologias, discute-se se prepondera, para os fins de incidência do artigo 150, VI, *d*, a caracterização tradicional de livro ou um conceito que envolva a função desse objeto enquanto “veículos de idéias”²³⁸.

A doutrina, em geral, apresenta opinião favorável à construção de uma compreensão de livro que contemple o fundamento da imunidade, a liberdade de expressão, a veiculação do pensamento, “*pouco importando o processo tecnológico que a realiza*”.²³⁹ Privilegia-se, dessa forma, uma combinação das técnicas de interpretação histórico-sociológica e teleológica da regra de imunidade, permitindo-se a ampliação de seu sentido diante da evolução da situação da *occasio legis* para a do momento em que atua o intérprete.

²³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 748.

²³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 749.

3 O STF E A INTERPRETAÇÃO DO ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO

As imunidades tributárias são, como já referido anteriormente, classificadas pela doutrina como limitações constitucionais ao poder de tributar. Uma vez que tratam da estruturação do Estado em sua atividade arrecadatória, da competência tributária, e encontram-se inseridas no texto da Constituição, os julgamentos a elas relativos são de competência (originária ou recursal) do Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 102 da Constituição: “*Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição (...)*”.

Dessa forma, ao buscar-se a interpretação das regras constitucionais de imunidade tributária realizada pelo Poder Judiciário, nada mais adequado que fazer referência ao tribunal cuja principal atribuição “*é de Corte de Constitucionalidade*”²⁴⁰. O presente capítulo tem por finalidade apresentar exemplificativamente, através da análise de alguns acórdãos do Supremo Tribunal Federal, as orientações desse órgão em relação à interpretação das regras do artigo 150, VI da Constituição, comparando-as com as antes referidas considerações apresentadas pela doutrina acerca da matéria.

3.1. Acórdãos relativos ao artigo 150, VI, a

Um dos principais temas discutidos pelo Supremo Tribunal Federal em ações que envolvem a regra da imunidade recíproca é relativo à interpretação do parágrafo 2º do artigo 150. Em razão da cobrança de tributos sobre sua renda, patrimônio e serviços, sociedades de economia mista e empresas públicas provocaram o Poder Judiciário sustentando aplicar-se a elas a imunidade recíproca, com fundamento no dispositivo mencionado.

Os acórdãos analisados permitem identificar a orientação majoritária da jurisprudência do Tribunal, que distingue as empresas públicas que prestam serviço público das empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. A partir dessa definição, apresentada pela doutrina²⁴¹, a maior parte das decisões

²⁴⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 484.

²⁴¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p.155. Além da distinção entre serviço público e atividade

sustenta o entendimento de que as empresas públicas prestadoras de serviço público possuem natureza autárquica²⁴². Elas são, portanto, qualificadas como uma instrumentalidade do ente federativo, delegatárias de serviço público e distintas das concessionárias, em virtude de que não celebram contrato com o ente que as cria, mas recebem o serviço a ser prestado por outorga.²⁴³

É interessante observar que a classificação das empresas públicas antes mencionada, na realidade, não tem origem na doutrina tributária, mas desenvolveu-se a partir de dispositivo atinente ao Direito Administrativo, o artigo 173 (nos acórdãos examinados, conjugado com o artigo 21) da carta constitucional. Evidencia-se a relação da matéria tributária com os demais ramos do Direito, não podendo o intérprete descartar de imediato os conceitos que deles provenham, mas avaliar se são aplicáveis em sua configuração original às normas tributárias.

A consideração do Direito como sistema leva o julgador à conclusão de que a diferenciação alcança não apenas artigos referentes estritamente ao direito administrativo, mas também o artigo 150.²⁴⁴ Antes ainda, o método lógico-sistemático, ao aplicar-se ao artigo 173, resultou em interpretação restritiva do seu parágrafo primeiro²⁴⁵, o qual foi utilizado em nova aplicação da interpretação

econômica em sentido estrito, o autor, nessa mesma obra, diferencia as empresas estatais prestadoras de serviço público das concessionárias de serviço público (p. 157-159).

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Ordinária nº 959-4/RN. Autor: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Réu: Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Menezes Direito. Brasília, DF, 17 de março de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 3/11/2010. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 354.897-2/RS. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Recorrido: Município de Montenegro. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 de agosto de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 363.412-7/BA. Agravante: Município de Salvador. Agravado: Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária - INFRAERO. Relator: Ministro Menezes Direito. Brasília, DF, 17 de março de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 3/11/2010.

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Ordinária nº 959-4/RN. Autor: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Réu: Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Menezes Direito. Brasília, DF, 17 de março de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 3/11/2010.

²⁴⁵ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (...) II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (...) §2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. (...)”.

sistemática, com o artigo 37, §6º da Constituição, para que se obtivesse a distinção entre os dois tipos de empresa pública.²⁴⁶

Por outro lado, há registro, na Ação Cível Ordinária nº 949-4, de voto divergente que realiza interpretação diversa do artigo 173. Com base na norma do §1º, II, desse artigo, o Ministro argumenta que o §2º do mesmo dispositivo deve ter interpretação literal. O voto vencedor, contudo, cita jurisprudência anterior que afirma ser conseqüência desse método de interpretação a exclusão da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos da hipótese de imunidade recíproca, o que é refutado pelos Ministros em razão dos demais argumentos apresentados.

Os julgados resultam em interpretação restritiva dessa norma, em razão da atividade exercida pelas empresas, tidas como serviço essencial (de acordo com a Constituição, o artigo 21, X, no caso da ECT, e XIII, c, em relação à INFRAERO). A interpretação que enquadra as empresas na norma do artigo 150, VI, a, é, além de sistemática, teleológica.

Uma peculiaridade do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 363.412-7 é a referência expressa à identificação *mens legislatoris* como parte do processo de compreensão do sentido da regra de imunidade recíproca, que ocorre quando o Ministro Relator expõe a

preocupação do legislador constituinte de inibir, pela repulsa à submissão fiscal de uma entidade federada a outra, qualquer tentativa, que, concretizada, possa, em última análise, inviabilizar o próprio funcionamento da Federação.²⁴⁷

Em se tratando de outros temas pertinentes à imunidade recíproca, a determinação dos tributos aos quais se aplica o artigo 150, VI, a, merece ser referida. Tanto o acórdão que se refere às espécies tributárias compreendidas pela regra como o que diz respeito aos tipos de impostos pertinentes à norma realizam interpretação especificadora, seja para sustentar que a imunidade se aplica apenas

²⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 354.897-2/RS. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Recorrido: Município de Montenegro. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 de agosto de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

²⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 363.412-7/BA. Agravante: Município de Salvador. Agravado: Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária - INFRAERO. Relator: Ministro Menezes Direito. Brasília, DF, 17 de março de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 3/11/2010.

aos impostos, e não às taxas,²⁴⁸ seja para afirmar que estão excluídos da competência tributária nos termos do artigo em questão os impostos, indistintamente.²⁴⁹

Por fim, faz-se necessário referir a relevância atribuída, para a interpretação das regras de imunidade, à interpretação teleológica, o que restou explícito no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 197.940-2:

Descabe partir para a interpretação literal do preceito, colocando em plano secundário a teleológica. A referência a patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, contida na alínea em comento, tem o alcance de afastar a cobrança de todo e qualquer imposto.²⁵⁰

3.2. Acórdãos relativos ao artigo 150, VI, b

A imunidade relativa aos templos de qualquer culto suscita como principal questão o alcance dado ao termo “templo”. Em conjunto com a discussão acerca do conceito central do artigo 150, VI, b, a interpretação e aplicação do parágrafo 4º desse mesmo artigo é outro tema encontrado nas decisões estudadas.

Especificamente sobre o alcance da imunidade em relação a imóveis que não sejam exatamente o prédio em que ocorre o culto religioso, o Supremo Tribunal Federal realiza interpretação que resulta em extensão do sentido da norma, para compreender também as dependências do templo.²⁵¹ Esse entendimento coaduna com o que a doutrina vem ensinando já há muito acerca da matéria.

²⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 424.227-3/SC. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Recorrido: Município de Imbituba. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 24 de agosto de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

²⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 197.940-2/SC. Agravante: União Federal. Agravado: Município de Águas Mornas. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 4 de março de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

²⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 197.940-2/SC. Agravante: União Federal. Agravado: Município de Águas Mornas. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 4 de março de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

²⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 690.712-8/RJ. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Mitra Arquiepiscopal do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 23 de junho de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010. A extensão referida é feita há muitos anos pelo Supremo Tribunal Federal: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 21.826/DF. Recorrente: Matriz da Glória. Recorrido: Prefeitura do Distrito Federal. Relator: Ministro Ribeiro da Costa. Rio de Janeiro, 2 de julho de 1953. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

É interessante observar que, no Recurso Extraordinário nº 21.826, embora a interpretação teleológica estenda o âmbito da imunidade para contemplar as dependências existentes no terreno do templo, o acórdão sustenta que a imunidade de lote de terreno isolado do templo atentaria à lógica do instituto. O julgador sustenta que, uma vez que as imunidades são expressas no texto constitucional, a sua interpretação extensiva deveria ser exceção.²⁵²

O mesmo julgado, ainda, ressalta o não-cabimento da imunidade às taxas, efetuando interpretação especificadora do dispositivo. Essa orientação é assente na jurisprudência dos tribunais.²⁵³

O Tribunal Pleno, mais recentemente, discutiu acerca da incidência da imunidade sobre lotes vagos e prédios comerciais dados em locação pertencentes a instituições religiosas.²⁵⁴ O debate entre os Ministros é muito rico e apresenta distintos aspectos relacionados com a interpretação da regra do artigo 150, VI, *b*, bem como com o §4º do artigo, sendo interessante objeto de análise.

O voto do Ministro Relator, inicialmente, aponta a tendência do Supremo Tribunal Federal quanto à realização de interpretação teleológica das regras de imunidade tributária, que muitas vezes resulta em ampliação do seu significado. Em seguida, aponta, contudo, que essa interpretação extensiva é feita majoritariamente quando do tratamento da alínea *c* do artigo 150, VI da Constituição. O fato de se tratar de uma das hipóteses de imunidade, assim, não corresponderia necessariamente à extensão do sentido da norma, pois cada regra deve ser interpretada em seus fundamentos.

²⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **21.826/DF**. Recorrente: Matriz da Glória. Recorrido: Prefeitura do Distrito Federal. Relator: Ministro Ribeiro da Costa. Rio de Janeiro, 2 de julho de 1953. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

²⁵³ Esse entendimento consolidado refere-se não apenas à hipótese do artigo 150, VI, *a*, mas também às demais alíneas, como se pode observar nos seguintes julgados: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **325.822-2/SP**. Recorrentes: Mitra Diocesana de Jales e outras. Recorrido: Prefeito Municipal de Jales. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Relator para o acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **424.227-3/SC**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Recorrido: Município de Imituba. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 24 de agosto de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **211.782-0/PR**. Recorrentes: Livraria e Distribuidora Curitiba Ltda. e outros. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Néri da Silveira. Brasília, DF, 28 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 10/11/2010.

²⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **325.822-2/SP**. Recorrentes: Mitra Diocesana de Jales e outras. Recorrido: Prefeito Municipal de Jales. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Relator para o acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

O voto conclui que não caberia interpretação ampliativa para a imunidade dos templos e seus anexos. Com base nessa premissa, o Ministro Relator faz uso do método interpretativo lógico-sistemático para sustentar que o §4º do artigo 150²⁵⁵ não se aplicaria à alínea *b* do inciso VI de forma integral, mas apenas “*no que couber*”, restringindo, dessa forma, seu significado em relação à imunidade dos templos.

Por sua vez, o voto que abre a divergência (elaborado pelo Ministro posteriormente designado como relator para o acórdão) apresenta interpretação distinta do artigo 150, §4º, mais próxima da literal, concluindo que esse dispositivo equiparou as hipóteses das alíneas *a* e *c*. Essa é a interpretação proposta, aliada, no entender do Ministro, à teleológica.

Ainda manifesta-se o Ministro referindo que a doutrina realiza interpretação restritiva para o conceito de templo. Em sentido contrário, defende que a equiparação feita pelo §4º do artigo 150 leva à interpretação de que a imunidade dos templos incluiria patrimônio, renda e serviços, e que, portanto, mesmo os bens alugados seriam imunes.

A Ministra Ellen Gracie, por sua vez, traz ao julgamento novo elemento interpretativo ao filiar-se à decisão do Relator. O seu voto aplica interpretação sistemática, referindo-se à “separação entre Estado e Igreja”, estampada no artigo 19, I da Constituição, para embasar seu entendimento.

Merecem menção duas observações efetuadas pelos Ministros nesse julgamento, que se relacionam com a atividade interpretativa. A primeira alinha-se às doutrinas objetivistas. Em determinado momento, o Ministro Carlos Velloso pontua a necessidade de se vincular o entendimento sobre as normas “*à razão e à vontade da Constituição*”, indicando que o verdadeiro significado da norma encontrar-se-ia na vontade da lei.

A segunda observação destacada refere a distinção entre o fundamento e a finalidade das normas de imunidade relativas às instituições de assistência social e às religiosas. Considerando o sistema constitucional, o Ministro Sepúlveda Pertence identifica diferentes finalidades para as regras: enquanto a imunidade da alínea *c* é

²⁵⁵ “§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.”

apontada como pretensão de estímulo à atividade de assistência social, a imunidade relativa aos templos tem relação com o dever de tolerância da atividade religiosa pelo Estado. Assim, o produto da interpretação sistemática nos termos mencionados, para o Ministro, é a interpretação mais literal, estrita, da imunidade do artigo 150, VI, *b*.

Finalmente, deve-se salientar a relevância da atividade de interpretação no julgamento acerca da incidência da imunidade ora examinada aos cemitérios. O Supremo Tribunal Federal, ao tratar do tema,²⁵⁶ aplicou a interpretação teleológica e o método lógico-sistemático para concluir, no caso específico, pela compreensão do cemitério no âmbito da imunidade. O cemitério em questão, por ser considerado extensão de uma capela, estaria englobado no conceito de templo de qualquer culto, não podendo sofrer tributação relativa a impostos.

3.3. Acórdãos relativos ao artigo 150, VI, c

A interpretação da imunidade das instituições de educação e assistência social, da mesma forma que a dos templos, tem como um dos aspectos que suscita conflitos a determinação do conteúdo do §4º do artigo 150. Além da discussão sobre a relação do patrimônio, renda e serviços com as finalidades essenciais para configurar-se a imunidade, os conceitos de *educação* e *assistência social* também já foram objeto de decisão pelo Supremo Tribunal Federal.

Em primeiro lugar, acerca da delimitação do sentido e alcance do artigo 150, §4º, ressaltam-se as considerações efetuadas no Recurso Extraordinário 221.395-8/SP²⁵⁷. O acórdão decidiu sobre a incidência de IPTU sobre imóveis usados pela entidade recorrente para residência de membros voluntários, escritórios e depósitos.

O Ministro Relator tratou da finalidade da regra de imunidade, que seria, em seu entendimento, viabilizar a atividade das entidades descritas no artigo 150, VI, *c*.

²⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA. Recorrentes: Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico. Recorrido: Município de Salvador. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 21 de maio de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 6/11/2010.

²⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221.395-8/SP. Recorrentes: Sociedade Torre de Vigia de Bíblias e Tratados. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 8 de fevereiro de 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 9/11/2010.

À interpretação teleológica somou-se a análise do texto normativo, que compreende o patrimônio e o relaciona às finalidades essenciais da instituição.

A interpretação da expressão “finalidades essenciais” é feita no mesmo sentido dos ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira, já referidos, significando a relação com os fins previstos no estatuto. Assim, como o estatuto da entidade previa o alojamento gratuito de membros em seus objetivos básicos, esses imóveis foram considerados imunes.

O Ministro Nelson Jobim acrescentou interpretação especificadora, no sentido de que os imóveis não seriam a finalidade da instituição de assistência social, mas infra-estrutura indispensável para alcançá-la. Esse entendimento coaduna com o apresentado pelo Relator quanto à teleologia da regra de imunidade, contribuindo para a decisão que declarou a imunidade aos imóveis da entidade, ainda que neles não se realizem as atividades de assistência social propriamente ditas.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também já é firme em sustentar a imunidade quanto a impostos em operações relativas a bens utilizados na prestação de serviços específicos da entidade²⁵⁸, com base em interpretação teleológica da norma. Assim, não incidem impostos relativos à importação quando da compra de bem que será destinado à atividade prestada pela instituição, uma vez que o bem referido enquadra-se na definição de patrimônio relacionado às finalidades essenciais que realiza o §4º do artigo 150.

No tocante à definição do termo *educação*, para fins de alcance do artigo 150, VI, c, novamente o entendimento do Supremo Tribunal Federal é semelhante ao apresentado pela doutrina. O sentido da norma não deve ser restrito, abrangendo outras atividades de formação de conhecimento que não apenas as descritas nos currículos formais.

No Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 24.283²⁵⁹, ao tratar do tema, o Ministro Relator apresentou, além do entendimento

²⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 476.664/RS. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 6 de abril de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 8/11/2010.

²⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 24.283/DF. Agravante: União. Agravado: Centro Cultural Brasil Estados Unidos - CCBEU. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 21 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 7/11/2010.

antes mencionado, interpretação sistemática, observando a Lei de Diretrizes e Bases da Educação para afirmar que o ensino de língua estrangeira caracteriza-se como atividade educacional. Contudo, apresenta interpretação para a caracterização de atividade assistencial mais restritiva, salientando que o termo se relaciona com a *“intensidade ou abrangência da prestação gratuita ou altamente subsidiada do ensino da língua inglesa a quem necessitar”*.²⁶⁰

3.4. Acórdãos relativos ao artigo 150, VI, d

Em relação à imunidade dos livros, jornais e o papel destinado à sua impressão, o STF assentou entendimento que vem se confirmando nas decisões posteriores. Pacificada está a questão da medida da extensão da imunidade aos insumos utilizados na produção dos objetos referidos²⁶¹, em que pese o tema tenha sido objeto de divergência entre os Ministros nas decisões que consolidaram a orientação, como a que será analisada nesta seção.²⁶²

Por outro lado, a diversidade de produtos impressos que se criam leva ao questionamento da incidência da imunidade em relação com o conteúdo do objeto em questão. Este tema é objeto de outras decisões, que necessitam utilizar distintos métodos de interpretação para lograr alcançar o sentido e o alcance do artigo 150, VI, d.

De acordo com o Ministro Carlos Velloso, até o julgamento do Recurso Extraordinário 203.859-8, o Supremo Tribunal Federal aplicava a norma de imunidade mediante interpretação finalística. Com base nos objetivos de amparo e

²⁶⁰ Esse entendimento diverge do que a doutrina vem afirmando acerca da gratuidade dos serviços para a caracterização da entidade como de assistência social: *“Desnecessário, pois, que a instituição assistencial nada cobre por seus serviços (...). Tampouco que tal cobrança apenas baste para afastar o déficit, vale dizer, para manter o equilíbrio de suas contas. É suficiente que seus administradores, membros ou gestores não participem de eventuais resultados econômicos positivos.”* (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 743).

²⁶¹ *“O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes”* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº **327.414/SP**. Recorrente: Empresa Folha da Manhã S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 7 de março de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 7/11/2010).

²⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **203.859-8/SP**. Recorrente: Empresa Folha da Manhã S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Relator para o acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 11 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 7/11/2010.

estímulo à cultura, liberdade de manifestação do pensamento, direito de crítica e propaganda partidária, entendia-se que a interpretação do artigo 150, VI, *d* deveria ser ampla, envolvendo também os insumos utilizados para a produção de livros, jornais e periódicos. Da mesma forma opinou o Ministro Relator.

Essa posição, contudo, foi vencida pela encampada por Ministros como Maurício Corrêa. O mencionado julgador, aplicando o método histórico de interpretação, procurou identificar a *mens legislatoris* no processo de formação da norma analisada. Assim, extraiu suas primeiras conclusões contrapostas ao Relator do fato de que houve proposta, quando da elaboração da norma, visando a ampliar o texto constitucional no tocante à imunidade em análise, o que foi rejeitado pelos constituintes.

Prosseguindo em seu exame da regra, o Ministro aplicou interpretação teleológica para definir se uma determinada solução alcalina aplicada à tinta usada para impressão, com o fim de fixação mais rápida no papel, poderia ser incluída na regra de imunidade. A leitura do artigo²⁶³, segundo o voto, leva ao questionamento da finalidade da solução alcalina, que não se dirigiria à impressão, ao livro, ao jornal, ao periódico, mas à tinta. Assim, não poderia beneficiar-se da imunidade.

O voto do Ministro Francisco Rezek, por sua vez, procurou realizar interpretação especificadora. Afirmando que “*a imunidade cobre o que se encaixa na categoria ‘papel’*”, concluiu, assim como o Ministro Maurício Corrêa, ser imune o papel fotográfico, porém fora da regra de imunidade a solução alcalina. Observe-se, ainda, que suas razões também fazem referência à intenção do Constituinte como elemento da interpretação do texto normativo referido.

Apresentam-se ainda outras considerações relevantes relacionadas à atividade interpretativa, como as que realizou o Ministro Ilmar Galvão. O Ministro adotou a interpretação literal, para dela extrair um sentido restrito para a imunidade: a regra envolveria apenas o papel em que é impresso o livro, jornal ou periódico. Além disso, mencionou o artigo 111 do Código Tributário Nacional, aplicando interpretação sistemática, para justificar sua posição no sentido da prevalência, no caso, de interpretação restrita, uma vez que o artigo a indica para as hipóteses de

²⁶³ (...) “*d*) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (grifou-se).

exoneração de obrigação fiscal, entendendo o voto que a orientação do artigo se aplicaria também ao caso em análise.

Outros votos trataram também da finalidade da norma, o que provocou interpretação extensiva no tocante aos insumos. A necessidade de assegurar garantias fundamentais levou a ampliar, em maior ou menor medida, o sentido que o texto aparentemente oferece. Em posição antagônica, os votos que restaram vencedores se utilizaram do método literal ou lógico para sustentar seus argumentos.

Merece destaque curioso entendimento, que consta no voto do Ministro Moreira Alves, em certa medida muito ampla, mas ao mesmo tempo restrita. O voto realiza interpretação que admite a possibilidade de imunidade para materiais que porventura venham a substituir o papel como suporte dos livros, jornais e periódicos. No entanto restringe o significado da norma quando realiza distinção entre papel e insumos, excluindo os últimos da incidência do artigo 150, VI, *d*.

Quanto ao conteúdo do material impresso e sua influência sobre a aplicação da regra de imunidade, cumpre realizar breve comentário acerca de processo que julgou se o artigo 150, VI, *d* seria aplicável a álbuns de figurinhas.²⁶⁴ A Ministra Ellen Gracie, realizando interpretação teleológica, sustentou que o álbum seria um “*meio de estímulo à familiarização com meios de comunicação impressos*”.

O voto, ainda, fez interpretação especificadora, ao identificar que o Constituinte não fez qualquer referência ao “*valor artístico ou didático*” que a publicação devesse ter, não devendo fazê-lo, diante do fim da norma, o intérprete. Desse modo, o álbum de figurinhas seria imune, nos termos do dispositivo constitucional.

Uma última observação a respeito da imunidade de livros, jornais e periódicos guarda relação com a evolução tecnológica por que tem passado a sociedade, e que atinge também os meios pelos quais é possível expressar-se. Conforme bem previra o Ministro Moreira Alves, em julgado antes examinado, o suporte no qual se realiza a manifestação do pensamento hoje já começa a envolver diversidade de materiais que supera a concepção tradicional de livro, limitada ao papel. Surgiram aparelhos

²⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221.239-6/SP. Recorrente: Editora Globo S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 25 de maio de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 7/11/2010.

(“máquinas”, como referiu o Ministro Moreira Alves em seu voto) cuja função é precisamente a de possibilitar a leitura e o acesso a textos e que, aos poucos, têm sido inseridos no mercado brasileiro.

Não há, até o momento, decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema, embora a doutrina já tenha debatido sobre o livro eletrônico e as suas conseqüências para a aplicação do artigo 150, VI, *d*.²⁶⁵ É possível, contudo, afirmar que essa questão não tardará a ser enfrentada pelo STF. Casos a ela atinentes têm, aos poucos, provocado manifestação do Judiciário, que, inicialmente, tem aplicado interpretação teleológica, conduzindo à ampliação do conceito de livro e inserção desses aparelhos no âmbito dessa previsão constitucional.²⁶⁶

²⁶⁵ Conforme já referido na Seção 2.4. do Capítulo “As Regras de Imunidade Tributária”.

²⁶⁶ No Mandado de Segurança nº 0025856-62.2009.403.6100, que tramitou perante a 22ª Vara Federal de São Paulo, reconheceu-se, em 20 de julho de 2010, a imunidade do produto “Kindle”, produto que funciona como uma espécie de “livro eletrônico”, em relação aos impostos, com base no artigo 150, VI, *d*. Disponível em: <www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20100723-01.pdf> Acesso em: 10/11/2010.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Imunidades tributárias são regras que se referem à competência da União, Estados e Municípios para instituir tributos. São normas que limitam²⁶⁷ ou delimitam²⁶⁸ o poder de tributar do Estado, excluindo de seu alcance certos bens e pessoas em face de determinados objetivos do Estado ou de direitos humanos que devem ser protegidos.

Essas normas se encontram em dispositivos da Constituição, uma vez que seu conteúdo diz respeito à relação entre o Estado e os contribuintes. Porque se constituem normas jurídicas, sua aplicação depende de prévia interpretação, que segue em grande parte as orientações gerais da ciência hermenêutica²⁶⁹, com as peculiaridades que possuem as normas constitucionais, já referidas na presente pesquisa.

As decisões do Supremo Tribunal Federal examinadas neste trabalho, somadas às questões doutrinárias apresentadas, permitem estabelecer determinadas relações entre aspectos do instituto da imunidade e da interpretação normativa. Algumas dessas conexões serão abordadas a seguir.

Assim, primeiramente, é possível afirmar que as regras de imunidade tributária, e, em especial, as do artigo 150, VI da Constituição, devem ter interpretação que procure a realização máxima das finalidades que a Carta Magna prevê, além de dar efetividade aos direitos e garantias nela estipulados. Justifica-se, portanto, a preferência do Supremo Tribunal Federal pelo método interpretativo teleológico, quando do julgamento de questões referentes ao tema, conforme se pôde observar.

De outro lado, cumpre registrar que algumas dessas restrições que poderiam estabelecer-se pela utilização de métodos interpretativos como o literal, no caso das

²⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 42-43.

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 191. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 682.

²⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 94.

imunidades objetivas, são abrandadas pela consideração da finalidade da regra na atividade interpretativa. Um exemplo é a interpretação extensiva que o Supremo Tribunal Federal realiza acerca do conteúdo da publicação quando da conceituação de livro, periódico ou jornal, não estabelecendo limite nesse aspecto que exclua determinado objeto da imunidade.

Algumas das decisões apresentadas fazem referências expressas à *mens legis* e à *mens legislatoris*. Os resultados das argumentações, no entanto, não levam a um padrão que possibilite afirmar a existência de vínculos entre esse elemento e a interpretação. Há votos que mencionam a *mens legis* e extraem interpretações restritivas e outros que resultam em ampliação do sentido da norma, ocorrendo o mesmo com a referência à teoria subjetivista.

Todavia faz-se necessário salientar que, embora haja indício de opção por uma das correntes teóricas de interpretação, nem sempre há aplicação das técnicas interpretativas que a elas correspondem. Um dos poucos Ministros que explora com coerência a teoria que elege é o Ministro Maurício Corrêa. Ao analisar a questão da imunidade e os insumos relativos ao livro, o julgador refere a busca pela *mens legislatoris*, interpretando a norma mediante a análise da sua gênese, em aplicação do método histórico.

Portanto, a única utilização que se poderia dizer que de fato filiou-se à teoria da *mens legislatoris*, inclusive em suas conseqüências metodológicas para a atividade do intérprete, realizou interpretação restritiva da regra de imunidade. Recorde-se a maior dificuldade de se ampliar ou atualizar o sentido de uma norma no contexto de uma teoria subjetivista, uma vez que, de acordo com o paralelo realizado com as teorias lingüísticas, o intérprete não exerce qualquer papel na construção do sentido do que é dito, atuando como mero receptor da mensagem que, por ter um enunciador fixo (o legislador) responsável pela produção de todo o sentido do texto, tende a permanecer a mesma.

Há que se ressaltar, também, as relações entre a aplicação do método interpretativo sistemático e utilização de conceitos de outras áreas do direito para a compreensão da norma de imunidade. Certas questões atinentes às imunidades do artigo 150, VI exigem a anterior qualificação de determinados elementos do caso concreto, o que se realiza através dos outros ramos jurídicos.

Esse é o caso, já referido, da distinção entre empresa pública prestadora de serviço público e empresa pública que exerce atividade econômica em sentido estrito. Essas categorias, que nascem no Direito Administrativo, são aplicadas pela doutrina e pela jurisprudência quando do tratamento da imunidade recíproca.

É interessante observar que, nesse exemplo, embora não se trate de conceito de direito privado, a orientação dada pelo Supremo Tribunal Federal ao tema é no mesmo sentido da disposição dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. Enquanto a definição e o conteúdo dos conceitos de empresa pública mencionados são os elaborados no âmbito do Direito Administrativo, os efeitos tributários da distinção (no caso, efeitos quanto à imunidade) são estabelecidos na esfera do Direito Tributário, de acordo com os princípios a ele atinentes.

Ainda em relação a dispositivos do Código Tributário Nacional, deve-se mencionar a inadequação da utilização do seu artigo 111 para orientar interpretação restritiva para as imunidades tributárias. Esse artigo não se aplicaria às imunidades, em razão de sua própria natureza, distinta da isenção ou das hipóteses de suspensão e exclusão do crédito tributário, em relação às quais o artigo cumpriria função de orientar a interpretação.²⁷⁰

Outra referência que pode ser feita, resultante da observação dos julgados, é sobre a possibilidade de relacionar a interpretação da regra com a espécie de imunidade quanto ao “destinatário”. Enquanto as decisões analisadas que versam acerca de imunidades subjetivas tendem à interpretação extensiva, dentro de parâmetros que caracterizam os sujeitos beneficiados pela imunidade, o oposto ocorre com relação aos julgados envolvendo imunidades objetivas, no que diz respeito à delimitação do conceito do objeto sobre o qual recai a imunidade.²⁷¹

As considerações que se apresentam nesta pesquisa, é preciso salientar, não esgotam o tema. Nem todas as controvérsias pertinentes à interpretação das regras de imunidade tributária já existentes foram abordadas, e o desenvolvimento das

²⁷⁰ Carlos Valder do Nascimento, por exemplo, ao tratar dos incisos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, não faz qualquer menção às imunidades tributárias (NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Interpretação no Direito Tributário*. In: _____ (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 63).

²⁷¹ Exemplos disso são a extensão da imunidade de imóveis da instituição de assistência social, ainda que não sejam o local de prestação dos serviços assistenciais, quanto às imunidades subjetivas, e a interpretação restritiva atribuída ao §4º do artigo 150 quando do tratamento da imunidade dos templos de qualquer culto, no que se refere às imunidades objetivas.

relações humanas e do próprio Direito certamente conduzirão o Poder Judiciário à apreciação de novas situações, que exigirão em diferentes oportunidades que se determine o significado e o alcance de cada regra.

A temática das imunidades tem relevância acentuada no ordenamento jurídico porque diz respeito a objetivos do Estado em relação aos cidadãos, metas que contrapõem a realização de direitos fundamentais ao poder de tributar. Além disso, por se tratarem de regras constitucionais, apresentam densidade menor que as regras infraconstitucionais.²⁷²

Nesse contexto, o estudo da interpretação das regras de imunidade tributária afigura-se importante em termos práticos, porque colabora na busca da melhor maneira de realizar as finalidades a que o Estado se vinculou, através da aplicação dessas normas. Além disso, permite, especialmente quando o processo conta com a participação do intérprete na construção do significado da norma, adaptar o texto constitucional às novas conjunturas sociais e econômicas²⁷³, a fim de que a evolução social não prejudique a persecução das finalidades estatais e a defesa dos direitos dos contribuintes.

²⁷² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 173.

²⁷³ A menor densidade das normas constitucionais permite, através da interpretação, *“além de sua concretização, a atualização da própria Constituição”* (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 173).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed., rev. São Paulo: Malheiros, 2004.

BAKHTIN, Mikhail. **Estética da Criação Verbal**. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

_____. **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. 8ª ed. São Paulo: Hucitec, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; DANILEVICZ, Ígor. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

CANAZARO, Fábio. **Lei complementar tributária na Constituição de 1988**: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos**: arts. 150, VI, "C"; 150, §4º e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Direito Tributário atual**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflitos de competência tributária – ICMS e ISSQN**: os novos conceitos de mercadoria e serviço. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Exercício de cidadania**. São Paulo: Lex Editora, 2007.

_____ (coord.). **Limitações do poder impositivo e segurança jurídica**. Pesquisas Tributárias. Nova série, 11. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. rev., aum, e atual., v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992.

OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais**: elementos para uma Hermenêutica Constitucional renovada. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REVISTA DA PROCURADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. Porto Alegre: Centro de Estudos de Direito Municipal, n. 22, dez. 2008.

STELMACH, Jerzy; BROZEK, Bartosz. **Methods of legal reasoning**. Dordrecht: Springer, 2006. Disponível em: <http://www.springerlink.com>. Acesso em 24 de agosto de 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16ª ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.