

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Rafael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa –
Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-094-7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e "A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

**NORMAS IMUNIZANTES E A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE:
PONDERAÇÃO NA APLICAÇÃO PARA OS IMÓVEIS DE TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO**

**RULES IMMUNIZING AND THE ROLE OF SOCIAL PROPERTY:
CONSIDERATION IN THE APPLICATION FOR ANY TEMPLES PROPERTIES
CULT**

**Rodrigo Lopes Nabarreto
Flavio Shimabukuro**

Resumo

O presente artigo propõe uma releitura acerca das normas imunizantes, sob a ótica sistêmica constitucional. Através da interpretação sistemática, busca-se assegurar o equilíbrio constitucional. No processo de funcionalização, a propriedade passou a representar um bem comum, não possuindo, tão somente, um viés individual e egoístico. Hodiernamente, as hipóteses imunizantes devem coadunar com outros institutos, também de gênese constitucional, em especial com a função social. Neste cenário, procurou-se investigar se a imunidade constitucional contemplada no Artigo Art. 150, VI, "b", beneficiaria todo e qualquer imóvel de propriedade de templos de qualquer culto. Utilizou-se do método hipotético-dedutivo, da técnica de pesquisa bibliográfica e da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Tomou-se como referencial teórico Roque Antonio Carrazza. A pesquisa justificou-se pela necessidade de conferir uma nova leitura mais racional e equilibrada a respeito das imunizantes, sob uma perspectiva contemporânea, adaptada ao paradigma da justiça social, visando encontrar instrumentos aptos a reconstruir o atual sistema. Concluiu-se, ao final, que a aplicação da benesse constitucional está condicionada ao cumprimento da função social determinada a propriedade imóvel.

Palavras-chave: Direito tributário, Imunidades, Função social

Abstract/Resumen/Résumé

This article proposes a new reading about immunizing standards under the constitutional systemic perspective. Through systematic interpretation, we seek to ensure the constitutional balance. In the process of functionalization, the property now represents a common good, lacking, as only one individual and selfish bias. In our times, the immunizing assumptions should be consistent with other institutes also constitutional genesis, especially with social function. In this scenario, we sought to investigate whether the constitutional immunity provided in Section Art. 150, VI, "b", would benefit all properties owned by temples of any cult. We used the hypothetical-deductive method, the bibliographic research technique and analysis of the case law of the Supreme Court. It became as a theoretical Roque Antonio Carrazza. The research was justified by the need to give a new, more rational and balanced reading about the immunizing under a contemporary perspective, adapted to the paradigm of

social justice, aimed at finding instruments able to reconstruct the current system. It was concluded in the end that the implementation of the Constitutional boon is subject to compliance with certain social function to property ownership.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Immunities, Social function

INTRODUÇÃO

A Carta Republicana de 1988 assegurou diversos princípios e regras, dentre estes: as normas imunizantes, bem como a função social da propriedade.

A interpretação das normas constitucionais deve atender a uma harmonia lógica-racional, no sentido de compatibilizar seus diversos institutos jurídicos.

Os valores consagrados na Carta Maior englobam e definem um sistema jurídico que deverá pautar-se não só pela coerência, mas também pela sua efetividade. Esta premissa deverá ser respeitada e consolidada por todos os operadores do Direito, visando repercutir uma ciência normativa produtora capaz de solucionar eventuais antinomias legais.

Com efeito, os diversos institutos elencados no texto constitucional deverão ser interpretados de forma a buscar sempre uma consonância sistêmica, através das regras de ponderação.

Por certo, o intérprete deverá privilegiar a solução mais adequada para o caso em concreto, buscando o primado do Justo e do Ético.

Nesse sentido, a ciência jurídica irá atingir os fins almejados pela sociedade e será reconhecida como uma verdadeira ciência humana coerente e diligente.

Entretanto, sabe-se que, cotidianamente, diante da complexidade das relações humanas, surgem diversas situações fáticas onde a aplicação dos institutos constitucionais, acabam gerar situações tormentosas, ocasionando contextos antagônicos que acabam por revelar disparidades fáticas e jurídicas.

Visando assegurar a liberdade religiosa, o Estado possibilita que as imunidades tributárias alcancem os templos de qualquer culto, de uma forma ampla, levando-se em consideração a atividade social desempenhada.

Neste cenário, investiga-se se esse sistema alcançaria todo e qualquer bem imóvel de propriedade de templos de qualquer culto ou se o atual sistema impõe eventual condição sistêmica racional pré-disposta pelo próprio texto constitucional.

1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Inicialmente, cumpre ressaltar que a competência tributária se constitui na faculdade das pessoas políticas criarem tributos *in abstracto*. Para tanto, deve-se apresentar, legislativamente, a hipótese de incidência, os sujeitos ativos e passivos, a base de cálculo e as alíquotas (composição mínima da chamada regra matriz de incidência tributária).

A competência tributária é composta, então, de um aspecto positivo (autorização ou legitimação para criação de tributos), e, conjuntamente, em contra partida, a configuração de limites para fazê-lo (aspecto negativo). Neste sentido, diz-se que a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário.

Assim, as regras de imunidade tributária também demarcariam, em sentido negativo, as competências tributárias das pessoas políticas (CARRAZA, 2011).

Neste cenário, somente seria possível a criação de tributos, pelas pessoas políticas, quando existir expressa previsão constitucional de forma a autorizá-los e diante dos limites materiais e formais traçados pela Carta Magna.

Cabe apontar que as imunidades tributárias perfazem limitações constitucionais à competência tributária, uma vez que obstruem a incidência de norma jurídica de tributação pelos entes políticos, ressaltando que tais normas possuem previsão expressa fluída no texto constitucional.

A definição de imunidade tributária constitui-se na figura da norma constitucional impeditiva da existência de competência tributária em relação a certas pessoas, situações ou bens (COSTA, 2006).

Dentro deste contexto, as imunidades previstas no art. 150, VI da Constituição Federal impõem um resguardo à incidência de tributos, constituindo situações reais de vedação ao poder de tributar.

Assim, sensato o conceito de imunidade como sendo a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas (CARVALHO, 1999).

No tocante a natureza jurídica destes mandamentos constitucionais, tem-se que estes prescrevem valores jurídicos que ensejam situações de incompetência das pessoas políticas no tocante a estatuir tributos sobre circunstâncias específicas.

A imunidade tributária cria, em favor das pessoas envolvidas, direito subjetivo de exigir que o Poder Público se abstenha de cobrar certos tributos (CARRAZZA, 2011).

Decorrem de valores elencados como essenciais pela própria Constituição Federal, em decorrência disso deverão ser aplicados na maior medida possível diante de situações fáticas e jurídicas existentes.

Com efeito, aponta-se que as tipificações constitucionais dos fatos, pessoas ou bens sobre os quais não tem as pessoas políticas competência tributária são reveladoras de valores

privilegiados pela Constituição, porque decorrente de princípios nela própria consagrados. O constituinte, ao estabelecer, no art. 150, VI, da CF, que é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressamente indicadas, reafirma valores que não de ser protegidos pela ordem jurídica: expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição (BARRETO e BARRETO, 1999).

Em última análise, revelam opções valorativas feitas pelo constituinte originário que regulam situações da vida social dos indivíduos. Portanto, as imunidades apresentam-se como princípios elencados pelo constituinte.

2. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

Antes de adentrarmos ao tema propriamente dito, faz-se necessária uma digressão histórica jurídica acerca da funcionalização do instituto, assim, tem-se que com a transição do Estado Liberal para o Estado Social, diante da necessidade de se reduzir as crises geradas pelo modelo liberal (não intervenção do Estado nas relações privadas) que gerou flagrantes e incontornáveis situações de desigualdade social, o Estado, passou a regular as relações particulares delimitando a autonomia dos indivíduos, objetivando assegurar uma melhor fruição dos direitos individuais em prol do coletivo.

A funcionalização da propriedade é um processo longo, razão pela qual se diz que ela sempre teve uma função social.

A função social da propriedade modifica-se com as alterações na relação de produção. E, em todas as ocasiões em que isso ocorreu, houve uma transformação na estrutura interna do conceito de propriedade, surgindo nova concepção sobre ela, de tal sorte que, ao estabelecer expressamente que “a propriedade atenderá a sua função social”, mas especialmente quando o reputou princípio da ordem econômica (art. 170, II e III), a Constituição Federal não estava simplesmente pré-ordenando fundamentos às limitações, obrigações e ônus relativamente à propriedade privada, mas adotando um princípio de transformação da propriedade capitalista, sem socializá-la; um princípio que condiciona a propriedade como um todo, não apenas seu exercício, possibilitando ao legislador entender com os modos de aquisição em geral ou com certos tipos de propriedade, com seu uso gozo e disposição.

A função social introduziu, na esfera interna do direito de propriedade, um interesse que não pode não coincidir com o do proprietário e que, em todo caso, é estranho ao mesmo,

constituindo um princípio ordenador da propriedade privada e fundamento da atribuição desse direito, de seu reconhecimento e da sua garantia mesma, incidindo sobre seu próprio conteúdo (SILVA, 2012).

Nesta conjectura, o direito de propriedade sofreu uma releitura, apresentando-se, atualmente, como um uma garantia do indivíduo que deverá estar compatibilizada com os ditames da justiça social.

Percebe-se, neste processo, uma evolução que caminha para uma universalização de direitos humanos, deixando para trás os direitos referentes aos indivíduos e grupos diminutos, e passando ao reconhecimento da liberdade, igualdade e solidariedade de todo o gênero humano (SILVEIRA e ROCASOLANO, 2010).

Com efeito, a sociedade passa a exigir maior proteção não apenas perante o Estado, mas também, através do Estado, frente aos indivíduos ou entidades privadas, o que garante, no caso da propriedade privada, sua finalidade social.

Neste cenário, a propriedade é regulada nos incisos XXII e XXIII, do artigo 5º, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

[...]

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Mesmo em análise perfunctória do dispositivo, percebe-se que a norma constitucional não garante ao proprietário o pleno e ilimitado uso de sua propriedade. Sobreleva notar, que o gozo e uso da propriedade pelo particular deverá atender à função social daquela. Assim, o exercício deste direito conferido ao proprietário pela Lei Maior é condicionado ao bem comum, visando a assegurar o exercício racional deste direito.

Neste cenário, a idéia de função social acaba sendo fruto da funcionalização dos institutos jurídicos, que representou a superação do dogmatismo tradicional por uma nova ordem jurídica e social adequada às necessidades e valores da sociedade contemporânea.

Destarte, a função social prima pelos interesses da convivência social, como forma de afastar todo e qualquer abuso no uso da propriedade.

A busca da igualdade deixa o plano formal e ingressa no contexto da materialidade. A autonomia privada passa por delimitações, configurando, também, um caráter público.

Consequentemente, o individualismo é restringido, passando a ser orientado pelas novas concepções de interesse social. Da novel situação descrita e positivada extrai-se que inexistente instituto jurídico isento de cumprir com o escopo social, mesmo que de forma mediata.

O conhecimento do fim é uma das preocupações da ciência jurídica e do aplicador do direito. O fim social é o objetivo de uma sociedade, encerrado no somatório dos atos que constituirão a razão de sua composição. É, portanto, o bem social, que pode abranger o útil, a necessidade social e o equilíbrio de interesses (DINIZ, 2009).

Esse fim social define o objetivo e anseio de uma sociedade que tem o seu comportamento regulado pelo direito.

Sem dúvida, ocorre uma mudança de perspectiva, deslocando-se a primazia do individual para o coletivo. Da vontade para a norma jurídica. Da Liberdade para a cooperação. O indivíduo é obrigado a se sintonizar com interesses gerais.

E neste aspecto, a funcionalização do direito, que se constitui na prestabilidade do direito à realização dos fins ou objetivos sociais do Estado, tem um papel de significativa importância para a consecução de uma sociedade livre, justa e solidária.

As Constituições Contemporâneas passaram a absorver as aspirações axiológicas dos indivíduos, alcançando as relações entre os particulares. Nesta novel ótica do ordenamento jurídico, que atenda às expectativas da coletividade, o privado passou a conter um aspecto público e o público um aspecto privado.

3. HERMENÊUTICA JURÍDICA E NORMAS IMUNIZANTES

Inicialmente, faz-se necessário tecer, ainda que de forma rápida, uma introdução acerca da teoria dos princípios, para melhor compreensão da natureza jurídica das normas imunizantes.

O sistema jurídico é composto de normas, as quais, em sentido amplo, constituem gênero, do qual são espécies as regras e os princípios.

Tem-se que esta distinção revela-se essencial na medida em que o operador do direito realiza o comando normativo descrito, em aplicação ao fato genérico ocorrido no mundo fenomênico.

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (MELLO, 1996).

De outra parte, é a situação das regras, pois estas estabelecem mandamentos de definição, ou seja, são normas que ordenam que algo seja cumprido na medida exata de suas prescrições.

Neste compasso, obedecem a lógica do tudo ou nada (*all-or-nothing*), vale dizer, ou aplica-se a regra e ela é válida, ou não se aplica e ela é afastada, frise-se, que a aplicação opera-se por intermédio do exercício da subsunção, *i.e.*, concretização da premissa maior ao caso concreto pela adequação.

No que diz respeito aos princípios, estes são aplicados através da ponderação, vale dizer, diante de um caso concreto deverá ser feita uma análise dentre os princípios pertinentes, aplicando-se aquele que (diante do caso concreto) se revelar mais qualificado a solucionar a controvérsia.

Registre-se que a ponderação sempre deverá se revelar através de uma aferição proporcional entre os direitos discutidos, à vista disso, na aplicação de um princípio ao caso concreto, deverá ser definida uma maior medida possível para sua aplicação, caso não se verificar outro princípio de maior peso.

À evidência disso, o princípio da proporcionalidade, entendido como um mandamento de otimização do respeito máximo a todo o direito fundamental, em situação de conflito com outro(s), na medida do jurídico e faticamente possível, tem conteúdo que se reparte em três “princípios parciais” (*Teilgrundsätze*): “princípio da proporcionalidade em sentido estrito” ou “máxima do sopesamento” (*Abwägungsgebot*), “princípio da adequação” e “princípio da exigibilidade” ou “máxima do meio mais suave” (*Gebot des mildesten Mittels*) (GUERRA FILHO, 2006).

No Brasil, tem-se que a proporcionalidade é abstraída da cláusula do devido processo legal substantivo, conforme já manifestou-se o Colendo Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 1158-8/AM.

Seguindo nesta linha de raciocínio, importante ressaltar que para a concretização proporcional deverá o intérprete verificar três subprincípios ou máximas parciais (que perfazem/integram o postulado da proporcionalidade), são elas: (a) adequação; (b) necessidade, exigibilidade ou menor ingerência possível e (c) proporcionalidade em sentido estrito.

Com efeito, tem-se que a *adequação* revela-se na análise entre meio e fim.

De outro lado, para que um ato seja considerado adequado, os meios utilizados deverão ser aptos a alcançar os fins almejados.

No tocante a *necessidade*, caberá ao intérprete aplicador refletir entre os vários meios que podem ser aptos para atingir determinado fim, devendo concluir por aquele de menor gravame (menos gravoso possível).

Quanto à *proporcionalidade em sentido estrito*, esta corresponde a aferição da correta medida entre os benefícios despendidos.

Neste patamar, quando existirem dois direitos consagrados na Constituição Federal, a escolha de um deles será definida por uma análise entre suas razões e o caso prático, através da utilização de um critério de proporcionalidade entre seus valores.

Como se verifica, diante de dois valores estabelecidos deverá o intérprete valer-se do uso da ponderação. Neste contexto as normas imunizantes e a função social da propriedade deverão ser compatibilizadas, devendo ser prestigiada pelo intérprete a solução mais eficaz e adequada ao caso em debate.

Destarte, as normas imunizantes, bem como a função social da propriedade, deverão ser interpretadas de forma conciliatória, uma vez que, o legislador constitucional prestigiou os dois mandamentos, devendo, o aplicador do direito, sopesar, diante do caso concreto, por uma opção coerente sistematicamente.

Sob esta ótica, uma importante questão, que exsurge no âmbito municipal, é a referente a possibilidade de se reconhecer a imunidade outorgada pelo constituinte aos templos de qualquer culto - em razão da natureza da atividade exercida - acobertar imóveis não edificadas e/ou vagos.

Como se vê, a *vexata quaestio* elenca uma ponderação entre normas consagradas constitucionalmente – imunidade templos de qualquer culto *versus* função social da propriedade.

Em atenção a função social da propriedade, como já visto, tem-se que esta agasalha o próprio conceito e conteúdo do direito de propriedade, impondo-lhe nova definição em compasso com o real objetivo constitucional.

Cabe lembrar, então, que o direito de propriedade foi concebido como uma relação entre uma pessoa e uma coisa, de caráter absoluto, natural e imprescritível (SILVA, 2009).

O direito de propriedade sofreu profundas transformações durante as últimas décadas, mas, sempre, acompanhando o desenvolvimento da sociedade, que não permaneceu imutável. Ao longo dos tempos o instituto da propriedade evoluiu, tomando novos contornos.

A propriedade no direito romano, que tinha como uma de suas principais características a intangibilidade, sob o novo paradigma dos direitos fundamentais, passou a ser relativizada.

A propriedade surgiu como um reconhecimento do Estado em favor do indivíduo, neste contexto, era concebida como um direito individual intocável, assegurando-se ao proprietário um total e egoístico poder de liberalidade sobre a coisa. A propriedade, em sua origem, chegou a deter a prerrogativa de ser sagrada (COULANGES, 2006).

Com o passar dos anos, no entanto, a natureza da propriedade foi mitigada pela sua função social.

Em outras palavras, a propriedade deixou de ser um instituto de caráter individual e egoísta e passou a se constituir em um instrumento de importância social e econômica, apta a proporcionar o crescimento da sociedade.

Seguindo nesta linha de raciocínio, a propriedade transformou-se, passando a acompanhar os ditames impostos pela nova ordem social, vale dizer, tal conceito tornou-se impossível de ser compreendido de forma estática, devendo ser, sempre, analisado sob o contexto em que se encontra inserto.

A axiologia constitucional teve o condão de remodelar os conceitos do direito de propriedade gerando um direito de propriedades. Assim, na medida em que se passa a compreender tal instituto como um direito adaptado, em razão da função social a que se destina, torna-se impossível igualar toda e qualquer propriedade.

Neste sentido, pode-se concluir que a propriedade, atualmente, não é, nem de longe, absoluta.

A Constituição Federal de 1988 elenca a propriedade como um direito fundamental. Por se tratar de um direito fundamental, insculpido no artigo 5º, inciso XXII da Carta Magna, não pode, nem mesmo, ser suprimido por Emenda Constitucional, tratando-se de cláusula pétrea.

Assim, em tempos remotos, surgiram problemas, quiçá já resolvidos, para se sopesar a propriedade em face de interesses coletivos, refletidos através da função social da propriedade.

Em decorrência da natureza programática do artigo 421 do Código Civil Brasileiro, o princípio da função social é perfeitamente aplicável por todos os operadores do direito, pode e deve servir como condição necessária e suficiente para todos (AMARAL, 2004).

Assim, a Constituição Federal posiciona a propriedade privada como princípio da ordem econômica, submetendo-a aos ditames da justiça social.

Portanto, determina que não basta apenas se revelar proprietário mas, também, destinar a sua propriedade a uma função socialmente aceita.

Diante deste processo de funcionalização a norma imunizante assumiu uma novel acepção, *e.g.*, um lote vago e desprovido de adequação ao preceito constitucional da função social da propriedade não se digna ser enquadrado como templos de qualquer culto e, portanto, não merece a benesse da imunidade, por não se revelar cumpridor de seu intento social.

Neste particular, têm-se que a *mens legis* constitucional visa contemplar e estimular qualquer forma de manifestação religiosa (liberdade de crença, prática religiosa – art. 5º, VI a VIII), porém, não é intenção da Lei Maior coadunar com “evasões tributárias” e “uso egoístico da propriedade”.

De outra parte, a própria Constituição Federal de 1988 prevê como direito fundamental que a propriedade atenderá a sua função social, em seu art. 5º, inciso XXIII, assim não se mostra proporcional que uma propriedade (imóvel não edificado ou desprovido de serventia) permaneça sem finalidade social aguardando apenas uma especulação imobiliária, seja apto a receber uma benesse imunizante, mesmo que a sua propriedade pertença a um templo de qualquer culto ou assistência social sem fins lucrativos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação ou partidos políticos.

Nessa compreensão, o intérprete deverá ponderar entre as normas constitucionais (imunidade *versus* função social da propriedade), devendo solucionar o impasse pautando-se pelo postulado normativo da proporcionalidade, prestigiando a funcionalização, no caso em concreto.

Ademais, resta consignar que a Constituição Federal deve ser unânime (Princípio da Unidade da Constituição), não podendo haver contradições entre seus mandamentos, caso contrário a própria Lei Maior concederia um direito e, posteriormente, subtrair-lhe-ia.

O princípio da unidade hierárquico-normativa significa que todas as normas contidas numa constituição formal têm igual dignidade (não há normas só formais, nem hierarquia de supra-infra-ordenação dentro da lei constitucional).

Portanto, não há possibilidade de haver normas constitucionais - inconstitucionais como verificou Otto Bachof, em conclusão ao seu livro “Normas Constitucionais Inconstitucionais?” (BACHOF, 1994).

Em ilação a estes argumentos, faz-se mister afirmar que a exegese de normas constitucionais deverá primar pela interpretação que prestigiar a vertente do bem comum, vale dizer, para o reconhecimento da imunidade a propriedade deverá atender a sua função social.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho a imunidade dos templos de qualquer culto não impede os municípios de tributarem, através de IPTU, os locais destinados aos cultos, desde que não afetados a fins assistenciais, os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, da seitas e religiões que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para o estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos (NAVARRO COELHO, 1999).

Explicita que no que diz respeito ao IPTU, não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, nosso ver, tributar com o predial ou territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc.” (NAVARRO COELHO, 1999).

Sem embargo, não foi outra a solução prestigiada pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, quando avocado a decidir sobre a hipótese central debatida neste artigo, como se verifica a seguir:

APELAÇÃO CÍVEL N° 1.0027.06.109527-2/001 - COMARCA DE BETIM - APELANTE(S): ASSEMBLEIA DEUS - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA MUNICÍPIO BETIM - RELATOR: EXMO. SR. DES. MAURÍCIO BARROS

ACÓRDÃO

Vistos etc., acorda, em Turma, a 6ª CÂMARA CÍVEL do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM NEGAR PROVIMENTO.

Belo Horizonte, 03 de julho de 2007.

DES. MAURÍCIO BARROS - Relator

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

O SR. DES. MAURÍCIO BARROS:

VOTO

Consta dos autos que a FAZENDA PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE BETIM (apelada) ingressou com execução fiscal, objetivando o recebimento de IPTU da executada ASSEMBLÉIA DE DEUS. A executada opôs embargos, alegando que tem imunidade em relação ao IPTU dos seus imóveis, por se tratar de entidade religiosa, nos exatos termos do art. 150, VI, "B", da Constituição Federal.

O douto sentenciante não acolheu os embargos.

Apelou a embargante/executada, reiterando a alegação de que preenche os requisitos para o reconhecimento da imunidade tributária, pois seus imóveis não fogem à finalidade essencial da instituição (fl. 87/97).

O apelo foi respondido, em óbvia contrariedade (fl. 99/166).

Estando presentes os requisitos de admissibilidade, conheço da apelação.

A questão é simples e não envolve maiores discussões.

Consoante decisões de nossos Tribunais, não são todos os imóveis que integram o patrimônio de entidades religiosas que gozam do privilégio da imunidade tributária. Somente o imóvel vinculado às atividades essenciais do templo religioso é imune à incidência do IPTU. No caso em julgamento, a entidade religiosa apelante não atende aos requisitos previstos no art. 150, VI, "b" e § 4º da Constituição Federal, devendo ser tributados os imóveis que não atendem aos requisitos constitucionais, por se tratar de patrimônio não afeto à atividade essencial, como por exemplo lotes de terreno sem qualquer edificação.

Nesse particular, bem observou o douto sentenciante, ao concluir que "lote vago não pode ser confundido com templo religioso, residência paroquial ou sala de estudos, suficiente para sustentar a alegação de imunidade tributária (...)."

E mais:

"Imperioso salientar que a finalidade deve estar cumprida na época do fato gerador e respectivo lançamento, não sendo apta a afastar a hipótese de incidência destinação posterior à finalidade constitucional condicionante da imunidade, em que pese parecer que, no caso em epígrafe, até a presente data não foram destinados, haja vista ausência de averbações nas certidões imobiliárias juntadas." (fl. 85).

No mesmo sentido da r. sentença, trago à colação o seguinte julgado:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL VINCULADA À ENTIDADE RELIGIOSA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

1. AS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL GOZAM DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO NO QUE DIZ RESPEITO AOS PRÉDIOS DIRETAMENTE VINCULADOS A SEUS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS.

2. EM RELAÇÃO AOS TEMPLOS RELIGIOSOS, A CONSTITUIÇÃO FEDERAL QUIS RESGUARDAR ATRAVÉS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, CONSTANTE DO ART. 150, A AMPLA LIBERDADE RELIGIOSA E DE CULTO, TORNANDO-A LIVRE DA INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS EM GERAL. PORTANTO, SÃO INSUSCETÍVEIS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA OS LOCAIS DESTINADOS AO CULTO RELIGIOSO, ASSIM ENTENDIDOS AQUELES ONDE SE REÚNEM PESSOAS COM A FINALIDADE DE PROFESSAR A FÉ RELIGIOSA." (TJDF, Embargos Infringentes nº 515262000, 1ª Câmara Cível, Rel. Des. Ana Maria Duarte Amarante, Julgamento 25/10/2000, DJ 18/04/2001, p. 23).

Dessa forma, deve ser mantida a tributação em relação aos imóveis descritos na inicial.

Com esses fundamentos e considerando a profícua análise da lide empreendida na r. sentença, nego provimento à apelação.

Custas recursais, pela apelante.

Votaram de acordo com o(a) Relator(a) os Desembargador(es): ANTÔNIO SÉRVULO e EDILSON FERNANDES.

SÚMULA : NEGARAM PROVIMENTO.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.06.109527-2/001

4. O POSICIONAMENTO DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ACERCA DA MATÉRIA

Inicialmente, faz-s oportuno, observar que por imóvel vago deve-se entender aquele cujo proprietário não edificou. Portanto, vago é o imóvel não edificado, que não tenha sido construído.

Diante disso, sob o prisma da função social da propriedade imóveis vagos não atendem a sua função social, uma vez que não representam serventia para a coletividade, desta maneira não poderiam beneficiar-se da imunidade inscrita no art. 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, o ente estatal estaria legitimado ao exercício do poder de tributar, em face de que o imóvel vago não atenderia às finalidades essenciais a que se reporta o texto constitucional.

Não obstante a tais argumentos o Pretório Excelso possui entendimento diametralmente oposto, conferindo a benesse nestes casos, sob o argumento de que a falta de edificação do imóvel não enseja o reconhecimento do abandono ou mesmo de manifesto propósito especulativo, confira-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IPTU. O caráter benemérito da recorrida jamais foi questionado pelo recorrente, devendo-se presumir que todo seu patrimônio, bem como o produto de seus serviços está destinado ao cumprimento de seu mister estatutário. As instâncias ordinárias assentaram que os imóveis em questão encontram-se vagos, em razão de a recorrida ainda não ter arrecadado recursos suficientes para construir prédios destinados ao cumprimento de sua função institucional, descartando a hipótese de desvirtuamento de seus fins. Premissa que não pode ser desconstituída, nesta sede extraordinária, ante a necessidade do reexame de fatos e provas (Súmula STF, nº 279). Recurso extraordinário não conhecido.

(STF, Segunda Turma, RE 251.772/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 24/06/2003, p. DJe 29/08/2003).

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IMÓVEL VAGO. IRRELEVÂNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO DESPROVIDO.

1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF alcança todos os bens das entidades assistenciais de que cuida o referido dispositivo constitucional.

2. Deveras, o acórdão recorrido decidiu em conformidade com o entendimento firmado por esta Suprema Corte, no sentido de se conferir a máxima efetividade ao art. 150, VI, “b” e “c”, da CF, revogando a concessão da imunidade tributária ali prevista somente quando há provas de que a utilização dos bens imóveis abrangidos pela imunidade tributária são estranhas àquelas consideradas essenciais para as suas finalidades. Precedentes: RE 325.822, Tribunal

Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.05.2004 e AI 447.855, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJ de 6.10.06.

3. In casu, o acórdão recorrido assentou: “Ação declaratória de inexistência de relação jurídica. Sentença de improcedência. Alegada nulidade por falta de intimação/intervenção do Ministério Público. Ausência de interesse público. Art. 82, III, CPC. IPTU. Imunidade. Decisão administrativa. Entidade de caráter religioso. Reconhecimento da imunidade, com desoneração do IPTU/2009. O imposto predial do exercício anterior (2008), no entanto, continuou a ser cobrado pela Municipalidade, por considerar estarem vagos os lotes na época do fato gerador (janeiro/2008). Comprovação da destinação dos imóveis para os fins essenciais da igreja – construção de seu primeiro templo. Inteligência do art. 150, VI e § 4º, da CF. Dá-se provimento ao recurso.”

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, Primeira Turma, ARE 658.080/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13/12/2011, p. DJe 15/02/2012).

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Recurso que não demonstra o desacerto da decisão agravada. 3. Decisão em consonância com a jurisprudência desta Corte. Imunidade tributária. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, 'c' e § 4º, da Constituição. Entidade de assistência social. IPTU. Lote vago. Precedente. 4. agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, Segunda Turma, RE 357.175 AgR/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 23/10/2007, p. DJe 14/11/2007).

EMENTA: Agravo regimental no agravo de instrumento. Imunidade tributária da entidade beneficente de assistência social. Alegação de imprescindibilidade de o imóvel estar relacionado às finalidades essenciais da instituição. Interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar o seu potencial de efetividade. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitórios, em homenagem aos intentos protetivos pretendidos pelo constituinte originário. 2. Esta Corte já reconhece a imunidade do IPTU para imóveis locados e lotes não edificados. Nesse esteio, cumpre reconhecer a imunidade ao caso em apreço, sobretudo em face do reconhecimento, pelo Tribunal de origem, do caráter assistencial da entidade. 3. Agravo regimental não provido.

(STF, Primeira Turma, AI 746.263 AgR/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18/12/2012, p. DJe 21/02/2013).

Logicamente, o reconhecimento da incidência da norma imunitória em favor da entidade deve ser feito à luz da comprovação de que a ociosidade do imóvel justifica-se pela necessidade de aguardar-se a edificação (por exemplo: uma entidade assistencial que carece de recursos para construir incontinentemente e ainda envida esforços em obtê-los junto a agências de financiamento). É a conclusão que decorre do seguinte julgado (grifo meu):

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. IPTU. IMÓVEL VAGO OU ALUGADO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. REEXAME DE FATOS E DE PROVAS.

1. O reconhecimento da imunidade recíproca à propriedade imóvel sem uso ou alugada depende do exame do destino dado aos aluguéis ou das razões que levam à ociosidade temporária do bem (precedentes). No caso em exame, para concluir pelo preenchimento dos requisitos para aplicação da salvaguarda constitucional, seria necessário abrir instrução probatória (Súmula 279/STF).

2. Quanto à alegada existência de decisão transitada em julgado favorável à pretensão da agravante, observo que eventual violação constitucional, se existente, seria indireta ou reflexa (precedentes).

3. Acerca do alegado cancelamento das certidões de dívida ativa, tal questão deve ser levada a tempo e modo próprios à autoridade administrativa ou judicial dotada de competência originária, pois descabe ampliar a causa de pedir do recurso extraordinário. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, Segunda Turma, RE 440.657 AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29/05/2012, p. DJe 22/06/2012).

No entanto, essa conclusão não deve conduzir o intérprete a atribuir ao contribuinte um onus probandi que não lhe pertence. Assim, cabe ao Fisco o ônus de afastar a presunção de que o ente imunizado encontra-se vinculado às suas atividades essenciais. O julgado abaixo é ilustrativo desse pensamento da Corte (grifo meu):

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE. BEM IMÓVEL. AFASTAMENTO DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. IMÓVEL VAGO. Nos termos da Constituição e da legislação de regência, as autoridades fiscais não podem partir de presunções inadmissíveis em matéria tributária, nem impor ao contribuinte dever probatório inexecutável, demasiadamente oneroso ou desnecessário. As mesmas balizas são aplicáveis ao controle

jurisdicional do crédito tributário. Por se tratar de embargos à execução fiscal, é lícito presumir que a própria autoridade fiscal apontou com precisão as razões que levaram à descaracterização da entidade e da destinação dada ao imóvel como objetos da proteção constitucional. Portanto, não poderiam a sentença ou o acórdão-recorrido impor ao contribuinte dever de provar fatos cuja existência era incontroversa ou irrelevante para desate do litígio, por não terem feito parte da motivação do ato de lançamento ou não impedirem que se avalie a possibilidade de imóvel vago ser objeto da proteção constitucional. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Logo, da simples não edificação ou da ociosidade temporária do imóvel (vago) não se presume que o particular esteja a atuar em desacordo com o mandamento constitucional. É preciso, pois, que a Fazenda Pública demonstre nos autos as circunstâncias comprobatórias de que o § 4º do art. 150 da CF/88, que exige a vinculação do ente imunizado às finalidades essenciais, está a ser violado.

A pretensão recursal merece ser acolhida, vez que o acórdão recorrido está em desacordo com a jurisprudência desta Corte, que possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária em questão alcança também os imóveis vagos, conforme se observa do julgamento do RE 357.175-AgR/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, cuja ementa transcrevo a seguir:

“Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Recurso que não demonstra o desacerto da decisão agravada. 3. Decisão em consonância com a jurisprudência desta Corte. Imunidade tributária. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, 'c' e § 4o, da Constituição. Entidade de assistência social. IPTU. Lote vago. Precedente. 4. gravo regimental a que se nega provimento”. (STF, Segunda Turma, AI 579.096 AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 17/05/2011, p. DJe 03/06/2011).

Como se percebe o Pretório Excelso garante ao proprietário de lote não edificado a proteção imunizante, independentemente do cumprimento de sua função social, o que representa em última análise uma interpretação pontual das normas tributárias.

CONCLUSÃO

O direito atualmente ressurge estruturado (sob novos comandos), tornando possível a compreensão dos fins sociais da propriedade, outrora extremamente individualista.

Neste cenário a Constituição Federal de 1988 deverá ser interpretada de forma sistemática, prestigiando as diretrizes estabelecidas pela justiça/ordem social.

Assim, a liberdade de todo e qualquer proprietário é legítima enquanto exercida no interesse coletivo.

Seguindo nesta mesma linha de raciocínio, a interpretação da norma imunizante não pode ser feita apartada de outros valores, também, elencados como estruturantes pelo próprio texto constitucional.

As imunidades merecem o prestígio conferido pela Constituição Federal, pois as limitações ao poder de tributar representam garantias do contribuinte frente ao Estado/Fisco, porém o contribuinte deverá ater-se as suas responsabilidades sociais constitucionais para que possa gozá-las.

A par deste contexto, o Supremo Tribunal Federal tem conferido uma interpretação ampliativa das normas imunizantes, conferindo a benesse a todo tipo de imóvel - vago ou sem destinação.

Não se trata de esvaziar o conteúdo da proteção, mas, sim, prestigiar outros valores constitucionais. Esta interpretação sistemática da Constituição Federal prima pelo princípio da unidade.

Neste compasso, tem-se que lote vago, propriedade imóvel, não atende ao preceito constitucional da função social da propriedade, não possuindo, assim, lastro constitucional, desta forma não enseja a benesse da imunidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência*. 11ª ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Direito do Comércio Internacional – Aspectos fundamentais*. São Paulo: Lex Editora, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária* - 6ª ed., 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Subsunção e concreção na aplicação do Direito*. Livro

comemorativo do cinquentenário da PUC-RS, Porto Alegre: Edipuc, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. Malheiros Editores, 1998.

BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Trad. e nota prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 5ª ed. Coimbra. Almedina, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.

COULAGES, Numa-Denys Fustel. *A cidade antiga*. São Paulo: Edameris, 2006.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à ciência do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. São Paulo: SRS Editora. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. Malheiros Editores – São Paulo - 2009.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. Editora Forense, 1999.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2001.

SILVA, José Afonso da. *Direito urbanístico brasileiro*. 7ª ed., revista e atualizada, São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; ROCASOLANO, Maria Mendez. *Direitos Humanos: conceito, significados e funções*. São Paulo: Saraiva, 2010.