

ROGÉRIO DUARTE DA SILVA

AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS- NATUREZA A PARTIR
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E SUA
INTERPRETAÇÃO JUDICIAL

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

Florianópolis, 2002

ROGÉRIO DUARTE DA SILVA

**AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS- NATUREZA A PARTIR
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E SUA
INTERPRETAÇÃO JUDICIAL**

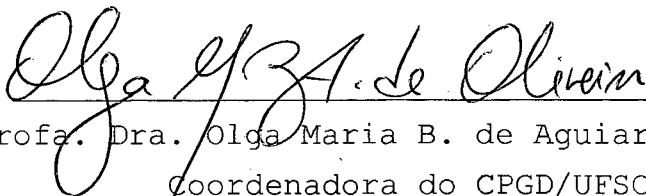
Dissertação apresentada à banca examinadora do Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como exigência parcial para obtenção do título de mestre em direito, sob orientação do professor Doutor Indio Jorge Zavarizi.

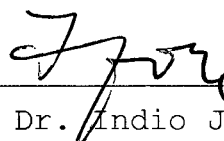
Florianópolis, 2002

AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS- NATUREZA A PARTIR DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E SUA INTERPRETAÇÃO
JUDICIAL

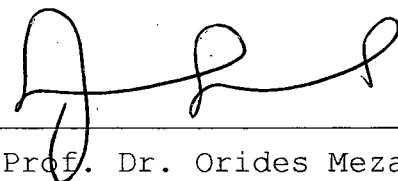
ROGÉRIO DUARTE DA SILVA

A presente dissertação de mestrado foi defendida e aprovada
pela banca examinadora tendo obtido conceito "A".



Prof.ª Dra. Olga Maria B. de Aguiar
Coordenadora do CPGD/UFSC


Orientador: Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi

Banca examinadora:


Prof. Dr. Orides Mezaroba

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar


Orientador: Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi

Florianópolis, _____ de _____ de 2002.

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho somente foi possível de ser realizado pelas pessoas e instituições abaixo mencionadas, a quem agradeço de coração.

Ao professor Índio Jorge Zavarizi, meu orientador, que soube ter paciência para esclarecer os pontos confusos de minhas idéias, atenção mesmo quando não cumpro prazos e compreensão pelos erros aqui cometidos.

A CAPES por ter fornecido bolsa de estudos, sem a qual o presente estudo não teria viabilidade financeira de ser realizado. A Faculdade de Direito da UFPEL pela sua grandiosa biblioteca que inspirou-me a prosseguir nos estudos e despertou-me para vários pontos fundamentais para a compreensão do direito. A UFSC instituição pública que os senhores comandantes do ensino privado deveriam conhecer para compreenderem a função essencial do ensino público em nossa sociedade para incorporarem a defesa do ensino de qualidade.

Aos amigos Cláudio Dutra, Marlon Reinaldo, Rogério Janelli, Luciano Bielinski, Alexandre Costa, pelos grandes momentos festivos e futebolísticos que vivemos(e as várias cervejas e partidas de sinuca no bar do Léonidio durante a Faculdade), Antônio Paulo Cunha Neves e Leandro Volcan pelas tardes de bate papo na Livraria São José.

Aos Amigos Gerson Sicca, Gustavo Pedrollo, Claudio Ladeira, Adriano de Bortolli e Geyson Gonçalves pelo caloroso convívio que tivemos nestes anos na

ilha de Santa Catarina, com momentos que o tempo nunca irá apagar.

Ao meu pai Alney e minha mãe Eunice, por todos os momentos difíceis que os fiz passar, peço desculpas e agradeço por sempre terem confiado em mim. A Laura por tudo que representas para mim, um beijo.

A Karla por tudo o que vivemos neste ano e por tudo que viveremos em nossas vidas, um beijo com amor.

Florianópolis, abril de 2002.

Para quem? Para todos?

Para ti?

Para ninguém.

(Pablo Neruda, A Barcarola)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo o estudo das imunidades tributárias procurando evidenciar as questões relativas a sua natureza jurídica no direito brasileiro e interpretação pelos tribunais. Para tanto será feita uma síntese das principais posições doutrinárias e suas maiores divergências. A positivação adotada pela Constituição Federal de 88 em relação ao tema também será objeto de análise com o objetivo de expor alguns dos posicionamentos doutrinários mais importantes sobre o assunto. Cada uma das imunidades tributárias prevista pela Constituição federal será abordada no aspecto doutrinário. A interpretação das imunidades tributárias pelos tribunais será outro ponto abordado, procurando compreender o sentido dado pela jurisprudência aos pontos mais importantes e de maior controvérsia na busca de uma melhor exegese deste instituto, que é um dos mais importantes do sistema constitucional tributário brasileiro. Para isso será feita uma abordagem indutiva/ dedutiva das imunidades tributárias.

Palavras- chaves: Constituição; Sistema Constitucional Tributário; Imunidades Tributárias.

RESUMEN

El presente estudio tiene como su tema lo estudio de las inmunidad tributarias, principalmente la cuestión de su naturaleza jurídica en derecho brasileño e su interpretación por parte de los tribunales. Por esto, se fara la análisis de las posiciones doctrinarias e sus mayores puentos discordantes. La positivación adoptada por la Constituciom Brasileña de 88 in releción al tema también será objeto de análisis con lo objetivo de exponer algunas de las posiciones divergentes y importantes sobre lo tema. Cada una de las inmunidad tributarias estabelecidas por la Constitución Federal sera objeto de abordaje de lo puento de vista doctrinario. La interpretación de las inmunidad por los tribunales brasileños sera outro puento a ser analisado, buscando comprender lo sentido de abordaje de la jurisprudencia brasileña a los puentos más importantes e de la mayor controversia na busca de una mejor exegese de lo instituto que és de suma importancia en lo sistema constitucional tributario brasileño. Para lo tanto será feita una abordaje indutiva/ dedutiva de las inmunidad tributárias.

Palabras- claves: Constitución; Sistema Constitucional tributário; Inmunidad tributária

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS- NATUREZA JURÍDICA E ASPECTOS CONTROVERTIDOS.....	09
1. Noções sobre as imunidades tributárias.....	09
1.1.1.O Sistema Constitucional Tributário.....	11
1.2.Origens das imunidades tributárias.....	14
1.3.Os Princípios Constitucionais Tributários e as Imunidades.....	17
1.3.As Imunidades Tributárias e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.....	21
1.3.1.Diferenças entre Imunidades e Limitações Constitucionais.....	23
1.4. Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias.....	25
1.4.1. As Imunidades Tributárias como Normas Constitucionais.....	27
1.4.2. As Imunidades Tributárias como normas de delimitação da Competência Tributária.....	30
1.4.3. Imunidade, Isenção e Não- Incidência.....	31
1.5. Principais considerações da teórica sobre as Imunidades Tributárias.....	33
1.5.1. A Imunidade como não- incidência constitucionalmente qualificada.....	34
1.5.2. A Imunidade como Exclusão ou Supressão do Poder Tributário.....	36
1.5.3. A Imunidade como Limitação Constitucional a competência tributária.....	37
1.6. Principais posições dos doutrinadores sobre as Imunidades.....	38

1.7. As Imunidades são de tributos ou de impostos.....	44
1.7.1.As Imunidades referentes aos tributos.....	46
1.7.2.As imunidades referentes aos impostos.	49

CAPÍTULO II - AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS- ORIGEM NO DIREITO BRASILEIRO E SENTIDO NA CONSTITUIÇÃO DE 88.....

2.1. Origem e Evolução das Imunidades no Direito Brasileiro.....	54
2.1.1. As Constituições de 34, 37 e 46.....	55
2.1.2. As Constituições de 67, 69 e 88.....	57
2.2. A Imunidade Recíproca(art. 150, VI, a).....	59
2.2.1. A Imunidade Recíproca e o federalismo.....	60
2.2.2. A Imunidade recíproca e o desenvolvimento da Suprema Corte.....	64
2.2.3. Sentido e alcance da Imunidade Recíproca.....	67
2.3. A Imunidade dos templos de qualquer culto.....	70
2.3.1. Sentido e alcance da imunidade as religiões(art. 150, VI,b).....	71
2.3.2. Relação entre o art. 150, VI,b e o art. 150, § 4°.....	73
2.4. As Imunidades aos partidos políticos.....	77
2.4.1. Sentido e alcance das Imunidades aos partidos políticos.....	79
2.5. As imunidades das Instituições de educação, assistência social e entidades sindicais dos trabalhadores.....	81
2.5.1 Âmbito das Imunidades das instituições de educação.....	82
2.5.1.1. Caracterização das instituições beneficiadas pela imunidade.....	82
2.5.2. Âmbito das Imunidades das Instituições de assistência social.....	84

2.5.2.1. Caracterização das entidades de previdência fechada.....	84
2.5.3. As entidades sindicais dos trabalhadores.....	86
2.6. As imunidades dos livros, jornais e periódicos...	87
2.6.1. Âmbito das imunidades dos livros e jornais.....	88
1.7. Demais imunidades previstas no texto constitucional.....	95

**CAPÍTULO III - AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E SUA INTERPRETAÇÃO-
POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL.....101**

3.1. Aspectos Gerais.....	101
3.2. A questão relativa a interpretação das imunidades.....	103
3.2.1. A interpretação das normas tributárias.....	103
3.2.2. A interpretação das normas constitucionais....	106
3.3.As imunidades possuem um método próprio de interpretação?.....	110
3.4. Principais posições sobre a interpretação das imunidades.....	112
3.5. As imunidades na jurisprudência do STF.....	113
3.5.1. A jurisprudência do STF na CF/88.....	114
3.5.1.1. As Imunidades do livros e periódicos na Jurisprudência do Supremo.....	114
3.5.2.2. As decisões do STF sobre a imunidade recíproca.....	122
3.5.1.3. As decisões do STF sobre a imunidade do art. 150, VI, d.....	127
3.6. As posições do STJ e dos demais tribunais superiores sobre as imunidades.....	129
3.7. Aspectos relevantes da interpretação da jurisprudência pátrias sobre as imunidades tributárias.....	137

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	139
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	143

INTRODUÇÃO

O estudo das imunidades tributárias, tem ao longo dos anos, provocado um intenso debate no seio da doutrina pátria sobre sua natureza efeitos e interpretações.

Desde o seu surgimento com a Constituição republicana de 1891 até a atual positivação dada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, muitos pontos evoluíram na doutrina pátria acerca das imunidades tributárias, sendo fundamental uma correta compreensão dogmático- constitucional para que o instituto alcance os efeitos pretendidos pelo texto constitucional.

Ao contrário do que pensam alguns o estudo das imunidades tributárias não deve ser renegado a um plano inferior, pois suas especificidades levantam questionamentos importantíssimos ao estudioso do direito, e principalmente aos estudiosos do direito público, muitas vezes renegado a um segundo plano em nosso país por uma predominância privatista do curso de direito no Brasil.

Este trabalho tentará fazer duas análises, quais sejam: a) como a doutrina brasileira posiciona-se sobre as imunidade e como a Constituição de 88 tratou o tema, procurando alguns fundamentos encontrados no texto constitucional vigente nas outras Constituições que vigoraram em nosso país; b) a divergência acerca dos diversos métodos interpretativos para as imunidades tributárias, e como podemos relacionar a interpretação constitucional com a interpretação do direito tributário, e como a jurisprudência

tem interpretado as imunidades tributárias, através de decisões do STF, interprete máximo do texto constitucional, e os pronunciamentos dos demais tribunais pátrios acerca deste instituto.

A imunidade tributária mostra-se como um momento em que o Estado, através dos ditames do constituinte originário procura preservar determinadas pessoas e coisas da incidência dos tributos visando a garantir princípios importantes, positivados no texto constitucional e no ordenamento jurídico. Assim

No primeiro capítulo far-se-á uma rápida introdução ao conceito de Constituição e aos pontos relevantes da teoria constitucional para o estudo das imunidades tributárias, servindo isto de subsídio para adentrarmos no estudo do "Sistema Constitucional Tributário", que possui em nosso país uma importante obra do professor GERALDO ATALIBA¹, analisando como a Constituição trata as normas tributárias, fundamental para a compreensão das limitações constitucionais ao poder de tributar e ao estabelecimento da competência tributária aos entes federados em nosso país.

Em seguida será feita a análise das limitações constitucionais ao poder de tributar, ponto este magnificamente exposto na magistral obra do mestre ALIOMAR BALEEIRO², ressaltando a importância dos princípios constitucionais nas limitações ao poder de tributar e estabelecendo a diferença clara existente entre as limitações

¹ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ao poder tributário e as imunidades tributárias, confusão feita por alguns setores da doutrina.

Após será tratada a natureza jurídica das imunidades, destacando sua posituação ser somente através de normas constitucionais. O cerne do estudo do direito constitucional tributário tem expressão nas imunidades tributárias, pois sempre que for positivada uma norma constitucional impedindo o surgimento da fato gerador dos impostos determinada pessoa ou coisa nasce uma imunidade tributária. A caracterização da norma constitucional como aberta e a tríplice classificação das normas constitucionais desenvolvidas por JOSÉ AFONSO DA SILVA³.

Outro ponto importante será caracterizar as imunidades tributárias como normas constitucionais de garantias e não como direitos que possui o contribuinte, sendo fundamental a diferença entre direitos e garantias para a correta compreensão do instituto. Finalmente será feita a primeira exposição da imunidade tributária como regra negativa de competência tributária. Aqui será abordada a competência dentro do Estado Federal e sua importância para os entes federais criarem tributos. Só a correta compreensão da estrutura federativa permite entender o motivo de cada ente possui capacidade normativa própria e capacidade tributária, sintetizada na possibilidade de instituir imposto(competência tributária positiva). Em sentido contrário temos a capacidade tributária negativa, ou seja, as imunidades tributárias que retiram dos entes federais a

²BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., atualizada por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

possibilidade de criação de impostos sobre pessoas e coisas estabelecidas no texto constitucional.

Na continuação será exposta uma síntese dos principais correntes doutrinárias referente ao tema das imunidades tributárias e as críticas feitas por setores da doutrina sobre as várias concepções expostas nestas formulações, buscando sistematizar as formulações teóricas em relação ao tema.

Para uma melhor compreensão do debate doutrinário em torno do tema serão expostas na continuação do capítulo as principais considerações feitas pelos grandes expoentes da doutrina nacional, buscando demonstrar os pontos semelhantes e as principais diferenças entre cada uma das concepções. Cabe ressaltar que nem todos os doutrinadores foram citados, mas somente aqueles cujo pensamento tem provocado maior influência e debate no seio da doutrina.

Para finalizar o capítulo será expostas uma grande divergência na doutrina acerca do tema expostos: as imunidades tributárias atingem apenas impostos ou podem ser ampliadas para protegerem os tributos? Neste ponto será feita a exposição da primeira corrente que possui como maiores representantes PAULO DE BARROS CARVALHO⁴ e RICARDO LOBO TORRES⁵, defensores da tese de que não cabe restringir as imunidades tributárias aos impostos, devendo o instituto ser entendido como passível de sujeição a qualquer tributo(

³SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo. Saraiva, 1996.

⁵TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

impostos, taxas e contribuições de melhoria). A segunda corrente defende estarem as imunidades tributárias vinculadas unicamente aos impostos, não abrangendo as taxas e nem as contribuições de melhoria. Aqui os grandes expoentes são MISABEL DERZI⁶ e ROQUE ANTÔNIO CARAZZA⁷ defensores da idéia que o texto constitucional somente fez previsão de imunidades tributárias para impostos não devendo ser ampliada a previsão do texto constitucional em virtude de o texto trazer as imunidades como regra de competência para a instituição de impostos.

No segundo capítulo será feito um pequeno esboço histórico das imunidades tributárias no direito brasileiro, desde o seu surgimento na Constituição Brasileira de 1891 até a presente positivação dada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, buscando a origem histórica do estabelecido pelo atual texto constitucional.

Após começará a ser feita a análise da imunidade tributária recíproca no texto constitucional vigente, reportando a estrutura do Estado Federal, com o estabelecimento da competência para os entes federais e com a caracterização do princípio da autonomia, fundamental para a compreensão da imunidade recíproca. Também será analisado o surgimento e o desenvolvimento, formulados pela Suprema Corte, da imunidade recíproca no direito americano, esboçando suas duas fases e as influências que foram exercidas no direito brasileiro.

⁶DERZI, Mizabel Abreu. **Notas atualizadoras a Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

⁷CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros. 1999.

A próxima imunidade tributária a ser estudada será a imunidade dos partidos políticos e de suas fundações, sendo fundamental caracterizar o partido político como pessoa jurídica de direito privado, conforme o disciplinado pela Constituição Federal de 88. A atenção estará concentrada nas fundações partidárias que, obedecendo ao disposto na lei complementar(no caso o Código Tributário Nacional) irão possibilitar a introdução dos requisitos necessários as instituições de educação, de assistência social e entidades sindicais dos trabalhadores, sendo o objetivo neste ponto possibilitar a compreensão do disposto pela Constituição de 88 e a interpretação dada pela doutrina.

Logo após será feita o estudo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, estando o cerne do debate sobre qual a correta interpretação de renda serviços e bens relacionados a suas atividades essenciais, provocando divergências em setores da doutrina.

O último ponto do segundo capítulo será destinado às imunidades tributárias dos livros, jornais e periódicos, sendo esta uma das imunidades mais polêmicas, visto que várias questões são levantadas, como por exemplo qual a abrangência da expressão livros e se a imunidade deve ser restringida somente ao papel ou ampliada a todos os momentos da produção literária. Também será tratada a polêmica levantada em torno dos softwares cujos conteúdos trazem obras literárias: devem ser abrangidos pela imunidade ou esta fica restrita as obras com formato de livros da "era de Gutemberg".

No próximo ponto serão analisadas as demais imunidades tributárias estabelecidas no texto constitucional com especial destaque para o art. 195, § 7º da CF/88, que mesmo falando em isenção, por sua natureza constitucional é considerado pela doutrina e por grande parte da jurisprudência como sendo uma caso de imunidade tributária, havendo em torno deste artigo um intenso debate tanto doutrinário como jurisprudencial. Após serão relatados os demais casos de imunidade tributária previstos no texto constitucional.

No terceiro capítulo será tratada a problemática da interpretação das imunidades tributárias e a interpretação feita pela jurisprudência em torno dos preceitos imunizantes. A primeira análise será um rápido esboço sobre algumas importantes posições doutrinárias sobre a interpretação do direito. Na seqüência será abordada a interpretação do direito tributário na visão dos principais doutrinadores e na positivação dada pelo Código Tributário para a sua interpretação.

Na seqüência será abordada a interpretação da Constituição, ponto que não será tratado exaustivamente devido a toda a complexidade em torno do tema. Estes dois pontos servirão de base para a explanação em torno de qual método interpretativo deve ser aplicado as imunidades tributárias, residindo aqui uma das grandes divisões dentro da doutrina e dentro da jurisprudência.

A abordagem feita será com o objetivo de apresentação do tema, sem a pretensão de concluir qual o método correto(se isto fosse possível). Ao final será feita

uma análise das principais decisões da jurisprudência em torno das imunidades tributárias, sendo que não será feita uma exaustiva análise em torno de toda a jurisprudência dos tribunais superiores, sendo examinados os principais casos decididos pelo STF e pelos demais tribunais superiores, procurando demonstrar as diversas contradições existentes no seio jurisprudencial sobre o tema.

O presente trabalho será desenvolvido a partir de revisão das várias correntes doutrinárias em torno do tema procurando posicionar cada autor e seu pensamento dentro das correntes e suas divisões na interpretação das imunidades. Assim será utilizado o método indutivo/ dedutivo, a partir de textos doutrinários e de citações jurisprudenciais, procurando demonstrar quais as principais orientações sobre o tema.

O objetivo claro do trabalho é servir como uma contribuição de exposição dos principais pontos divergentes dentro da problemática das imunidades tributárias, tentando expor de maneira clara sobre as diversas dúvidas e contradições suscitadas pelo tema tanto em nível doutrinário como jurisprudencial.

CAPÍTULO I - AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS- NATUREZA JURÍDICA E ASPECTOS CONTROVERTIDOS.

1.1 A Constituição- aspectos essenciais

O estudo e a compreensão do significado da Constituição como documento essencial na limitação do poder, positividade dos direitos fundamentais e de suas garantias, ainda hoje, mostra-se como um dos pontos que mais dificuldades proporcionam ao pesquisador do direito.

Conceituar o termo constituição é, sem dúvida, um dos grandes problemas com o qual se depara a teoria constitucional desde os seus primórdios até os nossos dias. Desde o século XIX inúmeras foram as formulações teóricas a respeito do tema. FERDINAND LASSALLE, abordando o tema no século XIX considera ser a Constituição "*um produto dos fatores reais de poder*"⁸. Para HERMANN HELLER, abordando o conceito de constituição no começo do século XX, considerava ser a mesma uma equação de relação entre a normatividade e a normalidade⁹. HANS KELSEN, o grande mestre da escola de Viena, ao formular sua teoria pura do direito considerava ser a constituição o topo do ordenamento jurídico- positivo, estando no ápice da pirâmide normativa, sendo o fundamento de validade de todas as demais normas do ordenamento¹⁰. GOMES

⁸LASSALLE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1985, p. 41.

⁹HELLER, Hermann. **Teoria do Estado**. São Paulo: , p. 285.

¹⁰KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

CANOTILHO considera ser a constituição uma carta aberta de regras e princípios¹¹.

A constituição como a norma fundamental de um ordenamento jurídico- positivo adquire uma importância crucial, pois dela todo o restante das normas do ordenamento irão retirar sua validade e eficácia, condição essencial para que o mesmo possa ser aplicado.

A partir da importância do texto constitucional foi construído o princípio da Supremacia Constitucional, com a sentença do Chief MARSHALL no caso *Marbury vs. Madison*, marco fundamental para o controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e dos atos normativos. Dentro desta perspectiva o estudo do texto constitucional interfere no estudo de todos os demais ramos do direitos. Ao estudar o sentido da Constituição a doutrina apresenta dois sentidos que a expressão possui: o sentido formal- entendido como as normas positivadas na mesma em um dado ordenamento- e o sentido material- entendido como as normas essenciais à organização do Estado¹². O sentido que melhor se adapta ao estudo do presente trabalho é o sentido formal de Constituição.

A evolução das cartas constitucionais está intimamente ligada com a evolução do próprio modelo de Estado. Inicialmente os textos constitucionais traziam somente os direitos fundamentais e as garantias dos indivíduos, marcando o ápice do chamado "*Status Negativus*",

¹¹ GOMES CANOTILHO, J. J. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1996, p.

¹² Cf. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

caracterizado pela limitação do poder estatal. Com o declínio do estado liberal clássico e o advento do estado social temos uma mudança no conteúdo das Constituições com a soma do "Status Negativus" do "Status Positivus", ou seja, um estado que garanta as liberdades individuais e garanta os direitos coletivos, cristalizados pelo surgimento dos direitos sociais e econômicos. Dentro desta evolução surgem no final do século XX as chamadas "Constituições Dirigentes", como a brasileira de 88, tendo como principal característica o objetivo de estabelecer através de seu texto a formação de Estados sociais¹³.

Aqui o problema de compreensão e concretização da Constituição adquire uma complexidade maior em virtude destes textos necessitarem de tarefas concretizadoras dos poderes públicos. As constituições modernas abarcam em seu texto princípios de diversos ramos do direito, superando o modelo do estado liberal clássico, sendo um exemplo desta diversidade de assuntos o sistema constitucional tributário.

1.1.1. O Sistema Constitucional Tributário

Com a evolução da Constituição nos tempos modernos, intimamente relacionada ao aumento das funções do Estado, abarcando um maior número de ramos do direito em seu texto, surge o chamado sistema constitucional tributário, no qual temos a regulamentação do exercício do poder de tributar por parte do estado e quais as limitações impostas a este poder. Em um estado federal, como o brasileiro, fundamental que a Constituição, documento que concretiza o pacto federativo,

¹³Sobre o conceito de constituição dirigente ver CANOTILHO, J.J. Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador**. Coimbra: Almedina, 1982.

discrimine as competências tributárias de cada um dos entes federados a fim de que estes tenham condições de arrecadação e de pleno exercício do poder de tributar.

É neste capítulo da Constituição que está o cerne do direito tributário e do poder estatal de tributar (inclusive suas limitações). GERALDO ATALIBA em sua clássica obra do final dos anos 60 delimitou o conteúdo e a função desta parte da Constituição. Para o autor sistema constitucional tributário

*..entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Se 'sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária', o sistema constitucional tributário é o conjunto ordenado de normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica.*¹⁴

O estado federal possui a repartição da competência tributária e as limitações ao poder de tributar discriminadas no texto constitucional, o documento formador da federação, formando desta maneira a estrutura do direito tributário na Constituição e dando competência para cada ente federativo instituir e cobrar os tributos que lhe forem outorgados. ATALIBA rebate a corrente doutrinária que levanta dúvidas em relação a terminologia a ser utilizada - sistema constitucional tributário ou sistema tributário constitucional. Sobre estas divergências leciona o mestre paulista ao considerar somente ser correto o terminologia sistema constitucional tributário: "...só é científico falar em 'sistema constitucional tributário'. É sempre sistema

constitucional tributário, qualificado, adjetivado pela palavra tributário, exatamente para mostrar que reduzimos o conceito de sistema, simplesmente, a esta perspectiva¹⁵.

O tributo em sua essência afeta dois pilares básicos do liberalismo: a liberdade e a propriedade. Assim é fundamental que a Constituição- documento que limita o poder estatal e positiva os direitos fundamentais- deva em seu texto disciplinar o poder estatal de tributar, disciplinando-o através da competência tributária de cada ente federativo, determinando os tributos que poderão ser criados por determinado ente federativo¹⁶.

As considerações em torno do sistema constitucional tributário são fundamentais para adentrar-se no tema das imunidades tributárias, pois estas encontram-se inseridas dentro deste sistema e devem ser diferenciadas, por exemplo das limitações ao poder de tributar. Em comentários sobre o tema, YOSHIKI ICHIHARA considera ser a estrutura do sistema constitucional tributário fundamental dentro da formação do poder estatal de tributar. Escreve o autor:

*Com efeito, se o sistema tributário constitucional atribui competência tributária a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecendo regras e princípios, o exercício dessa competência deve ser totalmente vinculado aos pressupostos e aos limites estabelecidos, com respeito, evidentemente, dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo e da coletividade.*¹⁷

¹⁴ATALIBA. *Op. Cit.*, p. 18.

¹⁵ATALIBA. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*, in, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES(coord). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo. Ed. Saraiva; EDUC, 1975.p. 14.

¹⁶Cf. ATALIBA. *Op. Cit.*, p. 20.

¹⁷ICHIARA, Yoshiaki. **Imunidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 88. Sobre o Sistema Constitucional Tributário nos diz HARADA, Kiyoshi. **Sistema Constitucional Tributário na CF/88- Tributação Progressiva**. São

Ao caracterizar-se o sistema constitucional tributário, como o ponto fundamental para estruturar-se o direito tributário, está feita a base para o estudo das imunidades tributárias, devendo primeiramente ser estabelecida sua origem histórica, para após se proceder a análise sobre sua natureza jurídica e posituação em nosso ordenamento jurídico bem como as principais opiniões dominantes na doutrina pátria.

1.2. Origens das Imunidades Tributárias.

O Estado, para conseguir manter suas despesas sempre precisou criar meios de arrecadação de contribuições para gerir sua estrutura. No Estado absolutista os tributos eram usados para manter o poder de polícia e os benefícios da nobreza e do clero, sem retorno algum para os súditos. A partir da consolidação do Estado de Direito temos a afirmação do princípio da legalidade, aonde somente a lei poderia criar e obrigar condutas dos cidadãos, valendo isto também para a instituição e majoração de tributos.

No Estado moderno temos o poder tributário como algo regulado dentro da dinâmica do Estado de Direito, obedecendo as limitações impostas pelos princípios

Paulo: Saraiva, 1992, pg. 3. "Sistema Tributário é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição. O que existe, portanto, é um sistema parcial(sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global(sistema constitucional)." Sobre o tema ver também MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 88**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

positivados no texto constitucional¹⁸. Desta maneira o Estado possui o poder de criar e cobrar tributos, através da discriminação das competências tributárias, de seus cidadãos para que possa gerir a máquina administrativa e executar os serviços que exige a sociedade.

Em um Estado Federal como o brasileiro a Constituição é o documento que faz a repartição da competência tributária entre os entes federativos. Mas além de estabelecer a competência para cobrar e instituir tributos o texto constitucional também prevê casos em que é impossível qualquer instituição de tributos, impedindo o ente federado de legislar para instituir determinado tributo, decorrendo daí o surgimento das imunidades tributárias.

A origem das imunidades remonta ao estado patrimonialista, aonde determinadas classes sociais detinham privilégios fiscais por parte do Estado. Em comentários sobre as origens das imunidades tributárias RICARDO LOBO TORRES escreve:

No estado patrimonial, que se estende aproximadamente do século XIII ao século XIX, desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado de Direito, as imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemorais preexistentes a organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei. Em Portugal, que a rigor não conheceu o feudalismo, a imunidade decore de concessão do Rei e se perpetua pela tradição. Imunidade, conseqüentemente, significa limitação do

¹⁸Cf. MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Poder de Tributar, Isenção e Imunidade- 1ª parte. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, 1996, p. 98.

poder do príncipe pela preexistente liberdade estamental.¹⁹

Em um segundo momento, com o advento do Estado Fiscal as imunidades tributárias ganham um novo contorno. RICARDO LOBO TORRES, comentando sobre esta mudança, escreve:

*Com as grandes revoluções do século XVIII consolida-se o Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, e se transforma radicalmente o conceito de imunidade tributária. Deixa de ser forma de limitação do poder do rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo.*²⁰

O autor coloca de maneira precisa a evolução das imunidades, evidenciando num primeiro momento seu caráter de privilégios concedidos a determinadas classes sociais detentoras do poder estatal ou próximas as camadas detentoras. Com o advento do Estado fiscal as imunidades adquirem a característica de proteção a interesses reputados como fundamentais, estando desobrigados de pagarem impostos.

Com o desenvolvimento da cláusula federativa da Constituição Americana de 1787 feito pela Suprema Corte, ocorre o surgimento da chamada imunidade recíproca entre os entes federativos, influenciando o mestre Rui Barbosa na

¹⁹TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 87. MORAES, Bernardo Ribeiro. **Sistema Tributário na Constituição de 69**. São Paulo: RT, 1969, p. 465. Analisando o surgimento das imunidades tributárias escreve o autor: "Antigamente, a imunidade fiscal era um privilégio que tinha por fundamento, na maioria da vezes, diferenciações de classes ou castas. Com o passar do tempo, as razões dessa imunidade fiscal passaram a repousar em bases bem diferentes, que vão desde o estrito interesse estatal até a utilização do instrumento como incentivo de certas atividades econômicas ou sociais, julgadas de real interesse do Estado ou da coletividade."

²⁰Idem, p. 88.

formulação da idéia na adoção pela primeira Constituição Republicana do Brasil, em 1891.

A análise das imunidades tributárias, mesmo sendo tratado como algo pacífico pela doutrina pátria, é um ponto fundamental para a compreensão da competência tributária e da estrutura de tributação em um Estado Federal como o brasileiro. Importante ressaltar que o estudo fica muito limitado a doutrina nacional em virtude de praticamente não ser tratado pela doutrina estrangeira, visto ser este um instituto típico do direito brasileiro²¹.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO existe um inexplicável consenso sobre as imunidades tributárias, quando o tema deveria ensejar um debate doutrinário muito mais aprofundado em virtude da complexidade e singularidade do instituto²².

1.3. Os Princípios Constitucionais e as Imunidades Tributárias.

No moderno constitucionalismo o estudo dos princípios tem sido tratado como um ponto fundamental pela doutrina e pela jurisprudência. Os princípios adquirem uma força grande dentro dos modernos textos constitucionais, em

²¹BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Atualizada por DERZI, Misabel Abreu. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.11. COSTA

²²CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 185. Escreve o autor: "Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de

razão de modernas cartas darem prevalência a este tipo de normas.

Dentre os autores que mais tem problematizado a respeito da questão dos princípios está o professor alemão ROBERT ALEXY, que parte da diferença entre os princípios e regras. Para citado autor os princípios são "normas que ordenam que algo seja realizado em uma medida tão ampla quanto possível relativamente a possibilidades fáticas ou jurídicas. Princípios são, portanto, mandamentos de otimização" opondo-se as regras que "são normas que, sempre, ou só podem ser cumpridas ou não cumpridas"²³. Considerar-se os princípios como mandamentos de otimização significa estarem eles abertos a vários graus de concretização. CANOTILHO, abordando o tema entende que os princípios tem cinco características básicas diferenciadoras em relação as regras: a) Grau de Abstração; b) Grau de determinabilidade; c) Caráter de fundamentalidade no sistema; d) proximidade da idéia de direito e e) natureza normogênica²⁴.

A doutrina brasileira também participa da discussão em torno dos princípios. Um dos autores com pensamento mais consistente é EROS ROBERTO GRAU que entende serem os princípios normas fundamentais em um sistema jurídico estando nos princípios as bases de um ordenamento jurídico, influenciando eles também na interpretação das regras contempladas na

abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político."

²³ALEXY, Robert. *Colisão de Direitos Fundamentais e realização de Direitos Fundamentais no Estado Democrático de Direito*. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, nº 217, 1999, pg. 75. Em posição contrária temos a opinião ver CARAZZA. *Op. Cit.*, p. 30. O autor não aceita os princípios como espécies de normas, fazendo a distinção entre normas e princípios.

²⁴CANOTILHO. *Direito ...*, ps. 166-7.

Constituição²⁵. PAULO BONAVIDES, abordando também a problemática dos princípios dentro da escola tradicional passando para as recentes formulações acerca desta normas, analisando estes como normas-chaves de todo o sistema jurídico, a partir de sua valoração e eficácia, deixando eles de serem meros programas para adquirir um peso fundamental no ordenamento jurídico, sendo hoje normas constitucionais²⁶. Para CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO²⁷

Princípio é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sustento harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES considera que as imunidades, por suas características apresentam-se como princípios constitucionais²⁸. Este pensamento, do citado

²⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 88**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 78-9.

²⁶ BONAVIDES. *Op. Cit.*, p. 257 e ss.

²⁷ MELO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 369.

²⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus novos aspectos. Imunidade Tributária. (coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva São Paulo: RT, 1999, p. 125. Escreve o Autor: "Assim, a imunidade tributária não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do País". No mesmo sentido MACHADO, Hugo de Britto. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 98.

autor, não pode ser sustentado a partir de uma análise mais aprofundada das normas imunitórias e dos princípios constitucionais. Em análise do tema MIZABEL ABREU DERZI as imunidades são expressões de princípios constitucionais, mas com este não se confundem. Escreve a autora:

Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinadas, enquanto as imunidades:

- 1. São normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;*
- 2. Reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência;*
- 3. E, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;*
- 4. Criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.*

²⁹

Da citação acima percebe-se que as imunidades tributárias não podem ser consideradas como princípios constitucionais em virtude de sua natureza normativa, sendo regras de competência tributária. As imunidades tributárias vem concretizar determinados princípios constitucionais, servindo de garantias do ordenamento jurídico para o contribuinte, mas com eles não se confundem, servindo os

²⁹DERZI. *Op. Cit.*, p. 228. SACHA CALMON COELHO abordando a diferença entre imunidades e princípios escreve: "Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juizes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição. As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não- incidência constitucionalmente qualificada)."

princípios mais como limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme exposto a seguir.

1.3. As Imunidades Tributárias e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

O surgimento das constituições escritas modernas vem a ser um freio ao poder ilimitado exercido pelos reis nos estados absolutistas, caracterizando uma das grandes conquistas do Estado de Direito. Assim a Constituição é uma carta de limitação do poder estatal e de garantia dos direitos fundamentais do indivíduo.

Em uma Constituição como a brasileira temos limitações a vários poderes estatais, inclusive ao poder de tributar. Esta denominação constante em nosso constitucionalismo a partir do texto de 67 foi inspirada na celebre obra de ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais do Poder de Tributar*, escrita em 1951, ainda sob o regime da Carta de 46 e que representa um dos mais importantes estudos já realizadas em nosso país em nível de direito público e em especial para os estudos de direito tributário.

A correta análise da expressão Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar é fundamental para compreendermos seu âmbito de atuação e sua diferença em relação as imunidades tributárias, sendo comum em alguns doutrinadores a confusão entre ambos.

ALIOMAR BALEEIRO, em sua clássica obra, define de maneira precisa o que sejam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Diz o autor:

Nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e dos 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.³⁰

O termo limitação ao poder de tributar é fundamental para compreensão do papel do Estado moderno na atuação tributária e dos limites que lhe são impostos pela Carta Magna. Como resposta ao poder ilimitado do estado absolutista a Constituição traz em seu texto princípios impeditivos ao Estado de tributar as situações que bem lhe convierem, estando o mesmo obrigado a instituir tributos somente através de leis. Este e outros princípios, caracterizam de maneira clara a limitação do poder de tributar. ICHIARA caracterizando as limitações ao poder de tributar escreve:

*As limitações ao poder de tributar decorrem do modelo constitucional adotado pelo constituinte, dos princípios constitucionais gerais e específicos da tributação, das vedações expressas, dos aspectos formais exigidos na instituição e aumento dos tributos e na atribuição e divisão de competência entre as diversas pessoas jurídicas de direito público e, evidentemente, das imunidades tributárias.*³¹

³⁰ BALEEIRO. Op. Cit., p. 2.

³¹ ICHIHARA. Op. Cit., ps. 93-4. MORAES, Bernardo Ribeiro. Op. Cit., p. 463-4. O autor escreve o seguinte sobre as limitações ao poder de tributar: "O poder fiscal não é exercido irrestritamente. Pelo contrário, na Constituição estão fixadas regras disciplinadoras da soberania do Estado, inclusive em referência ao uso do poder fiscal, que fazem parte do sistema constitucional tributário. É o que denominamos limitações constitucionais ao poder de tributar."

A constituição de 88 traz em seu corpo várias limitações ao poder de tributar, como por exemplo os princípios da legalidade, igualdade, uniformidade geográfica dos tributos, anterioridade e irretroatividade. Estes princípios representam limitações ao poder estatal de tributar, em virtude de representarem garantias estabelecidas na Carta Magna ao contribuinte. Estas limitações englobam todo o rol de princípios e garantias positivadas na Carta de 88 nos arts, 150, 151 e 152³².

1.3.1. Diferenças entre Imunidades Tributárias e Limitações Constitucionais.

³² "Art. 150- Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- III- cobrar tributos:
 - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou
- IV- utilizar tributo com efeito de confisco;
- V- estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;

.....
Art. 151- É vedado a União:

- I- instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio- econômico entre as diferentes regiões do país
- II- tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;
- III- instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito federal ou dos Municípios.

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

É fundamental ressaltar a diferença existente entre as imunidades tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar, pois do contrário, havendo confusão entre estes institutos o capítulo da Constituição referente as limitações ao poder de tributar passaria a ser chamado de simplesmente 'imunidades tributárias'.

Para SACHA CALMON NAVARRO COELHO não podem as imunidades serem confundidas com as limitações constitucionais ao poder de tributar, mesmo que os efeitos semelhantes de ambos os institutos levem a, num primeiro momento a confusão entre ambos. Nos diz o autor:

*As imunidades alcançam as situações que normalmente- não fosse a previsão expressa de intributabilidade- estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário. Por isso mesmo são vistas e confundidas as imunidades com um de seus efeitos: o de limitar o poder de tributar.*³³

A correta diferença entre as limitações constitucionais ao poder de tributar e as imunidades tributárias permite diferenciar os efeitos produzidos por cada instituto. Um dos efeitos das imunidades tributárias é a limitação ao poder tributário estatal. As limitações expressas no texto constitucional de maneira geral traduzem a expressão de princípios constitucionais visando a disciplinar o poder tributário. Não podemos confundir vedações como as previstas no art. 151,I com as imunidades tributárias. Este artigo consagra o princípio da uniformidade geográfica dos tributos estando equivocados os autores que enxergam neste

dispositivo uma imunidade tributária. A partir do desenvolvimento de um pensamento dogmático- constitucional correto MIZABEL DERZI escreve sobre esta confusão o seguinte:

Ora, o mencionado art. 151, I, não regula uma imunidade(apesar de Barros Carvalho supor o contrário. Cf. op. cit., 113). Apenas reafirma o princípio da uniformidade e unidade econômico-territorial do Estado Federal, que é uma especialização da igualdade, assim como da unidade nacional. Princípio não é imunidade, embora imunidades estejam expressamente consagradas, por causa de valores e princípios fundamentais. ³⁴

O pensamento da autora expressa a clara diferença existente as imunidades e os princípios. Enquanto os princípios são mandamentos basilares de um ordenamento jurídico as imunidades tributárias servem de garantias destinadas ao contribuinte com o intuito de proteção a princípios que lhe são inerentes. Uma imunidade protege um princípio e não é um princípio, pois se assim fosse necessitaram as imunidades de outras normas passíveis de concretizarem os mandamentos por elas previstos. A imunidade tributária surge a partir de um princípio com o intuito de protegê-lo, não sendo em nenhum momento passível a confusão de ambos os institutos.

1.4. Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias.

As imunidades tributárias surgem da idéia do constituinte originário de preservar determinados valores religiosos, políticos e filosóficos³⁵, tendo sede

³³COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, ps. 210.

³⁴DERZI. *Op. Cit.*, p. 227. Em sentido contrário manifesta-se TORRES. *Op. Cit.*, p. 150.

³⁵Ver TORRES. *Op. Cit.*, p. 152.

exclusivamente constitucional, positivadas em normas constitucionais. Mas uma questão deve ser respondida: as imunidades tributárias configuram direitos ou garantias do contribuinte? A diferença entre direitos e garantias tem sido objeto de estudos por renomados constitucionalistas ao longo dos tempos, tendo esta discussão sido introduzida no direito brasileiro pelo mestre RUI BARBOSA, ao elaborar o anteprojeto da primeira Constituição republicana em 1891.

As imunidades tributárias previstas no texto supremo configuram garantias constitucionais que possui o contribuinte e não direitos. A diferença entre direitos e garantias é um ponto importante para entendermos a estrutura da Carta Magna. Na doutrina estrangeira CARL SCHMITT considera as garantias constitucionais como sendo mecanismos destinados a proteger direitos, mas que não criam direitos subjetivos estando sim destinadas a proteção de um direito, tendo uma estrutura lógica e jurídica totalmente diferente dos direitos por ela preservados³⁶.

PAULO BONAVIDES analisando a diferença entre direitos e garantias nos diz ter sido RUI BARBOSA o precursor dos estudos visando a distinção deste institutos, tendo o grande jurista visto a garantia traduz a condição de segurança política e judicial de um direito³⁷. A garantia teria a característica de ser um mecanismo de defesa contra a possível violação a um direito³⁸

Do exposto acima fica clara a características das imunidades tributárias serem garantias constitucionais que

³⁶ SCHMITT, Carl. **Teoría de la Constitución**. Madrid: Ariel, 1990, p. 175.

³⁷ BONAVIDES. *Op. Cit.*, p. 443.

³⁸ Idem, p. 442.

possui o contribuinte contra agressões sofridas pelo poder tributário estatal. As pessoas que encontram-se em situações resguardadas por imunidades tributárias possuem não um direito de imunidade, pois este direito afigura-se por exemplo na liberdade religiosa que possui como garantia a imunidade aos templos de qualquer culto, ou o direito a liberdade de expressão possui como garantia a imunidade aos livros, jornais e periódicos.

1.5. As Imunidades Tributárias como Normas Constitucionais.

As imunidades tributárias em nosso direito positivo são positivadas no texto constitucional vigente, tendo as características inerentes as normas constitucionais.

Mas o que é a norma constitucional? qual sua estrutura e características? Para JOSÉ AFONSO DA SILVA, em monografia sobre o tema, conceitua as normas constitucionais como "*(...) todas as regras que integram uma constituição rígida.*"³⁹A norma constitucional possui como característica fundamental o fato de sua abertura, o que possibilita ao interprete melhores condições de concretização. A característica de norma constitucional é fundamental para a compreensão das imunidades tributárias e também para sua interpretação a partir do preceituado pelo texto constitucional.

As imunidades tributárias representam em um estado federal uma forma de traçar a competência tributária, possuindo em virtude disto sede exclusivamente

³⁹SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 98.

constitucional, tendo dentro da classificação de JOSÉ AFONSO DA SILVA⁴⁰ a característica de serem ou normas constitucionais de eficácia plena, como no caso da imunidade recíproca, ou normas de eficácia contida, como no caso da imunidade das entidades de previdência fechada e assistência social. O professor paulista considera existirem três tipos de normas constitucionais: as de eficácia plena, contida e limitada. Nas primeiras temos aquelas normas constitucionais que não necessitam de ação do legislador ordinário para produzirem os efeitos que prevêm, tendo eficácia jurídica a partir do momento em que entra em vigor a constituição, sendo algumas imunidades tributárias colocadas nesta classificação.

As normas de eficácia contida são aquelas a que o constituinte determinou que deve ocorrer uma restrição do âmbito de aplicabilidade da norma através da produção legislativa efetuada pelo legislador ordinário, estando aqui as imunidades das instituições de educação e assistência social. As normas de eficácia limitada se dividem em normas de princípios institutivo- relacionadas geralmente a estrutura e organização do Estado- e princípio programáticos- que são normas que exigem uma legislação futura por parte do legislador ordinário para atingirem a eficácia pretendida pelo constituinte, visando o cumprimento do programa por elas previsto⁴¹.

⁴⁰ Idem, p. 102.

⁴¹ Idem, ps. 103-4. Importante também a classificação formulada por DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. São Paulo: Saraiva, 1992, ps. 88- 105. A autora faz uma classificação das normas constitucionais em quatro grupos: 1) Normas supereficazes ou com eficácia absoluta- são aquelas que possuem eficácia imediata, as não podem sofrer emendas(ex. arts. 1º e 2º da CF); 2) Normas com eficácia plena- são aquelas que possuem eficácia imediata e que admitem emendas(ex. arts. 153,155, 156); 3) Normas com eficácia relativa restringível- são aquelas que possuem eficácia imediata, mas poderão ter a eficácia restringida nos casos e formas que a lei estabelecer(ex. arts. 139 e 170) e 4) Normas com eficácia relativa complementável ou dependente de complementação

Assim as imunidades tributárias possuem sede exclusivamente constitucional sendo impossível lei complementar ou ordinária criá-las ou suprimi-las, bem como a revogação do rol de imunidades previsto no texto constitucional não poderá ser feito nem por emenda constitucional⁴². No caso específico das emendas constitucionais, mesmo após a promulgação a emenda adquirindo o status de normas constitucional, deve estar claro que o exercício do poder constituinte derivado é limitado pelas cláusulas estabelecidas pelo poder constituinte originário, as chamadas limitações materiais ao poder de reforma, que se rompidas provocam a inconstitucionalidade de emenda. PAULO BONAVIDES sobre as limitações materiais ao poder derivado escreve:

*Não poderá ele sobrepor-se assim ao texto constitucional. É óbvio pois que a reforma da Constituição nessa última hipótese só se fará segundo os moldes estabelecidos pelo próprio figurino constitucional; o constituinte que transpuser os limites expressos e tácitos de seu poder de reforma estaria usurpando a competência ou praticando um ato de subversão e infidelidade aos mandamentos constitucionais, desferindo, em suma, verdadeiro golpe de Estado contra a ordem constitucional.*⁴³

É fundamental ao poder constituinte derivado a obediência dos limites impostos pelo poder constituinte originário, constituindo isto a legitimidade do

legislativa- são aquelas que possuem eficácia mediata, só produzindo efeitos positivos quando for elaborada e lei complementar ou ordinária que elas requisitam. Se dividem em normas de princípio institutivo e princípio programático.

⁴² ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 110. Ver também no mesmo sentido CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 482.

poder de reforma(obedecer ao preceituado pelo poder originário), estando no entendimento da melhor doutrina caracterizado que o rol de imunidades tributárias previstas na Constituição de 88 não poderá ser suprimido, mas somente ampliado.

1.4.1. As Imunidades Tributárias como normas de delimitação da Competência Tributária

Os autores que defendem esta teoria consideram ser as normas de imunidades tributárias como normas que delimitam negativamente competência tributária, por isso encontram-se na Constituição que pode ser considerada "uma Carta de Competências"⁴⁴. Para ROQUE CARAZZA competência tributária pode ser conceituada como "(...) a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas."⁴⁵

MIZABEL DERZI traz em sua obra uma importante contribuição à tese das imunidades como regras de delimitação da competências ao escrever: " O que é imunidade? É norma que estabelece a incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário." ⁴⁶

A competência tributária é um ponto fundamental dentro da estrutura do estado federal. É através dela que os

⁴³BONAVIDES. Op. Cit., p. 178.

⁴⁴Cf. CARAZZA. Op. Cit., p. 327.

⁴⁵Idem, p. 329.

⁴⁶DERZI. Op. Cit., p. 228.

entes componentes do pacto federativo terão a faculdade de cobrar e instituir tributos. Desta maneira as imunidades tributárias criam um campo aonde nenhum dos entes federativos terá competência para editar quaisquer leis que instituam impostos as pessoas e coisas previstas no ar. 150, VI da CF/88. O pensamento da imunidade tributária como regra de negação de competência traduz de maneira clara os efeitos destas normas. Este pensamento será melhor explicado no ponto seguinte do presente trabalho.

1.4.2. Imunidade, Isenção e Não- Incidência.

É importante, ao tratar-se de imunidades tributárias, estabelecer a sua clara diferenciação de duas figuras jurídicas que algumas vezes podem ser tidas como semelhantes a este instituto: a isenção tributária e a não-incidência. Atualmente a doutrina tem como claras as diferenças entre ambos instituto, sendo a sua confusão um grave erro, inadmissível dentro da dogmática jurídica.

A imunidade é uma delimitação da competência tributária estabelecida no texto constitucional, ou seja, quando a Constituição estabelece a competência para instituir e cobrar impostos(competência em sentido positivo) aos entes federados ela também exclui determinadas pessoas(de direito público e privado) e coisas do campo tributário(competência em sentido negativo) impossibilitando desta maneira qualquer tentativa em instituir tributo sobre os fatos imunes⁴⁷. As

⁴⁷Nos diz MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade Tributária. **Imunidade Tributária**. São Paulo: RT, 1998, p. 22. : "A imunidade é a mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados.

imunidades obstam os membros da federação de elaborar as normas que instituem impostos sobre as situações determinadas pelo texto constitucional, pois o constituinte originário retirou qualquer possibilidade de instituição de impostos por via tanto de lei complementar como por lei ordinária. Mesmo no momento em que o constituinte originário escreve 'isenção' no texto constitucional deverá ser considerada como sendo um caso de imunidade tributária.

A isenção tributária não tem sede constitucional, sendo estabelecida por lei ordinária, caracterizando uma situação de excepcionalidade, ocorrendo a exclusão da hipótese de incidência tributária⁴⁸. A isenção somente poderá ser concedida pelo ente de direito público capaz de instituir o tributo(a chamada isenção autônoma)⁴⁹. Enquanto a imunidade atua no campo da competência tributária a isenção atua no campo de hipótese de incidência. Na isenção a pessoa de direito público tem competência determinada pela Constituição para instituir tributos. Mas quando decide isentar determinados fatos ela impede que ocorra a hipótese de incidência, não tendo assim a isenção qualquer semelhança com a imunidade tributária⁵⁰.

⁴⁸MACHADO. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: RT, nº 742, 1997, p. 12.

⁴⁹ICHIARA. *Op. Cit*, p. 181. Escreve o autor sobre a isenção: "... a lei que isenta ataca alguns dos critérios da hipótese de incidência, isto é, a materialidade(está isenta a carne de coelho, por exemplo), ou o critério pessoal(está isento do ISS o motorista de táxi, desde que proprietário de um único veículo e que preste serviço pessoalmente), e assim por diante."

⁵⁰Essa também a interpretação jurisprudencial como podemos notar da seguinte decisão: "As imunidades fiscais excluem a atuação do poder de tributar. Nas hipóteses imunes de tributação inócorre fato gerador da obrigação tributária. Nisso diferem imunidades e isenções, pois relativamente a estas, dá-se o fato gerador da obrigação tributária, mas o contribuinte fica apenas isento do pagamento do tributo." Apelação Cível 36.301/95. TJDF, 3ªT, Rel. Des. Nancy Andrighi. DJU 21.08.96.

A não incidência está relacionada com a norma de tributação. Esta norma infraconstitucional descreve uma situação que vindo a ocorrer fará nascer o dever jurídico tributário. O que não estiver dentro de tal descrição é caracterizado como hipótese de não incidência⁵¹. Nesta situação não ocorre hipótese de incidência em virtude da própria norma não prever o caso objeto da não incidência, deixando de fora certos fatos e situações.

PAULO DE BARROS CARVALHO considera ser desnecessária a distinção efetuada entre a imunidade e a isenção, visto que elas são categorias jurídicas completamente diferentes. Escreve o autor: "*São categorias jurídicas distintas, que não se interpenetram, não mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação...*"⁵².

1.5. Principais considerações teóricas sobre as Imunidades Tributárias.

As imunidades tributárias sempre despertaram considerações doutrinárias tanto no direito tributário como no direito constitucional.

Sua caracterização como norma constitucional coloca os ramos do direito constitucional e do direito tributário em contato no desenvolvimento teórico do tema. A doutrina nacional, abordando o tema das imunidades tributárias apresenta algumas divisões sobre como classificar as imunidades, partindo do positivado no texto constitucional.

⁵¹MACHADO. *Op. Cit.*, p. 13.

⁵²CARVALHO. *Curso de Direito...*, p. 121. "

Várias são as classificações e teorias, optando-se por trazer as mais importantes no debate em nível da doutrina pátria.

Em relação às classificações das imunidades tem a doutrina preferido fazer uma tríplice separação das imunidades, tomando como objeto o fato destas atingirem pessoas ou bens, ficando divididas as imunidades em: Objetiva, Subjetiva e Mista. EDGAR NEVES DA SILVA abordando esta classificação escreve:

Referindo ao objeto considerado, levando em conta a qualidade da pessoa, a imunidade será pessoal ou subjetiva, como a imunidade dos partidos políticos, dos entes federados, das instituições de educação e assistência social. Se atingir um bem, a imunidade será objetiva ou material, como a do livro, do jornal, do papel destinado a impressão, dos produtos industrializados remetidos ao exterior, etc.

*Todavia, poderá haver também imunidade mista, exigindo-se qualidades quanto à pessoa e à coisa, tal como o caso da imunidade do Imposto Territorial Rural- ITR, que se dirige à gleba rural de determinada área- prevista em lei- e ao proprietário que a cultive, só ou com sua família, e não possua outro imóvel.*⁵³

A classificação exposta acima não encontra aceitação unânime em toda doutrina, tendo autores como CARAZZA que consideram ser as imunidades tributárias sempre objetivas.

1.5.1. A Imunidade como não- incidência constitucionalmente qualificada.

⁵³SILVA, Edgar Neves. *Imunidade e Isenção. Curso de Direito Tributário.* (Org.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. V.1. 4ª ed. Cejup, Belém, 1995, p. 249-250. CARAZZA. *Op. Cit.*, p. 412. Considera ser esta classificação das imunidades desnecessárias, pois em última análise estas serão sempre objetivas

Os doutrinadores defensores deste pensamento sustentam que quando estabelecida uma imunidade Tributária pela constituição a lei tributária impositiva não incide porque está impedida de atuar por uma norma hierarquicamente superior, a norma constitucional imunizante. O grande representante desta doutrina é SOUTO MAIOR BORGES⁵⁴.

A imunidade tributária estaria caracterizada como uma hipótese de não incidência especialmente qualificada, pois prevista pela Constituição de 1988. RUY BARBOSA NOGUEIRA, defensor deste pensamento, escreve

*Diferentemente da Não- incidência comum em nível de omissão voluntária ou lacuna da legislação ordinária, existe ainda a Imunidade que é uma Não- incidência Qualificada, porque as situações ou fatos são jurídica e previamente qualificados pela Constituição Federal como insuscetíveis de imposição. Dada a natureza e finalidade desses fatos ou relações fáticas eles são valorados pelo legislador constituinte em tal grau que sobre eles fica vedada ou proibida, não apenas a cobrança ou exigência, mas a própria instituição de imposto.*⁵⁵

FÁBIO FANUCCHI, compartilhando desta posição considera que

*... na imunidade, também não há fato gerador e nem sempre porque a lei não descreva acontecimento como tal, mas porque, isto sim, a Constituição não permite que se encontre no acontecimento características de fato gerador de obrigação principal. Diz-se, até, que a imunidade representa "um caso constitucional de não incidência."*⁵⁶

⁵⁴ BORGES, Souto Maior. **Isonções Tributárias**. Ed. Resenha Tributária: São Paulo, 1969.

⁵⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**. São Paulo: Saraiva, 1992, pg. 194.

⁵⁶ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, v.1, p. 380. Ver ainda no mesmo sentido

BARROS CARVALHO critica duramente esta posição ao considerar a imunidade como uma limitação à competência tributária, estando a imunidade dentro do campo da competência, sendo um total rompimento com este pensamento a idéia da imunidade ser uma hipótese de não- incidência constitucionalmente qualificada, considerando esta hipótese como comuns as definições impróprias⁵⁷.

Considerar a imunidade como não- incidência constitucionalmente qualificada, apesar do respeito aos autores que defendem esta posição, não apresenta um correto raciocínio dogmático, pois da positivação no texto constitucional temos a imunidade como uma regra de competência negativa, estando pois impedida qualquer incidência. Ora quando a norma constitucional estabelece uma imunidade está sendo colocada uma imposição total aos entes federados para a instituição de impostos. Ocorre uma redundância em considerar-se não- incidência de algo que está impedido de incidir devido ao preceituado em uma norma constitucional.

1.5.2. A Imunidade como Exclusão ou Supressão do Poder Tributário.

Para os defensores desta teoria a caracterização das normas de imunidades tributárias como sendo exclusão do poder de tributar. Quando é fixado o campo para que sejam instituídos e cobrados tributos, temos juntamente neste

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional- Comentários- Doutrina - Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 151.

⁵⁷CARVALHO. **Imunidades...**, p. 94.

momento uma exclusão do poder tributário dos entes federais pelas normas de imunidades tributárias, pois estas estariam a suprimir a competência legislativa para, através de legislação infraconstitucional, instituir e cobrar tributos. BARROS CARVALHO também critica esta corrente doutrinária, pois para ele a análise parte de equívocos semânticos na análise das expressão exclusão, não estando as imunidades a excluir competência tributária, uma vez que esta é a conjunção de normas constitucionais, entre elas as normas de imunidades tributárias⁵⁸. Na verdade esta teoria comete um equívoco: a supressão do poder tributário é decorrência da instituição de uma norma de competência que retira do ente de direito público a possibilidade de instituir um imposto. A supressão decorre da competência negativa prevista na norma.

1.5.3. A Imunidade como Limitação Constitucional a competência tributária.

Para esta corrente doutrinária as imunidades tributárias descritas na Constituição limitam a competência tributária dos entes federados. HUGO DE BRITTO MACHADO⁵⁹ posiciona-se neste sentido considerando a imunidade como limitação constitucional da competência tributária. Entende os defensores desta corrente que quando é fixada uma competência constitucional a um ente da federação para instituir e cobrar impostos a sua contra partida são as imunidades que limitam a competência tributária pois impedem os entes federados de cobrar impostos em determinadas situações. BARROS CARVALHO, sobre esta elaboração teórica escreve: "*Inexiste cronologia que justificasse a outorga das*

⁵⁸ *Idem, ididem*

⁵⁹ MACHADO. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo: Malheiros, 199, p.111. O pensamento do autor será exposto mais detalhadamente a seguir.

prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade.⁶⁰

1.6. Principais posições da doutrina brasileira sobre as Imunidades Tributárias.

A doutrina pátria, ao discorrer sobre as imunidades tributárias mantém vários pontos de conexão, mas isto não impede a discordância em alguns pontos fundamentais(como por exemplo se as imunidades alcançam tributos ou somente impostos). Nos últimos anos, e especialmente após o advento da Carta de 88 tem o debate em torno do tema sido enriquecido por importantes contribuições doutrinárias sobre aspectos controvertidos. Os autores citados são os que tem contribuído de maneira mais incisiva para o enriquecimento do debate teórico acerca do tema.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, um dos autores que mais tem se preocupado com o tema, as imunidades são uma

*classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*⁶¹

O autor desenvolve uma análise lógico- jurídica do conceito de imunidade para demonstrar que as mesmas possuem

⁶⁰ CARVALHO. **Imunidades...**, p. 89.

⁶¹CARVALHO. *Op. Cit.*, p. . No mesmo sentido ver RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias.

sede exclusivamente constitucional e sua abrangência está relacionada aos tributos e não somente aos impostos. Criticando as concepções de que a imunidade é uma hipótese de incidência constitucionalmente qualificada e uma supressão do poder tributário, BARROS CARVALHO relaciona as imunidades como uma maneira utilizada pelo constituinte para delimitar a competência tributária dos entes federados. Assim quando o texto constitucional prevê imunidades ele está delimitando negativamente a competência tributária. O autor, partindo das considerações desenvolvidas por NORBERTO BOBBIO⁶² procura analisar as classificações das normas jurídicas para identificar qual a natureza da imunidade, tendo estas as características de serem normas proibitivas por trazerem em seu texto proibições claras e peremptórias ao surgimento de tributos⁶³.

MIZABEL DERZI, nas atualizações a obra clássica de ALLIOMAR BALEEIRO e em outros trabalhos, traz uma importante contribuição a doutrina das imunidades. Com uma sólida formação em teoria constitucional, a autora relaciona as imunidades junto com os princípios constitucionais para a correta compreensão das limitações constitucionais ao poder de tributar. MIZABEL considera a imunidade tributária como

Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, 1999, pg.

⁶²BOBBIO, Norbertto. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** 10ª ed. Brasília: Ed. Unb, 1999. Em um de seus livros mais importantes o jusfilósofo italiano faz uma análise do direito a partir de considerações sobre o ordenamento jurídico. No capítulo referente a unidade do ordenamento jurídico o autor faz uma classificação das normas jurídicas levando em consideração o seu caráter de imperatividade, fazendo uma divisão em normas imperativas de primeira instância e de segunda instância, fazendo a partir deste ponto uma divisão das normas em nove que seriam: a) normas que mandam ordenar; b) normas que proíbem ordenar; c) normas que permitem ordenar; d) normas que mandam proibir; e) normas que proíbem proibir; f) normas que permitem proibir; g) normas que mandam permitir; h) normas que proíbem permitir e i) normas que permitem permitir.

⁶³CARVALHO. *Op. Cit.*, p. 103.

(...) regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitante. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal.⁶⁴

MIZABEL relaciona as imunidades com os princípios constitucionais e considera as mesmas aplicáveis somente os impostos, sendo excepcionalmente aplicáveis aos demais tributos. Na sua análise a autora procura enfatizar as imunidades relacionadas com a competência tributária negativa, não podendo haver confusão entre as limitações ao poder de tributar- expressas por princípios- e as imunidades- regras de competência, estando no correto entendimento da competência tributária o entendimento sobre o sentido das imunidades tributárias no direito brasileiro, sendo possível expressar as imunidades tributárias como regras negativas de competência que somente poderão ser compreendidas se relacionadas com as normas atributivas de competência tributária.⁶⁵

HUGO DE BRITTO MACHADO abordando o tema das imunidades entende que elas estão relacionadas com os princípios constitucionais, considerando que as mesmas são⁶⁶ "...expressões de princípios jurídicos albergados pela

⁶⁴DERZI. **Notas...**, p. 211.

⁶⁵Idem, p. 212.

⁶⁶MACHADO. **Temas...**, p. 199.

Constituição, expressa ou implicitamente". Ao definir seu posicionamento o autor escreve

A imunidade, resultando, como resulta, de norma residente na Constituição, é uma limitação da competência tributária.

*A União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios, recebem da Constituição suas competências tributárias. Toda atribuição de competência significa imposição de limites. A competência tributária, repita-se, é o poder tributário delimitado juridicamente. Limites que decorrem, naturalmente, da própria atribuição da competência.*⁶⁷

O autor considera as imunidades referentes somente aos impostos, não ensejando aplicação aos tributos.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ao longo de algumas de suas obras em que aborda o problemática das imunidades considera as mesmas como normas que

*(...) exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição. Das seis formas desonestarias da imposição tributária, é a única que se coloca fora do alcance do poder tributante, não havendo nascimento nem da obrigação nem do crédito tributário, por determinação superior. Por vontade do Constituinte.*⁶⁸

O autor considera as imunidades relacionadas a democracia, liberdade de expressão visando atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado. Dentro de seu pensamento as imunidades podem ser aplicadas somente aos impostos e não aos tributos em virtude do prescrito no texto constitucional. Sua

⁶⁷Idem, p. 201.

⁶⁸MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade Tributária. **Imunidade Tributária**. São Paulo: RT, 1998, p. 31.

opinião a respeito das imunidades em alguns casos carrega elevado fundo moral é religioso, sendo este o motivo de criticar as imunidades as revistas pornográficas, pois não representam os valores de preservação da família.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA abordando o tema das imunidades tributárias, as considera em sentido restrito só valem para os impostos e não para os demais tributos (taxas e contribuições de melhoria). Em sentido amplo alcançariam todas as espécies de tributos, além de discordar da classificação em subjetivas, objetivas e mistas. Escreve o autor

*A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.*⁶⁹

ROQUE CARAZZA vê as imunidades tributárias estritamente relacionadas com a competência tributária, fazendo uma classificação entre imunidades tributárias em sentido amplo (englobando as limitações as poder de tributar-tais como as limitações decorrentes da uniformidade geográfica e do tributo com efeito de confisco- sendo assim aplicáveis aos tributos) e uma em sentido restrito (relacionadas as imunidades aos impostos, estando no direito brasileiro as imunidades caracterizadas neste último sentido. O professor paulista também consideradas impossível que leis infraconstitucionais ou emendas a Constituição reduzam ou

⁶⁹CARRAZZA. *Op. Cit.*, p. 460.

anulem as imunidades previstas no texto constitucional, estando elas sob o manto protetor do art. 60, §4º, IV.⁷⁰

RICARDO LOBO TORRES, em estudo sobre as imunidades tributárias, procura relacioná-las com os direitos fundamentais. O professor carioca conceitua as imunidades como limitações ao poder de tributar fundadas nos direitos morais. Escreve o autor:

*A imunidade é limitação do poder de tributar fundada na liberdade absoluta, tendo por origem os direitos morais e por fonte a Constituição, escrita ou não; possui eficácia declaratória, é irrevogável e abrange assim a obrigação principal que a acessória.*⁷¹

Em sua obra o autor faz uma evolução das imunidades tributárias desde o Estado Fiscal, passando pelo Estado patrimonial até o advento do Estado de Direito. A positivação das normas imunizantes se dá para a preservação de valores morais e éticos essenciais ao convívio social, de onde se originam os direitos fundamentais. A análise sobre as imunidades feita pelo autor trata todas as limitações constitucionais como normas imunizantes. Sendo assim ele considera as limitações ao tráfego de bens e pessoas e aos tributos com fins confiscatórios como imunidades, o que não ganha respaldo no restante da doutrina pátria.

YOSHIAKI ICHIARA considera as imunidades, na mesma linha de BARROS CARVALHO, como relacionadas aos tributos e não somente aos impostos. O autor conceitua as imunidades como

⁷⁰Idem, p. 462

⁷¹TORRES. *Op. Cit.*, p. 102.

*Normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas as pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.*⁷²

O autor faz uma análise minuciosa das origens das imunidades no direito brasileiro e tenta demonstrar a vinculação entre imunidade e competência tributária, considerando a competência um ponto fundamental para a compreensão das imunidades e suas diferenças em relação as limitações ao poder de tributar.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO considera as imunidades como uma variável da equação para que possam ser determinar as hipóteses de incidência, configurando as imunidades hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas. Para o professor mineiro a imunidade tributária "(...) é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional."⁷³

1.7. As Imunidades tributárias são de tributos ou de impostos?

⁷² ICHIHARA. Op. Cit., p. 182.

Este ponto apresenta uma das mais acentuadas divisões doutrinárias sobre as imunidades tributárias, em virtude da questão se o instituto deve ser aplicável aos tributos ou somente aos impostos. A maioria dos doutrinadores parte da análise do art. 150, caput e inciso VI da CF/88 para relacioná-los aos impostos, mas algumas opiniões de importantes autores sustentam a aplicação aos tributos.

Em um primeiro momento necessário se faz caracterizar a distinção entre tributos e impostos. A distinção adotada será a formulada por GERALDO ATALIBA⁷⁴. Ele divide os tributos em vinculados (taxas e contribuições de melhoria) e não-vinculados (impostos), tomado por base se a hipótese de incidência do tributo está ou não associada a uma prestação estatal. Os impostos são tidos como tributos não-vinculados em razão de que nestes a hipótese de incidência é um fato qualquer que não uma atividade estatal⁷⁵. As taxas e contribuições, tidos como tributos vinculados, a hipótese de

⁷³ COELHO. *Op. Cit.*, p. 103.

⁷⁴ ATALIBA. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1999, pgs. 62-3. a classificação do mestre ATALIBA não é pacífica na doutrina. Para MARTINS, Ives Gandra, partindo do texto constitucional as espécies de tributos são cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Para AMARO, Luciano da Silva (**Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.) as espécies de tributos são quatro: impostos, taxas (de serviço, de polícia, de utilização de vias públicas e de melhoria) contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios. BARROS CARVALHO. *Op. Cit.*, p. 30 e ss. Considera os tributos como: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Sobre o tema ver BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Manual de Direito Tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999, p. 37 e ss.

⁷⁵ Idem, p. 118. Escreve o autor: "Já no segundo caso- tributos não-vinculados- tem-se um fato outro qualquer, não consistente numa atuação estatal do poder público, mas, via de regra, num fato ligado a uma pessoa qualquer, um fato que se desenvolve na esfera jurídica do sujeito que vai ser o contribuinte. É um fato jurídico produzido (provocado) pelo particular, ou que nela repercute."

incidência é um fato que consiste numa atividade estatal(ou repercussão desta)⁷⁶.

Em sentido diverso temos o pensamento de BARROS CARVALHO para quem os tributos apresentam uma classificação triparte: impostos, taxas e Contribuições de Melhoria⁷⁷

A tese desenvolvida por ATALIBA é tida, por grande parte da doutrina, como aquela que melhor consegue classificar os tributos, partindo do texto constitucional.

1.7.1. As imunidades tributárias referentes aos tributos.

BARROS CARVALHO, dentro de sua consistência teórica de seu pensamento, diverge frontalmente da corrente doutrinária que entende as imunidades referentes somente aos impostos, pois segundo ele as imunidades alcançam os tributos, divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Em seu pensamento BARROS CARVALHO entende que a redução somente aos impostos é dogmaticamente equivocada, pois desde a introdução deste instituto em nosso ordenamento jurídico, na constituição de 1891, foi tratada a imunidade a tributos⁷⁸. Para o mestre paulista só pelo fato de a Constituição tratar de impostos não significa que os demais tributos não estejam sob o manto da imunidade. Diz o autor: *"A redução é descabida, transparecendo como o produto de*

⁷⁶Idem, ibidem. Escreve o autor: *"...no caso dos tributos vinculados, a consistência do aspecto material é uma atividade estatal, um ato jurídico ou material do estado, uma obra pública, um serviço público ou uma repercussão ou consequência deste ou daquele."*

⁷⁷CARVALHO. Op. Cit., p. 212.

⁷⁸Idem, p. 213.

exame meramente literal(e apressado) ou como resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige.”⁷⁹

Em sua linha de raciocínio considera não ser possível retirar do texto constitucional qualquer indicio que indique as imunidades restrita somente aos impostos. Defendendo a tese a partir da qual a Constituição Federal ao prever imunidades está amparada sobre o idéia de uniformidade. Assim as previsões de imunidades de taxas que estão elencadas na Constituição Federal traduzem a correta compreensão do instituto das imunidades tributárias. O autor em outra obra, leciona⁸⁰

A afirmação de que a imunidade é instituto que 'só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do texto superior. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhece pelo nome de "imunidades tributárias", e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade do enunciado.

Vários doutrinadores seguem o pensamento do mestre paulista. YOSHIKI ICHIHARA⁸¹ considera não haver base que fundamente a identificar as imunidades somente com os impostos, pois ao longo do texto constitucional existem várias imunidades previstas para taxas e contribuições.

⁷⁹ *Idem, Ibidem.*

⁸⁰ CARVALHO. **Imunidade...**, p. . No mesmo sentido ver MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 1997, p. 155.; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **A Natureza...**, p. 45.

⁸¹ ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 186.

JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO considera as imunidades tributárias referentes tributos estando aí seu verdadeiro significado, em virtude de o texto constitucional. O autor entende que somente com a adoção de uma interpretação restritiva pode relacionar as imunidades somente com os impostos. Em seu pensamento várias outras imunidades, como a uniformidade geográfica dos tributos e a irretroatividade embaçam a relação das imunidades com os tributos⁸². Na síntese de seu pensamento escreve o autor⁸³: "*Conclusão: o artigo 150, incisos III, IV e V, CF, cuida da imunidade tributária aplicável ao tributo e não apenas aos impostos; o inciso VI, artigo 150, CF, diz somente com os impostos; o inciso I, artigo 151, CF, relaciona-se com a imunidade que abrange tributos e não apenas impostos*". SOBRINHO ao construir sua idéia comete o equívoco de considerar limitações ao poder de tributar(como por exemplo a irretroatividade) como imunidades, fato este que torna criticável sua relação entre imunidades e tributos.

RICARDO LOBO TORRES participa da idéia de imunidades vinculadas aos tributos. O autor em sua obra parte da mesma idéia defendida por SOBRINHO, confundindo limitações ao poder de tributar com as imunidades. Escreve o professor carioca⁸⁴

Entre todos os defensores das imunidades tributárias como relacionadas aos tributos, em especial BARROS CARVALHO, há uma análise meta constitucional, com a consideração de todas os momentos em que a Constituição torna

⁸² SOBRINHO. **Imunidade...**, p. 106-8.

⁸³ *Idem*, p.110.

⁸⁴ TORRES. **Os direitos...**, p. 234.

determinadas situações imunes. O pensamento desta corrente doutrinária merece respeito, mas pode ser rebatido se a imunidade for considerada como regra de limitação da competência tributária. Neste caso o tratamento dado pela Constituição, a imunidade como regra negativa de competência tributária permite ampliar o seu conceito para os tributos.

1.7.2. As imunidades tributárias referentes aos impostos.

Em posição oposta a sustentada por BARROS CARVALHO e os demais autores citados, a maioria da doutrina nacional entende ser a imunidade tributária relativa somente aos impostos, excetuando-se as taxas e as contribuições de melhoria, partindo do disposto no texto constitucional. Dentro deste pensamento destaca-se a concepção formulada por MIZABEL ABREU DERZI⁸⁵. Abordando as imunidades como regras de negação de competência a autora estabelece um importante marco dentro do debate sobre a natureza jurídica do instituto.

MIZABEL DERZI reconhece a existência de imunidades relacionadas a taxas judiciárias e de certidões e em relação a algumas contribuições sociais, mas estas estariam associadas a benefícios dados pelo Constituinte para preservar direitos básicos dos cidadãos. A imunidade tributária, relativa somente aos impostos, é regra de negação de competência tributária. Nos diz a autora: "*Por essa mesma razão é que as imunidades, como regra geral, contemplam impostos. Eventualmente por imperativo de justiça, a Constituição consagra a imunidade daqueles reconhecidamente*

⁸⁵ DERZI. *Notas ...*, p. 226.

pobres, em relação a certas taxas e emolumentos(art. 5º, LXXIV, LXXVI). Mas é exceção."⁸⁶

A autora, entendendo as imunidades tributárias como regra de exceção de competência tributária desenvolve um raciocínio relacionando as imunidades com a regra negativa das competências tributárias. O desenvolvimento deste pensamento permite discordar das imunidades tributárias relativas aos tributos, em virtude de a Constituição regular a competências dos entes federados somente para instituírem impostos e não taxas e contribuições. Dentro da classificação feita por ATALIBA estes tributos encontram-se vinculados a uma prestação estatal, o que não ocorre com os impostos. Assim a colocação das imunidades como pertinentes a todos os tributos carece de uma melhor análise sob o ponto de vista de competência tributária fixada pela Constituição Federal.

A corrente doutrinária que defende as imunidades vinculadas aos impostos possui importantes nomes. IVES GANDRA⁸⁷ considera as imunidades tributárias vinculadas somente aos impostos e não as demais espécies de tributos, em virtude do preconizado no texto da Carta Magna. Escreve o autor:

"A imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias. Há uma razão para que assim seja, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou uma faceta contraprestacional de serviços públicos e divisíveis ou outra de exercício do poder de polícia.

Em outras palavras, as demais espécies tributárias não podem ser objeto de imunidade constitucional

⁸⁶Idem, p. 227.

⁸⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva & BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários a Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 199, v. 5, pg. 172.

porque estão vinculadas a suas finalidades específicas.”

HUGO DE BRITTO MACHADO partilha do pensamento de considerar as imunidades tributárias referentes somente aos impostos, não aplicando-as as taxas e contribuições de melhoria⁸⁸.

As opiniões doutrinárias que relacionam as imunidades com as taxas e com as contribuições merecem respeito, mas não podem ser sustentadas a partir de uma análise mais aprofundada do texto constitucional. Ao relacionar as limitações ao poder de tributar o constituinte originário colocou de maneira clara sua relação com os impostos não permitindo a aplicação de interpretação que leve ao extensão ao previsto nas normas imunizantes.

Para embasar esta tese podem ser utilizados mais dois argumentos fortes que estão relacionados as competências tributárias e aos direitos fundamentais.

Em primeiro lugar, partindo do conceito de imunidade como regras de negação de competência tributária, somente os impostos tem sua competência discriminada na constituição não acontecendo o mesmo com as taxas e as contribuições. Nesta linha de raciocínio podemos entender ter o constituinte optado por direcionar as imunidades aos impostos, excetuando-se as taxas e as contribuições. Mas a constituição prevê imunidades de taxas, como por exemplo taxas judiciárias e de certidões. Estamos diante da extensão das imunidades tributárias as taxas e contribuições? A melhor

⁸⁸MACHADO. *Temas...*, pg. 106.

resposta é não. Estas imunidades positivadas pelo constituinte originário estão relacionadas com direitos fundamentais e com meios para o exercício da cidadania. Assim ao estabelecer o privilégio ao autor de uma ação popular de não pagar a taxa judiciária tem o constituinte a idéia de possibilitar a qualquer cidadão meios de controle da administração pública. ROQUE ANTÔNIO CARAZZA em análise sobre palavra taxa prevista no art. 5º, XXXIV⁸⁹ está em sentido de qualquer quantia em dinheiro e não no sentido de tributo devido em razão de prestação estatal. Escreve o autor⁹⁰

"Entendemos que a palavra taxas está, neste contexto, empregada na acepção leiga de qualquer quantia em dinheiro(a mesma usada pelo profissional que alerta o cliente que de que cobra 'taxa de visita'). Não no sentido técnico de tributo diretamente vinculado a uma atuação estatal. De modo que. Onde está escrito 'são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas', deve-se interpretar 'são a todos assegurados, independentemente do pagamento de qualquer quantia em dinheiro."

Ao conceder imunidades ao pagamento de taxas para o fornecimento de certidões de nascimento procura o constituinte resguardar os direitos fundamentais do ser humano, impedindo a pessoa de não obter sua certidão de nascimento por falta de recursos financeiros, sendo estes casos tratados como imunidades tributárias por estarem expressos por normas constitucionais, mas não guardando semelhança com as imunidades tributárias decorrentes da

⁸⁹ "Art. 5º.....
XXXIV- são assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa do direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal;"

⁹⁰CARAZZA. Op. Cit., pg. 465.

competência tributária, podendo ser classificadas, dentro de uma terminologia utilizada por RICARDO TORRES como "imunidades relacionadas ao mínimo existencial"⁹¹ em virtude do caráter assistencial que elas trazem.

As imunidades tributárias concebidas como relacionadas somente aos impostos, deixando-se de lado as poucas imunidades referentes a taxas e a contribuição social do art. 195, ficam mais coerentes, partindo-se de uma interpretação literal do texto constitucional e do próprio sentido de norma atributiva de competência, que seguindo orientação da melhor doutrina, é a real natureza jurídica deste instituto.

⁹¹TORRES. *Op. Cit.*, pg. 212.

CAPÍTULO II - AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS- ORIGEM NO DIREITO BRASILEIRO E SENTIDO NA CONSTITUIÇÃO DE 88.

2.1. Origem e Evolução das Imunidades no Direito Brasileiro

Para uma análise correta das imunidades tributárias no texto constitucional de 88 faz-se necessário uma abordagem sobre a evolução do instituto no direito brasileiro. A correta compreensão da evolução das imunidades ao longo das Constituições brasileiras torna-se fundamental para entender-se a positivação e as inovações adotadas pelo texto vigente.

A primeira constituição brasileira, outorgada em 1824, caracterizada pelas influências do pensamento de BENJAMIN CONSTANT, especialmente na adoção do poder moderador⁹², não tratou sobre o poder estatal de tributar. Em nenhum ponto daquele texto temos considerações sobre imunidades tributárias. A única menção feita em relação ao direito tributário era a competência da Câmara dos Deputados para instituir impostos.

Com a proclamação da República em 1889 ocorre a elaboração de três anteprojetos, respectivamente os de Américo Brasiliense, Magalhães de Castro e Santos Werneck-Rangel Pestana, incorporados em um único texto por Rangel Pestana, sendo posteriormente encaminhado ao grande mentor do movimento republicano o mestre Rui Barbosa, o projeto final

⁹²Cf. FERREIRA, Pinto. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 49.

enviando a Assembléia Constituinte instalada em 15-11-1890, que culmina com a promulgação da Constituição Republicana em 24-2-1891⁹³.

Aqui começa a história das imunidades tributárias no direito brasileiro, com a positivação da imunidade recíproca no art. 10⁹⁴ ao proibir os entes da federação de cobrarem impostos entre si. Esta positivação deve-se a influência que Rui Barbosa sofria do constitucionalismo norte-americano, procurando respeitar a autonomia dos Estados-membros da federação, como já havia a Suprema Corte Americana preconizado. Além desta temos mais dois casos de imunidades apontados por ICHIHARA⁹⁵: o art. 9º, § 2º, que prevê imunidades quando um Estado exportar produtos por outro estado, e do art. 9º, § 3º, que prevê imunidade para importação de mercadoria estrangeira por um território, salvo quando a mercadoria for para consumo no próprio território.

2.1.1. As Constituições de 34, 37 e 46.

O texto de 1934 influenciado pela Constituição de Weimar de 1919 consagrando capítulos referentes a ordem econômica e social foi promulgado em 16-7-1934. No tocante ao poder tributário estatal Constituição Federal de 1934 tratou do assunto no art. 6º consagrando algumas imunidades neste e em outros artigos ao longo de seu texto. Para ICHIHARA, citando o mestre PONTES DE MIRANDA, temos imunidade no art. 6º, I, c, referente ao imposto de renda sobre renda cedular de imóveis e o art. 8º, I, f que caracteriza a imunidade dos

⁹³Idem, p. 51.

⁹⁴"Art. 10. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federaes ou serviços a cargo da União, e reciprocamente."

⁹⁵ICHIHARA. Op. Cit., p. 130.

Estados as mercadorias de sua produção destinadas a exportação e a imunidade recíproca, prevista no art. 17, X⁹⁶. O texto de 34 trouxe importantes contribuições ao direito tributário como a proibição da bi-tributação e a discriminação da competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios.

A Carta de 1937, outorgada em 10-11-1937 marcou no país a instauração de um regime autoritário. Seu texto suprimiu várias garantias individuais e deu ao Presidente da República amplos poderes quebrando assim a sistemática da separação de poderes até então vigente⁹⁷.

Em relação ao poder tributário estabeleceu o texto de 37 manteve a competência tributária da União. Em relação a imunidades o art. 23, I, e e f, trouxe a repetição do previsto no texto de 34. O art. 32, b e c traz novamente a consagração da imunidade recíproca e o embrião da imunidade dos templos religiosos⁹⁸.

Com o fim do Estado Novo fez-se necessária a elaboração de um novo texto constitucional que conduzisse o país novamente ao rumo democrático, sendo promulgada a nova Constituição em 18-9-1946, com características de respeito aos direitos individuais e ampliação dos pontos relativos a ordem social e econômica, marcando a redemocratização brasileira.

No tocante ao poder de tributar estabeleceu esta Carta Magna importantes alterações na sistemática até então

⁹⁶Idem, p. 131 a 134.

⁹⁷FERREIRA. *Op. Cit.*, ps. 57-8.

⁹⁸Cf. ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 139.

vigente. A primeira imunidade prevista é a do impostos de consumo, positivada no art. 15, § 1º, e os lubrificantes líquidos e gasosos sujeitam-se ao impostos único, caracterizando aqui uma imunidade⁹⁹. A imunidade recíproca é mantida no texto constitucional no art. 31, II. Surgem nesta Constituição também a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, bens e serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, desde que sua renda seja aplicada no país, conforme as previsões do art. 31, V, b¹⁰⁰. É estabelecida a previsão das imunidades dos livros, jornais e periódicos no art. 31, V, c¹⁰¹ tendo sido a proposta apresentada pelo deputado constituinte Jorge Amado, um dos maiores escritores brasileiros de todos os tempos.

2.1.2. As Constituições de 67, 69 e 88.

Após um período de grande instabilidade política, que começa com a posse de Jânio Quadros e culmina com a posse de João Goulart, é instaurado no dia 01-04-1964 o regime ditatorial militar, derrubando o então Presidente João Goulart e conduzindo ao cargo o general Castelo Branco. Com o advento deste regime, os direitos individuais passaram a ser desrespeitados e sentiu o governo a necessidade de reforma do texto constitucional para o aumentar da repressão a oposição, culminando com a outorga da nova Constituição em 24-1-1967¹⁰².

⁹⁹Cf. ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 140.

¹⁰⁰ "Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

.....
b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins."

¹⁰¹ "Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

.....
c) papel destinado a impressão de jornais, periódicos e livros."

¹⁰² FERREIRA. *Op. Cit.*, p. 61-2.

Em relação ao sistema tributário a Constituição de 67 estabeleceu em seu art. 18¹⁰³ a estrutura do sistema tributário. Com este texto constitucional as imunidades foram disciplinadas no art. 20, III, a,b,c,d¹⁰⁴. A Constituição Federal de 67 também dispôs sobre as imunidades tributárias para funcionários estatais como magistrados e professores.

A Constituição de 69 praticamente mantém o que havia sido disposto pela CF/67, efetuando modificações só em relação a numeração dos artigos. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, em análise sobre as imunidades tributárias no texto de 69, considera-as amplas e unas, caracterizando-se como normas limitativas de competência tributária¹⁰⁵.

Com o enfraquecimento do regime militar no começo dos anos 80 começa o caminho que leva a redemocratização do país. A eleição de Tancredo Neves e posterior posse do vice José Sarney, em virtude de grave doença que levaria a morte o Presidente eleito, propiciou o clima para as eleições para a Assembléia Nacional Constituinte, convocada através da Emenda Constitucional nº 25. Os trabalhos começaram em 1º-01-1987, culminando com a promulgação da Constituição de 05-10-1988,

¹⁰³ "Art. 18. O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste capítulo, em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais."

¹⁰⁴ "Art.20. É vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

-
III- criar imposto sobre:
a) o patrimônio , a renda ou os serviços uns dos outros;
b) templo de qualquer culto;
c) o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;
d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão

chamada de "Constituição Cidadã"¹⁰⁶. Com a carta de 88 tem seqüência a tradição das competências tributárias discriminadas no texto de 67. Em relação as imunidades tributárias algumas são retiradas, como as dos magistrados e professores e com novos contornos para os casos já previstos anteriormente, conforme será objeto de análise no decorrer do presente capítulo.

2.2. A Imunidade Recíproca (art. 150, VI,a)

A primeira imunidade positivada no texto constitucional de 88 é a imunidade recíproca, também chamada 'imunidade intragovernamental'¹⁰⁷, prevista no art. 150, VI, a¹⁰⁸, inerente ao modelo de estado federal. Conforme já exposto anteriormente esta imunidade surge no direito brasileiro na Constituição de 1891 a partir da inspiração de Rui Barbosa, amparado na experiência desenvolvida pela Suprema Corte Americana. Ao longo da história constitucional brasileira vem adquirindo novos contornos, até chegar ao positivado pelo texto constitucional vigente, visto que a Constituição de 88 deu nova feição a este secular instituto visando dar uma estrutura diferente do seguido até a mesma.

A imunidade recíproca para sua correta compreensão necessita da análise de sua evolução no direito americano, sua relação com o federalismo e a positivação adotada no texto vigente.

¹⁰⁵MORAES, Bernardo Ribeiro. **Sistema Tributário ...**, p. 467.

¹⁰⁶FERREIRA. *Op. Cit.*, p. 340.

¹⁰⁷COELHO. **Curso...**, p. 234.

¹⁰⁸ "Art. 150.
VI)- instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros."

2.2.1. A Imunidade Recíproca e o Federalismo

A imunidade recíproca está relacionada com o regime federativo sendo a compreensão deste modelo de Estado fundamental para a interpretação do instituto. O federalismo é uma das grandes contribuições do constitucionalismo americano, ao estabelecer a relação de autonomia entre União e os Estados- membros através de um pacto previsto no texto constitucional, conforme foi concebido na Constituição Americana de 1787. A base dos regimes federativos é a distribuição de competências entre seus componentes, todos autônomos nos limites de suas competências, com capacidade normativa própria.

A doutrina apresenta diferentes visões sobre esta forma de Estado, desenvolvido quando dos debates em torno do texto que resultou na Constituição Americana de 1787. Para PAULO BONAVIDES o federalismo tem como características a lei de participação e a lei da autonomia. Escreve o autor¹⁰⁹:

*Mediante a lei de participação, tomam os Estados- membros parte no processo de elaboração da vontade política válida para toda a organização federal, intervêm como voz ativa nas deliberações de conjunto, contribuem para formar as peças do parêntese institucional da Federação(...).
Através da lei da autonomia manifesta-se com toda a clareza o caráter estatal das unidades federadas. Podem estas livremente estatuir uma ordem constitucional própria, estabelecer a competência dos três poderes que habitualmente integram o Estado(executivo, legislativo e judiciário) e exercer desembaraçadamente todos aqueles poderes que decorrem da natureza mesma do sistema federativo, desde que tudo se faça na estrita observância dos princípios básicos da Constituição Federal.*

¹⁰⁹BONAVIDES. *Ciência Política*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 181.

A citação do professor cearense caracteriza ser o sistema federal um modelo de estado que traz um elevado grau de descentralização do poder e positiva a autonomia do Estado- membro. HANS KELSEN em trabalho abordando as diferenças entre o estado unitário do estado federal considera ter o segundo uma grau maior de descentralização, principalmente pela capacidade normativa dos Estados- membros. A principal característica do Estado Federal para o fundador da Escola de Viena é a de os Estados- membros terem competências para elaborarem, através de um órgão legislativo próprio, leis para sua organização (inclusive com a elaboração da Constituição Estadual) , respeitando os limites fixados pela Constituição Federal¹¹⁰.

O Estado federal pode ser sintetizado como aquele no qual o documento fundamental é a Constituição que traz a repartição de competências entre União e os Estados- membros, tendo os últimos autonomia para elaborar suas próprias leis, obedecidos os princípios da Constituição Federal.

A Constituição Federal de 88 inovou ao estabelecer em seu art. 18¹¹¹ o regime federal brasileiro com a inclusão

¹¹⁰KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 310. Escreve o autor: "*O Estado federal caracteriza-se pelo fato de que o Estado componente possui certa medida de autonomia constitucional, ou seja, de que o órgão legislativo de cada Estado componente tem competência em matérias referentes à constituição dessa comunidade, de modo que as modificações nas constituições dos Estados componentes podem ser efetuadas por estatutos dos próprios estados componentes. Essa autonomia constitucional é limitada. Os Estados componentes são obrigados por certos princípios constitucionais da constituição federal; por exemplo, segundo a constituição federal, os Estados componentes podem ser obrigados a ter constituições democrático-republicanas.*"

¹¹¹"Art.18. A organização político- administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."

o município dentro do pacto federativo. Importantes doutrinadores discordam desta nova estrutura. JOSÉ AFONSO DA SILVA entende ser descabido considerar-se o município como ente federativo, pois mesmo o texto de 88 contemplando esta hipótese não existe possibilidade de encaixar o município dentro dos moldes federativos clássicos. Diz o autor¹¹²:

Passaram os municípios a ser entidades federativas? Certamente que não, pois não temos uma federação de Municípios. Não é a união de Municípios que forma a federação. Se houvesse uma federação de Municípios, estes assumiriam a natureza de Estados- membros(de segunda classe?) dentro dos Estados federados? Onde estaria a autonomia federativa de uns ou de outros, pois esta pressupõe território próprio, não compartilhado? Dizer que a República Federativa do Brasil é formada de união indissolúvel dos Municípios é algo sem sentido, porque, se assim fora, Ter-se-ia que admitir que a Constituição está provendo contra uma hipotética secessão municipal.

Em sentido contrário temos o pensamento de ANDREAS KRELL, segundo o qual o município é ente do modelo federativo brasileiro¹¹³. o pensamento de JOSÉ AFONSO DA SILVA merece respeito, mas a maioria da doutrina e a jurisprudência consideram, a partir do texto de 88, o município componente do pacto federativo, pois o texto vigente dispôs expressamente sobre este assunto.

¹¹²SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 475.

¹¹³KRELL, Andreas J. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Ed. Senado Federal, a.32, n° 128, out/ dez. 1995, p. 114. Escreve o autor: "No que diz respeito à distribuição de competências legislativas e administrativas, a Constituição de 88 coloca os municípios também ao lado da união e dos Estados. Essa 'trilogia federativa' da existência de três entes políticos internos autônomos constitui uma peculiaridade do Brasil em comparação com todos os outros países de organização administrativa." No mesmo sentido ver MORAES,

A imunidade tributária recíproca estando intimamente relacionada ao federalismo é impossível de ser suplantada do texto magno, inclusive por emenda constitucional em virtude do federalismo ser cláusula pétrea e dos limites estando o poder constituinte derivado impedido de alterar a forma federal de Estado, conforme o art. 60, § 4, I¹¹⁴. Outra característica desta imunidade relacionada a forma federativa de Estado é que mesmo no caso de não haver a Carta de 88 positivado esta imunidade ela seria deduzida como característica inerente ao regime federativo. Neste sentido MIZABEL DERZI posiciona-se da seguinte maneira sobre o tema¹¹⁵

Sendo corolário de uma relativa descentralização político-jurídica do Estado federal, que se assenta na isonomia das ordens jurídico-estatais que nele convivem, a imunidade recíproca não precisa estar expressamente prevista na carta Constitucional. Aliás, a evolução da teoria da imunidade recíproca dependeu, em suas linhas básicas, da evolução da teoria do Estado Federal.

Como exemplo da impossibilidade de revogação da imunidade recíproca por emenda constitucional pode ser citada a EC n° 3/93, que ao instituir o IPMF(Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira) determinou que os Estado-Membros e os Municípios estariam sujeitos a cobrança do referido imposto. Em Ação Direta de Inconstitucionalidade o STF suspendeu a eficácia deste dispositivo por considerá-lo

Alexandre. **Direito Constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, pg. 215.

¹¹⁴Art. 60.

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

I- a forma federativa de Estado."

¹¹⁵DERZI. Op. Cit., p. 290. No mesmo sentido a lição de CARVALHO. Op. Cit., p. 135. Escreve o autor: "... se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema

ofensivo ao princípio federativo e conseqüentemente quebra da imunidade recíproca. MIZABEL DERZI, em comentário sobre a imunidade recíproca e a EC n° 3/93 nos diz¹¹⁶

Portanto sendo o princípio federal imutável por meio de emenda(art. 60, § 4° da Cf/88), é inaceitável que a emenda Constitucional n° 3 tenha abolido as imunidades- especialmente a recíproca- em relação ao imposto sobre movimentação ou transmissão de valores financeiros, de competência exclusiva da União. Cogitou-se em seguida(como se fora um favor fiscal da União) da possibilidade de concessão de "isenção" às movimentação financeiras realizadas por Estados e Municípios, por meio de lei complementar que vier a instituir o tributo.

A imunidade recíproca é um atributo dos entes de direito público componentes do pacto federativo, não podendo, em hipótese alguma ser estendida a particulares, a funcionários públicos, parlamentares, magistrados(que foram contemplados com imunidades no texto de 69), militares ou detentores de títulos da dívida pública.¹¹⁷

2.2.2. A Imunidade Recíproca e o desenvolvimento da Suprema Corte Americana.

federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal.". Ver também ICHIHARA. Op. Cit., p. 223.

¹¹⁶ DERZI. Op. Cit., p. 297. Outro exemplo de violação ao princípio da imunidade recíproca foi a incidência do IOF previsto pela lei n° 8033/90.

¹¹⁷Cf. DERZI. Op. Cit., p. 298. BARRETO, Aires Fernandino.(Imunidades Tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais. **Imunidades Tributárias.** (coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, pg. 158.) analisando a imunidade recíproca escreve o seguinte: "Com efeito, a exigência de impostos postula a superioridade de quem os exige, supõe o exercício de um poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos do detentor desse poder. Ora, tendo a Constituição estabelecido o regime federal e, de conseqüente, fixado a isonomia entre as pessoas que compõem a Federação- segundo clássica lição do velho Sampaio Dória- não há falar-se em supremacia de uma pessoa sobre a outra. Ergo, impossível, na vigência desse regime, a exigência recíproca de impostos."

Como já salientava BALEEIRO a introdução e o desenvolvimento da imunidade tributária recíproca se dá a partir da experiência desenvolvida pela Suprema Corte Americana, pois ela não encontra positividade no Carta de 1787, sendo elaborada a partir do desenvolvimento da cláusula do Estado Federal.

A primeira vez que se suscitou a imunidade recíproca no direito americano foi no *leading case McCulloch vs. Maryland* julgado pelo juiz Marshall, em que ocorre o debate sobre a tributação feita pelo Estado de Maryland sobre uma filial do banco nacional, criado pela União. Para Marshall esta tributação não poderia ser exercida em virtude deste tributo prejudicar todos os contribuintes americanos (em virtude do banco pertencer a União). O juiz entendia que os Estados- Membros não tinham legitimidade para cobrar tributos da união pela razão de que este tributo não tinha aprovação de todo o povo americano, ferindo assim a estrutura federativa. Já o contrário poderia ocorrer, ou seja, a União poderia instituir tributos para cobrar dos Estados- membros em virtude do tributo federal ser aprovado pelo Congresso Nacional, legítimo representante do interesse do povo americano¹¹⁸. LEDA BOECHAT RODRIGUES comentando esta decisão proferida pelo juiz Marshall, considera a mesma como uma das mais importantes dentro da história da Suprema Corte¹¹⁹. Esta posição do *leading case* foi ampliada no caso *Dobbins vs. Erie*

¹¹⁸Cf. BALEEIRO, *Op. Cit.*, p. 235-6.

¹¹⁹RODRIGUES, Leda Boechat. **A Corte Suprema e o Direito Constitucional Americano**. Rio de Janeiro: Forense, 1956, p. 43. Ainda sobre os efeitos do referido caso escreve a Autora na p. 45: "Em face da decisão tomada no caso *McCulloch v. Maryland*, foi pedido e concedido novo julgamento do feito *Osbrn v. Bank of the United States*. Aí, não só reafirmou MARSHALL os princípios anteriores, de não poder o Estado tributar os instrumentos do governo federal, como estabeleceu a base para a vasta expansão, nas décadas seguintes, do princípio da imunidade fiscal."

Country quando foi vedada a incidência de impostos estaduais sobre funcionários da União¹²⁰.

A jurisprudência da Suprema Corte começa a sofrer as primeiras mudanças após o fim da guerra da secessão, com a possibilidade de extensão da imunidade recíproca aos funcionários estaduais e aos títulos públicos estaduais frente ao fisco da União. Nesta fase os casos mais importantes são *Collector vs. Day* e *Pollock vc. The Farmers loan & Trust Co.*. No primeiro é rebatida a cobrança de impostos federais de juiz estadual e no segundo é declarada a inconstitucionalidade do imposto federal sobre apólices municipais¹²¹. Mas após a primeira guerra é que a Suprema Corte parte mais incisivamente para a alteração do princípio da imunidade recíproca formulada por Marshall. Desta época temos os *leading cases Helvering vs. Gerhardt*, no qual a Corte reconheceu a constitucionalidade do imposto federal de renda sobre engenheiro da NY Port Authority, autarquia da União¹²². Mas o tiro fatal na tese de Marshall foi dado no caso *Graves vs, N.Y. ex rel. O'keefe* aonde foi declarado constitucional a cobrança de imposto de procurador da Home Owner's Loan Corporation, tendo o juiz Frankfurter dado o tiro de misericórdia na tese de Marshall ao escrever¹²³

Os argumentos em que McCullough vs. Maryland se apóia tinham suas raízes na realidade. Mas foram deformados por estéreis refinamentos sem relação com o assunto. Estes refinamentos derivam sua autoridade de uma observação menos feliz no julgado em McCullough vs. Maryland. Em parte, como floreio de retórica, em parte, porque o estilo intelectual da época condescendia com o livre uso de absolutos.

¹²⁰TORRES. *Op. Cit.*, p. 186.

¹²¹*Idem*, p. 236.

¹²²BALEEIRO. *Op. Cit.*, p. 238.

¹²³FRANKFURTER, *apud*, BALEEIRO. *Op. Cit.*, p. 239.

BALEEIRO adverte sobre o perigo de adoção íntegram pelo ordenamento brasileiro da interpretação da imunidade recíproca dada pela Suprema Corte, devido a diferença entre o sistema jurídico brasileiro e o americano principalmente pelo sentido que possui o município na federação brasileira (sua análise foi feita em relação a CF/69, mas pode ser aplicada em nossa atual Constituição), diferente do modelo adotado nos Estados Unidos e também pela rígida discriminação de receitas concebidas para reduzir a bi-tributação, que não comporta certos expedientes do direito americano¹²⁴.

2.2.3. Sentido e alcance da Imunidade Recíproca.

Em relação a positivação da imunidade recíproca no texto constitucional é importante a delimitação do seu correto sentido e alcance. Um primeiro ponto pacífico na doutrina é que esta imunidade atinge somente os impostos não podendo ser estendida as taxas ou contribuições de melhoria. ICHIHARA sintetiza claramente esta posição ao escrever¹²⁵:

Entretanto, como regra, quando o texto constitucional diz impostos, não se pode substituir o termo por tributos e ampliar o campo da imunidade tributária estabelecida na norma constitucional, para concluir que inclui impostos, taxas e contribuição de melhoria.

A impossibilidade, no caso das taxas e contribuição de melhoria, por serem tributos vinculados a uma atuação, respectivamente, direta e indiretamente, visa remunerar os gastos empreendidos na atuação.

¹²⁴Idem, p. 242.

¹²⁵ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 229. No mesmo sentido COELHO. *Op. Cit.*, p. 107.

A partir deste entendimento as pessoas de direito público somente estão desoneradas do pagamento de impostos, sendo perfeitamente possível município cobrar taxas e contribuições de melhoria de autarquias federais ou estaduais. Em relação aos impostos é imune o Estado do pagamento de IPTU, a União do pagamento do ISS, o Município do pagamento do ICMS.

Com a elaboração do texto de 88 houve por bem o Constituinte originário delimitar o âmbito de abrangência desta imunidade, tratando do tema no art. 150, §§ 2º e 3º¹²⁶. Estes parágrafos estendem os benefícios da imunidade as fundações e autarquias mantidas por qualquer ente federativo. Cabe assim a correta noção de quais fundações e quais autarquias estão protegidas pelo manto da imunidade tributária. Primeiro devem estar claro ambos os conceitos. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, em sua clássica obra, analisando a natureza da fundação pública considera esta como "(...) pura e simplesmente autarquias às quais foi dada a designação correspondente a base estrutural que tem."¹²⁷

As autarquias são definidas por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹²⁸ em sua obra como sendo "pessoas jurídicas

¹²⁶ "Art. 150.

§ 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."

¹²⁷MELLO. Op. Cit., p. 101.

¹²⁸Idem, p. 109.

de Direito Público de capacidade exclusivamente administrativa.”

A posição adota pela Constituição de 88 foi no sentido de preservar qualquer pessoa jurídica mantida pelo poder público, impedindo que as mesmas paguem impostos a outras pessoas de direito público. A extensão destes benefícios as fundações e autarquias está perfeitamente de acordo um modelo federativo de Estado, em virtude da posição destes entes como pessoas de direito público. Em análise sobre as imunidades das autarquias e fundações RENATO LOPES BECHO escreve¹²⁹

Sendo mais do que uma divisão administrativa, o regime jurídico tributário dessas entidades (autarquias e fundações públicas) acompanham o regime das pessoas de direito público interno que as criou, o que engloba suas imunidades tributárias. Se a entidade "A" é imune aos impostos, e se "B" é uma mera repartição de "A", logo "B" possui as prerrogativas de "A". Se "A" é imune a impostos, então "B" também o será.

A imunidade tributária recíproca deve ser aplicada dentro do campo de essencialidade da instituição, ou seja, somente as atividades reputadas por essenciais poderão ser contempladas com tal imunidade. No caso de uma Universidade todas as compras de equipamentos e materiais essenciais ao desenvolvimento da atividade educacional (englobando aqui a pesquisa) estão protegidas pela imunidade tributária prevista no texto constitucional.

¹²⁹BECHO, Renato Lopes. Imunidade Tributária das Autarquias e Fundações Públicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, setembro de 1999, p. 85.

Nas hipóteses em que o fato não possa ser considerado como essencial a atividade da instituição não poderá este ser abrangido pela imunidade recíproca. A atual positividade deste instituto em nossa Constituição faz com que as dúvidas existentes quando da vigência da Constituição de 69 tenham sendo solucionadas, com a correta delimitação do benefício em relação as fundações a autarquias.

2.3. A Imunidade dos Templos de qualquer culto(art. 150, VI,b).

A segunda imunidade tributária positivada no texto de 88 é a imunidade aos templos de qualquer culto positivada no art. 150, VI, b¹³⁰ da CF/88. Aqui está a clara orientação do constituinte originário no sentido de preservar a liberdade religiosa, direito fundamental consagrado na Constituição Federal de 88¹³¹, tendo esta imunidade tributária a intenção de impedir que seja restringida a livre difusão de doutrinas religiosas pela cobrança de impostos.

Em análise do fundamento da referida imunidade RICARDO LOBO TORRES escreve:¹³² "o fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser- ou não praticar nenhuma- sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo." Ao positivizar esta imunidade o constituinte também garante uma

¹³⁰ Art.

150.

VI- instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto."

¹³¹ Art.

5º.....

VI- é inviolável a liberdade de consciência

esfera de liberdade individual, qual seja, a livre escolha do culto religioso, caracterizado pelo não impedimento a criação e novos cultos e preservação dos já existentes¹³³.

A liberdade religiosa, já prevista no art. 5º, X, da CF/88 é aperfeiçoada pela imunidade concedida aos templos de qualquer culto. Interessante citar o caso do direito alemão no qual existe um imposto destinado as religiões, previsto no art. 22 da lei fundamental. Com a redação adota pelo texto constitucional o objeto da imunidade é a proteção da liberdade religiosa e não um possível incentivo ao acúmulo de capital por parte de algumas religiões, em virtude de o texto constitucional restringir a aplicação da imunidade ao patrimônio e as rendas essenciais ao exercício do culto, como exposto a seguir.

2.3.1. Sentido e alcance da imunidade as religiões

Como já ressaltado anteriormente as imunidades aos templos visam a permitir o perfeito exercício da liberdade religiosa consagrada no texto constitucional. Mas algumas questões sobre esta imunidade devem ser esclarecidas para a sua correta interpretação.

O primeiro ponto que merece atenção é o relativo ao significado da expressão "*templo*". Esta expressão significa o local aonde é realizado o culto ou alcança todas os meios usados por uma religião para difundir sua doutrina (veículos, casas dos padres e pastores, meios de comunicação).

¹³²TORRES. *Op. Cit.*, g. 211.

¹³³Cf. CARVALHO. *Op. Cit.*, p. 136.

Para BALEEIRO, em análise do texto de 67, a expressão templos deve ser analisada de maneira a contemplar todos os prédios essenciais ao desenvolvimento do culto, não sendo restringida somente ao local aonde o mesmo é celebrado, caracterizando isto cerceamento a liberdade religiosa. Escreve o autor¹³⁴

A imunidade relativa aos "templos de qualquer culto" só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. O templo não deve ser apenas 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 residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.

CARRAZZA, seguindo o mesmo pensamento, considera as imunidades aos templos como tendo um amplo alcance, atingindo a entidade religiosa. Leciona o autor¹³⁵: *"Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado as cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja."*

Em sentido diverso está o pensamento de SACHA CALMON ao considerar de modo restritivo a expressão templo, distinguindo entre os bens essenciais ao desenvolvimento do culto dos demais bens da entidade delimitando de maneira mais

¹³⁴BALEEIRO. *Op. Cit.*, p. 311.

¹³⁵CARRAZZA. *Curso...*, p. 407. CARVALHO. *Op. Cit.*, p. 136, defende uma interpretação lassa do termo culto religioso para não haver prejuízo ao vocábulo templo. Leciona o autor: *"Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam."*

coerente os bens alcançados pela imunidade. Escreve o citado autor¹³⁶

É a casa do padre? Essa também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia(embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com direitos e deveres comuns a cidadania). O escopo de imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, do Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do bispo D. Sigaud, homem sabidamente rico. Imune é o templo, não a ordem religiosa.

A opinião do mestre mineiro parece ser a mais acertada em vista do preceituado pelo texto constitucional. Com o respeito que merecem os mestres BALEEIRO e CARRAZA, ampliar de modo descabido estas imunidades poderia dar aos templos religiosos uma faceta muito grande de privilégio, pois estariam desonerados do pagamento de tributos alguns bens que não necessariamente são essenciais a celebração dos cultos. A extensão do preceituado pelo texto constitucional a praticamente todos os elementos que um culto pode possuir (veículos, bens patrimônio) não encontra proteção na Carta Magna, sendo necessário a análise da relação entre o art. 150, VI, b e o art. 150, § 4º. Ambas correntes acima expostas convergem em um ponto: recusam a imunidade a instituição religiosa, limitando-a ao local aonde é desenvolvido o culto e aos bens necessários ao desenvolvimento deste¹³⁷.

2.3.2. Relação entre o art. 150, VI, b e o art. 150, § 4º.

¹³⁶COELHO. Curso..., p. 110.

¹³⁷Cf. CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, março de 2000, p. 47.

É importante a correta compreensão do art. 150, VI, b combinado com o art. 150, § 4º¹³⁸ para a determinação da imunidade dos templos. Estarão imunes os estacionamento e outras atividades exploradas pelos cultos religiosos ou somente as atividades estritamente essenciais aos cultos?

A resposta a esta pergunta passa pela relação entre os dois artigos citados acima. Quando a Constituição Federal estabelece que os templos estão imunes aos impostos ele prevê maneiras de restringir esta imunidade para não ficarem estas instituições protegidas por um privilégio passível de elevar o patrimônio das mesmas a atividades diferentes as essenciais aos templos religiosos. FLÁVIO CAMPOS em comentário sobre a polêmica em torno da imunidade tributária dos templos de qualquer culto leciona¹³⁹:

O texto da carta vigente é, portanto claro: se a vedação prevista na alínea "b" relativa aos templos de qualquer culto) do inciso VI do art. 150 se limita ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as atividades essenciais ali previstas, é intergiversável que a Constituição utilizou o termo "templo" não no sentido de 'local destinado ao culto', nem no sentido de bens e atividades imediatamente vinculados ao culto, mas sim no sentido de 'igreja' enquanto instituição religiosa.

O autor retro citado diverge da opinião corrente na doutrina pátria ao caracterizar como sendo sujeito da imunidade a igreja e não os locais aonde são desenvolvidos os cultos. Em seu entendimento o templo, conforme o positivado

138

"Art.

150.

.....
§ 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."

¹³⁹CAMPOS. Op. Cit., p. 48.

na Constituição Federal de 88, é sujeito de direito, titular de patrimônio e de renda e prestador de serviços, estando equivocados os doutrinadores que caracterizam a expressão templo como local do culto ou conjunto de atividades. Equivocadas pois ambas são contraditórias conforme o texto constitucional, não explicando como o templo pode ser detentor de patrimônio e renda¹⁴⁰. O autor propõe o conceito de templo- entidade ao escrever¹⁴¹: *"Somente o conceito de templo- entidade permite, assim, que se compreenda adequadamente o art. 150, VI, b, com sua conjugação necessária, que é o art. § 4º do mesmo dispositivo constitucional."*

A definição do conceito de templo permite a análise do patrimônio, rendas e serviços relacionados aos templos. Neste ponto a doutrina apresenta-se dividida em duas orientações: a restrita exige que o patrimônio, a renda e os serviços estejam relacionados com os fins essenciais e estejam destinados a sua manutenção; a ampla entende que as entidades podem prestar serviços e obterem lucro e adquirirem patrimônio por atividades diversas das essenciais desde que não exista violação ao princípio da livre concorrência e os recursos obtidos sejam destinados para a manutenção das atividades da entidade religiosa.

A primeira corrente tem como principal representante MARCO AURÉLIO GRECO, que ao abordar o problema lecionar¹⁴²

¹⁴⁰Idem, p. 50.

¹⁴¹Idem, ibidem.

¹⁴²GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, p. 719. No mesmo sentido ver PONTES, Helenilson Cunha. Imunidade Tributária.

Porém, somente me parece terem tal natureza as aplicações financeiras que correspondem ao sentido de manutenção do patrimônio da entidade e que visem, por um lado, resguardar o patrimônio de eventuais perdas inflacionárias e, por outro lado, acrescê-lo dos frutos civis, o que se possa considerar como um juro normal. Em outras palavras, aplicações de tipo poupança, fundos de renda fixa etc., que tenham um perfil de proteção patrimonial e de simples frutificação do capital (juros) inserem na norma de imunidade por se relacionarem com as finalidades essenciais da entidade (manutenção e continuidade).

Como representante da segunda corrente, está o professor HUGO DE BRITTO MACHADO, que escreve o seguinte¹⁴³:

Assim, à questão de saber qual o sentido da expressão 'rendas relacionadas às finalidades essenciais', respondemos que a mesma abrange todas as rendas da entidade imune, desde que derivadas de atividade que, pelo volume e pelas circunstâncias em que é desenvolvida, não possa ser considerada de concorrência desleal com empresas sujeitas a tributação, e sejam integralmente destinadas à manutenção das atividades essenciais da atividade.

Imunidades Tributárias. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, p. 543.

¹⁴³MACHADO. Imunidade Tributária **Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, pg. 93. GANDRA, Ives (Imunidades Tributárias. São Paulo: RT, 1998, pg. 46) partilha da mesma posição ao escrever: "O que vale dizer que apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade." No mesmo sentido ver ainda CAMPOS. Op. Cit., pg. 57, AMARO, Luciano. Questões sobre a Imunidade Tributária, in, Imunidades Tributárias. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, MALERBI, Diva. Imunidade Tributária **Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, pg. , BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidades Tributárias. **Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, p. 185.

A segunda corrente oferece um pensamento mais adequado em virtude do previsto pela Carta Magna de 88, possibilitando as entidades religiosas uma maneira de gestão de seu patrimônio, mantendo os fins essenciais para a preservação do mínimo essencial ao culto. Para FLAVIO CAMPOS a correta compreensão desta imunidade se dá pelo fato de as rendas relacionadas com as atividades essenciais que englobam serviços como estacionamento, desde que não haja quebra da livre concorrência, estando assim a imunidade dirigida a igreja enquanto instituição religiosa¹⁴⁴.

2.4. As Imunidades aos Partidos Políticos e suas Fundações.

A Constituição de 88 ampliou a previsão do texto de 69 sobre as imunidades aos partidos políticos, estendendo este privilégio as suas fundações, conforme estabelecido no art. 150, VI, c¹⁴⁵, visando ampliar o amparo concedido aos partidos políticos.

Os partidos políticos são elementos fundamentais para a concretização da democracia e do Estado de Direito, saindo de seus quadros representantes de vários setores da sociedade¹⁴⁶ o que lhes confere um espectro importantíssimo nas democracias modernas. Com o intuito de permitir a livre manifestação das ideologias o texto de 88, ao permitir a criação livre de partidos políticos, procurou retirá-los do campo de incidência de impostos sobre eles e suas fundações. O texto também inovou na caracterização dos partidos

¹⁴⁴CAMPOS. Op. Cit., p. 53.

¹⁴⁵

"Art.

150.

.....
VI- instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações..."

políticos, considerando- os, conforme o previsto no art. 17, §2º da CF/88¹⁴⁷ como pessoas jurídicas de direito privado, revogando pela superioridade da norma constitucional o disposto no art. 2º da lei nº5682/71 que regulamentava os partidos como pessoas jurídicas de direito público.

PINTO FERREIRA, em análise sobre a natureza dos partidos políticos e a mudança provocada pela Constituição Federal de 88 escreve¹⁴⁸

...é de salientar-se que o partido político adquire personalidade não mais pelo registro de seus estatutos na Justiça Eleitoral, porém de acordo com a Constituição de 1988 perante o órgão comum, qual seja, o registro civil das pessoas jurídicas(art. 17, § 2º). O partido é, assim, uma pessoa jurídica de direito privado.

Na mesma linha de pensamento escreve ICHIHARA¹⁴⁹

Nessa matéria, sobre a natureza e personalidade jurídica, entende-se que os partidos políticos, apesar da necessidade de registro no Tribunal Superior Eleitoral e de serem fiscalizados pela Justiça Eleitoral, são pessoas jurídicas de direito privado. Prevalecem nessa conclusão os critérios da hierarquia e da cronologia, pois a Constituição é hierarquicamente superior e mais recente que a lei nº 5682/71.

A partir das opiniões acima citadas fica clara a natureza de pessoas de direito privado dos partidos

¹⁴⁶CARVALHO. Op. Cit., p. 137.

¹⁴⁷

"Art.

17.

.....
§2º Os partidos políticos, após adquirirem personalidade jurídica, na forma da lei civil, registrarão seus estatutos no tribunal Superior Eleitoral."

¹⁴⁸FERREIRA, Pinto. Op. Cit., ps. 2 . No mesmo sentido ver SILVA. **Curso....**, p. 383 e MORAES, Alexandre. Op.Cit., p. 117.

políticos. Assim a imunidade vem prestigiar os entes essenciais dentro do Estado Democrático de Direito, pois somente com a filiação a um partido político pode o cidadão exercer a capacidade eleitoral passiva (ser votado) e só com um sistema partidário com agremiações com ideologias claras e com liberdade para expressar suas idéias pode significar um aprimoramento da democracia.

2.4.1. Sentido e alcance das Imunidades aos Partidos Políticos e suas Fundações.

A Constituição Federal de 88 ao consagrar as imunidades aos partidos políticos estende este privilégio as fundações mantidas por estas entidades, conforme preceituado pelo art. 150, VI, d. É importante ressaltar-se o alcance das imunidades tributárias as suas fundações para não existir confusão com bens que não podem ser abrangidos por esta imunidade tributária.

As imunidades tributárias ao contemplarem os partidos políticos que obtiverem o registro no TSE, a partir do preceituado pelo art. 17 da CF/88, possibilitando as agremiações organizar seus quadros, suas sedes e materiais para divulgação de seus programas sem pagar impostos como o IPTU, IR e ICMS. A positivação desta imunidade representa uma maneira de dotar de igualdade tanto os grandes partidos, com fundos suficientes para bancar grandes campanhas e se necessário pagar tributos, e os pequenos partidos, agremiações sem recurso e que se tivessem de suportar o ônus

¹⁴⁹ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 243.

da cobrança de impostos estariam condenadas a não sobreviverem¹⁵⁰.

No tocante as suas fundações procurou o texto constitucional estender o benefício as mesmas para preservar órgãos que divulgam as ideologias partidárias, dotando o partido de possibilidade maior de difusão e discussão de suas idéias. Como exemplo de Fundações ligadas a partidos políticos podemos citar a Fundação Perseu Abramo- ligada ao Partido dos Trabalhadores- e a Fundação Pedroso Horta- Ligada ao Partido do Movimento Democrático Brasileiro.

ICHIHARA abordando as imunidades das fundações vinculadas aos partidos escreve¹⁵¹:

No caso das fundações, as rendas percebidas pelo aluguel de casas, apartamentos, escritórios, arrendamento de fazendas de gado ou agrícola, considerando a natureza da entidade, já que esta é formada pela vinculação do patrimônio a determinada finalidade, são beneficiadas pela imunidade, desde que não constituam atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados.

Para as fundações ligadas aos partidos políticos adquirirem direito a usufruir desta imunidade é fundamental o preenchimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN¹⁵² no

¹⁵⁰Cf. TORRES. *Op. Cit.*, p. 219.

¹⁵¹ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 245.

¹⁵²"Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;
II- aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III- manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.
....."

qual está previsto a destinação dos lucros obtidos e a maneira que os estatutos devem estar constituídos para adquirirem imunidades. O presente artigo impede que a fundação aufera lucro ou que distribua a receita lucrativa obtida entre seus sócios. Esta proibição será melhor analisada no ponto referente as entidades de previdência fechada e de assistência social.

2.5. As imunidades das Instituições de Educação, assistência social e entidades sindicais dos trabalhadores.

Na mesma linha estabelecida pela constituição de 67 o texto constitucional de 88 manteve em seu art. 150, VI, c¹⁵³ a imunidade tributária para as instituições de educação, assistência social e entidades sindicais dos trabalhadores. Estas imunidades estão entre aquelas que mais despertam divergências tanto na esfera doutrinária, quanto na esfera jurisprudencial.

O texto constitucional faz menção ao atendimento dos requisitos previsto em lei não especificando se tal lei deve ser complementar ou ordinária. Pelo previsto no art. 146, II¹⁵⁴ da CF/88 somente a lei complementar poderá regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, inexistindo qualquer possibilidade de lei ordinária cumprir este papel. Para ROQUE CARAZZA¹⁵⁵

¹⁵³ "Art. 150.
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."

¹⁵⁴ "Art. 146. Cabe a Lei Complementar:
.....

II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar."

¹⁵⁵CARAZZA. Op. Cit., p. 477.

(...) tal lei só pode ser uma lei complementar, justamente porque ela vai regular imunidades tributárias, que são 'limitações constitucionais ao poder de tributar'. Ora, estas, a teor do art. 146, II, da CF, só podem vir reguladas por lei complementar.

2.5.1 Âmbito das Imunidades das instituições de educação.

Com o objetivo de garantir a difusão do ensino positivou a CF/88 a imunidade para as instituições de educação, visando incentivar entidades filantrópicas que prestam serviços na área de educação. A imunidade não impede que a entidade filantrópica cobre mensalidades de seus alunos, mas sim reinvesta o lucro arrecadado em melhorias no fornecimento de seus serviços. Aqui está presente um claro incentivo dado pelo texto de 88 para as instituições privadas prestarem auxílio a serviços que incumbem ao poder público, suprimindo a carência de vagas escolares existentes no Brasil.

2.5.1.1. Caracterização das instituições beneficiadas pela imunidade.

Ao não exigir a gratuidade como fim essencial para a instituição obter o benefício da imunidade, vem incentivar as instituições a investirem o lucro que obtiverem no aprimoramento de suas atividades. SACHA CALMON COELHO em comentário sobre este ponto escreve¹⁵⁶:

¹⁵⁶COELHO. *Op. Cit.*, p. 359. ICHIHARA. *Op. Cit.*, pg. 259, escreve o seguinte: "De outra parte, no exercício da atividade educacional, a pessoa destinatária da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF/88, tanto pode possuir a natureza jurídica de pessoa jurídica de direito público ou privado, e, como entidade dotada de personalidade jurídica, pode-se apresentar como fundação (pública ou privada), sociedade civil, associação, sociedade de pessoas, organização etc., desde que sem fins lucrativos e preenchendo integralmente os requisitos do art. 14 do CTN."

Essa "gratuidade" pela qual tantos lutam é maléfica e contraproducente. Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em quantidade e qualidade. A filantropia é cara, e a caridade pouca. A idéia de permitir o lucro e de obrigar sua reinversão no munus educacional ou assistencial enquanto condição para o privilégio da imunidade é o verdadeiro motor do "instituto, tornando- o útil e eficaz.

A correta compreensão sobre quais instituições estão amparadas pela imunidade tributária é um ponto fundamental para a correta interpretação do preceituado pelo texto constitucional.

O constituinte de 88, seguindo tradição existente no constitucionalismo pátrio procurou resguardar as instituições de educação da cobrança de impostos para que as mesmas possam desenvolver livremente suas atividades. Para uma compreensão do previsto no texto magno importante a correta interpretação dos termos "instituição" e "educação". Em comentário sobre estas imunidades ICHIHARA escreve sobre o termo instituição¹⁵⁷: "A diferença fundamental entre estabelecimentos de ensino e instituições de educação não está no conteúdo programático de ensino nem na natureza jurídica de sua constituição, mas na destinação do resultado, isto é, com ou sem fins lucrativos."

A Constituição Federal de 88 ao positivizar a imunidade as entidades educacionais faz surgir dúvidas em

¹⁵⁷ ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 261. Ainda sobre o tema escreve o mesmo autor: "Mesmo no caso das instituições de educação, não quer dizer que não possa cobrar por seus serviços nem significa a impossibilidade da existência de superávit, mas está ligado ao fato de não haver participação ou distribuição do patrimônio ou lucros aos sócios, aos administradores ou dirigentes."

relação a quais entidades estão beneficiadas. CARAZZA abordando o tema considera todos os estabelecimentos privados de ensino, desde que não tenham fins lucrativos estão protegidos por tal imunidade, pois visam a suprir as carências estatais em relação ao preceituado pelo art. 205 daCF/88, devendo o estabelecimento ser aberto a formação de pessoas em geral, estendo o benefício aos museus, centros de pesquisas, academias de letras, artes e ciências, por contribuírem com a educação¹⁵⁸.

2.5.2. Âmbito das Imunidades das Instituições de assistência social

O texto constitucional de 88 traz em seu texto uma interessante disciplina para as instituições de assistência social, dando a elas imunidade tributária, atendidos os requisitos estabelecidos em lei(no caso o art. 14 do CTN). Resta saber como essas instituições fazem jus ao benefício constitucional.

2.5.2.1. Caracterização das entidades de previdência fechada.

Ponto que tem provocado estudos doutrinários é o relativo a imunidade das entidades de previdência fechada. A definição de quais instituições estão protegidas por esta imunidade é fundamental para a eficácia da norma constitucional. ALBERTO XAVIER em estudo sobre o tema considera ser um problema de qualificação saber se as

¹⁵⁸CARAZZA. *Op. Cit.*, p. 483-4.

instituições de previdência fechada estão protegidas por esta imunidade, sendo o problema básico o de¹⁵⁹

(...) determinar face a que tipo de normas devem as entidades em causa ser qualificadas como de 'assistência social', tendo em vista que, para certos efeitos, não são coincidentes os conceitos de previdência social e de assistência social.

Para o citado autor os quesitos que configurem uma entidade como merecedora da imunidade devem ser analisados sob a ótica do direito público e do direito privado, devendo haver inexistência de fins lucrativos e o caráter de complementaridade das entidades de previdência privada em relação as entidades do poder público estando assim caracterizando a imunidade tributária para estas entidades¹⁶⁰. Merece respeito o pensamento formulado pelo mestre português, sendo este o melhor entendimento estarem sob o manto da imunidade as entidades de previdência fechada mesmo as que prestem serviços somente aos seus associados, deixando assim de ter caráter público, pois atuam em uma função de complementação a atividade estatal, existindo a imunidade quando a entidade obtiver lucro, mas não tenha *animus lucrandi*.

Em análise sobre quais entidades podem ser consideradas como de previdência fechada MISABEL DERZI e SACHA COELHO consideram importante para a caracterização desta imunidade a distinção entre empresa mercantil de seguro privado e entidade de assistência social sem fins lucrativos, tendo a primeira a característica de exerce atividade com

¹⁵⁹XAVIER, Alberto. As Entidades de Previdência Privada como Instituições de Assistência Social. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, janeiro de 2000, p. 22

¹⁶⁰Idem, p. 44-5.

intuito de obtenção de lucro e a relação do prêmio a ser pago, para atingir-se o lucro desejado, não havendo nesta o espírito de solidariedade¹⁶¹.

Com base no pensamento exposto, os fundos fechados de previdência privada(chamados fundos de pensão) também são protegidos por esta imunidade, em razão de sua arrecadação ser destinada a manter o serviço auxiliar as funções estatais.

2.5.3. As entidades sindicais dos trabalhadores.

A Constituição também prevê, às entidades sindicais dos trabalhadores imunidade tributária, obedecidos os requisitos da lei(no caso o art. 14 do CTN que aqui é tido como lei complementar).

Um primeiro aspecto deve ser ressaltado: nem todas as entidades sindicais são abrangidas por esta imunidade, em virtude de a Carta magna ter sido clara, dando o benefício somente as entidades formadas por trabalhadores. Para ICHIHARA as entidades representativas dos empregadores, mesmo em segundo grau não podem ser beneficiadas para fins de imunidade¹⁶².

A Constituição Federal em seu artigo 8º define os princípios da organização sindical sendo pautados pela liberdade, pela não intervenção estatal e pela defesa dos interessada categoria a qual representam. O objetivo do texto foi garantir aos trabalhadores a liberdade de associação com

¹⁶¹COELHO, Sacha Calmon & DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito Tributário Atual- Pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 155.

¹⁶²ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 251.

o intuito de proteger os interesses da categoria, estando também as centrais sindicais imunes da cobrança de impostos como o IPTU.

2.6. As imunidades dos livros, jornais e periódicos.

Conforme exposto anteriormente esta imunidade foi introduzida no direito brasileiro na Constituição de 1946, por obra do então constituinte Jorge Amado, procurando difundir a cultura em nosso país.

O texto constitucional de 88 traz esta imunidade no art. 150, VI, *d*¹⁶³ como incentivo a liberdade de expressão do pensamento e a difusão da cultura, pois sem o pagamento e impostos o preço dos livros, jornais e periódicos deve permanecer em patamares compatíveis com o poder aquisitivo da população, mesmo que em alguns casos a presente imunidade possa adquirir um forte tom de privilégio.

RICARDO LOBO TORRES discorda que a imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, venha a garantir a liberdade de expressão. Escreve o autor¹⁶⁴

A proteção do art. 150, VI, d não é verdadeira imunidade tributária. Falta-lhe o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão. O seu fundamento, como adiante veremos, está na idéia de justiça ou de utilidade. Categoriza-se melhor, portanto, como privilégio constitucional, podendo

¹⁶³

"Art.150.....
VI- instituir impostos sobre:

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

¹⁶⁴TORRES. *Op. Cit.*, p. 245. O autor completa o seu pensamento escrevendo:

em alguns casos, como no dos jornais, assumir o aspecto de privilégio odioso.

Para BALLEIRO esta imunidade vem preservar o direito a liberdade de manifestação. A presente imunidade é objetiva, ou seja, atinge somente o que estiver previsto no texto constitucional. Sendo assim o papel não é imune a tributação, mas somente o papel destinado a elaboração de livros, jornais e periódicos será imune.

2.6.1. Âmbito das imunidades dos livros, jornais e periódicos.

Importante a correta compreensão do âmbito das imunidades aos livros e jornais. Estarão incluídos todos os equipamentos necessários para a impressão de jornais? E o livro eletrônico(e- book) fica protegido pelo manto da norma imunizante ou deve ter disciplina jurídica própria? Listas telefônicas e revista com conteúdo pornográfico são protegidas por essas imunidades? A correta respostas destas questões exige algumas considerações.

Ao positivar em seu texto a expressão periódicos(reproduzindo o disposto nas cartas de 67/69) o texto constitucional procurou proteger sobre o manto da imunidade publicações que se diferenciem dos livros e jornais. Aqui entram as imunidades as listas telefônicas, que mesmo contendo propagandas em sua publicação configuram instrumento de difusão de informações, sendo abarcadas pela imunidade

aqui prevista. Em comentário sobre o posicionamento do STF, MARILENE MARTINS RODRIGUES escreve¹⁶⁵:

A Lista telefônica configura Livro, não só por seu aspecto físico e pelas informações técnicas que veicula (regulamentos indispensáveis à utilização dos serviços de comunicações no ramo da telefonia, informações do Ministério da Cultura, etc.) mas também pelo fato de tratar-se de publicação técnica periódica.

25/10
P. 27

ICHIHARA na mesma linha de pensamento entende que as listas telefônicas trazem em seu conteúdo informações de cunho cultural ao escrever¹⁶⁶: "Em sentido amplo, sem considerar as informações contidas na parte essencial das listas, as próprias informações dos telefones contidos podem ser entendidas como informações de interesse cultural." A expressão periódicos engloba também outros veículos de comunicação como por exemplo os jornais utilizados para a celebração das missas, tendo o constituinte acertado ao empregar estas expressão, tendo razão BARROS CARVALHO ao considerar desnecessária o termo jornal utilizado pela Constituição Federal de 88¹⁶⁷.

Em relação ao livro eletrônico e aos softwares que contenham obras culturais deve a análise ser feita de uma maneira um pouco mais detalhada. Um primeiro ponto fundamental é o conceito de software e a distinção entre os

¹⁶⁵RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributária das Listas Telefônicas. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, a.1, outubro- novembro de 1992, p. 155. Escreve ainda a autora: "(...) a imunidade foi outorgada pelo legislador constituinte aos veículos de manifestação de cultura, liberdade de expressão e prestação de informações, estando a Lista Telefônica, perfeitamente enquadrada nestas hipóteses."

¹⁶⁶ICHIHARA. *Op. Cit.*, p. 294.

softwares possíveis de serem enquadrados dentro da imunidade e os fora do âmbito da mesma.

Com o advento das imunidades dos livros e periódicos, instituídas pela Carta Magna está plenamente resguardada a liberdade de expressão contra qualquer ato autoritário que vise ao cidadão de ser impedido de exercê-la.

Outro ponto merecedor de análise é se a natureza de determinada publicação pode retirar dela a imunidade. IVES GANDRA MARTINS, comentando sobre as revistas de cunho pornográfico, considera que as mesmas não poderiam ter imunidade em virtude do conteúdo destas publicações atentar contra a moral e os valores familiares¹⁶⁸. Mesmo respeitando a opinião do renomado jurista esta opinião está carregada de forte cunho moral e esta interpretação comprometeria a própria noção de direito. Ao positivar a imunidade das revistas o constituinte originário buscou resguardar a liberdade de expressão sem comprometer, por exemplo, a formação e incentivo a família, não havendo choque entre as garantias dadas a família como célula essencial da sociedade e conteúdo erótico de determinada publicação.

6
Dona S. B. R.
Bom dia

¹⁶⁷CARVALHO. *Op. Cit.*, p. 138. Escreve o autor: "Há indisfarçável redundância, porquanto jornal é um periódico, aliás de periodicidade diária, na maioria das vezes, segundo sua própria etimologia."

¹⁶⁸MARTINS, Ives Gandra. **Comentários** ..., ps. 188-9. Escreve o autor: "(...)as revistas pornográficas não deveriam gozar da imunidade por deletérias a valores familiares que a Constituição preserva o art. 227, inclusive exigindo a proteção do Estado(...). tendo, pois, tais publicações nitidamente objetivos corrosivos da família, não se justifica que sejam imunes, quando o trabalho digno é tributado(...). À evidência, as revistas que são exibidas pelas bancas de jornais não homenageiam nem a dignidade, nem a cultura, nem o respeito à criança e ao adolescente, não se justificando, pois, o benefício da imunidade. O valor menor do mau uso da liberdade de expressão não pode superar o valor maior da preservação da dignidade da família, da criança e do adolescente. Que

A questão relativa a imunidade dos livros eletrônicos deve ser analisada com cuidado, pois em muitos casos alguns doutrinadores cometem confusões que comprometem o verdadeiro cerne do problema. Em primeiro lugar a questão relativa ao livro eletrônico traz consigo o debate sobre o software, mais precisamente se a imunidade tributária alcançaria somente os softwares que contém obras literárias ou qualquer tipo de software. Neste ponto, importante se faz a distinção entre o chamado software de prateleira daquele que contém em seu conteúdo uma obra literária. Somente o último poderá ser objeto de discussão sobre o cabimento ou não da imunidade tributária.

A questão sobre a imunidade do software é um dos temas mais debatidos no âmbito doutrinário e jurisprudencial. LUCIANO AMARO desenvolve um interessante raciocínio para ampliar a imunidade dos livros aos e-book. Escreve o autor¹⁶⁹

A imunidade constitucional, com certeza, não visa ao material empregado na confecção do livro, mas sim ao conteúdo deste. Se atentarmos para as diferentes acepções da palavra, veremos que livro tanto designa mera reunião de folhas, guarnecidas por uma capa(e por isso podemos ter livros em branco, como destinados a anotações comerciais) como significa obra literária, científica, artística. A imunidade é da obra impressa no meio físico representado pelo papel e pela tinta que o impregna, e não do meio físico em si.(...). A

haja revista, a título de liberdade de expressão, sim. Mas que paguem impostos seus detentores."

¹⁶⁹AMARO. *Op. Cit.*, p. 456. No mesmo sentido escreve BONITO, Rafael Frattari. *A Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e do papel destinado a sua impressão, prescrita no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, aproveita aos Softwares? Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, março de 1999, p. 119. Escreve o autor: " *Patente que a imunidade não se adstringe aos livros simplesmente porque aproveita ao papel.(...). Apenas o papel destinado à sua impressão de livros, jornais, periódicos e similares goza de imunidade.*" E arremata o autor: " *Daí que o suporte do livro não guarda relação direta com o desfrute da imunidade.*"

imunidade, portanto, deve ser referida à obra e não ao meio físico que a contenha.

O pensamento expresso acima revela uma busca por parte do autor do sentido empregado pelo texto constitucional ao conferir imunidade ao livro. Dentro desta corrente é perfeitamente possível a extensão da imunidade aos programas de computador que tragam em seu conteúdo obras culturais. Uma parte da doutrina considera uma frustração aos objetivos do texto constitucional o não reconhecimento da imunidade do livro eletrônico¹⁷⁰.

Em sentido contrário encontramos o pensamento de SACHA CALMON COELHO¹⁷¹:

Evidentemente não. Certo axioma reza que: "Onde a mesma razão a mesma disposição." (...). "Livro eletrônico" é um eufemismo. O CD-Rom, disquetes, slides e outros equipamentos eletrônicos (informática) são entes diversos do livro cujo feitio é mesmo da era de Gutemberg. Essa imunidade é vetusta, da era pré-liberal.

RICARDO LOBO TORRES partilha da mesma opinião do professor mineiro ao responder a pergunta se a imunidade do art. 150, VI, c estende-se ao livro eletrônico e pronuncia-se negativamente. Escreve o autor¹⁷²:

Não. A imunidade só protege os livros e jornais impressos em papel, não se projetando para o CD-Rom o hipertexto para navegação nas redes de computadores e os 'livros eletrônicos', metáfora que abrange tanto o CD-Rom como o hipertexto na

¹⁷⁰CARAZZA. *Op. Cit.*, p. 489.

¹⁷¹COELHO. *Imunidade Tributária. Imunidades Tributárias.* (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, p. 223. No mesmo sentido HARADA. *Imunidades ...*, p. 455.

¹⁷²TORRES. *Imunidade Tributária. Imunidades Tributárias.* (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999, p. 222.

network, tendo em vista que é instrumento de proteção da liberdade e da justiça surgido no âmbito da cultura tipográfica ou do espaço público, que não se extrapola para a cultura eletrônica nem para o espaço cibernético, vinculados a outra apreciação valorativa.

Os ilustres professores partem de uma interpretação literal e restritiva para tentar captar o sentido do preceituado pelo texto de 88, mas tomam como fundamento uma concepção de livro atrelada a uma idéia que pode ser classificada como clássica. O livro não pode ser entendido como somente o formato dado por Gutemberg, estando a Carta Magna a preservar a obra literária ali contida. Este foi o sentido da positivação desta imunidade: servir de incentivo a difusão da cultura. Em nossos dias a difusão cultural se faz por meio do livro com formato clássico e também pelos softwares e CR-ROMs cujos conteúdos trazem obras literárias.

Para RAFHAEL BONITO é perfeitamente aplicável a imunidade tributária ao livro eletrônico. Em conclusão de trabalho sobre o tema, escreve¹⁷³

(...) conclui-se pela possibilidade de extensão aos livros eletrônicos da imunidade prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal. Isto porque o que a imunidade quis proteger foram os valores consagrados pelos princípios constitucionais que albergam a liberdade de expressão e de produção intelectual, bem como o incentivo à educação, plenamente alcançáveis pelo incentivo a mídia escrita, mesmo com suporte diverso do papel. Também pela exegese ampla que o Supremo Tribunal federal vem construindo a cerca da imunidade em análise. Portanto, os softwares que encerrem o conteúdo de livros, jornais e periódicos devem ser alcançados por tal imunidade.

¹⁷³BONITO. *Op. Cit.*, p. 120.

Outra importante contribuição no mesmo sentido da extensão da imunidade aos CD- ROMs é dada por MARCELLO MOTTA FILHO ao colocá-los como meios para o exercício da liberdade de expressão, cabendo ao interprete o uso do método ampliativo para garantir o preceituado pelo texto constitucional. Escreve o autor¹⁷⁴

Equiparando-se ao livro, jornal e periódicos, como instrumento de representação de expressão, o software é imune à incidência tributária, até porque é da própria essência do processo interpretativo da imunidade o enfoque ampliativo do favor constitucional.

CARAZZA desenvolve um interessante raciocínio para considerar os livros eletrônicos como beneficiários da imunidade tributária. Para o professor quem compra um livro em forma de livro tradicional ou em forma de CD-Rom está adquirindo o mesmo produto, não sendo jurídico que somente o primeiro seja beneficiado pela imunidade e o segundo não, vindo a serem frustrados os objetivos da referida imunidade¹⁷⁵. O termo 'livros' deve ser tomado em sentido lato, englobando os tradicionais e também os sucedâneos(objetos que trazem os textos dos livros¹⁷⁶, ressalvados livros como os livros ponto, de inscrição da dívida pública¹⁷⁷, mas objetos como 'livros-piano' (destinados a crianças) e os *pop up*(livros que encerram dobraduras para diversão infantil) estão protegidos sob o manto desta imunidade¹⁷⁸, desvinculando-o do papel,

¹⁷⁴ MOTTA FILHO, Marcello Martins. A Imunidade do Software. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, janeiro- março de 1997, p. 72. No mesmo sentido ver MARTINS, Ives Gandra. *Imunidade Tributária*(coord.). São Paulo: RT, 1999, p. 39. Escreve o autor: "Entendo, pois, respondendo à primeira questão, que a imunidade do art. 150, inciso VI, letra d, é extensiva ao denominado livro eletrônico."

¹⁷⁵CARAZZA. *Op. Cit.*, p. 489.

¹⁷⁶Idem, p. 490.

¹⁷⁷Idem, p. 491.

¹⁷⁸Idem, ps. 492-3.

colocando a locução prevista na Constituição Federal de acordo com o verdadeiro sentido da imunidade¹⁷⁹. Na conclusão de seu pensamento, o autor afirma¹⁸⁰:

É isto que ora estamos fazendo com a alínea d do art. 150, VI, da CF. na medida em que livro, para fins de imunidade, é o veículo do pensamento, são imunes, independentemente de sua base material (papel, celulóide, papiro, plástico, metal etc.), não só os atos jurídicos praticados com livros convencionais (impressos em papel), como os praticados com livros eletrônicos (impressos em disquetes de computador, fitas para videocassetes, fitas cassetes e assim por diante). Tais livros não se descaracterizam só porque diferem, pelo aspecto - mas não pela finalidade -, daquele impresso por Gutenberg.

Após as várias questões que envolvem as imunidades dos livros mais uma questão deve ser esclarecida: as imunidades alcançam somente os meios e objetos essenciais a produção dos livros não impedindo as editoras de pagarem imposto de renda com os lucros auferidos com a venda dos livros ou as empresas de comunicação com a venda dos jornais ou revistas.

2.7. Demais imunidades previstas no texto constitucional.

Além das imunidades abordadas nos itens anteriores o texto constitucional ainda traz um rol de imunidades referentes a algumas taxas e a determinadas situações de impostos. Mesmo que o texto constitucional tenha em alguns momentos fora do sistema constitucional tributário estabelecido imunidades tributárias a taxas e contribuições de melhoria, o entendimento de que a imunidade tributária e

¹⁷⁹Idem, p. 494.

¹⁸⁰Idem, p. 497.

extensível somente aos impostos, visto ser regra negativa de competência tributária, parece-nos ser o mais adequado a análise do presente instituto.

Um primeiro ponto que merece destaque é em relação ao art. 195, § 7º da texto constitucional que em sua redação prevê 'isenção' das contribuições para seguridade social¹⁸¹. Este parágrafo representa um grave erro cometido pelo constituinte, em virtude de não poder uma norma constitucional conceder isenção, pois a sede da isenção é a lei infraconstitucional. Tendo como sede a Constituição e não lei complementar ou ordinária estamos diante de imunidade tributária, conforme já decidido pela jurisprudência, e não de simples isenção. A doutrina é unânime em conceituar como um equívoco do constituinte originário a redação do presente artigo, pois ao invés de redigir imunidade foi colocada a palavra isenção. Comentando o presente artigo, IVES GANDRA MARTINS e MARILENE TALARICO RODRIGUES afirmam que:¹⁸²

¹⁸¹ Art. 195.....

§7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

¹⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva & RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributárias das Instituições de Assistência Social, à luz da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, novembro de 1998, p. 68. No mesmo sentido IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a Imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, referentes às Entidades beneficentes de Assistência Social. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, fevereiro de 2000, p. 95. Escreve o Autor: "Apesar da utilização do signo 'isenção', é sabido que se trata, em verdade, de imunidade, pois qualquer exclusão do campo de incidência de determinado tributo ou contribuição imposta pela Lei Maior é verdadeira imunidade (não- incidência constitucionalmente qualificada) que, desrespeitada, acarreta a inconstitucionalidade da Lei contrária." Sobre a imunidade deste artigo ver também MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Condicionadas e Incondicionadas- Inteligência do Artigo 150, inciso VI e artigo 195 § 7º da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, janeiro de 1998.

Embora a norma constitucional faça menção a isenção, tratando-se de desoneração concedida pelo texto constitucional, configura-se verdadeira imunidade, abrangendo contribuições, condicionadas ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei.

A doutrina tem estudado quais os requisitos que devem ser preenchidos pela instituições para conseguirem a imunidade prevista neste artigo. As leis 9532/97 e 9732/98 vieram trazer importantes modificações ao preceituado em relação a imunidade prevista neste artigo e em relação as instituições de educação e assistência social. Estes diplomas legislativos alteram os requisitos para a concessão das imunidades as entidades assistenciais e em alguns casos retiram a imunidade, colocando estes entes dentro da hipótese de incidência do imposto de renda em algumas operações por eles realizadas.

Em um primeiro momento salta como uma flagrante inconstitucionalidade o fato de uma lei ordinária alterar uma limitação ao poder de tributar, campo reservado exclusivamente a lei complementar. Vários autores tem manifestado opinião relativa a esta inconstitucionalidade, procurando combater tais diplomas normativos, tendo inclusive transformado a imunidade do art. 195, § 7º, adotando uma interpretação literal do previsto no texto constitucional sem atentar para especificidade, em isenção e condicionando a possibilidade do gozo desta isenção ao fim de gratuidade da instituição¹⁸³.

¹⁸³Ver CARAZZA. *Op. Cit.*, p. 523-7.

Ao longo do texto constitucional temos várias imunidades para impostos como ICMS, ITBI, IPI. Em todas estas imunidades procurou o constituinte originário preservar determinadas pessoas ou situações da cobrança do referido imposto ou taxa para não haver imposição tributária sobre fatos que em sendo cobrados nas referidas hipóteses poderiam sair prejudicados, configurando uma violação ao princípio da igualdade. O ponto relativo a imunidade do ICMS, previsto no art., 155, §3º¹⁸⁴ tem merecido um estudo aprofundado por parte de inúmeros doutrinadores como HUGO DE BRITTO MACHADO¹⁸⁵.

A Constituição Federal de 88 traz estes casos de imunidades tributárias nos seguintes artigos¹⁸⁶: a) imunidades específicas de impostos em fatos determinados- a.1) Imunidade do ITBI em relação aos direitos de garantia do bem imóvel:

¹⁸⁴ "Art. 155. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
§ 3º. À exceção dos impostos que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País."

¹⁸⁵MACHADO. **Imunidades e ...**, pg. 87.

¹⁸⁶Para ICHIHARA. *Op. Cit.*, em seu estudo as imunidades abrangem também as taxas que seriam as seguintes conforme citação dos artigos abaixo:

"Art. 5º.....

XXXIV- são assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

b) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa do direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

c) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal;

LXXIII- qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e de ônus da sucumbência;

LXXIV- o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovem insuficiência de recursos;

LXXVI- são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei;

a) o registro civil de nascimento;

b) a certidão de óbito;

LXXVII- são gratuitas as ações de habeas corpus e habeas data, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania."

Art. 156, II¹⁸⁷; a.2) Imunidade do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior: Art. 153, IV, § 3º, III¹⁸⁸; a.3) imunidade do ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I¹⁸⁹; a.4) imunidade do ITR sobre pequenas glebas, prevista no art. 153, § 4º¹⁹⁰; a.5) imunidade de ICMS sobre produtos industrializados destinados ao exterior, excluídos os semi-elaborados, prevista no art. 155, II, X, a¹⁹¹; a.6) imunidade do ICMS que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, prevista no art. 155, II, X, b¹⁹²; imunidades, mesmo

¹⁸⁷ "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

.....
II- transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição."

¹⁸⁸ "Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

.....
IV- produtos industrializados;

.....
§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

.....
III- não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior."

¹⁸⁹ "Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

.....
§ 2º. O imposto previsto no inciso II:

I- não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil."

¹⁹⁰ "Art. 153.....
§ 4º. O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedade improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel."

¹⁹¹ "Art. 155.
X- não incidirá
a) sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar."

¹⁹² "Art. 155.
X- não incidirá
b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica."

que o artigo faça referência a isenção, das terras desapropriadas destinadas a reforma agrária, prevista no art., 184, § 5º¹⁹³.

¹⁹³ "Art. 184.....
.....

§ 5º. São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária."

CAPÍTULO III- AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E SUA INTERPRETAÇÃO PELA JURISPRUDENCIA PÁTRIA.

3.1. Aspectos Gerais

A interpretação do direito é um dos pontos que proporciona maiores debates dentro da teoria do direito e também em nível de jurisprudência. Vários autores abordaram o tema e seus diversos métodos colocados a disposição para a interpretação das normas jurídicas. O debate em torno deste tema pode ser objeto de vários estudos, devendo neste caso buscar-se os elementos principais para a colocação do problema.

A tarefa interpretativa é feita pelo aplicador do direito ao relacionar a norma jurídica com o caso concreto, pelo legislador ao elaborar uma lei ou pela doutrina ao teorizar sobre pontos complexos do direito. Em análise do tema KELSEN, que considera ser a teoria pura do direito uma teoria para a interpretação, analisa o sentido da interpretação. Diz o autor¹⁹⁴:

Quando o Direito é aplicado por um órgão jurídico, este necessita de fixar o sentido das normas que vai aplicar, tem de interpretar estas normas. A interpretação é, portanto, uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior. Na hipótese em que geralmente se pensa quando se fala de interpretação, na hipótese da interpretação da lei, deve responder-se à questão de saber qual o conteúdo que há de se dar à norma

§ 5º. São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária."

¹⁹⁴KELSEN. *Teoria...*, p. 387.

individual de uma sentença judicial ou de uma resolução administrativa, norma essa a deduzir da norma geral da lei na sua aplicação a um caso concreto. Mas há também uma interpretação da Constituição, na medida em que de igual modo se trate de aplicar esta- no processo legislativo, ao editar decretos ou outros atos constitucionalmente inferiores- a um escalão inferior...

Para o mestre da escola de Viena a norma sempre está aberta a várias possibilidades, não tendo cada norma uma só interpretação, mas várias interpretações, pois o processo interpretativo é resultado de uma argumentação jurídica, sendo racional, mas nem um pouco absoluta. Outro importante autor a abordar o tema da interpretação do direito foi KARL ENGISCH para quem a interpretação "(...) é fornecer ao jurista o conteúdo e o alcance(extensão) dos conceitos jurídicos"¹⁹⁵, sendo o conteúdo feito por meio de uma definição, pela indicação das conotações conceituais e o alcance é feito pela apresentação de grupos de casos individuais que são de subordinar ao conceito jurídico¹⁹⁶.

A interpretação, enquanto ponto polêmico não encontra dentro do meio doutrinário um consenso, servindo assim para aprofundar o debate sobre este aspecto importantíssimo da ciência do direito. As várias correntes interpretativas, baseadas em ricas formulações, servem para uma introdução ao tema relativo a interpretação das imunidades tributárias e também fornecem a base para a interpretação das normas constitucionais.

¹⁹⁵ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa. Caloste Kulbenkian, 1985, p. 126.

¹⁹⁶*Idem, ibidem.*

3.2. A questão relativa a interpretação das imunidades tributárias.

A doutrina pátria tem há muito tempo se deparado com o debate em torno do seguinte ponto: como devem ser interpretadas as imunidades tributárias previstas na Constituição? Aceitam elas qualquer critério de interpretação jurídica? Ficam elas submetidas aos métodos de interpretação do direito tributário? Ou estão elas sob o manto dos métodos interpretativos da Constituição? Qual deve ser a posição do intérprete diante deste problema?

Estas questões são realmente fundamentais para a correta compreensão e aplicação das imunidades tributárias, tendo a doutrina pátria travado um intenso debate em torno deste ponto, havendo divisão entre os que consideram as imunidades tributárias como sendo passíveis de interpretação constitucional e outros autores que entendem estarem as imunidades sujeitas aos critérios interpretativos aplicáveis ao direito.

O ponto relativo à interpretação das imunidades não encontrou um consenso entre os autores que abordam o tema e nem na jurisprudência, devido as claras divergências sobre alguns pontos. Não pode pretender-se encontrar um método verdadeiro para a interpretação de qualquer ramo do direito, pois isto significaria em um dado momento um dogmatismo preocupante.

3.2.1. A interpretação das normas tributárias.

Enquanto ramo autônomo o direito tributário incorpora alguns métodos interpretativos gerais e procura encontrar que possam ser específicos a este ramo do direito. O Código Tributário Nacional, em seus arts. 107, 108, 109 e 111¹⁹⁷ já estabelece critérios para a interpretação do direito tributário, reconhecendo os princípios inerentes a teoria geral do direito. RUY BARBOSA NOGUEIRA considera que a interpretação do direito tributário deve ter um intérprete habilitado na realização do trabalho interpretativo, pois não basta um intérprete inteligente, sendo necessário também um requisito objetivo, a habilitação¹⁹⁸.

A doutrina pátria ao estudar os métodos de interpretação das imunidades tributárias trata do assunto relacionado aos métodos de interpretação tradicional do direito. BARROS CARVALHO, abordando a problemática

¹⁹⁷ "Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I- a analogia;
- II- os princípios gerais do direito tributário;
- III- os princípios gerais do direito público;
- IV- a equidade.

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

.....
Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I- suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II- outorga de isenção;
- III- dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

¹⁹⁸NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 97. Nos diz o autor: "Se, do ponto de vista objetivo, as leis tributárias são elaboradas tendo em conta a natureza particular das relações fáticas que visam regular, também do ponto de vista subjetivo do intérprete é requisito necessário para a interpretação e a aplicação das leis tributárias o conhecimento da ciência e da técnica do Direito Tributário: já vimos que não basta a inteligência, mas é necessário que o intérprete também tenha habilitação."

interpretativa no direito tributário descreve alguns métodos os quais seriam: literal ou gramatical; histórico ou histórico-evolutivo; o lógico; o teleológico e o sistemático¹⁹⁹. O autor faz uma análise do sistema jurídico através da semiótica, partindo a seguir para a análise da interpretação do direito tributário. Em sua exposição o professor cita a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, quando houver cominação de pena, prevista no art. 112 do CTN²⁰⁰ como sendo um ponto básico do direito tributário, para logo a seguir expor um modelo interpretativo ao direito tributário a partir da análise do discurso²⁰¹.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, em sua obra clássica, citando ROUBIER, considera que a linguagem intervém na transmissão das regras jurídicas, pois ditas regras são transmitidas através de frases e palavras²⁰². Na interpretação do direito tributário desenvolve-se a corrente que o relaciona com a realidade econômica sendo importante ao direito tributário a noção econômica²⁰³, a qual, segundo BECKER, parte de um dos maiores erros dentro do direito tributário em virtude de destruir o elemento jurídico dentro deste ramo do direito²⁰⁴.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, analisando a interpretação do direito tributário, considera ser possível a existência de vários métodos aplicáveis nesta tarefa, pois

¹⁹⁹CARVALHO. *Op. Cit.*, p. 69.

²⁰⁰ "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado(...)"

²⁰¹CARVALHO. *Op. Cit.*, ps. 76-93.

²⁰²BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1962, p. 106.

²⁰³Idem, p. 114-5.

²⁰⁴Idem, p. 116.

sem interpretação não conhecemos o direito²⁰⁵. O autor cita os seguintes métodos: gramatical(voltado para o exame das palavras da norma jurídica); lógico(verifica a intenção do legislador); histórico(busca o passado da norma e sua evolução); lógico(analisa a norma dentro do ordenamento jurídico, buscando sua relação com as demais normas e princípios); teleológico(analisa a origem da lei e a sua finalidade, a partir das exigências sociais que motivaram o surgimento da norma); sociológico(vê a lei como produto social) e livre conformação do direito(em que a interpretação é livre²⁰⁶.

Das exposições acima citadas podemos notar que a doutrina apresenta um consenso sobre os métodos de interpretação do direito tributário, divergindo em relação aos casos em que eles devem ser aplicados, parecendo haver um determinado consenso, devendo ser visto o ensinamento de BECKER a compreensão da linguagem permite-nos uma compreensão do direito.

3.2.2. A interpretação das normas constitucionais.

O debate doutrinário e jurisprudencial em torno da interpretação da Constituição tem adquirido nos últimos anos um considerável acréscimo, em virtude das novas correntes interpretativas surgidas em relação a este ponto.

KARL LARENZ analisando a interpretação da Constituição trata como relevante a tarefa desenvolvida pelo

²⁰⁵MORAES. Bernardo Ribeiro. A imunidade..., p.45.

²⁰⁶Idem, *ibidem*.

tribunal constitucional em uma conformação política do texto constitucional. Escreve o autor²⁰⁷:

Por conseguinte, ter-se-á de fato de dizer que na atividade que incumbe ao Tribunal Constitucional Federal de controlo das normas e de resolução de certas querelas políticas, os métodos de interpretação jurídica- tomada esta no sentido mais amplo- chocam com um limite, para além do qual só já é possível uma resolução que há-de orientar às conseqüências previsíveis e à sua oportunidade ou tolerância pela comunidade, quer dizer, uma resolução jurídica.

A escola clássica do direito constitucional procurou trazer para a interpretação da Constituição os métodos empregados na interpretação dos demais ramos do direito. Isso originou que os métodos clássicos fossem aplicados na tentativa de compreensão do significado das normas constitucionais. Merece destaque aqui a corrente americana que pregava a interpretação da Constituição a partir do espírito pretendido pelo Constituinte da Filadélfia, que veio a sofrer severa crítica por parte de vários setores da doutrina americana, não tendo respaldo entre os juizes da Suprema Corte. A teoria kelseniana também serviu como importante base para o debate em torno dos contornos sobre a interpretação da Constituição. BONAVIDES expõe de maneira clara as diversas correntes e métodos em relação aos métodos tradicionais de interpretação da Constituição²⁰⁸.

A interpretação da Constituição ganhou destaque com o surgimento dos novos métodos hermenêuticos. FREDERICH

²⁰⁷LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 515-6.

²⁰⁸BONAVIDES. **Curso...**, capítulo 12.

MULLER, um dos grandes constitucionalistas da Alemanha elaborou, a partir do método tópico de THEODOR VHIWEG, uma importante abordagem sobre a interpretação constitucional. Para MÜLLER a interpretação constitucional deve ser feita a partir das norma²⁰⁹, mas o que é a norma? Neste ponto MÜLLER provoca uma inovação em relação a noção de norma. Para o autor alemão a norma é composta pelo programa normativo (componente lingüístico), que é apenas a ponta do iceberg normativo, e do domínio ou setor normativo (que é a componente real, empírica, fática) formando assim a norma, sendo esta um modelo de ordenação orientado para uma concretização material²¹⁰. A idéia de MÜLLER traz uma importante compreensão do fenômeno normativo, pois leva em conta o elemento lingüístico e o elemento real.

Outro autor de destaque dentro do debate sobre a questão interpretativa da Constituição é o alemão PETER HÄBERLE. Este autor vê na Constituição como um documento aberto sujeito a atuação dos interpretes sociais na tarefa interpretativa. Para ele a interpretação da Constituição é um processo aberto²¹¹, sendo que este processo serve para ligar o cidadão, tido como intérprete, ao jurista, como hermeneuta profissional²¹², sendo os intérpretes da Constituição os legítimos intérpretes do Estado de Direito²¹³, sendo o alargamento do número de agentes interpretativos uma consequência da realidade do processo de interpretação²¹⁴

²⁰⁹Idem, p. 414.

²¹⁰Cf. CANOTILHO. *Direito ...*, ps. 215 e ss.

²¹¹Cf. BONAVIDES. *Op. Cit.*, p. 424.

²¹²Idem, p. 425.

²¹³Idem, *ibidem*.

²¹⁴Idem, p. 427.

Para KONRAD HESSE, também adepto do método concretista, o texto normativo é o limite para a interpretação constitucional, surgindo interpretação sempre que houver questões constitucionais em que a Constituição não nos permita resolver de forma conclusiva, pois quando não houver dúvidas em relação ao caso não estaremos diante de um momento de interpretação, mas sim deve o aplicador estabelecer o sentido do previsto da norma partindo de sua compreensão²¹⁵.

GUSTAVO ZAGREBELSKI coloca a interpretação da Constituição como um ponto aonde não pode haver um método tido como perfeito, ao escrever²¹⁶: "*No existe en la literatura ni en la jurisprudencia una teoría de los métodos interpretativos en la Constitución que defina a posibilidad y la necesidad de asumir un método preesrablecido, un ordem metodológico concreto.*"

Em comentários sobre as diversidades dos métodos de interpretação da Constituição DOMINGO GARCIA BELAUNDE escreve o seguinte²¹⁷: "*Esto no significa que debemos llegar necesariamente a una conclusión acertada, única y perfecta,*

²¹⁵HESSE, Konrad. El texto Constitucional como limite de la interpretación. PINA, Antonio López. **Division de Poderes e Interpretación- Hacia una Teoria de la Praxis Constitucional**. Madrid: Tecnos, 1987, p. .

²¹⁶ZAGREBELSKY, Gustavo. La Corte Constitucional y la Interpretación de la Constitución. PINA, Antonio López. **Division de Poderes e Interpretación- Hacia una Teoria de la Praxis Constitucional**. Madrid: Tecnos, 1987, p. 171. Tradução livre do Autor: "*Não existe na doutrina e nem na jurisprudência uma teoria dos métodos interpretativos da Constituição que defina a possibilidade e necessidade de assumir-se um método preestabelecido, uma ordem metodológica concreta.*"

²¹⁷BELAUNDE, Domingo Garcia. La Interpretacion Constitucional como Problema. **Revista de Estudios Políticos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos, nº 86, Octubre- Diciembre. 1994, p. 25. Tradução livre do Autor: "*Isso Não significa que devemos chegar necesariamente a uma conclusão correta, única e perfeita, pois a fixação do significado*

peus la fijación de un significado depende de elementos muy diversos. Hoy se admite que no existe una única y exclusiva interpretación."

A teoria constitucional tem como um dos seus principais debates a interpretação da Constituição. Métodos como os desenvolvidos por MÜLLER e HÄBERLE demonstram um avanço no debate, mas não representam em hipótese nenhuma o fim das discussões. Deste modo fica claro não haver um método correto de interpretação da Constituição, cabendo ao aplicador do direito a tarefa de escolher qual deles melhor se adapta ao caso concreto, estando hoje o debate em torno da interpretação da Constituição motivando um grande número de estudos.

As imunidades tributárias, sendo positivadas por normas constitucionais, num primeiro momento podem levar seus estudiosos a considerar os métodos interpretativos da Constituição como sendo os corretos para a compreensão deste instituto, o que pode ser uma restrição a própria compreensão do mesmo.

3.3.As imunidades tributárias possuem um método próprio de interpretação?

A doutrina nacional analisando a interpretação das imunidades tributárias tem apresentado sérias divergências sobre qual método interpretativo melhor se ajusta ao instituto da imunidade tributária

depende de elementos diversos. Hoje se admite que não existe uma única e exclusiva interpretação."

Deve-se partir de uma análise dos métodos interpretativos do direito tributário e do direito constitucional para a solução desta questão.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES considera as imunidades tributárias, partindo de sua natureza de normas constitucionais, devem ter como métodos interpretativos os métodos da interpretação constitucional²¹⁸, desprezando-se os métodos do direito tributário. Para o autor é possível em alguns casos que o intérprete utilize todos os métodos, atendendo-se a Constituição para servir como base a tarefa interpretativa²¹⁹.

A posição do ilustre doutrinador é a que melhor se adapta a discussão em torno das imunidades tributárias, devendo ser feita a ressalva que os métodos de interpretação do direito tributário também não podem ser desprezados. Quando o intérprete se depara com dúvidas quanto ao método a ser empregado num caso concreto de imunidade tributária terá ele a disposição uma gama de métodos possíveis de interpretar o caso.

Adotar restrições, concluindo somente pela interpretação constitucional ou pela interpretação do direito tributário pode fazer com que seja esquecido o ponto mais importante, qual seja, a interpretação das imunidades tributárias comporta qualquer método exegético independente de ser constitucional ou tributário.

²¹⁸MORAES, Bernardo. *Op. Cit.*, p. 132.

²¹⁹Idem, p. 133.

3.4. Principais posições sobre a interpretação das imunidades tributárias.

A divergência doutrinária em relação as imunidades vem provocando debates acirrados acerca deste ponto. Divergências entre uma interpretação literal, ampliativa, restritiva, elemento teleológico e tantas outras tem dominado a doutrina pátria, ensejando um intenso debates entre as várias correntes.

A partir dos fundamentos formulados pela teoria do direito e pela teoria constitucional podemos relatar qual a posição desenvolvida pelos doutrinadores pátrios sobre qual o método se enquadra melhor para a correta interpretação das imunidades tributárias em nosso direito.

Em análise do tema, HUGO DE BRITTO MACHADO considera que as imunidades limitam o poder de tributar para a preservação de princípios reputados importantes pela Constituição Federal. Para ele é necessária a prevalência do elemento teleológico na interpretação da norma imunizante, visando não frustrar o pretendido pelo princípio constitucional²²⁰, conclui afirmando que²²¹:

Por isto mesmo a interpretação da norma de imunidade há de ser feita de sorte a realizar o princípio nela subjacente. O alcance da norma há de ser semelhante ao do princípio. Não é razoável admitir-se que, com a interpretação restritiva da norma, reste frustrado o princípio.

MARILENE TALARICO RODRIGUES, em comentários a decisão do STF que concedeu imunidades as listas telefônicas,

²²⁰MACHADO. **Temas** ..., p. 208.

entende dever sempre ser utilizado o critério amplo e objetivo²²² para resguardar os verdadeiros objetivos previstos pelo constituinte, concluindo que "se fosse possível interpretar a imunidade de forma restritiva, 'os crônicos deficits' dos poderes tributantes, terminariam por neutralizar o estímulo constitucional"²²³.

VITTORIO CASSONE compartilha do mesmo pensamento em relação a interpretação das imunidades tributárias ao escrever²²⁴: "As imunidades devem sempre ser interpretadas amplamente." No mesmo sentido se manifesta MARCELO MOTA FILHO ao lecionar que as imunidades tributárias devem ser interpretadas da forma mais ampla possível, não cabendo restrição ou meio- termos²²⁵.

A doutrina, de maneira dominante, considera não ser possível ao intérprete no momento de analisar o caso sobre imunidades tributárias aplicar qualquer método restritivo, pois isto poderia provocar uma perda do sentido do que foi estipulado pelo Constituinte de 88.

3.5. As imunidades tributárias na jurisprudência do STF.

O STF, guardião da Constituição brasileira, tem desenvolvido um importante trabalho na tarefa da interpretação das imunidades tributárias, principalmente após o advento da Constituição de 67/69.

²²¹ *Idem, ibidem.*

²²² RODRIGUES, Marilene Talarico. *Imunidade Tributária das...*, p. 157.

²²³ *Idem, ibidem.*

²²⁴ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 150.

²²⁵ MOTTA FILHO. *Op. Cit.*, p. 56.

Na vigência daquela Carta Constitucional o Supremo Tribunal Federal desenvolveu importantes diretrizes sobre a interpretação das imunidades que vigoram até a presente data, como a imunidade das listas telefônicas, a preservação da imunidade recíproca e os requisitos para as imunidades das entidades de previdência fechada. Neste ponto será feita uma referência as principais e mais marcantes decisões do Supremo Tribunal, buscando fixar qual a orientação daquela corte nos casos mais polêmicos, ponto que será confrontado com as orientações dos demais tribunais pátrios, para um possível confronto entre as decisões jurisprudenciais.

3.5.1. A jurisprudência do STF na CF/88.

Com o advento da carta de 88 o rol de imunidades tributárias sofreu pequenas, mas mesmo assim significativas, alterações em relação ao previsto no texto de 67/69. Em alguns pontos o Supremo Tribunal manteve a orientação adotada no regime da Carta Constitucional anterior. A análise da jurisprudência do Supremo Tribunal é fundamental para a compreensão dos rumos que vem tomando a imunidade tributária.

3.5.1.1. As Imunidades dos livros e periódicos na Jurisprudência do Supremo.

O Supremo Tribunal Federal em análise das imunidades dos livros, jornais e periódicos tem demonstrado um alcance ampliativo em alguns pontos, como por exemplo as listas telefônicas, e em outros momentos restritivos quando entende somente os materiais relacionados ao papel estarem protegidos sob o manto da imunidade tributária, provocando dúvidas sobre a correta interpretação do instituto.

Um julgado do Supremo merecedor de destaque foi o do RE nº 101.441-5, do qual foi relator o Ministro Sydney Sanches, ainda sob a égide da CF/69, no qual foi reconhecido as listas telefônicas, em virtude de seu caráter público e informativo, o manto da imunidade tributária. Diz o julgado²²⁶:

De resto o propósito da norma constitucional é inquestionavelmente o de baratear a impressão e divulgação de livros, jornais e periódicos, não se podendo excluir deste as listas telefônicas, com sua imensa utilidade social por seu caráter informativo sobre telefones de hospitais, pronto socorro, repartições públicas de toda espécie (policiais, judiciárias etc), empresas de transporte ferroviário, rodoviário, aeroviário, comércio em geral e sobre os próprios telefones de particulares. (...)

Permito-me, porém, insistir na idéia de que as listas telefônicas são publicações técnicas periódicas, como está expresso na lei e no decreto referido. E, aliás, sua própria natureza o evidencia: não há dúvida de que são publicações de conteúdo técnico informativo extremamente útil; e precisam ser republicadas a certos períodos, sob pena de perderem sua própria finalidade, dificultando sobremaneira as telecomunicações. E a periodicidade fixada pelo Ministério das Comunicações, segundo as conveniências do serviço público, não deixa de ser periodicidade só por isso.

Nem me convênço, data maxima venia, de que o conteúdo informativo das Listas Telefônicas, em suas várias e conhecidas espécies, seja desprezível para os fins da imunidade em questão (art. 19, III, d, da CF), que abrange objetivamente o livro, jornal e periódicos, sem qualificações subjetivas, assim como o papel. Não posso desconsiderar, data venia, a imensa utilidade social de uma lista de telefones públicos e particulares.

²²⁶Brasil. STF- RE nº 101.441-5- RS- TP- Rel. Min. Sydney Sanches, apud, DERZI. Op. Cit., ps. 358-361.

Menos ainda me impressiono com a circunstância de as listas conterem também material publicitário pago, pois esse expediente é utilizado, naturalmente, para possibilitar a gratuidade de seu fornecimento aos assinantes.

Aliás, também os jornais e revistas técnicas só podem ser vendidos por preço menor, exatamente porque a publicidade comercial lhes propicia uma compreensão financeira . e é da jurisprudência da casa que os jornais e revistas, mesmo assim, são imunes a tributação, obviamente no interesse da divulgação de idéias, pensamentos e também simples informações. (...)

Concluo o voto, enfatizando: se o art. 19, III, d, da CF buscou facilitar a confecção, edição, impressão, não me parece razoável, data maxima venia, entender-se que estão excluídos da imunidade os livros, os jornais e os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública.

A decisão do Min. Sydney Sanches demonstra a clareza na extensão do alcance da imunidade a todos os livros que prestem informações de caráter público, englobando assim as listas telefônicas, incorporando um preceito de interpretação ampliativa em relação as imunidades tributárias, visando a proteger todos os tipos de veículos informativos, tendo como principal objetivo a preservação da liberdade de expressão.

Outra importante decisão é a do RE 174.476-6, cujo relator foi o Ministro Maurício Côrrea, no qual o pleno do Supremo Tribunal Federal analisa a razão de ser da imunidade dos livros, jornais e periódicos, demonstrando divisão entre a posição restritiva em relação a esta imunidade e em relação a posição que visa ampliar o escopo da referida imunidade, conforme pode ser observado nos votos expostos a seguir:

IMUNIDADE- LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS- RAZÃO DE SER

Imunidade- Impostos- Livros- Jornais e periódicos- Artigo 150, inciso VI, alínea 'd' da Constituição Federal. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também os insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos.

Voto Sr. Min. Maurício Côrrea(Relator):(...)

Portanto, a imunidade tributária relativa aos livros, jornais e periódicos e papel destinado a sua impressão, vedando a incidência de impostos(ICMS e IPI) sobre estes bens, é objetiva e incondicionada, com fito de assegurar a liberdade de comunicação e de pensamento, objetivando proteger a educação e a cultura, bem como impedir que através de imposto se possam exercer pressões de cunho político. É objetiva, visto que somente considera o fato gerador e não o sujeito passivo da relação tributária.

Sustenta a empresa recorrida que, em razão da finalidade do preceito constitucional(art. 150, VI, 'd', CF), a imunidade conferida deve receber uma interpretação extensiva, e não restritiva, de modo a alcançar os elementos que compõem a impressão do jornal(os insumos), posto que, se assim fosse, restaria frustrada a teleologia da imunidade, acentuando que a jurisprudência desta Corte tem consagrado a tese da interpretação extensiva, alargando o âmbito da imunidade(...).

Assim, se aprouve ao legislador constituinte federal, de forma incisivamente restritiva, fixar a imunidade tributária ao papel destinado à impressão de jornais, livros e periódicos, sem estendê-la aos demais insumos utilizados na impressão desses, não pode esta Corte, por interpretação ampliativa, via entendimento jurisprudencial, estender esta imunidade aos demais componentes utilizados na confecção dos livros, jornais e periódicos, sob pena de legislar e de elastecer o alcance da

imunidade prevista na Constituição Federal, quando o legislador taxativamente afastou do alcance do poder de tributar um único insumo: O papel destinado à impressão dos jornais livros e periódicos.

O Sr. Min. Marco Aurélio(voto-vista)(...)

Conclusão diversa acabaria por mitigar o conteúdo da imunidade constitucional, uma vez que a impressão de livros, jornais e periódicos faz-se não apenas mediante o uso do papel em que grafadas as matérias, mas a partir de uma gama de outros produtos. Aliás, em boa hora o parecer traz à baila acórdão desta Corte, da lavra do Ministro Aldir Passarinho:

"Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão da obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege"(Recurso Extraordinário nº 102.141-1/RJ, Segunda turma, Diário da Justiça de 29 de novembro de 1985, p. 21920).

Abandone-se, na espécie, a atenção ligada ao liberalismo, perquirindo-se o objetivo maior da norma constitucional, isso diante da impossibilidade, e, diria mesmo, da inconveniência de o legislador ser casuísta. Para mim- e aí não estaríamos agora a discutir o alcance do preceito constitucional- seria suficiente a referência a livros, jornais e periódicos. A alusão ao papel, destinado a impressão, outro sentido não tem senão o de exemplificar um dos itens que entram na produção do bem. Os demais também estão abrangidos pela imunidade tributária, sob pena de tornar-se restrita a imunidade, desconhecendo-se o objetivo precípua que, há de ser incansavelmente repetido, é o de verdadeiro estímulo à veiculação de notícias e idéias, tal como inerente ao próprio Estado Democrático de Direito.²²⁷"

²²⁷Brasil. STF- RE nº 174.476-6- SP- TP- Rel. Min. Maurício Côrrea. DJU 12.12.1997. RDDT 30: 161- 166.

Esta decisão mostra bem a divergência entre os ministros da Corte sobre qual o tipo de interpretação deve ser aplicado as imunidades tributárias, visando proteger o âmbito do sentido do positivado pelo constituinte de 88.

No presente caso foi vitoriosa a consideração do STF que além dos papel destinado a sua impressão também os demais materiais essenciais a elaboração do meio de comunicação também devem estar sob o manto da imunidade tributária, sendo vitoriosa a tese segundo a qual em matéria de imunidades deve sempre prevalecer a interpretação ampliativa, alcançando o espírito previsto pelo constituinte originário. Esta orientação no sentido de ampliar as imunidades tributárias não ficou restrita a estes acórdãos, conforme pode ser observado nas duas decisões abaixo citadas:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - FILMES FOTOGRÁFICOS NÃO IMPRESSIONADOS - CONTRADIÇÃO ENTRE O DECISUM DO APELO E O PRECEDENTE DO PLENÁRIO, QUE APENAS A ESTENDEU AO PAPEL FOTOGRÁFICO - ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE - 1. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, CF, abrange o papel fotográfico destinado à composição de livros, jornais e periódicos, porque, pela natureza do material empregado, é ele consumido imediatamente na confecção do jornal. O filme empregado para artes gráficas de jornal e periódico tem a mesma finalidade e destinação. 2. Existência de contradição no julgado. Alegação improcedente. O entendimento externado pelo Tribunal Pleno não se referiu às várias espécies de filmes fotográficos, mas ao gênero. Embargos rejeitados.²²⁸

LIVRO - JORNAL - PAPEL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - CF ART. 150, VI, D - I. O Supremo Tribunal Federal decidiu que apenas os materiais relacionados com

²²⁸Brasil. STF - ED-RE 189.192-1 - SP - 2ª T - Rel. Min. Maurício Corrêa - DJU 31.10.1997.

papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticos, papel fotográfico p/ fotocomposição por laser) é que estão abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF. II. Precedentes do STF: RREE 190.761-SP e 174.476-SP, Ministro F. Rezek p/ acórdão; RREE 203.859-SP e 204.234-RS, Ministro M. Corrêa p/ acórdão, Plenário, 11.12.96. Voto vencido do Min. C. Velloso, que entendia cabível a imunidade tributária em maior extensão.²²⁹

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ICMS - ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE JORNAIS - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 190.761 e 174.476, reconheceu que a imunidade consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, para os livros, jornais e periódicos, é de ser entendida como abrangente de qualquer material suscetível de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão. Ausência de demonstração no sentido de que o material importado pela recorrente constituía produto que pudesse ser considerado papel de impressão. Questão, ademais, insuscetível de apreciação em sede de recurso extraordinário, por encontrar deslinde por via de reexame da prova produzida nos autos (Súmula 279).²³⁰

As jurisprudências supra citadas mostram ter o STF dado uma interpretação ampla aos dispostos nos texto do art. 150, VI, c, buscando proteger todos os momentos da produção dos meios impressos de comunicação para resguardar a liberdade de imprensa implícita nesta imunidade tributárias, mas ainda nota-se uma certa divergência em torno de quais materiais estão protegidos: se todos os inseridos no processo de produção ou se somente os que mantém relação direta com o papel na produção dos meios de comunicação escritos.

²²⁹Brasil. STF - RE 207.630-9 - SP - 2ª T. - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 12.12.1997.

²³⁰Braisl. STF - RE 193.883 - SP - 1ª T. - Rel. Min. Ilmar Galvão - DJU 01.08.1997.

O STF concorda com o pensamento de um setor da doutrina²³¹, ao estender as imunidades a todos os momentos da produção dos jornais, listas telefônicas e revistas e não somente ao papel, o que viria a significar uma sensível redução no âmbito da imunidade, pois a tributação sobre os outros elementos do processo produtivo acarretariam um sensível ônus a este.

Mas a jurisprudência do Supremo Tribunal tem procurado delimitar de maneira precisa o que seria essencial ao veículo de informação, retirando da hipótese prevista na norma constitucional os encartes inseridos nas edições de jornais e periódicos, conforme mostra a seguinte decisão:

IMUNIDADE- ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS E PERÍODICOS- NÃO- ABRANGÊNCIA.

Tributário. Encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos. ISS. Art. 150, VI, d, da Constituição.

Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne a renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido.

*Recurso não conhecido.*²³²

A decisão acima deixa claro somente estarem abrangidos pela imunidade tributária as publicações com

²³¹DERZI. Op. Cit., p. 347.

²³²Brasil. STF. RE 213.094-0- ES- 1ªT- Rel. Min. Ilmar Galvão- DJU 22.06.1999.

finalidades culturais ou de informação, não podendo ser incorporado este benefício por materiais, como os encartes publicitários, que não tenham uma relação com os objetivos do preceituado na norma constitucional. Tem assim o Supremo Tribunal um entendimento bem claro em relação aos bens aos quais não pode ser estendida a imunidade tributária, mas oscila em relação a adotar a interpretação extensiva para a referida imunidade, com receio em alguns casos de tornar-se legislador positivo, tese continuamente rejeitada pela jurisprudência daquela Corte.

As jurisprudências citadas mostram ter o STF ampliado a imunidade referente aos meios jornalísticos visando alcançar todos os elementos essenciais na confecção de tais veículos. Aqui temos a clara posição do STF no sentido de usar de um método ampliativo de interpretação para preservar o sentido da norma de imunidade tributária, mas utilizando de uma delimitação a fim de definir quais são as coisas protegidas sob o manto da previsão constitucional.

3.5.2.2. As decisões do STF sobre a imunidade recíproca.

Decorrência inerente do Estado Federal a imunidade recíproca é um dos pilares de sustentação deste modelo de Estado, segundo entendimento do próprio STF em voto do Ministro Maurício Côrrea: "*A Imunidade Tributária recíproca é decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos municípios.*"²³³

²³³BRASIL. STF- 2ª T- AgRg em Ag 175.803-2/RJ. Rel. Min. Maurício Côrrea, DJU 01.07.96.

É sempre resguardada com o intuito de resguardar o próprio regime federativo, protegido pelo da possibilidade de reformas, conforme o art. 60 §4º, II da CF/88. Este entendimento foi reafirmado na decisão da ação direta de inconstitucionalidade que analisou os dispositivos da emenda constitucional nº 3/93. Conforme transcrição a seguir:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR - IPMF - IMPOSTO PROVISÓRIO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO OU A TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - IPMF - ARTIGOS 5º, § 2º, 60, § 4º, INCISOS I E IV, 150, INCISOS III, B, E VI, A, B, C E D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inciso IV e art. 150, III, b da Constituição); 2. o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.); 3. a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: 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; e d):

livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, a, b, c e d da C.F. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. nº 77.93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.²³⁴

A decisão do Supremo serve bem para demonstrar a força do princípio federativo e da imunidade recíproca, correlata daquele. Ao negar ao poder constituinte derivado a possibilidade de alterar a disposição expressa no art. 150, VI, a, o Supremo Tribunal Federal resguardou um dos pilares do Estado federal. Em sede de imunidade recíproca, e a melhor doutrina estende as demais imunidades previstas no texto constitucional, não pode o poder constituinte reformador quebrar uma cláusula fixada pelo poder constituinte originário e tida como pétrea.

Em nosso ordenamento jurídico o Estado Federal é um dos cernes e a imunidade recíproca vem de maneira clara e indubitável preservar o modelo federativo ao impedir, conforme já explicitado pela jurisprudência, a cobrança de impostos entre os entes federados, não sendo este privilégio ampliado para as taxas e as contribuições de melhoria, por não estarem englobadas na espécies de impostos.

²³⁴Brasil. STF - ADI 939 - DF - TP - Rel. Min. Sydney Sanches - DJU 18.03.1994.

O Supremo Tribunal também tem analisado a abrangência das imunidade recíproca para as autarquias e fundações públicas, deixando clara a extensão do benefício a estas entidades, conforme as jurisprudências abaixo:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA - AUTARQUIA ESTADUAL - IPTU - CF, ART. 150, VI, A, § 2º - A imunidade tributária recíproca dos entes políticos - art. 150, VI, a - é extensiva às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. C.F., art. 150, § 2º. II. No caso, o imposto - IPTU - incide sobre prédio ocupado pela autarquia. Está, pois, coberto pela imunidade tributária.²³⁵

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ENTIDADE AUTÁRQUICA - Não cabe, ao contribuinte, creditar-se da parcela de ICM, relativa a aquisição de matéria-prima, feita a entidade autárquica (Instituto Brasileiro do Café), em operação favorecida por imunidade tributária. Recurso extraordinário provido, por ofensa aos artigos 19, III, a e § 1º e 23, II, da Constituição.²³⁶

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA - AUTARQUIA ESTADUAL - IPTU - CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 150, VI, A, § 2º - 1. A imunidade tributária recíproca dos entes políticos - art. 150, VI, a - é extensiva às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Constituição Federal, art. 150, § 2º. 2. No caso, o imposto - IPTU - incide sobre prédio ocupado pela autarquia. Está, pois, coberto pela imunidade tributária.²³⁷

²³⁵Brasil. STF - RE 203.839-3 - 2ª T. - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 02.05.1997.

²³⁶Brasil. STF - RE 119.259 - SP - 1ª T - Rel. Min. Octávio Gallotti - DJU 22.03.1991.

²³⁷Brasil. STF - RE 203.839 - SP - 2ª T. - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 02.05.1997.

O STF tem em suas decisões procurado deixar claro que entes privados não estão abrangidos pela imunidade recíproca ficando claro sua natureza somente aos entes federais sem ser extensível aos particulares que negociem com a administração pública, como podemos observar da decisão abaixo citada:

TRIBUTÁRIO - EXPORTAÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO - ICMS - BASE DE CÁLCULO - QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO DO IBC - DL 406/68, ART. 2º, § 8º - CONVÊNIO ICM 66/88, ART. 11, EDITADO SOB INVOCAÇÃO DO ART. 34, § 8º, DO ADCT - PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA - A competência delegada aos Estados, no art. 34, § 8º, do ADCT, para fixação, por convênio, de normas destinadas a regular provisoriamente o ICMS, limita-se pela existência de lacunas na legislação. Se a base de cálculo em referência já se achava disciplinada pelo art. 2º, § 8º, do DL 406/68, recepcionado pela nova Carta com o caráter de Lei Complementar, até então exibido (art. 34, § 5º, do ADCT), não havia lugar para a nova definição que lhe deu o convênio ICM 66/88 (art. 11), verificando-se, no ponto indicado, ultrapassagem do linde cravado pela norma transitória e conseqüente invasão do princípio constitucional da legalidade tributária. Acertado entendimento do acórdão impugnado, suficiente para respaldar sua conclusão, dispensando-se, por isso, o exame da tese da imunidade tributária, sem prejuízo do registro de sua absoluta impertinência, já que não se está diante de exigência fiscal dirigida a qualquer dos entes de direito público beneficiários dessa limitação ao poder de tributar.²³⁸

A simples inclusão do Instituto Brasileiro do Café não retira do Estado Membro a possibilidade de cobrança de ICMS, resguardando a real natureza da imunidade recíproca. A

²³⁸Brasil. STF - RE 149.922 - SP - TP - Rel. Min. Ilmar Galvão - DJU 29.04.1994.

análise feita jurisprudência delimita o campo de abrangência da norma positivadora da imunidade recíproca.

3.5.1.3. As decisões do STF sobre a imunidade do art. 150, VI, d.

Ao se deparar com casos no qual era questionada a imunidade das pessoas beneficiadas pelo art. 150, VI, d DA CF/88, o Supremo Tribunal Federal tem procurado interpretar qual o sentido do texto no tocante as referidas instituições. Com relação as entidades de educação, cuja inclusão ou não dentro do previsto pela norma constitucional tem provocado importantes debates doutrinários, as jurisprudências abaixo citadas servem para espelhar o entendimento do STF:

TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE ENTIDADE PRIVADA DE EDUCAÇÃO - HIPÓTESE EM QUE ELA NÃO SE CONFIGURA - EXIGÊNCIA DO ART. 14, I, DO CTN NÃO ATENDIDA - Se resulta do Estatuto da entidade educacional que o lucro obtido, ou parte dele, é, de alguma forma, distribuído aos sócios, ao invés de ser aplicado em benefício da própria instituição e para atendimento de suas finalidades, não há como ter se como satisfeita a exigência contida no inciso I e, por via de consequência, no inciso II, ambos do art. 14 do CTN - Assim, se ao retirar-se, pode o sócio receber a sua cota acrescida não apenas do resultado da aplicação monetária, mas também de parcela correspondente a lucros, não há como reconhecer a entidade o benefício da imunidade tributária.²³⁹

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO - INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE - ILEGITIMIDADE -

²³⁹Brasil. STF - RE 108.737 - SP - 2ª T - Rel. Min. Aldir Passarinho - DJU 27.10.1989.

Eventual renda obtida pela Instituição de Assistência Social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da Entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4.²⁴⁰

IPTU- IMUNIDADE- INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL- IMÓVEL LOCADO- ABRANGÊNCIA

Imunidade Tributária. Art. 150, VI, c, da Constituição. Instituição de Assistência Social. Exigência de Imposto Predial e Territorial Urbano sobre imóvel de propriedade da entidade. Alegação de que o ônus pode ser transferido ao inquilino.

A norma do art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal prevê a imunidade fiscal das Instituições de assistência social, de modo a impedir a obrigação tributária, quando satisfeitos os requisitos legais.

Tratando-se de imunidade constitucional, que cobre patrimônio, renda e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direito ou são locados.²⁴¹

IMUNIDADE- INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL- IMÓVEIS UTILIZADOS COMO ESCRITÓRIO E RESIDÊNCIA DOS MEMBROS- ABRANGÊNCIA

Imunidade- Instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos- Imóveis- Escritório e residência de membros. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'c', § 4º da Constituição Federal.²⁴²

IMUNIDADE- ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL- IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI- ABRANGÊNCIA

Imunidade Tributária. Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto de Importação. Entidade de Assistência Social. Importação de 'Bolsas para coleta de sangue'.

²⁴⁰Brasil. STF - RE 144.900 - SP - 1ª T. - Rel. Min. Ilmar Galvão - DJU 26.09.1997.

²⁴¹Brasil. STF- RE 257.700-6 - MG - 1ª T. - Rel. Min. Ilmar Galvão- DJU 29.9.2000. RDDT 63: 236.

²⁴²Brasil. STF- RE 221.395-8 - SP - 2ª T. - Rel. Min. Marco Aurélio- DJU 15.5.2000. RDDT 58: 209.

A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal em favor das instituições de assistência social, abrange o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos.

Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.
Recurso não conhecido.²⁴³

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ENTIDADES VOLTADAS A ASSISTÊNCIA SOCIAL - A norma inserta na alínea c do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita - alínea c do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do artigo 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito a imunidade.²⁴⁴

As jurisprudências acima demonstram a clara exigência do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN para o reconhecimento da imunidade as instituições de previdência fechada e de assistência social. Também demonstra ter o Supremo Tribunal Federal adotado uma interpretação extensiva visando proteger o sentido do preceituado pelo constituinte originário.

3.6. As posições do STJ e dos demais Tribunais Superiores sobre as imunidades.

Além das posições desenvolvidas pelo Supremo Tribunal Federal outros tribunais como o Superior Tribunal de Justiça , dos TRFs e dos demais Tribunais tem interpretado alguns pontos relativos as imunidades tributárias.

²⁴³Brasil. STF- RE 243.807-3 - SP - 1ª T. - Rel. Min. Ilmar Galvão- DJU 28.4.2000. RDDT 58: 207.

²⁴⁴Brasil. STF - MI 420 - RJ - T.P. - Rel. Min. Marco Aurélio - DJU 23.09.1994.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - TEMPLOS DE QUALQUER CULTO - INTELIGÊNCIA - A imunidade tributária insculpida no artigo 150, inciso VI, letra b, da Constituição Federal, conquanto compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade nela referida, não abarca as operações financeiras realizadas no mercado aberto por instituições religiosas, resultando legítima a incidência do Imposto sobre Operações Financeiras instituído pela Lei n° 8.033/90.²⁴⁵

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN - LISTAS TELEFÔNICAS - IMUNIDADE INEXISTENTE - PRECEDENTES DO STF E DO STJ - ART. 19, III, "D", DA CF/67 (EMENDA 1/69) E ART. 150, VI, "D", DA CF/88 - APELO PROVIDO - .1. A periodicidade, por si só, não privilegia a publicação com a imunidade tributária. 2. As listas telefônicas, apesar de utilíssimo acervo de informações, com formato convencional de livros e periódicos, não se destinam ao específico fim da cultura e à liberdade de pensamento, objetivando 'a propagação de idéias no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade. 3. A conceituação legal (Lei 6874/80, art. 1.º e Decreto n. 88.221/83, art. 1.º, par. 1.º) não resguardou a imunidade das listas telefônicas.²⁴⁶

A decisão citada acima não está seguindo a melhor orientação dada pela jurisprudência do STF, pois o entendimento sobre as listas já está consolidado como tendo estas um caráter público, informativo aos cidadãos e por isso protegida pela imunidade tributária. A análise do TJSC se apegou a um critério puramente legal, analisando restritivamente o estabelecido na lei e no decreto, desconhecendo o posicionamento da jurisprudência e da melhor

²⁴⁵Brasil. TRF 4ª R. - AMS' 92.04.25984-1 - RS - 2ª T. - Relª Juíza Tania Escobar - DJU 04.10.1995.

²⁴⁶Brasil. TJSC - AC 88.050924-3 (38127) - C.C.Esp. - Rel. Des. Eládio Torret Rocha - J. 05.03.1997.

doutrina no sentido de concessão da imunidade as listas telefônicas.

No sentido de interpretar extensivamente imunidades tributárias temos as seguintes decisões:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A regra constitucional da imunidade para livros, jornais, periódicos e para papel destinado a sua impressão é cogente mas é objetiva, dirigindo-se as coisas e não subjetiva eis que não se destina ao agente, pelo que, o único insumo na editoração do jornal abrangido é o papel, não se podendo alargar a regra para alcançar a outros. Sentença confirmada.²⁴⁷

INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - Fundação Casa do Pequeno Trabalhador que produz e vende produtos plásticos e de serigrafia. Fato que não implica na inclusão do benefício. Entidade que tem como objetivo a melhoria do padrão geral de vida do país, e, conseqüentemente, em favor da condição de vida do pequeno trabalhador. Lucro, ademais, no seu comércio será sempre fundo de conversão. Inteligência do art. 150, VI, c, da CF.²⁴⁸

IMUNIDADE- ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA- NÃO - ABRANGÊNCIA

Constitucional. Tributário. Imunidade. Entidade de previdência privada.

I- Com a promulgação da Constituição da República de 1988, restou clara a distinção entre a previdência e assistência sociais. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

II- As entidades de previdência privada não são prestadoras de assistência social, daí porque não são destinatárias da imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, 'c', da Constituição.

²⁴⁷Apelação Cível n° 594185050, 2ª Câmara Cível do TJRS. Rel. Des. Sérgio Müller. DJU 22.2.1995.

²⁴⁸ TJSP - Ap. 198.621-2/2 - 10ª C. - Rel. Des. Isidoro Carmona - J. 17.06.1993) (RT 702/84)

III- Não estando imune, o contribuinte não tem direito a repetição do imposto que recolheu.

IV- Apelação Improvida.²⁴⁹

EMPRESA DISTRIBUIDORA DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CF, ART. 150, VI, D - As empresas que têm como objeto social o comércio de livros, jornais, periódicos ou papel destinado a sua impressão, goza de imunidade de impostos, inclusive o FINSOCIAL, ex vi do art. 150, VI, d, da Constituição Federal.²⁵⁰

IMPORTAÇÃO DE MATERIAL DESTINADO A CONFECÇÃO DE JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - Não só o papel, mas também o material destinado à confecção de jornais, periódicos e revistas está imune ao pagamento de impostos, face ao entendimento que a vedação constitucional (art. 150, VI, d,) deve ser interpretada levando-se em conta os fins pretendidos: liberdade de expressão e diminuição de custos, visando o acesso facilitado à cultura, informação e educação.²⁵¹

TRIBUTÁRIO - ITBI - ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - SENTENÇA MANTIDA - "Por força do art. 150, VI, 'c', da Lex Mater, gozam as entidades fechadas de imunidade tributária de impostos em relação ao seu patrimônio, renda ou serviços atendidos os requisitos legais.²⁵²

IMUNIDADE - ARTIGO 150, VI, D, DA CF/88 - A imunidade tributária prevista na letra d inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal estende-se para alcançar, além dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, todos os produtos relacionados com o processo produtivo.²⁵³

²⁴⁹Brasil. TRF 1ª Região. AC 93.01.09444-4- DF. Relator Juiz Conv. Jamil Rosa de Jesus. DJU 3.9.1999, in, RDDT 50:231

²⁵⁰Brasil. TRF 1ª R. - EDcl na AC 93.01.07744-2 - DF - 3ª T. - Rel. Juiz Vicente Leal - DJU 30.08.1993.

²⁵¹Brasil. TRF 4ª R. - AMS 95.04.22582-9 - RS - 1ª T. - Rel. Juiz Volkmer de Castilho - DJU 16.07.1997.

²⁵²Brasil. TJSC - AC 96.004757-3 - 1ª C.C. - Rel. Des. Orli Rodrigues - J. 22.04.1997.

²⁵³Brasil. TRF 4ª R. - AMS 96.04.26551-2 - RS - 2ª T. - Rel. Juiz Jardim de Camargo - DJU 30.04.1997.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL (ART. 150, VI, A, DA CARTA DE 1988) - 1. Os imóveis pertencentes a União são imunes à tributação pelo ITR, nos termos do Art. 150, VI, a, da Carta Magna, sendo nula a execução fiscal, para cobrá-lo. 2. Em sede de embargos à execução, uma vez vencida a Fazenda, incide a regra do Art. 39, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80, sendo plausível, in casu, combiná-la com o Art. 20, § 4º, do CPC, reduzindo-se os honorários. 3. Remessa oficial parcialmente provida.²⁵⁴

Taxas e impostos são tributos totalmente distintos. A Lex Mater, em seu art. 150, inc. VI, a, com extensividade às autarquias, veda a instituição, pelos Municípios, Estados, Distrito Federal e pela União, de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros. Mas essa vedação não se estende as taxas.²⁵⁵

A lei 9532/97 em seu texto veio alterar o disposto no art. 195, § 7º da CF/88, já tendo a jurisprudência decidido pela sua inconstitucionalidade tanto formal quanto material, com podemos observar nas decisões abaixo citadas:

IMUNIDADE- INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL- LEI 9.532- INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL.

Tributário. Imunidade das instituições de educação e de assistência social. Imposto de renda sobre aplicações financeiras. Inconstitucionalidade formal. Arts. 150, VI, 'c', e 146, I, da CF/88. Lei nº 9532/97, Art. 12 §§ 1º e 2º, letra 'a'. e 3º.

O art. 150, VI, 'c', da CF/88 remete a regulamentação dos requisitos, para que as instituições de educação e de assistência social gozem de imunidade dos impostos sobre o seu patrimônio, renda ou serviços, à lei. Não refere, no entanto, a lei ordinária.

²⁵⁴Brasil. TRF 1ª R. - REO 94.01.18598-0 - DF - 3ª T. - Rel. Juiz Conv. Luiz Airton de Carvalho - DJU 18.12.1998.

²⁵⁵Apelação 45.131. TJSC, 1ª Câmara Cível, Rel. Des. Trindade dos Santos, DJSC 04.09.1996.

Matéria relativa à imunidade tributária deve ser regulada por lei complementar, nos termos do art. 146,II, da Carta Magna; portanto, valem os requisitos do art. 14 do CTN, que foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar. Há inconstitucionalidade formal da lei 9532/97, por ser lei ordinária e tratar de matéria adstrita à lei complementar.

O fato de os valores serem aplicados e haver rendimentos não os descaracteriza como renda ou patrimônio e, não tendo a entidade fins lucrativos, resta satisfeito o requisito de a imunidade compreender somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades.²⁵⁶

IMUNIDADE- LEI 9.532- INCONSTITUCIONALIDADE

Constitucional. Tributário. Imunidade do Art. 150, VI, c, CF. Lei 9.532. Art. 12, § 1º. Inconstitucionalidade. Precedente. STF. Agravo a que se nega provimento

I- Reveste-se de inconstitucionalidade o § 1º do art. 12 da lei 9.532/97 na medida em que restringe a abrangência do preceito imunizatório constante do art. 150, VI, c, da Carta Política.

II- Precedentes. STF. ADINnMC 1.802- DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence.

III- Agravo Improvido.²⁵⁷

Em sentido contrário, pela constitucionalidade do referido artigo da lei está a seguinte interpretação dada na decisão abaixo:

IMUNIDADE- INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO- LEI 9.532- REQUISITOS

Constitucional e tributário. Imposto de renda sobre aplicações financeiras. Imunidade. Instituição de educação. CF/88, Art. 150, VI, 'c'. Lei 9.532/97. Art. 12. Requisitos.

²⁵⁶Brasil. AMS 1998.04.01.076500-4/RS- TRF 4ª Região- Rel. Juíza Vânia Hack de Almeida, in, RDDT 63:235-6.

²⁵⁷Brasil. TRF 3ª Região AgI 62.685- SP- 6ª T- Rel. Des. Salette Nascimento. DJU 15.9.1999, in, RDDT 50:233. No mesmo sentido: TRF 3ª Região AgI 71.601- SP- 6ª T- Rel. Des. Salette Nascimento. DJU 18.8.1999, in, RDDT 49:217

1. *Cumpra à lei ordinária estabelecer os requisitos necessários ao gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, 'c' da Constituição Federal.*

2. *É constitucional o artigo 12 da Lei nº 9.532/97.*²⁵⁸

A decisão acima contraria o disposto no art. 146, II, da CF/88 ao reconhecer a possibilidade de lei ordinária regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar (dentro das quais se enquadram as imunidades). Somente lei complementar pode fixar os critérios para que haja a possibilidade de gozo de imunidades tributárias, estando pois a decisão retro totalmente em desacordo com uma interpretação da Constituição.

Em relação as posições expostas anteriormente sobre as imunidades tributárias aceitarem qualquer método interpretativos, a decisão abaixo citada, oriunda do TRF da 4ª Região, deixa claro poder o intérprete julgar um caso de imunidade tributária apoiando-se tanto na interpretação constitucional como na interpretação do direito tributário, senão vejamos:

COFINS- ISENÇÃO- CF ART. 195, § 7º- IMUNIDADE NÃO CARACTERIZADA

Tributário. Cofins. Art. 195, § 7º, CF.

1. *O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal refere-se a isenção, sendo frontalmente contrária ao texto constitucional e ao art. 111, II, CTN, entender-se a criação de imunidade.*

2. *Apelação improvida*

Voto:

O apelo não merece provimento. Com efeito, a imunidade conferida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal se refere a impostos, o que não é o caso da Cofins.

²⁵⁸Brasil. RexOfício em MS nº 1998.01.00.085467-3/ MG- Rel Juiz Conv. Saulo Casali. RDDT 62:231.

Quanto a isenção prevista no art. 195, § 7º, CF, esta somente pode ser concedida às entidades beneficiárias de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.(...)

A tese da impetrante de que o art. 195, § 7º, CF, trata de imunidade é frontalmente contrária ao texto constitucional.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais;

.....
.....

§ 7º- São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficiárias de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

Por mais que se quisesse forçar o entendimento contrário ao texto constitucional, invocando-se a interpretação sistemática, tal como não seria possível, posto que o Código Tributário Nacional determina que a legislação que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Art. 111- Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

.....
II- outorga de isenção.²⁵⁹

A jurisprudência acima citada faz claramente uso de métodos de interpretação do direito tributário para resolver um caso de imunidade tributária. Não está correto, até pela existência de precedentes jurisprudenciais considerando referido artigo da CF/88 como sendo um caso de imunidade tributária, a consideração de isenção, mas ao considerar o caso desta feita, e tendo decidido equivocadamente, fez o intérprete uso de métodos de

²⁵⁹Brasil. TRF 4º- Apel MS nº 1998.04.01.015655-3-SC- Relator Juiz Fernando Quadros da Silva. RDDT 48:185.

interpretação previsto no Código Tributário Nacional para a análise de um caso de imunidade.

Pode ser considerado também a circunstância de o intérprete somente agir desta forma por ter cometido um grave erro, mas a idéia de que em casos de interpretação poderá ser usado qualquer método fica evidente no uso feito, no presente caso, de um recurso interpretativo estabelecido pelo Código Tributário.

A jurisprudência parte de uma errônea interpretação e de um apego extremo a letra da lei para não considerar o referido artigo como sendo um caso de imunidade tributária, para isto fazendo uso do preceituado no art. 111, II, do CTN para justificar sua decisão.

3.7. Aspectos relevantes da Interpretação da jurisprudência pátria sobre as imunidades tributárias.

A partir das decisões citadas nos comentários relativos a interpretação dos tribunais pátrios em relação as imunidades tributárias notamos não haver ainda no seio da jurisprudência uma linha interpretativa coerente, existindo discordância entre julgados do STF, do STJ e dos demais Tribunais brasileiros.

É possível observar não existir ainda uma clareza sobre qual o sentido das imunidades tributárias, pois uma mesma imunidade muitas vezes encontra decisões diferentes nos TRFs e no STJ.

A própria doutrina ainda debate sobre vários pontos fundamentais a um correto desenvolvimento de algumas imunidades(como p. ex.: livros eletrônicos, entidades de previdência fechada) e em relação ao art. 195, § 7º da CF/88. Todo esta divergência em torno das imunidades faz com as decisões muitas vezes conflitantes ofendam a segurança jurídica, provocando diversas decisões diferentes em relação a mesma imunidade tributária o que demonstra não haver ainda uniformidade nas decisões dos tribunais pátrios sobre este tema, fundamental para a correta compreensão do direito constitucional tributário.

Pode ser feita uma rápida crítica em relação aos critérios utilizados em alguns julgamentos, aonde vemos questões econômicas, não sendo observados os critérios jurídicos, vindo a prejudicar uma interpretação no sentido do aprimoramento do instituto.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho procurou ao longo de seu texto caracterizar as imunidades tributárias no direito brasileiro, ressaltando os principais pontos de divergência, tanto na doutrina como na jurisprudência, sendo o objetivo neste momento de encerramento esboçar nossas opiniões sobre alguns dos pontos tratados no decorrer do texto.

É fundamental para a compreensão do tema a caracterização do sistema constitucional tributário, no qual a obra do mestre GERALDO ATALIBA é de suma importância. Com a correta delimitação do sistema constitucional tributário a diferença entre as limitações constitucionais ao poder de tributar e imunidades tributárias serve para não existir confusão entre os institutos. As imunidades tributárias estão inseridas dentro das limitações ao poder de tributar, como bem já colocou em sua clássica obra o mestre ALIOMAR BALEEIRO¹, marco nos estudos em nosso direito sobre ambos os temas.

As imunidades tributárias estão inseridas dentro das limitações ao poder de tributar e em alguns casos apresentam-se como seus efeitos mais claros, mas a confusão não pode ser feita pois do contrário o capítulo referente as limitações ao poder de tributar passaria a ser chamado de imunidades tributárias. Outro ponto interessante de ressaltar é que as limitações na maioria dos casos apresentam-se como princípios(unidade geográfica, irretroatividade,

¹BALEEIRO. *Op. Cit.*

anterioridade) e não se confundem com as imunidades tributárias, pois estas são expressões de garantias para a proteção de princípios constitucionais (princípio federativo, liberdade de expressão, etc.).

A compreensão da imunidade como norma constitucional e mais como norma constitucional delimitativa de competência tributária vem trazer aos estudos sobre as imunidades um novo e decisivo fôlego. Enquanto normas constitucionais as imunidades estão inseridas na Constituição formal, adquirindo o grau de supremacia constitucional. Desta maneira qualquer norma infraconstitucional que vise a alterar um preceito imunizante deverá atender aos ditames constitucionais, sob pena de ser considerada materialmente inconstitucional.

A importância da compreensão como regra de competência tributária significa podermos superar as velhas teorias da imunidade tributária compreendendo seu verdadeiro significado, ou seja, regra negativa de competência tributária.

Aqui reside a inovação que autores como MISABEL DERZI, PAULO DE BARROS CARVALHO E ROQUE ANTÔNIO CARAZZA tem emprestado ao instituto, qual seja, colocá-lo dentro de sua verdadeira natureza. A competência no estado federal é ponto chave para a compreensão da autonomia dos entes federais e também para a capacidade *in abstractu* que eles possuem para instituir e cobrar impostos.

Com a adoção da imunidade tributária como regra de competência fica aberto o caminho para outro ponto polêmico na doutrina, mas que adotando a noção de competência

tributária será facilmente resolvido: as imunidades tributárias destinam-se somente a impostos não abrangendo os tributos.

Esta consideração pode ser feita a partir da análise do texto constitucional e aí poderá ser observado que a constituição Federal em seu texto traz detalhadamente somente a competência para a instituição de impostos aos entes federais, não trazendo detalhadamente a competência para taxas e contribuições de melhoria, só estabelecendo de maneira genérica a possibilidade de criação de taxas e contribuições.

Aqui nos parece que o pensamento de MISABEL DERZI e ROQUE CARAZZA atuam de maneira clara a especificar de maneira clara quando teremos as imunidades e o fato destas atingirem somente impostos.

MISABEL DERZI desenvolve, na belíssima atualização da obra do mestre BALEEIRO, uma correta diferenciação entre as imunidades tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar, deixando claro que princípios como a uniformidade geográfica não configuram imunidades, mas sim limitações constitucionais. Partindo da imunidade como regra de competência, e esse foi o objetivo e referencial teórico do presente trabalho, podemos concluir, respeitando a opinião de uma bela doutrina em contrário cujo maior expoente é o mestre PAULO DE BARROS CARVALHO, que as imunidades tributárias alcançam somente os impostos não abrangendo o gênero tributos.

Em relação as imunidades expostas no segundo capítulo nosso entendimento é pela ampliação da imunidade dos

livros, jornais e periódicos para todos os elementos da cadeia produtiva², visando resguardar totalmente a liberdade de expressão.

No mesmo sentido devem os livros eletrônicos estarem sob o manto da imunidade tributária, mesmo que o constituinte de 88 não tenha positivado este tipo de imunidade, o conteúdo dos chamados livros eletrônicos é semelhante aos dos livros 'normais', estando caracterizado o momento para que seja concedida a este objetos a imunidade tributária em questão.

Em relação as entidades de assistência social e de previdência fechada deve a lei complementar regular melhor as instituições que poderão ser beneficiadas por este privilégio, pois com a atual disciplina muitas instituições sem manterem um caráter de merecedoras do privilégio são beneficiadas pela regulamentação dada a norma constitucional.

Em relação a interpretação das imunidades tributárias o trabalho segue a linha que considera ser possível qualquer método interpretativo sem ter que haver um apego ou a interpretação constitucional ou a interpretação do direito tributário.

Das análises das jurisprudências feitas no terceiro capítulo podemos ter claro haver entre os nosso tribunais uma grande discordância sobre as interpretações das principais imunidades, não havendo no direito brasileiro um tratamento uniforme por parte da jurisprudência em relação ao tema.

² Neste sentido o presente trabalho segue a idéia formulada por DERZI. *Op. Cit.*, pg. 366.

A interpretação das imunidades mostra como em alguns pontos os tribunais brasileiros ainda cometem equívocos que me muitas vezes produzem decisões sem a mínima lógica com a norma e com o fato concreto que está sendo analisado. O debate doutrinário pode contribuir para uma melhor linha nas decisões sobre as imunidades tributárias, fortalecendo os dispositivos previstos pela Constituição Federal de 88.

O presente trabalho procurou relacionar as principais posições sobre o tema das imunidades tributárias e quais as maiores divergências que ainda fazem com que muitas vezes doutrina e jurisprudência andem por caminhos diferentes, sendo seu o objetivo é o de despertar o interesse pelo debate dos pontos polêmicos em relação as imunidades tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. Colisão de Direitos Fundamentais e realização de Direitos Fundamentais no Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, n° 217, julho- Setembro. 1999.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

_____. **Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário**. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (coord). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo. Ed. Saraiva: EDUC, 1975.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., atualizada por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BALTAZAR, Ubaldo Cezar. **Manual de Direito Tributário- Livro I**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades Tributárias só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais. **Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidades Tributárias. **Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

BECHO, Renato Lopes. Imunidade Tributária das Autarquias e Fundações Públicas. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, setembro de 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1962.

BELAUNDE, Domingo Garcia. La Interpretacion Constitucional como Problema. **Revista de Estudios Políticos.** Madrid: Centro de Estudios Políticos, nº 86, Octubre- Diciembre. 1994.

BOBBIO, Norbertto. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** Brasília: Ed. Unb, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. **Ciência Política.** São Paulo: Malheiros, 1995.

BONITO, Rafael Frattari. A Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e do Papel Destinado a sua impressão, prescrita no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, aproveita aos

Softwares. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, março de 1999.

BORGES, José Souto Maior. Interpretação das normas sobre imunidades e isenções. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES(coord). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo. Ed. Saraiva; EDUC, 1975.

CAMPOS, Flávio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto, in, **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, março de 2000.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993.

_____. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1982.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros. 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo. Saraiva, 1996.

_____. Imunidades Tributárias. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, nº 27-28, Jan/jun. 1984.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Imunidades Tributárias. Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

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

_____. **Imunidade Tributária. Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

_____ & DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito Tributário Atual- Pareceres.** Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário.** Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

CRETILLA JR, José. **Comentários a Constituição de 1988. Vol. VII. Arts. 145 a 169.** 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1990.

DELGADO, José Augusto. **Imunidade Tributária- aspectos controvertidos. Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 1991.

DERZI, Mizabel Abreu. **Notas atualizadoras a Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. São Paulo: Saraiva, 1992.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Lisboa. Caloste Kulbenkian, 1985.

FANUCCHI, FÁBIO. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, v.1.

FEDEREGHI, Wanderley José. **Direito Tributário- Parte Geral**. São Paulo: Atlas, 2000.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. Livro Eletrônico e Imunidade Tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, nº 22, janeiro- março de 1998.

FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FERREIRA, Odím B. A imunidade tributária das Entidades de Previdência Fechada- 1ª parte **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, abril- junho de 1996.

_____. A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada- 2ª parte. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, Julho- setembro de 1995.

_____. A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada- 4ª parte. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, Janeiro- Março de 1996.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson . **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1996.

GONÇALVES, Antônio Manoel. A Imunidade de Sociedade de Educação sem fins Lucrativos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, Janeiro- Março de 1996.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 88**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

HARADA, Kyoshiaki. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

_____. **Sistema Tributário na CF de 88- Tributação Progressiva**. São Paulo: Saraiva, 1992.

HELLER, Hermann. **Teoria do Estado**. São Paulo: Mestre Jou. 1968.

HESSE, Konrad. El texto Constitucional como limite de la interpretación. PINA, Antonio López. **Division de Poderes e Interpretación- Hacia una Teoria de la Praxis Constitucional**. Madrid: Tecnos, 1987.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a Imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, referentes às Entidades Beneficentes de Assistência Social. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, fevereiro de 2000.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. Imunidade do Imposto sobre a Renda com relação aos rendimentos provenientes de Aposentadoria e pensão de servidor público com idade superior a 65 anos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, setembro de 1998.

JOBIM, Nelson. Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 1- nº 9- Outubro-dezembro de 1999.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

KRELL, Andreas J. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil.

Revista de Informação Legislativa. Brasília: Ed. Senado Federal, a. 32, n° 128, out/ dez. 1995.

LA PERGOLA, Antonio. La Constitución como fuente Suprema del Derecho. PINA, Antonio López. **Division de Poderes e Interpretación- Hacia una Teoria de la Praxis Constitucional.** Madrid: Tecnos, 1987.

LA QUADRA, Tomas de. La Constitución como Norma Suprema y la Seguridad Jurídica. PINA, Antonio López. **Division de Poderes e Interpretación- Hacia una Teoria de la Praxis Constitucional.** Madrid: Tecnos, 1987.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Kulbenkian, 1997.

LASSALLE, Ferdinand. **A Essência da Constituição.** São Paulo: Liber Juris, 1985.

LOBO, Maria Tereza de Cárcomo. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. **Temas de Direito Tributário II.** São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. **Revista dos Tribunais**, vol. 742. São Paulo: RT, ago. 1997.

_____. A imunidade Tributária do art. 155, § 3º da Constituição Federal e os conceitos de Operação e de Faturamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, setembro de 1998.

_____. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

MALERBI, Diva. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 88**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Imunidade Tributária** (coord.). São Paulo: RT, 1999.

_____. Entidade sem fins Lucrativos com Finalidades Culturais e Filantrópicas- Imunidade Constitucional e Contribuições Sociais. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, Outubro- Dezembro de 1995.

_____. Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social- inconstitucionalidade de dispositivo legal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, março de 1998.

_____. Imunidades Condicionadas e Incondicionadas- Inteligência do Artigo 150, inciso VI e §

7º da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, janeiro de 1998.

Imunidade Tributária das Fundações de apoio às Instituições de Ensino Superior- Inconstitucionalidade de disposições da lei nº 9.532/97- Requisitos Exclusivos para Gozo da Imunidade do artigo 14 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, outubro de 1998.

Imunidade de Contribuições Sociais- Requisitos Exclusivos da lei complementar- Inteligência do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, à Luz da Jurisprudência da Suprema Corte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, janeiro de 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva & BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários a Constituição do Brasil**. São Paulo, Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva & RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributárias das Instituições de Assistência Social, à luz da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, novembro de 1998.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Imunidade e Isenção para instituições de Educação. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, a. 7, abril- junho de 1994.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Dialética, 1997.

_____. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Poder de Tributar, isenção e imunidade- 1ª parte. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 4- nº 16- Julho-setembro de 1999.

_____. Poder de Tributar, isenção e imunidade- 2ª parte. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 4- nº 17- Setembro dezembro de 1999.

_____. Imunidade e Isenção no ICMS. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, a. 8, julho- setembro de 1994.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Sistema Tributário na Constituição de 69**. São Paulo: RT, 1969.

_____. A imunidade e seus novos aspectos. **Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. A Imunidade do Software. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas.** São Paulo. RT, janeiro- março de 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Imunidades.** São Paulo: Saraiva, 1992.

OLIVEIRA, José Jaime de Macêdo. **Código Tributário Nacional: Comentários- Doutrina- Jurisprudência.** São Paulo: Saraiva, 1998.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias.** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários a Constituição de 67.** São Paulo. RT, 1970.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas.** São Paulo: RT, ano 7- n° 27- Abril- Junho de 1999.

RODRIGUES, Lêda Boechat. **A Corte Suprema e o Direito Constitucional Americano.** Rio de Janeiro: Forense, 1958.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributária das Listas Telefônicas. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, Outubro- Novembro de 1992.

_____. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. Considerações a respeito da Lei nº 9.732/98 e a Imunidade Tributária das Entidades Filantrópicas e de Assistência Social. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, outubro de 1999.

SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes. A Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos do Papel Destinado a sua Impressão. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo. RT, Janeiro- Março de 1996.

_____. A Imunidade dos Proventos dos Idosos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, outubro de 1999.

_____. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

_____. Imunidades: o art. 28 da Lei nº 9.532/97. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, abril de 2000.

SCHMITT, Carl. **Teoria de la Constitución**. Madrid: Ariel, 1990.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Imunidade Tributária e a não sujeição Constitucional ao Dever Tributário. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

SILVA, Edgar Neves da. Imunidade e Isenção. **Curso de Direito Tributário**, (coord.) Ives Gandra da Silva Martins. V. 1, Cejup, Bélem, 4ª ed., 1995.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. Imunidade Tributária. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 1999.

XAVIER, Alberto. As Entidades de Previdência Privada como Instituições de Assistência Social. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, janeiro de 2000.

ZAGREBELSKY, Gustavo. La Corte Constitucional y la Interpretación de la Constitución. PINA, Antonio López.

Division de Poderes e Interpretación- Hacia una Teoria de la
Praxis Constitucional. Madrid: Tecnos, 1987.