

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

HERNANE ELESBÃO WIESE

LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR – AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO
ART. 150, INC. VI E ALÍNEAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

FLORIANÓPOLIS
JANEIRO DE 2012

HERNANE ELESBÃO WIESE

LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR – AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO
ART. 150, INC. VI E ALÍNEAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Projeto de Trabalho de Conclusão
submetido ao Curso de Graduação em
Direito, da Universidade Federal de
Santa Catarina.

Orientador: Professor Dr. Carlos Araújo Leonetti

FLORIANÓPOLIS
JANEIRO DE 2012

Agradecimentos:

Aos meus pais, Almir e
Sirlei, e à minha
namorada, Kaynara.

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo explicitar as imunidades tributárias genéricas, que são aquelas contidas no art. 150, inc. VI e suas alíneas da Constituição Federal de 1988, com ênfase na imunidade cultural (alínea *d*). Outras imunidades previstas na Constituição não serão objeto de estudo. Antes, contudo, este trabalho fará breve explanação das diferenças entre três institutos que, aos olhos de um leigo, podem parecer idênticos: imunidade, isenção e não incidência. Feita esta diferenciação, falar-se-á das três primeiras imunidades genéricas, das alíneas *a* (imunidade recíproca), *b* (imunidade religiosa), *c* (imunidade de partidos políticos, sindicatos obreiros e instituições de educação e assistência social) as quais não serão aprofundadas neste estudo. Finalmente, será discorrido sobre a imunidade da alínea *d* (imunidade cultural), de *“livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”*, apresentando-se conceitos dos quatro vocábulos, interpretações distintas para o comando constitucional, anotando-se a aplicação desta imunidade em tecnologias modernas.

Palavras-chave: Imunidades tributárias. Imunidade. Isenção. Não incidência. Livros eletrônicos.

SUMÁRIO

RESUMO	5
SUMÁRIO	6
INTRODUÇÃO	8
1 imunidade, isenção e não incidência	10
1.1 Imunidade	14
1.2 Isenção	18
1.3 Não incidência	24
2 as imunidades tributárias das alíneas <i>a</i> , <i>b</i> e <i>c</i>	26
2.1 A imunidade recíproca – alínea <i>a</i>	26
2.1.1 Extensão a outras espécies tributárias	28
2.1.2 (Não)extensão a empresas públicas e autarquias federais – os §§ 2º e 3º	30
2.2 A imunidade religiosa – alínea <i>b</i>	33
2.2.1 Conceituando “templos” e “cultos”	37
2.2.2 (Não)Extensão da imunidade	40
2.3 A imunidade de partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social – alínea <i>c</i>	43
2.3.1 Os partidos políticos e suas fundações	46
2.3.2 Entidades sindicais	47
2.3.3 Instituições de ensino e de assistência social	48
3 a imunidade cultural – alínea <i>d</i>	52
3.1 Proteção à liberdade de expressão, informação e cultura etc.	53
3.2 Conceito de “livros, jornais e periódicos”	55
3.3 Conceito de “papel destinado a sua impressão”	62

3.4 Tecnologias atuais de veiculação de livros, jornais e periódicos – os <i>e-books</i> e os <i>e-readers</i>	64
CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS	70

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal outorga competência aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir tributos¹, sendo o imposto a mais popular espécie de tributo e que mais influencia o nosso cotidiano.

De forma a frear os impulsos tributários dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a Norma Maior, em seu art. 150, inc. VI e alíneas, impõe algumas vedações ao legislador infraconstitucional, quais sejam as imunidades tributárias genéricas, como atesta Luciano Amaro (2011, p. 127-129):

Essa outorga de competência [tributária], obviamente, não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a *partilha* da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas *limitações ao poder de tributar*.

[...]

[...] as chamadas “limitações ao poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam *o campo, o modo, a forma e a intensidade da atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).

Também Willian Jefferson Quintanilha (2009, p. 291) compartilha deste entendimento: “Imunidades tributárias se referem às verdadeiras limitações constitucionais às competências tributárias, ou seja, é a exclusão do próprio poder de tributar”.

No que é seguido por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 66): “As imunidades não são exatamente ‘princípios tributários’. São, mais corretamente, regras de limitação ao poder de tributar, podendo, também, ser chamadas de limitações à competência tributária”.

E esta proteção constitucional não é algo recente. É um processo histórico, como explicam José Cassiano Borges e Maria Lúcio Américo dos Reis (2008, p. 17):

¹ Edgard Neves da Silva (2010): “[...] competência tributária é a faculdade outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno, pela Constituição, atendidos seus princípios e regras e dentro do campo de sua atuação, para instituir, pelo instrumento legal designado, seus tributos, o que significa, em resumo, legislar sobre o regime jurídico, regulando-o e estruturando-o”. (p. 300)

A Constituição estabelece diversas premissas com o intuito de resguardar os direitos e garantias do cidadão, evitando que fique à mercê de abusos de poder cometidos pelas autoridades do Estado. Essas situações ocorreram com bastante frequência na época do Brasil Colônia, em que os coletores de tributos exerciam um poder praticamente absoluto, pois, mal ou bem, a filosofia reinante era saquear o país e enriquecer cada vez mais a Coroa Portuguesa. Infelizmente, ainda restaram resquícios dessa mentalidade espoliadora no inconsciente daqueles que exercem autoridade, daí porque os legisladores constituintes sempre tiveram o cuidado de preservar garantias mínimas para o cidadão em face do Estado.

Processo este que visa manter valores consagrados, aos quais Eduardo Sabbag (2009b, p. 47) dá o nome de elementos teleológicos:

Por fim, insta mencionar que as alíneas do inciso VI [...] delineiam exonerações teleologicamente justificadas², uma vez que o legislador constituinte, valendo-se de tais benesses, decidiu prestigiar valores constitucionalmente consagrados – idéias-força ou postulados essenciais ao regime democrático –, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc.

Não importando o vocábulo utilizado na constituição (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 67):

No texto constitucional, encontramos regras de imunidade sob as mais diversas expressões, por exemplo: “são isentas” – art. 195, § 7.º, e art. 184, § 5.º; “não incidirá” – art. 153, § 3.º, III; “é vedado instituir impostos sobre” – art. 150, VI; “sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto” – art. 153, § 5.º.

Pois, como será dito, por mais de uma vez, neste trabalho, **“a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir”**.

² Acerca deste elemento teleológico, Sabbag (2009b) explicita ao longo de sua obra quais seriam os elementos teleológicos de cada alínea do inciso VI do art. 150 da CF.

Alínea a: “Os entes tributantes não poderão instituir impostos uns dos outros, em razão do princípio federativo (art. 60, § 4.º, I, CF)”. (p. 48)

Alínea b: “Visa preservar a liberdade religiosa (art. 5.º, VI ao VIII, CF) e a postura de neutralidade ou não-identificação do Estado com qualquer religião (art. 19, I, CF)”. (p. 51)

Alínea c: “A liberdade política [no caso dos partidos políticos] (art. 1.º, V, CF). Liberdade de associação sindical [no caso das entidades sindicais] (art. 8.º, CF). Difusão da educação e do ensino [no caso das instituições de educação] (arts. 205, 208 e 214, CF). Difusão da assistência social [no caso das entidades de assistência social] (arts. 203 e 204, CF)”. (p. 54-55)

Alínea d: “Liberdade de expressão, difusão de cultura e utilidade social (art. 5.º, IV, IX, XIV, XXVII; arts. 205, 215 e 220, § 6.º, todos da CF)”. (p. 59)

1 IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA

Anteriormente à discussão das imunidades de que este presente trabalho pretende tratar, cumpre distinguir a imunidade da isenção, e estas duas da não incidência.

Aos olhos dos leigos, imunidade e isenção podem ser tidas como sinônimos. De uma forma ou de outra, não haveria a cobrança do tributo. Contudo, não pode o operador do direito se contentar com o efeito prático final, cabendo investigar as diferenças primordiais entre um instituto e outro.

Para Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 237, grifou-se):

O paralelo [entre imunidade e isenção] não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas.

Afirma que “o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que a antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária” (CARVALHO, 2010, p. 237).

Anotando, por último, que “a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz do tributo” (CARVALHO, 2010, p. 237).

Roque Antonio Carrazza afirma que “a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas” (2010, p. 745).

Em simples palavras, pode-se dizer com segurança que toda vedação constitucional é uma imunidade. Não importa as diferentes redações que o legislador constitucional utilizou. Se está na Constituição é imunidade.

Por outro lado, quando falamos de legislação infraconstitucional, falamos de isenção. Da mesma forma que na imunidade, não importa o vocábulo utilizado

pelo legislador infraconstitucional. Se não está na Constituição não é imunidade, é isenção.

Sobre esta confusão que os entes tributantes insistem em fazer, anota Borges e Reis (2008, p. 29):

Costuma-se confundir imunidade à incidência de tributos com isenção mediante o emprego indiscriminado de ambos os termos. As autoridades administrativas também incorrem nesse equívoco, quando tratam imunidades como se estivessem lidando com isenções, gerando dúvidas entre os contribuintes³.

Em termos didáticos, explica Willian Jefferson Quintanilha (2009, p. 291) que: “A imunidade é diferente de isenção e também de não-incidência, vez que ela é estabelecida pela Constituição Federal, enquanto que a isenção é prevista em lei e a não-incidência é aquela pura e simples”.

Leciona Sacha Calmo Navarro Coêlho (2010, p. 135):

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.

A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição).

Observa Luciano Amaro (2011, p. 175) que: “Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência⁴”.

E de forma didática, explicita Eduardo Sabbag (2009b, p. 45-46) imunidade, isenção e não incidência:

³ Apesar do brilhantismo deste excerto, logo mais Borges e Reis (p. 29) exprimem opinião com a qual não nos identificamos: “Mas isenção e imunidade são dois institutos completamente distintos, embora seus efeitos sejam semelhantes, pois importam exclusão do crédito tributário”. Não podemos concordar com tal afirmação pois, a nosso entendimento, na imunidade não haveria sequer o nascimento da obrigação tributária, quanto mais do crédito tributário, conforme a doutrina de Claudio Borba (2005, p. 393): “No caso da imunidade, a Constituição Federal proíbe que o poder legislativo produza uma lei que considere aquele determinado fato jurídico como fato gerador [...]”. Também é a doutrina de Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2009, p. 66): “Portanto, como as imunidades são limitações ao poder de tributar ou à competência tributária, podemos afirmar, com segurança, que todas as regras de imunidades tributárias, sem exceção, têm que estar previstas na Constituição Federal (em qualquer parte do texto constitucional). São vedações constitucionais dirigidas ao legislador, que fica impedido de prever como hipótese de incidência determinada situação”.

⁴ Sobre este tema, dizem Borges e Reis (2008, p. 29): “Todavia, a imunidade vai mais além do que a isenção, pois se situa acima do plano da competência para instituir tributos, vedando que essa competência seja exercida. Além do mais, a imunidade decorre de uma norma constitucional, ao passo que a isenção resulta de uma lei ordinária, ou seja, hierarquicamente inferior à Constituição”.

Não incidência: é a ausência de subsunção do fato imponible ao conceito descrito na hipótese de incidência, ou seja, o acontecimento fático não corresponde com fidelidade à descrição legal originária, faltando elementos para a tipicidade.

Isenção: é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento de tributo devido, isto é, a autoridade legislativa evita que o sujeito passivo da obrigação tributária se submeta ao tributo. Portanto, evita-se o lançamento.

Imunidade: é uma não incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações.

Ou seja (CARRAZZA, 2010, p. 745):

Assim, as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhes são afetos se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos pelo legislador constituinte com regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação).

Isto ocorre porque (CARRAZZA, 2010, p. 746, grifou-se):

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. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.

Para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 66):

Quando uma pessoa, um bem, um ato ou uma situação estão abrangidos por uma regra de imunidade tributária, não se há de cogitar de ocorrência de fato gerador, muito menos de surgimento de obrigação tributária, relativamente ao tributo a que se refira a imunidade. A pessoa não é contribuinte, o ato ou fato, em abstrato, não é hipótese de incidência, e, em concreto, a prática do ato ou a ocorrência da situação não é fato gerador do tributo a que se refira a imunidade⁵.

Desta forma, as imunidades nada mais fazem do que fixar campos de incompetência do legislador para a instituição de tributos (sejam estes impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios ou contribuições

⁵ Alexandrino e Paulo (2009, p. 68) esquematizam as diferenças entre imunidade e isenção:

IMUNIDADE	ISENÇÃO
Previsto na Constituição Federal.	Previsão em lei.
Impede a atuação do legislador.	Impede o lançamento tributário.
Exclui a hipótese de incidência (descrição legal, abstrata, de uma situação definida como fato gerador).	Não exclui a hipótese de incidência (descrição legal, abstrata, de uma situação definida como fato gerador).
Não cabe cogitar a ocorrência de fato gerador (concreto).	Não exclui o fato gerador (concreto).
Não cabe cogitar surgimento de obrigação tributária.	Ocorrido o fato gerador, nasce normalmente a obrigação tributária.
Não cabe cogitar a existência de crédito tributário.	Exclui o crédito tributário, isto é, afasta a possibilidade de constituição do crédito tributário, não obstante a existência da obrigação tributária.

especiais) (CARRAZZA, 2010, p. 749), devendo o legislador infraconstitucional instituir tributos respeitando tanto as competências previstas na Constituição (a exemplo dos arts. 153 a 156 da CF) quanto as limitações (a exemplo das imunidades aqui estudadas, do art. 150, inc. VI e alíneas da CF).

A imunidade tributária é uma garantia do cidadão, do partido político, do sindicato, da editora etc., não podendo os entes tributantes instituir tributos sobre os fatos e situações nela abarcados, conforme dispõe José Wilson Ferreira Sobrinho (*apud* Carrazza, 2010, p. 750):

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão a que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva, por conferir ao imune o direito referido.

Também a imunidade é ampla e indivisível “não admitindo, nem por parte do legislador (complementar ou ordinário), nem do aplicador (juiz ou agente fiscal), ‘restrições ou meios-termos’, a não ser, é claro, aqueles que já estão autorizados na própria Lei Maior” (CARRAZZA, 2010, p. 752).

Em outras palavras, não pode o ente tributante editar portaria, resolução, decreto ou outras normas limitando a imunidade, criando mais requisitos que não aqueles já previstos na Constituição ou, ainda, regulamentando o texto constitucional⁶.

Complementa Roque Antonio Carrazza (2010, p. 753, grifou-se):

Daí podemos dizer que as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias são de *eficácia plena e aplicabilidade imediata*, produzindo todos os seus efeitos, independentemente da edição de normas inferiores (leis, decretos, portarias, atos administrativos etc.) que as explicitem.

Indisputável, neste sentido, que desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Ou, **diz, expressivamente, Aliomar Baleeiro, “imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”.**

Aproveitando o mote, podemos acrescentar: as imunidades tornam duplamente inconstitucionais as manifestações interpretativas e os atos administrativos que as desafiam.

⁶ Roque Antonio Carrazza afirma que “as normas infraconstitucionais (leis, regulamentos, portarias, atos administrativos, sentenças etc.) não podem, de nenhum modo, diminuir o conjunto de normas imunizantes contidas na Constituição” (2010, p. 754).

E esta garantia é tão forte, que “nem a emenda constitucional por anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição⁷.” (CARRAZZA, 2010, p. 753).

1.1 Imunidade

Foram registradas, anteriormente, as principais diferenças entre imunidade, isenção e não incidência. Cabe, agora, aprofundarmo-nos em cada um destes conceitos, a começar pela imunidade.

Ensina Luciano Amaro (2011, p. 174):

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Em suma, a imunidade é uma limitação constitucionalmente qualificada à competência de tributar⁸.

Para Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 234) as imunidades compreendem uma “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas [...] que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno [entes tributantes] para expedir regras instituidoras de tributos [fatos geradores]”.

⁷ E não poderia ser diferente, pois a Emenda Constitucional nada mais é do que norma infra-constitucional (QUINTANILHA, 2009, p. 292).

⁸ A título de exemplo de conceitos de imunidade, podemos citar Hugo de Brito Machado (2010, p. 300): “*Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária*”; Edgard Neves da Silva (2010, p. 301), que aproveita os ensinamentos de Amílcar de Araújo: “*A imunidade insere-se nas vedações constitucionais à competência tributária e conceitua-se, na lapidar lição de Amílcar de Araújo (Fato gerador da obrigação tributária, 2. ed., São Paulo, Revista dos Tribunais), como sendo ‘uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certo pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo’ (p. 117)*”, Eduardo Sabbag (2009b, p. 45): “*A imunidade é instituto com ‘sede própria’ – a Carta Magna –, materializando-se em uma dispensa constitucional de pagamento de tributo. [...] A [...] imunidade é não incidência constitucionalmente qualificada, tendo como escopo a implementação de objetivos do Estado, demarcados pela sociedade no próprio texto constitucional. É o que lhe dá o timbre de norma de estrutura ou estrutural*” e Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 221): “*[...] teremos a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione*”.

Explicando este seu conceito, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 234-236) elenca cinco características fundamentais das imunidades tributárias, quais sejam:

1) *É uma classe finita e imediatamente determinável*

A cláusula é relevante para demonstrar que as imunidades tributárias são somente aquelas explicitadas na Carta Magna, compondo um grupo de elementos que, a qualquer momento, pode ser determinado nas suas várias unidades. [...]

2) *De normas jurídicas*

[...] Com aludir que as imunidades são normas jurídicas, estaremos afastando a idéia de imiscuirmos no seu conceito a infinidade de vedações tácitas, originadas pela lembrança do princípio ontológico mediante o qual o que *não estiver permitido estará proibido*, aplicável à disciplina do direito público. [...]

3) *Contidas no texto da Constituição Federal*

[...] Tão somente aquelas [normas ou regras] que irromperem do próprio texto da Lei Fundamental, entretanto, guardarão a fisionomia jurídica de normas de imunidade. [...]

4) *E que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno*

É imperioso que o núcleo deôntico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos. [...]

5) *Para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*

[...] A qualificação utilizada pelo comando constitucional tem de ser bastante em si mesma para compor hipótese de imunidade, o que não exclui a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fáticos definidos pela norma imunizante.

Roque Antonio Carrazza (2010, p. 757-758) ensina que a expressão imunidade tributária tem duas acepções:

Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tábua rasa do princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.

E, *outra*, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão “imunidade tributária” alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Assim, deve-se dar interpretação lata às imunidades, abarcando não somente os tributos da espécie imposto, mas também outros, tais como as taxas e as contribuições de melhoria, de forma a se preservar os valores constitucionais (CARRAZZA, 2010, p. 757), como, exemplificativamente e não exaustivamente, o pacto federativo (alínea a), a liberdade de religião (alínea b), a pluralidade partidária (alínea c), a livre associação sindical (alínea c), o acesso à educação e à assistência social (alínea c) e a liberdade de imprensa e pensamento (alínea d)⁹.

Edgard Neves da Silva (2010, p. 301-302) corrobora este pensamento:

Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e, assim, não deve considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo. (p. 301-302)

Contudo, o benefício da imunidade não se estende às obrigações tributárias acessórias¹⁰. Ou seja, o beneficiado necessita cumprir os “deveres instrumentais dependentes da obrigação principal (imune), ou dela conseqüentes [como] escriturar livros, emitir faturas, fornecer declarações etc.” (CARRAZZA, p. 903).

Ao falar do caráter objetivo ou subjetivo das imunidades, Willian Jefferson Quintanilha (2009, p. 294) expõe de maneira simples que: “Imunidade Subjetiva é a

⁹ Diz Luciano Amaro (2011, p. 176-177): “Em primeiro lugar, disciplina a chamada imunidade recíproca, que exclui a possibilidade de tributação do patrimônio, renda e serviços de cada pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por qualquer uma das demais pessoas políticas (art. 150, VI, a). [...] A seguir, prevê a imunidade dos templos de qualquer culto (alínea b). A alínea c estatui a imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social que atendam aos requisitos da lei. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel de imprensa figura na alínea d. [...] A imunidade recíproca objetiva a proteção do federalismo”.

¹⁰ Importante aqui ressaltar o real significado do vocábulo “obrigações acessórias”. No Direito Tributário tal expressão não tem a mesma conotação do Direito Civil, pois não “seguem” o principal. Explica Luciano Amaro (2011, p. 274-275): “Vimos que o Código Tributário Nacional chama de acessória a obrigação tributária sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (obrigações de fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos.

A acessoriedade da obrigação dita ‘acessória’ não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar submetido”. Não fosse assim, não haveria sentido a Constituição instituir alguns deveres (obrigações acessórias) aos beneficiários das imunidades, pois, como visto, a imunidade impede o nascimento da obrigação tributária principal (de pagamento do tributo) o que impediria, caso utilizada a acepção civil, a exigência de obrigação acessória. Ainda sobre este tema, complementam José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis (2008, p. 29-30): “É importante esclarecer que a imunidade somente alcança a obrigação tributária principal, isto é, a obrigação de pagar o tributo, mas não se estende à obrigação tributária acessória de fazer ou deixar de fazer algo ou alguma coisa em função do tributo. O legislador pode perfeitamente instituir obrigações tributárias acessórias em relação a imunidades subjetivas e objetivas, a fim de permitir que a autoridade administrativa averigüe e controle se os requisitos que caracterizam a imunidade realmente existem e foram atendidos pelo sujeito passivo. A mesma regra aplica-se à isenção que somente beneficia o contribuinte quanto aos efeitos da obrigação tributária principal, porém não os estendendo à obrigação tributária acessória”.

que leva em conta a pessoa que deve recolher o tributo, enquanto que a Imunidade Objetiva é concedida considerando uma situação ou uma coisa, como no caso da imunidade dos livros”¹¹.

Carrazza (2010, p. 748-749) opina pela subjetividade de todas as imunidades, pois, de uma forma ou de outra, beneficia pessoas, mesmo no caso das imunidades classicamente classificadas como objetivas:

[...] Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a *imunidade é sempre subjetiva*, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos bens ou situações.

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada *imunidade objetiva* alcança pessoas, só que não por suas qualidades características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g., a imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF). Já, a denominada *imunidade subjetiva* alcança pessoas pela própria natureza jurídica (por exemplo, a imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF). E, finalmente, a *imunidade mista* alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, § 4º, da CF).

Já Edgard Neves da Silva (2010, p. 305) vai além do conceito objetivo e subjetivo, introduzindo a imunidade mista, a qual demanda qualidades tanto quanto à pessoa como quanto à coisa (caso do ITR de pequena gleba rural, coisa, pertencente a pessoa sem outro imóvel, pessoa).

Por último, no que concerne à interpretação das imunidades, se esta deve ser literal ou extensiva, há divergência na doutrina.

Eduardo Sabbag (2009b) afirma que as imunidades do art. 150, inc. VI e alíneas abrangem tão somente os impostos:

Inicialmente, cumpre destacar que o referido preceptivo afasta, tão somente, a incidência de *impostos*. Sendo assim, as situações protegidas pela presente norma imunizante, não sendo objeto de incidência deste gravame, não estarão livres, contudo, da incidência normal das outras exações, v.g., das taxas ou das contribuições de melhoria. Estes tributos incidem sem óbices.

¹¹ Neste sentido, é a doutrina de Borges e Reis Borges e Reis (2008, p. 30): “As imunidades listadas sob os itens ‘a’ até ‘c’ são imunidades pessoais [subjetivas], pois se dirigem a determinadas pessoas ou entidades, enquanto que a imunidade assinalada sob o item ‘d’ é objetiva, pois se destina a um determinado objeto, ou seja, o papel utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos” e de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 68): “Imunidade **subjetiva** é qualquer uma que leve em conta a pessoa imune, e não determinado bem ou operação. Por exemplo, existe imunidade a impostos para qualquer bem integrante do patrimônio da União. Essa imunidade é **subjetiva**, porque não é um bem específico ou categoria de bens que a norma está imunizando; a regra diz respeito à União, tornando imunes a impostos todos os seus bens, não importa quais sejam no caso concreto. Diferentemente, os livros são imunes a impostos. Nesse caso, a imunidade é **objetiva**, porque não é concedida tendo em vista alguma pessoa, mas tão-somente a coisa. Da mesma forma, são imunes ao IPI as exportações de produtos industrializados. Trata-se de imunidade **objetiva**, porque diz respeito à operação de exportação, não a um exportador determinado ou a uma categoria de exportadores; não interessa quem exportou: havendo exportação de produto industrializado, há imunidade ao IPI”.

Também é esta a lição de Willian Jefferson Quintanilha (2009, p. 291): “No art. 150 da Constituição Federal, as limitações se referem aos impostos. As taxas de contribuições de melhoria (*sic*) estão contidas em outros dispositivos constitucionais”.

Por outro lado, Edgard Neves da Silva (2010, p. 303) diz:

Bernardo Ribeiro de Moraes (*Curso de Direito Tributário*; sistema tributário da Constituição, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 1) explica: “Nas normas imunitárias devem ser interpretadas através de exegese ampliativa. Não pode ser restritivamente interpretadas, uma vez que o legislador menor ou o intérprete não podem restringir o alcance de Lei Maior” (p. 407).

Por conseguinte, deve ser levado em conta, ao buscar o conteúdo e o alcance das regras de imunidade, não só o sistema constitucional como um todo – método sistemático de interpretação –, mas, especialmente, sua teleologia, não procurando restringi-la, mesmo porque ela é ampla e indivisível, não admitindo restrições ou meios-termos.

No que é confirmado por Hugo de Brito Machado (2010, p. 286):

Em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não aos demais tributos. Hoje, porém, já não pensamos assim. A imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance.

E é a esta segunda interpretação, de ampliação das imunidades, que nos filiamos, não só por ser mais benéfica ao contribuinte, mas por abarcar melhor os preceitos e garantias constitucionais. Ressalvamos, contudo, que não devem as imunidades serem estendidas às taxas.

1.2 Isenção

Continuando os estudos sobre imunidade, isenção e não incidência, devemos, agora, tratar da isenção com mais afinco.

A isenção, assim como a imunidade, também decorre de princípios e garantias constitucionais (mesmo se considerando que as isenções não estão previstas na Constituição). Podemos elencar, por exemplo, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, a proteção aos idosos e à família, fomento da cultura e da educação etc. Todos estes abarcados pelo princípio da igualdade (CARRAZZA, 2010, p. 906).

Apregoa José Souto Maior Borges, citado por Carrazza (2010, p. 904-905):

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha.

Também não se deve confundir isenção com remissão ou anistia (CARRAZZA, 2010, p. 957-958):

Aqui chegados, tomamos a liberdade de destacar que a *isenção* não se confunde nem com a *remissão*, nem com a *anistia*.

Isenenção, como vimos de ver, é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária que impede que o tributo nasça¹². [...]

Já, a *remissão* é o perdão legal do débito tributário¹³.

A anistia, pois, perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário¹⁴.

Sobre a natureza da isenção, afirmam Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 67):

Quando temos uma isenção, existe a competência para editar uma lei tributária que incida sobre o ato ou fato isento. Editada essa lei, o ato ou fato passa a ser hipótese de incidência de tributo. Ocorre que uma outra lei (ou a mesma) exclui a possibilidade de ser efetuado o lançamento tributário em relação àquele ato ou fato. Pela lógica do CTN, que é adotada também pelo STF, quando temos uma isenção, ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária mas a obrigação não se torna exigível, pois a fazenda é impedida de constituir o crédito tributário pelo lançamento, que fica, assim, excluído.

E Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 560-561, grifou-se):

Guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os,

¹² É a doutrina de Claudio Borba (2005, p. 393): “[...] na isenção e na anistia ocorre o fato jurídico, a lei o considera fato gerador, surge a obrigação tributária mas a própria lei concede um favor fiscal, proibindo a autoridade fiscal de constituir o crédito através do lançamento.

Na isenção (arts. 176 a 179, CTN) isto ocorre com o tributo e na anistia (arts. 180 a 182, CTN), com o crédito tributário decorrente de penalidade pecuniária [...]”.

E Willian Jefferson Quintanilha (2009, p. 287) afirma que a anistia é o “perdão da multa tributária e exclui o crédito tributário”.

¹³ Complementa Claudio Borba (2005, p. 394): “[...] no caso da remissão (art. 172, CTN) ocorre o fato jurídico, a lei faz com que surja o fato gerador e a obrigação tributária, a autoridade administrativa constitui o crédito tributário através do lançamento e outra norma legal posterior concede um favor fiscal, dispensando o pagamento”.

¹⁴ Sobre o mesmo tema, é o pensamento de Claudio Borba (2005, p. 388-390): “Ocorre ainda a exclusão do crédito, através da anistia, tratando-se de fato da não-constituição do crédito tributário relativo à penalidade. [...] Importante atentar que a anistia somente abrange as infrações cometidas antes de sua concessão e, conforme dispõe o CTN no art. 180, não se aplica aos atos qualificados como crime, contravenção, dolo, fraude ou simulação e, salvo disposição em contrário, àqueles praticados com conluio. [...] Como pode-se verificar e foi chamada a atenção ao estudarmos remissão, esta não se confunde com anistia que é, conforme comenta Hugo de Brito Machado, ‘perdão da falta, da infração, que impede o surgimento do crédito tributário, correspondente à multa respectiva’”.

parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. **O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente**¹⁵. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do conseqüente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governo estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse.

[...]

E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: **o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz)**¹⁶.

Em outras palavras, a isenção é uma forma de o ente tributante aparar as arestas da tributação, de dar melhor forma à exação fiscal, instrumento necessário para se alcançar a justiça fiscal.

Feitas as diferenciações necessárias, pode o Município isentar, por exemplo, de IPTU as famílias de baixa renda. Pode o Estado isentar, *v.g.*, de ICMS o transporte intermunicipal de idosos. Pode a União isentar, por sua vez, de IR os menos abastados¹⁷.

A isenção também pode ser utilizada de forma a fomentar políticas públicas, de interesse geral. Como exemplo, podemos elencar o Município que isenta de IPTU os terrenos fora do centro urbano, de forma a encorajar a ocupação da periferia. Os Estados que isentam determinado tipo de indústria de recolhimento de ICMS, de forma a atrair os investimentos necessários para desenvolver

¹⁵ Deste pensamento, não discorda Carrazza (2010, p. 915), inclusive fazendo referência à doutrina de Carvalho: *“De modo que, em síntese, para Paulo Barros de Carvalho, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva)”*.

¹⁶ A esse respeito Claudio Borba (2005, p. 383, grifou-se) assinala que na isenção ocorre o fato gerador, mas não o lançamento: *“As causas da exclusão do crédito tributário são, nos termos do art. 175 do CTN, a isenção e a anistia. Logo, ocorrendo qualquer uma delas, o crédito tributário não chega a ser constituído pelo lançamento, apesar de ter ocorrido o fato gerador.*

[...]

A isenção significa a dispensa do pagamento de tributo devido, e uma vez que ocorra o fato gerador dá-se a incidência tributária e se instaura a obrigação tributária sem, todavia, ser constituído o crédito tributário, pois o lançamento não se efetiva”.

¹⁷ Anota Roque Antonio Carrazza (2010, p. 907): *“Como vemos, a isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende venham alcançados”*.

determinada região¹⁸. A União que isenta de II (Imposto de Importação) determinado produto, estimulando a sua importação e evitando o desabastecimento.

Ou seja, a isenção tem forte caráter extrafiscal, como anota Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 567, grifou-se):

O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, onde vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase que desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções.

De uma forma ou de outra, a isenção não deve fazer distinção entre os seus beneficiários. O beneficiário da isenção não deve ser um determinado sujeito passivo, mas toda uma coletividade. Estes são os ensinamentos de Edgard Neves da Silva (2010, p. 312):

[...] não deve ser concedida isenção a determinada pessoa, mas, sim, por igualdade e interesse geral, a todas aquelas que preencherem os requisitos e condições legais. [...]

Como a regra básica da tributação está calcada na universalidade, ou seja, todos devem pagar tributos, em havendo a desoneração de alguns [tributos] pela isenção, entendem a doutrina e a lei brasileira expressamente – CTN, art. 111¹⁹ – que, ao interpretar a norma isentiva, deve o intérprete fazê-lo literalmente, isto é, de forma restritiva, para que o menor número possível de pessoas se exclua da obrigatoriedade de contribuir para o Estado em suas despesas.

O mesmo doutrinador (SILVA, 2010, p. 308) explica que há na doutrina pátria várias correntes acerca da isenção, mas destaca, entre elas, duas:

Dentre as várias doutrinas que procuram explicar a isenção, apontamos, pela sua relevância, duas que tratam da isenção como figura jurídico-tributária.

Para uma das correntes, adotada pelo Direito Positivo brasileiro – Código Tributário Nacional (CTN) –, a isenção tem como natureza jurídica a dispensa legal do pagamento do tributo, regrada no capítulo da exclusão do crédito tributário. Para os seguidores dessa teoria, necessariamente deve haver a incidência para ocorrer a isenção, isto é, nasce a obrigação

¹⁸ Nestes casos, Edgard Neves da Silva (2010, p. 314) observa: *“Respeitando o princípio constitucional da reserva legal, legalidade, qualquer isenção que tenha sido objetivo de cláusula contratual, necessariamente, deve ser submetida à aprovação do Poder Legislativo. Pode ocorrer, destarte, que os legisladores não venham a acolhê-la, ensejando, assim, todos os efeitos jurídicos pertinentes ao inadimplemento contratual por parte do Poder Público, excluindo-se o ocorrido da pura relação jurídico-tributária”*.

¹⁹ Código Tributário Nacional:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

tributária, mas, por consequência da norma isencional, ela não se completa, tornando-se inexigível por estar o sujeito ativo da obrigação proibido de constituir o correspondente.

Aponta como seguidores desta primeira corrente “Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Sousa, Bernardo Ribeiro de Moraes, Amílcar de Araújo Falcão [e] Gilberto de Uihôa Canto” (SILVA, 2010, p. 309)

Posteriormente, explicita (SILVA, 2010, p. 310) a segunda corrente:

A outra corrente [segunda], tendo como defensor que melhor a explica José Souto Maior Borges, entende que a isenção é juridicamente uma não incidência legalmente qualificada.

Critica a [corrente] anterior afirmando que naquele entender a isenção cria uma metamorfose jurídica e esclarece: “Não se pode converter o fato gerador, por uma espécie de transubstanciação legal, em fato isento”. E acrescenta: “Se fosse possível tal fenomenologia, a norma que estabelecesse a isenção estaria, a rigor, em contradição com a norma que definisse o fato gerador da obrigação tributária, e duas posições normativas contraditórias não poderiam ser ambas válidas (princípio jurídico da contradição)” (*Isenções tributárias*, 2. ed., São Paulo, Sugestões Jurídicas, p. 137).

Assim, a isenção, por efeito de lei, incluir-se-ia no campo da não-incidência.

E, arrematando, conclui (SILVA, 2010, p. 310-311, grifou-se):

Em princípio, o efeito fundamental da adoção desta ou daquela corrente volta-se, primordialmente, para as consequências jurídicas da revogação da desoneração. **Pela teoria geral [primeira corrente], revogada a isenção, a norma de incidência, imediatamente, passa a ser eficaz, novamente. Entretanto, adota a teoria doutrinária [segunda corrente], em ocorrendo a revogação, a tributação somente voltará a gerar o crédito consequente após o exercício²⁰**, pelo princípio constitucional da anterioridade, entendendo-se que teríamos uma nova incidência.

Somos obrigados a nos filiar a segunda corrente, a qual guarda interpretação mais benéfica e mais garantias ao sujeito passivo, especialmente da anterioridade de exercício financeiro e nonagesimal.

Isto ocorre justamente porque a revogação de uma isenção equivale à criação de um imposto. E em se criando imposto, devem ser respeitadas as garantias e princípios tributários (CARRAZZA, 2010, p. 935).

Quanto à forma de revogação de isenção, anota Claudio Borba (2005, p. 385):

²⁰ Neste sentido, Willian Jefferson Quintanilha (2009, p. 287) assevera: “Isenção é dispensa legal do pagamento do tributo e tem que ser prevista em lei, senão, não é isenção.

Com a revogação da isenção o sujeito começará a pagar o tributo a partir do exercício seguinte (art. 104 CTN), entretanto, se a isenção tem prazo determinado, o tributo já poderá ser cobrado no dia seguinte, ou seja, no mesmo exercício”.

Portanto, de acordo com a nova redação do dispositivo [do § 6º do art. 150 da Constituição Federal²¹], qualquer concessão de isenção tem que obedecer aos seguintes critérios:

- a) concessão por lei específica da pessoa jurídica competente [ente tributante] para instruir o tributo ou contribuição;
- b) a lei só pode tratar da isenção ou de outra matéria relativa ao mesmo tributo ou contribuição²²;
- c) admite como única exceção as isenções do ICMS que serão concedidas por convênios (art. 155, § 2º, XII, g, CF).

Roque Antonio Carrazza (2010, p. 920-921) elenca quais seriam estas leis:

As isenções tributárias podem ser concedidas: a) por *lei ordinária*; b) por *lei complementar*; c) por *tratado internacional*, devidamente aprovado, ratificado e promulgado; e d) por *decreto legislativo* estadual ou do Distrito Federal, em matéria de ICMS.

E observa (CARRAZZA, 2010, p. 927-928):

As isenções tributárias também podem ser concedidas por meio de lei complementar, nos termos do art. 156, § 3º, II, da CF²³. Este é, atualmente, o único caso em que nosso ordenamento jurídico admite *isenções heterônomas*²⁴, isto é, isenções concedidas por pessoa diversa daquela que tem competência constitucional para instituir o tributo. Relembramos que, de regra, as isenções são *autônomicas*, conforme se infere da só leitura do art. 151, III, da Carta Magna²⁵ [...].

²¹ Constituição Federal:

Art. 150. *omissis*

[...]

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

²² Tal critério tem como objetivo impedir o péssimo hábito dos legisladores, que se aproveitando da grande probabilidade de aprovação daquela lei isentiva, apresentam emendas com assuntos totalmente estranhos, desvirtuando o sentido da norma.

²³ Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

[...]

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

²⁴ Neste diapasão, leciona Edgard Neves da Silva (2010, p. 312-313): “A Constituição anterior permitia, por exceção à regra de que quem é competente para instituir o tributo o será para isentar, que a União, mediante lei complementar e fundando-se em interesse social ou econômico nacional relevante, poderia conceder isenção de impostos estaduais e municipais (CF, art. 19, § 2º). Essa competência seria considerada limitativa, contrapondo-se àquelas concedidas pelas pessoas com competência tributária, que seriam autolimitativas. Eram as isenções heterônomas, no dize de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Com o advento da nova Constituição, essa permissão foi expungida e o foi expressamente, embora desnecessário, visto que, sendo uma exceção, bastaria o seu não acolhimento pelo novo texto para considerá-la inexistente. Essa situação passou a gerar uma série de conflitos, pela perda da eficácia das normas complementares isentivas, especialmente levando-se em conta o aspecto temporal dos fatos geradores isentos e outros detalhes decorrentes não só do texto constitucional como de leis ordinárias”.

²⁵ Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

Vale lembrar que, em nosso País, tais isenções nascem só depois de o tratado internacional que as prevê ser confirmado pelo Congresso Nacional e ratificado e promulgado pelo Presidente da República. Neste caso, o tratado obriga a Nação, internacionalmente, com a ratificação, e, no âmbito interno, com a promulgação. (p. 929-930)

Assim, não há dúvidas de que a revogação da isenção deve ocorrer da mesma forma que a instituição e, claro, observando-se o respeito ao princípio da anterioridade de exercício financeiro e da noventena (quando cabíveis).

1.3 Não incidência

Resta, agora, tão somente explicitar o que seria a não incidência, diferenciando-a da isenção e da imunidade.

Em linhas didáticas, Hugo de Brito Machado (2011, p. 231) diferencia os três institutos da seguinte forma:

Em resumo:

- (a) *Isenção* é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.
- (b) *Não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: *pura e simples*, se resulta da clara incoerência da regra de tributação; ou *juridicamente qualificada*, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse²⁶. Já, a norma de *isenção*, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.
- (c) *Imunidade* é o obstáculo criada por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

É possível dizer-se que a *imunidade* é uma forma qualificada de *não incidência*. Realmente, se há imunidade, a lei tributária *não incide*, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.

Também Edgard Neves da Silva (2010, p. 308) tece algumas considerações sobre o assunto:

²⁶ Edgard Neves da Silva (2010, p. 310) explica: "Assim, para diferenciar cada uma das espécies de não incidência adjetiva-se: pura e simples, legal (por depender exclusivamente de lei) e constitucional (por depender exclusivamente da Constituição, imunidade).

Paralelamente ao fenômeno da incidência, encontra-se a figura da não incidência. Esta se consubstancia naqueles fatos semelhantes aos colhidos pelo legislador na hipótese de incidência, mas aos quais, por vontade desse, não foi dada relevância jurídica. Por conseguinte, em ocorrendo, por não terem a natureza jurídica do fato gerador, inexistirá efeito tributário. São simples fatos econômicos. É a não incidência pura e simples, na denominação de Souto Maior Borges.

Contudo, voltando à doutrina de Machado e de Edgard Neves da Silva, não há por que se confundir isenção com não incidência, como reafirma o último (2010, p. 310):

Importante ressaltar que não se pode confundir a não incidência, pura e simples, com a isenção. Naquela o legislador inauguralmente não dá qualquer efeito jurídico ao fato econômico. Na isenção esse efeito existe *a priori*, pois deveria ocorrer a tributação; entretanto, não se dará por uma outra norma, isencional, que excluirá todos ou alguns fatos da incidência. Por conseguinte, o efeito jurídico não será aquele contido na norma de incidência, mas, sim, o embutido na norma de isenção.

Em suma: isenção é exceção legalmente qualificada (por outra lei); imunidade é vedação constitucional à tributação (impedindo a criação de lei que tribute o fato gerador); e não incidência é fato deixado de fora da tributação pelo legislador, seja expressamente (juridicamente qualificada) ou tacitamente (pura e simples, por falta de previsão, que incorre no princípio da tipicidade tributária).

2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DAS ALÍNEAS A, B E C

Feita a necessária diferenciação entre imunidade, isenção e não incidência, cumpre explicitar as imunidades genéricas uma por uma.

Neste capítulo serão abordadas as três primeiras: i) recíproca (alínea a); ii) religiosa (alínea b); e iii) de partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação e assistência social (alínea c).

2.1 A imunidade recíproca – alínea a

O comando da alínea a impede que os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) cobrem impostos “sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

Esta “imunidade intergovernamental recíproca é a mais antiga exoneração tributária, tendo surgido com a 1.^a Constituição Republicana, em 1891²⁷. Posteriormente, todas as Constituições Federais trouxeram a disposição em seus textos” (SABBAG, 2009b, p. 48).

Tal postulado é decorrência lógica de dois princípios: i) proteção ao pacto federativo; e ii) isonomia.

Estes são os ensinamentos da doutrina pátria, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho: “a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes

²⁷ Exemplos são as redações dos parágrafos 2º do art. 9º e arts. 10 e 11, I e II da Constituição de 1891:

Art 9º - *omissis*

[...]

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

[...]

Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1 °) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

2 °) estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos;

[...]

constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios” (2010, p. 238).

Para Roque Antonio Carrazza (2010, p. 761):

Esta é a chamada *imunidade recíproca* e decorre naturalmente seja do *princípio federativo*, seja do *princípio da isonomia* (igualdade formal) *das pessoas políticas*.

Decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa políticas pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. [...].

Ou, ainda, para Hugo de Brito Machado (2010, p. 303-304): “Ressalta-se que a imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo. Não se pode conceber uma Federação sem a imunidade tributária recíproca²⁸”.

Mas por que esta vedação constitucional é tão importante para a proteção da nação?

Porque é mais do que sabido que o poder de tributar é o poder de destruir, sendo esta uma das conclusões do célebre julgado *McCulloch vs. Maryland* (CARRAZZA, 2010, p. 762-763, grifou-se)²⁹:

Apenas para registro, no início do século XIX, mais precisamente em 1819, o Estado de Maryland pretendeu cobrar *imposto sobre a selagem de estampilhas* de uma filial do banco oficial (*Bank of U.S.*). McCulloch (gerente deste banco, na sucursal de Baltimore), insurgiu-se contra isto, levando o caso à Corte Suprema (julgado *McCulloch vs. Maryland*), então presidida pelo legendário juiz John Marshall.

Sob coordenação deste conceituado *Chief-justice*, a Suprema Corte norte-americana, numa decisão que marcou época, transformando-se num autêntico *leading case*, deixou assentadas as seguintes idéias, que valem até hoje, inclusive para o Brasil, que, nesta matéria, adota o modelo estadunidense: **I – a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir**; II – não se deseja – e a própria Constituição não admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e III – destarte, nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

Assim, a imunidade inserta na alínea a impede que os entes federativos se destruam mutuamente através dos impostos, seja por motivos políticos ou ideológicos. Aqui está contida a proteção ao pacto federativo.

²⁸ No mesmo sentido, lecionam Alexandrino e Paulo (2009, p. 69): “A *imunidade recíproca* tem como fundamento o *princípio federativo*”.

²⁹ Mais tarde, ao comentar a imunidade religiosa, rememora Carrazza (2010, p. 787): “Aqui chegados, vale lembrar a célebre decisão (caso ‘*McCulloch vs. Maryland*’) expandida em 1819 pela Suprema Corte norte-americana, à época presidida pelo legendário John Marshall. Nesse autêntico *leading case* ficou assentada idéia que, sendo universal e atemporal, vale até hoje,

Quanto à isonomia, leciona Roque Antonio Carrazza (2010):

De fato, a tributação por meio dos impostos – justamente por independe de uma atuação estatal – pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado. Ou, se preferirmos, um *estado de sujeição* de quem é tributado, em relação a quem o tributa.

Ora, entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Umas não se sobrepõem às outras.

E de tão fundamental, esta imunidade tem o caráter de cláusula pétrea (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 69), não podendo ser derruída, por este motivo, nem mesmo por emenda constitucional, “por força do disposto no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal³⁰” (MACHADO, 2010, p. 303-304).

Quanto à classificação, para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 69) se trata de imunidade subjetiva, pois “toma em conta a qualidade das pessoas às quais é endereçada – os entes federados e as pessoas administrativas autarquias e fundações públicas [...]”.

Já para Roque Antonio Carrazza, tal imunidade seria mista: “o princípio da imunidade recíproca alcança as pessoas políticas (imunidade subjetiva) e os serviços e atos de polícia de que são titulares (imunidade objetiva)” (2010, p. 775).

2.1.1 Extensão a outras espécies tributárias

Apesar da literalidade do comando constitucional, há forte entendimento doutrinário quanto à extensão da imunidade recíproca a todos os tributos, como se conclui dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado (2010, p. 303-304):

Não obstante esteja expressa, no art. 150, inciso VI, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos *impostos*, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular.

inclusive para o Brasil, a saber: ‘A competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir’.

³⁰ Constituição Federal:

Art. 60. *omissis*

[...]

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

I - a forma federativa de Estado;

Por isto, complementa Hugo de Brito Machado (2010, p. 304): “Qualquer emenda que porventura autorizar a União a cobrar qualquer tributo dos Estados, ou dos Municípios, ou autorizar qualquer destes a cobrar qualquer tributo da União, ou de qualquer outro Estado, ou Município, é inconstitucional”.

E de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 776):

II – Postas estas idéias, fica fácil concluirmos que, no Brasil, a imunidade tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estende-se a todos os impostos, e não apenas aos impostos sobre “patrimônio, rendas ou serviços, uns dos outros”. (p. 763)

[...]

IVd – De conseqüência, são imunes a impostos que incidam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços diretamente relacionados com suas finalidades essenciais (cf. o art. 150, VI, “a”, e § 3º, da CF). Os ganhos (receitas) que obtêm com o exercício do *poder de polícia* ou com a prestação de *serviços públicos* não podem ser tributados por meio de impostos (ou de *contribuições* que revistam esta característica). Tais ganhos são objetivamente imunes.

José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis (2008, p. 30), contudo, ressalvam que a imunidade em tela não deve ser estendida a impostos indiretos (exemplificando: IPI, ICMS), “eis que estes não incidem sobre o patrimônio, a renda ou os serviços prestados pelos entes políticos, mas sobre a circulação econômica de produtos, mercadorias, bens e outros serviços”.

Esta, contudo, não é a doutrina de Aliomar Baleeiro. Baleeiro (2010, p. 465), ao qual nos afiliamos, que defendia a ideia de que “nosso direito não ignora o contribuinte de facto (CTN, art. 166; Súmula n. 546 [do STF])”.

E, ainda, explica (BALEEIRO, 2010, p. 465-466):

O problema, nessas operações que têm por adquirente pessoa de direito público, para uso próprio, é de Direito Constitucional, sobranceiro à lei ordinária, que não se pode frustrar o princípio básico da imunidade tributária recíproca. Se esta é a conseqüência de sua aplicação literal, há de buscar-se interpretação racional que o concilie com a Constituição.

[...]

Por outro lado, *the last but not the least*, a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário. Não é lícito a este aniquilar essa imunidade pelo subterfúgio de qualquer ardil técnico-legislativo, como o de aparentemente dizer que o imposto é ônus do vendedor. Este é sujeito passivo da relação jurídica, no sentido de que lhe cumpre recolher o tributo, mas o legislador não pode ignorar que o mecanismo de preços, num mercado de competição, permite ao contribuinte *de iure* transferir o ônus fiscal para o comprador. [...]

Hodiernamente, Alexandrino e Paulo (2009, p. 69) compartilham da posição de Baleeiro:

Assim, nas hipóteses em que a Constituição Federal se refere a determinada imunidade tributária relativa a “impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços”, não cabe pretender utilizar a classificação dos impostos constante do Título III do Livro Primeiro do CTN com o fim de restringir a abrangência da norma constitucional.

Assim, defendemos que a imunidade recíproca deve albergar não apenas os impostos diretos, mas também os indiretos, bem como outras espécies tributárias, à exceção das taxas, “[...] cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte” (AMARO, 2011, p. 53).

2.1.2 (Não)extensão a empresas públicas e autarquias federais – os §§ 2º e 3º

Situação diferente ocorre quando se é desempenhada pela pessoa política uma atividade tipicamente privada. Neste caso não há o abrigo da imunidade recíproca, a qual apenas ocorre quando há o desempenho de atividades estatais propriamente ditas (CARRAZZA, 2010, p. 765).

Carrazza ainda ensina que se pode “afirmar que as pessoas políticas são imunes quando exercem atividades econômicas sem contrapartida ou pagamento de preços ou tarifas pelo beneficiário” (2010, p. 765).

E, “a mesma ordem de raciocínio vale para as empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista), enquanto delegatárias de serviços públicos. Destarte, a elas também se aplica o princípio da imunidade recíproca, como bem o percebeu Geraldo Ataliba” (CARRAZZA, 2010, p. 766).

Continuando este pensamento, afirma o mesmo doutrinador (CARRAZZA, 2010, p. 769-770, grifou-se):

[...] quando as empresas estatais prestam, na condição de delegatárias, serviços públicos, a elas não se aplica a vedação do art. 150, § 3º, da CF, mas, sim, o princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, da CF), que lhes garante o direito de não recolher impostos, ainda que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Não há falar, pois, no caso, em desempenho de atividade econômica, quando – aí, sim (e somente aí) – o *princípio da imunidade recíproca* deixaria de se fazer sentir.

Contudo, quando “as empresas públicas e as sociedades de economia mista [...] desempenham atividades econômicas, devem ser submetidas aos mesmos tributos qual alcançam as empresas privadas em geral” (CARRAZZA, 2010,

p. 770), impedindo que estas recebam tratamento diferenciado e mais benéfico em relação às empresas privadas (CARRAZZA, 2010, p. 772)³¹.

Neste sentido, também são as palavras de Hugo de Brito Machado (2010, p. 301-302):

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço esteja ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa. Podem ser tributados pelo Municípios, por exemplo, os serviços de fornecimento de água e de esgoto prestados pelos Estados.

[...] Basta a cobrança para qualificá-la como de natureza econômica. Havendo cobrança de contraprestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal.

E de Borges e Reis (2008, p. 31):

Se o ente político explora atividade econômica típica de particular, ou se cobra preço ou tarifa (não confundir com tributos) sobre bens ou serviços oferecidos ao cidadão, tais rendas ou receitas não são alcançadas pela imunidade.

“Em suma, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando prepostas à atividade administrativa (lato sensu), isto é, enquanto desempenham funções estatais, não podem ser sujeitos passivos de impostos (federais, estaduais ou municipais)” (CARRAZZA, 2010, p. 776)

Também é importante observar que a imunidade tributária recíproca não agasalha os particulares que prestam serviços públicos mediante delegação, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.089/DF, relator original Ministro Carlos Britto, relator para acórdão Ministro Joaquim Barbosa, de 13.02.2008 (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 72).

É extensível, todavia, “às autarquias³² e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (fundações públicas), ex vi do art. 150, § 2º, da CF” (CARRAZZA, 2010, p. 854).

³¹ Complementa Carrazza (2010, p. 856): “Também este parágrafo [§ 3º] coloca ao largo da imunidade tributária os serviços públicos que ensejarem cobrança de tarifa ou contraprestação dos usuários (ou, em termos mais técnicos, cobrança de taxa de serviço)”.

Sobre este assunto, discorre Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 238, grifou-se):

Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, **se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal.** Continuará a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.

Luciano Amaro (2011, p. 177):

O § 2º do art. 150 explicita a extensão da *imunidade recíproca* às autoridades e fundações mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. A *contrario sensu*, o que não estiver relacionado com essas finalidades não é imune. A imunidade recíproca não se aplica “ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário” (art. 150, § 3º³³).

E Eduardo Sabbag (2009b, p. 49):

[...] frise-se que a imunidade recíproca, prevista na alínea a, deve ser compreendida com a leitura concomitante do § 2.º do art. 150 da CF. [...] Verifica-se, portanto, que a regra se estende às autarquias e fundações públicas, em razão da personalidade jurídica de direito público, de que são possuidoras as referidas entidades.

Arrematando, diz Roque Antonio Carrazza (2010, p. 855): “As fundações públicas, tenham a natureza jurídica que tiverem, não podem, tanto quanto as pessoas políticas, ser alvo de tributação por via de impostos”.

³² Mais tarde, complementa Carrazza (2010, p. 856) que “enquanto explora atividade econômica regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados (por exemplo, coloca à venda, para seus funcionários ou terceiros, mercadorias), a autarquia sujeita-se aos impostos que as empresas do setor pagam”. E não poderia ser diferente, sob pena de se infringir as leis de mercado, dando tratamento mais favorável à autarquia em detrimento da iniciativa privada, conforme já exposto.

³³ Constituição Federal:

Art. 150. *omissis*

[...]

§ 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.

A respeito da redação do § 3º, ensina Hugo de Brito Machado (2010, p. 302) que: “[...] o Supremo Tribunal Federal já havia decidido pela imunidade do imóvel transcrito no Registro Público em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares (Súmula n. 74). Daí a necessidade da explicitação feita na parte final do § 3º do art. 150 da CF de 1988, à qual amoldou-se a jurisprudência do Supremo (Súmula n. 583)”.

Tais empresas públicas, autarquias, entidades e fundações também são imunes a impostos que poderiam vir a gravar “tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional” (CARRAZZA, 2010, p. 855).

Sobre as empresas públicas, Alexandrino e Paulo (2009, p. 73) trazem à baila a situação da ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos:

Em junho de 2004, em uma decisão muito importante, e de certa forma surpreendente, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a uma **empresa pública** prestadora de serviço público de prestação obrigatória pelo Estado – a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) – o direito à imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição República (RE 407.099/RS, rel. Min. Carlos Velloso, 22.06.2004).

Não obstante a literalidade do § 2.º do art. 150 da Carta Política, que estende a imunidade recíproca exclusivamente a **autarquias** e a **fundações públicas**, o STF entendeu que a ECT, **empresa pública** federal, está também abrangida pela imunidade recíproca. No voto do relator, Ministro Carlos Velloso, fica claro que a Corte Suprema equiparou essa empresa pública às autarquias, levando em conta não sua forma jurídica, evidentemente, mas a natureza de sua atividade: **prestação de serviço público de prestação obrigatória pelo Estado**. (p. 73)

Há também que se frisar o caráter finalista da atividade desempenhada. Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 73) defendem que “a imunidade é mantida mesmo que determinado bem, ou serviço, seja explorado em atividade estranha ao objeto próprio da entidade, desde que a renda decorrente dessa exploração seja integralmente destinada aos fins essenciais da entidade”.

Em suma, pode-se afirmar que haverá imunidade quando se presta serviço em caráter de monopólio, o que não ocorrerá caso seja prestado serviço também disponibilizado pela iniciativa privada ou remunerado mediante preços ou tarifas (não taxas, tributos).

2.2 A imunidade religiosa – alínea b

Importante lembrar que nem sempre os homens gozaram de liberdade de religião e credo. Por muitos séculos, governos e líderes adotaram uma religião oficial, perseguindo e massacrando os fiéis de outros credos.

Assim, de forma a reiterar o caráter laico do Estado brasileiro, evitando a perseguição de seitas contrárias às lideranças políticas na situação, a Constituição

previu em seu art. 150, inc. VI, alínea *b*, este importante mecanismo de proteção à liberdade religiosa.

Para Paulo de Barros Carvalho “trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5.º, VI a VIII” (2010, p. 239).

Já Roque Antonio Carrazza afirma que “esta imunidade [...] representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII, CF³⁴” (2010, p. 782).

Alexandrino e Paulo (2009, p. 77) sintetizam estes pensamentos:

O fundamento da imunidade ora em estudo é a liberdade religiosa. Como o Estado brasileiro é laico (não tem religião oficial), toda e qualquer religião é abrangida pela imunidade, basta que seja uma religião. Alguns autores defendem que devem ser excluídas do conceito de religião somente eventuais seitas (ilegais) em que haja violação dos direitos humanos, a exemplo de práticas de sacrifícios em seitas do culto ao demônio. (p. 77)

Pois, “o Estado Brasileiro tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas – sejam quais forem – de seus habitantes, pelo quê deve manter neutralidade sobre o assunto e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes no País” (CARRAZZA, 2010, p. 785)³⁵.

Esta também é a doutrina de Eduardo de Moraes Sabbag (2009b, p. 51):

A pluralidade de religiões corrobora o Estado de Direito, que prima pela necessária equidistância entre o Estado e as Igrejas, servindo como um dos pilares do liberalismo. A laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos devem dele usufruir. Nesse contexto, exsurge a norma imunitória, constante do art. 150, VI, *b*, da CF, cujo teor prevê a exoneração de impostos sobre templos de qualquer culto.

A imunidade, portanto, prevê a intributabilidade das religiões, como um direito e garantia fundamental da pessoa, afastando dos templos e impostos, independentemente da extensão da igreja *ou do seu* número de

³⁴ Constituição Federal:

Art. 5º:

[...]

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

³⁵ Carrazza ainda anota que “a imunidade em estudo é decorrência natural da separação entre a Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República (1889) e mantida até os dias atuais” (CARRAZZA, 2010, p. 788).

E complementa (2010):

“Com a proclamação da República, que se inspirou no *Positivismo* de Augusto Comte, foi imediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado, que se tornou laico, deixando de privilegiar qualquer religião, ainda que majoritária; pelo contrário, passou a aceitar todas elas, a começar pelas minoritárias”. (p. 789)

adeptos. Não perca de vista que, para os templos, identicamente, a imunidade é extensível apenas aos impostos, não incluindo outros tributos (ver STF, RE 129.930). Estes devem incidir sem óbices.

Contudo, apenas aliviar as igrejas da pesada carga tributária não é o fundamento completo da imunidade em tela, mas, repita-se a liberdade de religião (CARRAZZA, 2010, p. 787):

Portanto, o *fundamento* da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva [...], mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes “sobre o patrimônio, a renda ou os serviços”, mesmo quando tais fatos jurídicos-econômicos fossem relacionados, na dicção do art. 150, IV, da Lei Maior, com as “finalidades essenciais” (art. 150, § 4º) do culto³⁶.

Esta liberdade religiosa tem três dimensões: i) individual; ii) social; e iii) política (CARRAZZA, 2010, p. 783).

Abrangem, assim, “(i) o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (dimensão individual), (ii) o direito de manifestá-las livremente (dimensão social) e (iii) o direito à objeção de consciência (dimensão política)” (CARRAZZA, 2010, p. 783).

Sobre a redação do § 4º, exprime Roque Antonio Carrazza (2010, p. 793-794):

[...] o § 4º do art. 150 da CF, ao aludir às “finalidades essenciais”, não está a cuidar – ao contrário do que uma primeira leitura revela – do *modo* pelo qual os recursos são carreados para a Igreja, mas, sim, do *lugar* para onde devem ir. Desde que comprovadamente se destinem à manutenção do culto e das atividades da Igreja, implementa-se o desígnio constitucional em pauta.

Noutras palavras, se as rendas obtidas, ainda que de forma atípica, pela instituição religiosa tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais do culto, o reconhecimento da imunidade tributário é de rigor. (p. 793)

[...]

O único limite que o § 4º do art. 150 da CF estabelece para o gozo da exoneração constitucional é a impossibilidade de a Igreja distribuir seus bens ou rendimentos aos que a dirigem ou a terceiros que desempenham atividades laicas.

Em suma, o que o dispositivo constitucional em foco veda, é a apropriação dos haveres da Igreja para serem utilizados em finalidades distintas do culto.

³⁶ Além, complementa (CARRAZZA, 2010, p. 788): Mais e mais se robustece a idéia de que a Constituição garante, inclusive com a imunidade tributária em tela, a liberdade de culto e igualdade entre as crenças religiosas (Sacha Calmo Navarro Coelho) – o que, de resto, vem proclamado em seu já citado art. 5º, VI.

Pois bem. Uma das fórmulas encontradas para tanto foi justamente esta: vedar a cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto. A Constituição estende a imunidade tributária aos cultos religiosos, sem olhar para a Igreja que os promove, pelo quê fica vedada qualquer atividade legislativa capaz de submetê-la ao pagamento de tributos não-vinculados. (p. 788)

Seguindo esta trilha, temos por irrelevante a natureza da fonte dos recursos da Igreja (aluguéis, prestação onerosa de serviços, aplicações financeiras etc.). basta que seja lícita e não conspire contra o princípio da livre concorrência.

Ou seja, a imunidade só não é aplicável quando as rendas, os serviços e o patrimônio são desviados de sua finalidade de manutenção do culto, sendo que o ônus da prova cabe ao Poder Público (CARRAZZA, 2010, p. 795).

O que importa dizer é que não importa como a Igreja (seja ela católica, protestante, israelita etc.) obtenha seus ganhos, mas sim como estes ganhos são aplicados, cessando a imunidade apenas se for comprovado em algo diverso do culto. Há de se fazer, neste ponto, interpretação analógica da Súmula 724 do STF³⁷, que se refere à alínea c, mas se mostra perfeitamente aplicável à imunidade em comento (CARRAZZA, 2010, p. 795).

Tanto assim o é, que mesmo “os donativos ou aportes de capital realizados pelas pessoas físicas ou jurídicas em favor das confissões religiosas não trazem, para estas, encargos tributários [...]” (CARRAZZA, 2010, p. 798).

E arremata (CARRAZZA, 2010, p. 797-799):

Noutros falares, se a Constituição assegura especial proteção aos templos de qualquer culto (tanto que sobre eles estende o manto da imunidade tributária), segue-se logicamente que tudo que lícitamente possibilitar o atingimento de seus objetivos essenciais é abrangido por esta mesma proteção.

De fato, não faria o menor sentido que os cultos tivessem recebido da ordem jurídica tamanha proteção e as Igrejas, que afinal os viabilizam, vissem onerados com impostos os meios financeiros que os possibilitam³⁸.

[...]

³⁷ Verbete da Súmula 724 do STF:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 78) fazem interessante observação acerca dessa súmula: “*Em síntese, embora a antes citada Súmula 724 do STF não se refira à imunidade religiosa – e sim, tão-somente, ao art. 150, VI, ‘c’, da Constituição –, podemos afirmar que a lógica a ela subjacente é válida para todas as imunidades subjetivas arroladas no inciso VI do art. 150 da Carta Política (alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’)*”.

³⁸ Quanto a este assunto, meios para provir a religião dos fundos necessários à sua manutenção, diz Carrazza (2010, p. 796): “Depois, se as próprias pessoas políticas, sem perda de *status*, remuneram-se pelos serviços que prestam, obtendo, assim, os meios econômicos que lhes permitem alcançar os fins que a Constituição lhes aponta, *mutatis mutandis*, o mesmo podem fazer as Igrejas, sem que se lhes afaste a imunidade tributária. As rendas destas últimas, desde que aproveitadas em suas finalidades essenciais (religiosas), podem perfeitamente provir de serviços remunerados, que escaparão à incidência do ISS; de aluguéis de imóveis e de doações em dinheiro, que refugiarão ao IRPJ; de vendas de objetos sacros, que não serão alcançados pelo ICMS; e assim por diante.

Logo, a adoção, pela Igreja, de medidas econômicas bem como a cobrança de preços – ainda que correspondam aos de mercado – pelos serviços prestados à comunidade não a transformam, como num passe-de-mágica, numa empresa privada, sujeita aos tributos em geral. Para que a imunidade continue presente basta que as rendas e receitas daí advindas venham empregadas na realização de suas finalidades essenciais”.

O mesmo se poder dizer das prestações que recebem de seus fiéis, por meio de oblações, oferendas (esmolas ou coletas) e liberalidades de uso.

Desenvolvendo o raciocínio, também estamos convencidos de que estão abrangidas pela imunidade as aplicações financeiras, no Brasil e no exterior, dos rendimentos da Igreja (provenientes, por exemplo, de doações dos fiéis), porque, preservando-lhe o patrimônio, melhor garantem o culto religioso, sem caracterizar, no entanto, *ânimo de lucro*.

Mas ao contrário da imunidade traçada na alínea c, não subsiste a necessidade de os ganhos serem aplicados integralmente no País. Fosse o contrário, dificultar-se-ia a divulgação da fé no exterior e evangelização de novos fiéis³⁹ (CARRAZZA, 2010, p. 800).

Quanto à classificação, não há dúvida para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 77), de que se trata de imunidade subjetiva, sendo que é jurisprudência pacífica do STF que “a interpretação de que o vocábulo ‘templos’ não deve ser entendido apenas como os prédios ou as instalações onde ocorre o culto, e sim como ‘entidades religiosas’. A base para essa interpretação é o § 4.º do art. 150, que, literalmente, se refere a ‘entidades’, ou seja, ‘pessoas jurídicas’”.

Este tema será objeto de análise no próximo item.

2.2.1 Conceituando “templos” e “cultos”

Da mesma forma que será necessário conceituar livros, jornais e periódicos e papel, quando estudarmos a imunidade cultural, faz-se necessário neste momento se conceituar “templos” e “cultos”.

³⁹ “EVANGÉLICOS PELO MUNDO

Embora o Brasil seja – de longe – o maior país pentecostal do mundo, o fenômeno não é exclusividade nacional. Por ser o berço desta tradição religiosa, os Estados Unidos ainda concentram a segunda maior massa pentecostal do mundo: quase seis milhões, ou perto de 2% de sua população. Quando se trata de evangélicos de forma geral, os americanos nos superam em larga margem: são 44 milhões nos EUA, contra 27,6 milhões no Brasil. Tirante os dois gigantes, o continente onde encontram-se mais evangélicos é a África. Só na Nigéria são mais de 25 milhões, seguidos pelos 10,3 milhões da Etiópia e os 9,4 milhões do Quênia. Na Ásia, os evangélicos representam mais da metade da população da Coreia do Sul, sendo um quarto deles de pentecostais, e também prosperam na Índia (11 milhões, pouco se comparado à maioria hinduísta do país) e na Indonésia (5,3 milhões). Entre os latino-americanos, destacam-se as massas evangélicas da Argentina, com 2,5 milhões de religiosos – quase todos pentecostais – e do México com 2,4 milhões. Toda esta presença internacional tem estimulado muitas das igrejas evangélicas brasileiras a abrir filiais no exterior. A Igreja Universal do Reino de Deus possui sede em todos os continentes do planeta - está em 70 países. A Internacional da Graça de Deus, do telepastor R.R. Soares vai pelo mesmo caminho: já chegou aos Estados Unidos, ao México e ao Japão. E dentre as mais antigas, a Assembléia de Deus possui endereços nas Américas, na Ásia e na Europa”. (Veja.com: evangélicos. Disponível em: <http://veja.abril.com.br/idade/exclusivo/evangelicos/em_resumo.html>. Acesso em: 18/11/2011)

Sobre este assunto, discorre Roque Antonio Carrazza (2010, p. 800): “Desde que preencham suas finalidades essenciais, as Igrejas não precisam cumprir outros requisitos para continuarem sob o pálio do art. 150, VI, “b”, da CF. Estão livres de IRF quando aplicam seus recursos no exterior a fim de propagar e disseminar, para todo o orbe, seu corpo de doutrinas”.

Para ambas as palavras deve ser dada interpretação extensiva, de forma a se respeitar a intenção do legislador constitucional, que era de dar proteção à liberdade religiosa.

Esta é a lição de Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 239-240):

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo *culto*, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra – *templo* – ficará prejudicada. 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. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas *templos*.

E também de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 786):

A propósito, vale salientar que a expressão “templos de qualquer culto” há de receber interpretação abrangente, de modo que, no contexto constitucional, deve ser tomada no sentido de *Igrejas*, em suas várias formas organizacionais.

Por *Igreja* entendemos a instituição religiosa que cultua, por meio de ritos próprios, um Ser Transcendental e que, no dizer expressivo de Del Giudice, “tende a conseguir o bem comum sobrenatural da santificação dos fiéis”.

Carrazza (2010, p. 802) anota, ainda, que “a palavra ‘culto’ é polissêmica, servindo para designar tanto o conjunto de ritos desenvolvidos por uma Igreja como a própria ‘**confissão religiosa**’” (grifou-se).

Já confissão religiosa (CARRAZZA, 2010, p. 802):

[...] nada mais é que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer, que nutrem a mesma fé numa dada divindade.

Assim, qualquer confissão religiosa deve ser abrangida pela imunidade religiosa dentro do conceito de culto, desde que respeitados alguns requisitos mínimos (CARRAZZA, 2010, p. 802-803, grifou-se):

- a) **uma crença comum num Ser Supremo e Transcendente;**
- b) **alguns atos de culto disciplinando a relação dos fiéis**, que devem ser em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente, em que creem;
- c) **uma organização jurídica**, por mínima que seja, indicando a designação, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos (ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico);

d) **certa estabilidade**, isto é, vontade de perdurar no tempo⁴⁰.

Estes requisitos mínimos, a nosso ver, devem ser respeitados, de forma a evitar a proliferação desenfreada de negócios obscuros transmutados de cultos religiosos, sem um mínimo de organização ou doutrina religiosa definida, com o único intuito de se esquivar do pagamento de impostos.

São exemplos de confissão religiosa a católica, as protestantes, judaica, muçulmana etc. (CARRAZZA, 2010, p. 802). Também podem ser incluídas as religiões afrobrasileiras, como o candomblé ou a umbanda. E, por que não, até mesmo religiões pouco conhecidas ou difundidas, como o vodu haitiano ou o Santo Daime.

Quanto aos templos, Eduardo de Moraes Sabbag (2009b, p. 52) elenca três teorias que tentam conceituá-los:

Em resumo, pode-se afirmar que 3 (três) teorias tentam definir o conceito de *templo*. Vamos denominá-las (a) clássico-restritiva, (b) clássico-liberal e (c) moderna.

a) *teoria clássico-restritiva (concepção do templo-coisa)*: conceitua o *templo* como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na *coisificação* do templo religioso (*universitas rerum*), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. Exemplo: não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel – ou parte dele, se o culto, v.g., ocorre no quintal ou terreiro da casa – dedicado à celebração religiosa; de IPVA sobre o chamado templo-móvel (barcaças, ônibus, etc.);

b) *teoria clássico-liberal (concepção do templo-atividade)*: conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desonera de impostos o local destinado ao culto e, com maior abrangência, os seus anexos (*universitas juris*). Exemplo: não deve haver incidência de IPTU sobre a residência do religioso (anexa ao templo); de IPTU sobre o local destinado à aprendizagem da liturgia (conventos ou outras habitações de comunidades religiosas); de IPVA sobre o veículo utilizado pelo religioso para a realização do trabalho eclesial etc.

c) *teoria moderna (concepção do templo-entidade)*: conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, e não este objetivamente considerado. Nessa medida, o templo-entidade extrapola, conceitualmente, o plano da *universitas rerum* (conjunto de coisas), destacado na teoria clássico-restritiva, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.

Pontes de Miranda era adepto da teoria restritiva, enquanto Aliomar Baleeiro (2006, p. 502-503) se manifestava pela clássico-liberal:

⁴⁰ Acrescenta, ainda, outros requisitos ou características, não obrigatórios, como: “a) um governo eclesial definido e distinto dos demais; b) um código formal de doutrina e disciplina; c) ministros selecionados, após haverem concluídos estudos específicos; d) uma literatura própria; e) celebração de assembleias regulares; f) prestação de serviços religiosos com caráter regular; e g) escolas para o ensino religioso aos jovens”. (p. 803)

Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

[...]

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. Pontes de Miranda, entretanto, sustentou interpretação restritiva.

Nosso entendimento, contudo, é pela aplicação da *teoria moderna*, o que não poderia ser diferente, conforme será explicitado no item seguinte.

2.2.2 (Não)Extensão da imunidade

Muito se discute qual a interpretação que deve ser dada ao vocábulo “templos” da imunidade da alínea *b*.

Conforme trazido à tona no item anterior, e se faz importante relembrar, há três teorias principais: i) clássico-restritiva; ii) clássico-liberal; e iii) moderna. Novamente, cumpre dizer, que somos favoráveis à teoria moderna.

Afinal de contas, de pouco adiantaria imunizar apenas o prédio em si, o templo (exemplos: igreja, capela, sinagoga, mesquita, terreiro) se os rendimentos do culto religioso ou seus outros meios de evangelização e promoção da fé fossem tributados.

Desta forma, não apenas o “templo” deve ser abrangido pela imunidade, mas também os seus “anexos”, como explica de forma didática Roque Antonio Carrazza (2010, p. 790-791, grifou-se):

Mas a própria palavra “templos” tem sido entendida com certa dose de liberalidade. Assim, são considerados *templos* não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos – isto é, os locais onde o culto de professa –, mas também seus *anexos*, vale dizer, os imóveis que tornam possível ou, quando pouco, facilitam a prática da religião. **Exemplificando, consideram-se anexos dos templos, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério onde os religiosos ou os membros das ordens terceiras são sepultados etc.**, desde que estes imóveis venham empregados – como observa Aliomar Baleeiro – nas atividades essenciais do culto. Implementada esta condição, também eles não podem sofrer a incidência do IPTU. **Já, nas religiões protestantes, evangélica ou pentecostal são**

anexos dos templos a casa do pastor (local, pertencente à confissão religiosa, onde o pastor reside, prepara suas prédicas, recebe os fiéis etc.), o centro de formação de pastores etc.; na israelita, a casa do rabino (observados os mesmo requisitos), o centro de formação de rabinos (o rabinato); na umbandista, a casa do “pai-de-santo”, o terreiro onde são doutrinados os sacerdotes do culto; etc. Neste ponto não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.

E, como dito, também os proventos e rendimentos do culto religioso (CARRAZZA, 2010, p. 791):

Estão igualmente abrangidos pela imunidade em tela os rendimentos obtidos pela Igreja quando promove uma quermesse, desde que, comprovadamente, revertam em benefício do culto. O mesmo podemos dizer dos serviços de comunicação radiofônica e televisiva, se realizados com o propósito de evangelização.

Ainda, são abrangidos pela imunidade os serviços prestados pelo culto religioso inerentes àquela liturgia. Neste sentido, ensina Hugo de Brito Machado (2010, p. 304):

Nenhum imposto incide sobre os *templos de qualquer culto*. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto.

E Aliomar Baleeiro (2006, p. 502):

Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores licença ou taxa, a título de poder de polícia, pelo toque de sinos ou pelo número de círios acesos.

Contudo, parte considerável da doutrina defende que não são todos os bens pertencentes ao culto religioso que são albergados pela imunidade em tela. Bens ou serviços que nada tenham a ver com a função da religião devem ser objeto de tributação, de forma a evitar a concorrência desleal entre o culto e particulares prestadores dos mesmos serviços.

Expoentes deste entendimento são Roque Antonio Carrazza (2010, p. 792):

De qualquer modo, a imunidade, como anota Luís Eduardo Schoueri, não pode atropelar o princípio constitucional da livre iniciativa; e, assim, não se estende às atividades que podem ser exercidas, com igual proveito, pela iniciativa privada.

Portanto, a imunidade passa ao largo quando se demonstra a existência, no culto, da finalidade mercantil, isto é, de práticas típicas das entidades lucrativas, que levam ao enriquecimento pessoal dos membros da Igreja e que provocam desequilíbrio na concorrência.

E Hugo de Brito Machado (2010, p. 304):

Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos⁴¹.

Não é esse, contudo, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, como explica Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 77):

O Supremo Tribunal Federal [...] no julgamento do RE 325.822/SP (rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002), decidiu, por maioria, que não obstante a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto esteja restrita ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da pessoa imune, deveria ser afastada a incidência de impostos sobre **lotes vagos e prédio comerciais** de uma determinada entidade religiosa!

A verdade é que o STF equiparou, quanto a esse ponto, as alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Carta Política, o que o levou a acatar a alegação da impetrante segundo a qual o fato de tais imóveis estarem alugados a terceiros não excluiria a imunidade, porquanto a renda decorrente dos aluguéis vinha sendo integralmente destinada à manutenção das suas finalidades essenciais (vide Informativo 295 do STF⁴²).

O STF se manifestou no sentido de que o que importa para efeitos de imunidade é a finalidade. Se o bem ou serviço está trabalhando a favor do culto religioso, deve ser imune. Do contrário, deverá ser tributado.

Somos favoráveis ao entendimento do STF, por estar mais atinente à teoria moderna antes citada.

⁴¹ Comenta Machado (2010, p. 304) sobre a doutrina divergente neste ponto: “*Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trata de locação eventual de bens pertencente ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com a um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição*”.

⁴² Diz o Informativo 295 do STF:

“*Imunidade Tributária de Templos*

A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b e § 4º, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (CF, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI - instituir impostos sobre: ... b) templos de qualquer culto. ... § 4º As vedações expressas no incisos VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”). Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, conheceu de recurso extraordinário e o proveu para, assentando a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e das dependências que servem diretamente a estes fins, entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Vencidos os Ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF à vista de seu art. 19, que veda ao Estado a subvenção a cultos religiosos ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico”.

RE 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002. (RE-325822). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm>>. Acesso em 25/11/2011.

2.3 A imunidade de partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social – alínea c

Diz Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 240):

As pessoas tributantes são incompetentes para atingir com seus impostos o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, observados os requisitos da lei (art. 150, VI, c)⁴³.

E quais são estes requisitos da lei? Carvalho (2010, p. 241, grifou-se) os explicita:

Em que pese ao entendimento contrário de alguns autores (*sic*), parece-nos de cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, inc. II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraindo com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece, no art. 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do constituinte. **São eles:**

I – não distribuírem qualquer parcela de patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Roque Antonio Carrazza (2010, p. 806) também se manifesta neste sentido:

Deste modo, os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregados e as instituições educacionais ou assistenciais só podem gozar da imunidade a impostos se: a) não tiverem fins lucrativos; b) aplicarem todos os seus recursos no País; e c) escriturarem suas receitas em livros próprios e de modo adequado⁴⁴.

Ou seja, a imunidade não é automática, mas depende obrigatoriamente de respeito aos requisitos supracitados. E estes são os únicos requisitos que necessitam ser respeitados. Não pode a autoridade administrativa ou fiscal criar ou

⁴³ Para Carrazza (2010, p. 805), tal lei só pode ser a complementar: “[...] justamente por ela vai regular imunidades tributárias, que são ‘limitações ao poder de tributar’. Ora, estas, a teor do art. 146, II, da CF, só podem vir reguladas por meio de lei complementar”.

E Machado (2010, p. 305) afirma o mesmo que Carrazza: “Não pode haver imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações”.

⁴⁴ Carrazza (2010) ainda exemplifica: “Por todo o exposto, estamos percebendo que, se, por exemplo, uma entidade educacional efetuar a remessa de lucros para o exterior, já perde o direito ao benefício constitucional. O mesmo podemos dizer de uma entidade assistencial que remunere seus quadros de modo excessivo, fazendo aquilo que se convencionou chamar de ‘distribuição disfarçada de lucros’. Finalmente, não faz jus à imunidade uma entidade sindical de empregados que não esteja com seus livros fiscais em dia (enquanto não se organizar, terá que pagar impostos, como qualquer contribuinte)”. (p. 810)

alterar quaisquer deles, não importa qual o meio normativo utilizado, seja regulamento, portaria, parecer etc. (CARRAZZA, 2010, p. 811).

Apresentados rapidamente os três requisitos, cumpre tecer rápidas considerações sobre cada um deles.

O primeiro requisito diz respeito a não distribuição dos lucros.

Importante observar que não é o lucro que é impedido, mas a sua distribuição entre os dirigentes sindicais, presidentes de partidos, diretores de escolas e instituições de assistência social etc.

Afinal de contas o lucro é necessário. É com o lucro que a escola pode fazer um melhoramento em suas atividades (expandir uma biblioteca, construir uma quadra de esportes), que a entidade de assistência social pode abranger a sua área de atuação (comprando um ônibus adaptado a crianças portadoras de necessidade especiais, por exemplo) etc.

Neste sentido, diz Roque Antonio Carrazza (2010, p. 807): “Observamos que a ausência de fins lucrativos exige tanto a não-distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas como o investimento dos resultados econômicos na própria entidade”.

Já Luciano Amaro (2011, p. 178) ensina: “A parte final da alínea c do inciso VI do art. 150 (‘sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei’) aplica-se apenas às instituições de educação e de assistência social, e não a todas as entidades mencionadas na alínea”.

E complementa (AMARO, 2011, p. 180):

A inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) foi corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não distribuição de patrimônio ou renda. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar a lucro. A entidade (se seu criador não visou lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que – repita-se – não impede que ela aplique disponibilidades de

caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit)⁴⁵.

Se distribuídos os lucros, qualquer que seja a aparência, meio ou forma, não há mais a aplicação da imunidade, como nos ensina Carrazza (2010, p. 808): “Melhor dizendo, a imunidade somente cai por terra quando, sob a aparência de salários, os funcionários, dirigentes, administradores e gestores vêm a ser alvo de verdadeiras distribuições disfarçadas de lucros”.

O segundo requisito versa sobre a aplicação exclusiva dos recursos em nosso País, permitindo, todavia, investimentos no exterior, desde que os dividendos sejam repatriados.

Esta é a lição de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 808-809):

De seu turno, a necessidade de *aplicação dos recursos no País* impede que haja remessa definitiva de divisas ao exterior ou, mesmo, que a entidade auxilie financeiramente outras congêneres no exterior (partido político, instituição educacional, sindicato de empregados etc.). No entanto, para aumentarem seu patrimônio, podem, sem perda da imunidade, fazer investimentos que eventualmente levem a aplicações financeiras no exterior. Basta que os dividendos assim obtidos venham, na consecução de suas finalidades, investidos integralmente no País.

Já o terceiro e último requisito demonstra a necessidade de se manter escrituração em livros contábeis.

Mesmo que seja uma escrituração simples, esta se faz necessária, pois através de tal escrituração se pode determinar os proventos e rendas da entidade, do partido, etc., permitindo que se verifique se houve respeito ou não aos outros dois requisitos.

Neste sentido, doutrina Carrazza (2010, p. 809):

Finalmente, a exigência de escrituração, em livros próprios, das suas receitas fornece ao Fisco instrumentos aptos a averiguar o cumprimento dos requisitos anteriormente mencionados. Trata-se de dever instrumental tributário (*obrigação acessória*), que deve ser cumprido pela entidade interessada, sob pena de, se não o fizer ou o fizer de maneira incompleta, permanecer temporariamente alijada da imunidade.

⁴⁵ E diz Carrazza (2010): “Em suma, o art. 14, I a III, do CTN dá plena eficácia e total aplicabilidade ao art. 150, VI, “c”, da CF. Os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores e as instituições educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, que atenderem aos requisitos deste art. 14, I a III, têm o inafastável direito de não serem alcançados por meio de tributos que revistam as características de imposto”. (p. 810)

Mais uma vez Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 79) classificam a imunidade como sendo subjetiva: “Trata-se de **imunidade subjetiva**. A regra constitucional [...] é complementada pelo § 4.º do art. 150”.

2.3.1 Os partidos políticos e suas fundações

Da mesma forma que ocorre na imunidade religiosa (alínea *b*), tal imunidade vem assegurar que partidos da oposição (e suas fundações) não sejam massacrados por meios de altos impostos (lembrando-se que o poder de tributar é o poder de destruir) pelos partidos de situação, reforçando a democracia em nosso País.

Deste pensamento, não discordam Alexandrino e Paulo (2009, p. 79): “A imunidade dos partidos políticos e fundações por eles mantidas (ambos pessoas jurídicas de direito privado) visa a garantir a própria existência de um Estado democrático de direito”.

Para Paulo de Barros Carvalho (2010), tal medida se justifica, pois:

Os partidos são células de capital relevância para a organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes dos vários setores comunitários, que dentro deles discutem e aprovam os programas e as grandes teses de interesse coletivo. As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpria ao Estado desempenhar. (p. 240)

E afirma Roque Antonio Carrazza (2010, p. 813), também no mesmo sentido, que: “Os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito privado que visam assegurar a autenticidade do regime representativo, no interesse da democracia”.

Complementando que (CARRAZZA, 2010, p. 813): “[...] a pluralidade partidária é não só louvável, como necessária ao perfeito funcionamento das instituições. Os partidos políticos são, em suma, verdadeiros instrumentos de governo”.

Eduardo Sabbag (2009b, p. 54) identifica o elemento teleológico desta imunidade:

O elemento teleológico que sustenta tal imunidade é a liberdade política. Com efeito, o partido político é criatura constitucional que dá sustentação e

autenticidade ao regime democrático e ao liberalismo. Nesse contexto, o art. 1.º, V, da CF sinaliza, como um dos fundamentos de nossa República, o pluralismo político, ratificando a desoneração, quanto aos impostos, de tais entidades.

Mas não é todo partido que se beneficia da imunidade em estudo. Para tanto é necessário que seja regularmente constituído, com registro no Tribunal Superior Eleitoral, bem como não tenha por objetivo político a propagação de doutrinas contrárias à lei (CARRAZZA, 2010, p. 815).

Assim, ficam de fora partidos que atuam na ilegalidade, como o Partido Nazista Brasileiro, que, infelizmente, existe em nosso país⁴⁶ (Brejo.Com. *Você sabia que existe o Partido Nazista Brasileiro?* Disponível em: <<http://brejo.com/2011/05/19/voce-sabia-que-existe-o-partido-nazista-brasileiro/>>. Acesso em: 29/12/2011).

E como dito acima, também as fundações dos partidos políticos são abrangidas pela imunidade, como, por exemplo, a Fundação Pedroso Horta, do PMDB (CARRAZZA, 2010, p. 815 e SABBAG, 2009b, p. 54).

2.3.2 Entidades sindicais

São abrangidas pela imunidade apenas as entidades sindicais que representam os trabalhadores, conforme redação expressa da alínea c, conforme lição de Alexandrino e Paulo (2009, p. 79):

A imunidade das entidades sindicais dos **trabalhadores** abrange os sindicatos e as centrais sindicais de empregados (categorias profissionais), **não incluindo** os sindicatos de categorias econômicas, isto é, **não fazem jus a essa imunidade as entidades sindicais patronais.** (p. 79)

Já para Eduardo Sabbag (2009b, p. 55): “A presente imunidade protege tão somente os sindicatos dos empregados, isto, as entidades obreiras. Note, pois, que os demais – os sindicatos patronais ou dos empregadores – receberão a tributação com normalidade”.

⁴⁶ Tal partido atua na ilegalidade, como dito, aproveitando-se da Internet para difundir suas ideias através do site <<http://www.nacional-socialismo.com/index.htm>>.

Bem anota Carrazza (2010, p. 814) que “*não merecem esta benesse [imunidade tributária] os partidos políticos clandestinos ou criminosos (v.g., o Partido Nazista Brasileiro, que, segundo reportagem recente, absurdamente existe na clandestinidade), ou que tenham em seus programas disposições que brigam com o ideário de liberdade, tolerância, igualdade, justiça etc., estampado no próprio Preâmbulo de nossa Constituição.*”

Mas qual o motivo desta proteção? Roque Antonio Carrazza (2010, p. 815, grifou-se) explicita:

Também são imunes a impostos as entidades sindicais dos trabalhadores⁴⁷. Remarcamos: *dos trabalhadores*. Andou bem a Constituição ao excluir do benefício as entidades patronais.

O que a Carta Magna pretendeu, sem dúvida, **foi favorecer a sindicalização dos trabalhadores, máxime daqueles que exercem misteres economicamente mais humildes** (v.g., barbeiros, empregados no comércio varejista, padeiros etc.).

Aparentemente discorda Hugo de Brito Machado (2010, p. 290-291) quanto à não extensão da imunidade às entidades sindicais patronais:

São também imunes as entidades sindicais. A letra do dispositivo constitucional refere-se apenas a entidades sindicais dos trabalhadores, o que revela o seu caráter demagógico. Estariam os sindicatos patronais sujeitos à tributação? Poderia o Estado esmagá-los com impostos? A liberdade de associação seria assegurada apenas aos trabalhadores? Qual a abrangência da palavra *trabalhadores*, no texto em questão? Parece-nos deve abranger as entidades sindicais em geral, mas o dispositivo constitucional está aí, a desafiar a argúcia dos hermeneutas que não pretenderam ficar com a sua literalidade.

E “o elemento teleológico está na proteção do lado tido como hipossuficiente na relação laboral, isto é, o do empregado. Ademais, tal proteção vem ao encontro dos direitos sociais previstos na Carta Magna (art. 8.º da CF)” (SABBAG, 2009b, p. 55).

2.3.3 Instituições de ensino e de assistência social

Sabe-se que o Estado brasileiro não é capaz de prover a todos os seus cidadãos e contribuintes todo o ensino e assistência social necessários a uma boa qualidade de vida ou educação.

Assim, nada mais justo que instituições de ensino e de assistência social, que tomam para si esta responsabilidade estatal, sejam também beneficiadas com a imunidade, por ausência de capacidade contributiva, conforme doutrina de Carrazza (2010, p. 820).

⁴⁷ Completa Carrazza (2010, p. 815): “Quando a Constituição, para fins de imunidade, alude às entidades sindicais dos trabalhadores, está englobando igualmente as federações e confederações, isto é, as associações sindicais de segundo e terceiro graus. [...] Consignamos, ainda, que a imunidade em tela alcança também as centrais sindicais (por exemplo, a Central Única dos Trabalhadores)”.

Esta é a lição de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 817-818):

Assim, em face da relevância da educação, e cômico das deficiências do Estado no setor, o Constituinte houve por bem autorizar fosse o ensino proporcionado também por meio de instituições privadas. Com efeito, o art. 209 da Carta Fundamental declara textualmente ser o ensino “livre à iniciativa privada”, bastando que ela cumpra “as normas gerais da educação nacional” (inciso I) e tenha “autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público” (inciso II).

Impende notar que a educação de que aqui se cogita, longe de circunscrever-se à convencional transmissão de conhecimentos, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós-graduação (*stricto e lato sensu*), abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como, de resto, literalmente estipula o art. 23, V, da CF.

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas.

Que o mesmo autor completa (CARRAZZA, 2010, p. 826-827):

Adiantamos que instituição de assistência social é a pessoa jurídica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais, tais como enumerados no art. 6º da CF⁴⁸ [...].

Observa-se, por outro lado, que a imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, caracteriza-se como uma concretização normativa do direito fundamental da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF⁴⁹). Por girar em torno de um direito fundamental das pessoas, é *cláusula pétrea*, a teor do art. 60, § 4º, IV, da CF⁵⁰.

Podemos dizer que o preceito estampado no art. 150, VI, “c”, da Lei Maior estimula a sociedade civil a, sem fins lucrativos, agir em benefício das pessoas carentes, suprindo, destarte, as insuficiências das pessoas carentes, suprindo, destarte, as insuficiências das pessoas políticas no campo de assistência social.

E de Eduardo Sabbag (2009b, p. 55-56):

O *ensino* é a transmissão de conhecimento ou de informações úteis à educação. Esta deve ser compreendida de modo lato: a proteção à educação formal ou curricular (escolas, faculdades, universidades etc.) e a

⁴⁸ Constituição Federal:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

⁴⁹ Constituição Federal:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

III - a dignidade da pessoa humana;

⁵⁰ Constituição Federal:

Art. 60. *omissis*

[...]

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

[...]

IV - os direitos e garantias individuais.

educação informal ou extracurricular (bibliotecas, centros de pesquisa, museus, teatros, centros de estudos etc.). Com efeito, tais entidades merecem o manto protetor da imunidade, uma vez que secundam o Estado no atendimento de interesse público inafastável.

[...]

As instituições de assistência social são aquelas que auxiliam (art. 204, II, da CF) o Estado no atendimento dos direitos sociais (art. 6.º da CF), tais como a saúde, a segurança, a maternidade, o trabalho, a moradia, a assistência aos desamparados etc. Nesse cenário, têm despontado as entidades do chamado terceiro setor, isto é, aquelas instituições preocupadas com a prática social da benemerência, v.g., entidades beneficentes, organizações de voluntariado, ONGs (Organizações Não Governamentais), OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), entre outras.

Tal imunidade também deve ser alargada a museus, centros de pesquisa, academias de artes, ciências, letras etc., desde que tenham objetivos de ensino (didáticos), contribuindo para a educação (CARRAZZA, 2010, p. 822).

Bem como a “instituições fechadas e de previdência privada, também chamadas ‘fundos de pensão’, que, por sua natureza orgânica e finalidades, estão abrangidas pelo benefício constitucional”⁵¹ (CARRAZZA, 2010, p. 828).

Quanto aos requisitos, cumpre dizer que “a imunidade das instituições de educação e de assistência social, todavia, é condicionada. Só existe para aquelas instituições sem fins lucrativos [...]” (MACHADO, 2010, p. 306).

Isto não quer dizer que estas instituições devam atuar no vermelho ou apenas empatar as suas receitas com despesas, muito menos que os serviços prestados devam ser gratuitos⁵². Não é esta a intenção do legislador constitucional.

Quer dizer, repita-se, tão somente, que não devem os lucros ser distribuídos entre seus dirigentes, presidentes, funcionários etc. Devem ser revertidos em benefício da atividade.

Esta é a lição de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 829):

A instituição assistencial sem fins lucrativos não perde tal característica – e, por via de conseqüência, o direito à imunidade – ainda que se dedique a atividades remuneradas, capazes de prover-lhe os recursos necessários à

⁵¹ Desde que respeitem alguns requisitos: “a) não [tenham] *animus distribuendi* (embora, por vezes, tenham *animus lucrandi*); b) [preençam] o requisito da *universalidade (generalidade)*, ainda que restrita a uma categoria de pessoas (v.g., os funcionários de uma grande empresa); e c) [mirem] o interesse público.

⁵² A este respeito, diz Carrazza (2010, p. 820): “quando dizemos ‘sem finalidade de lucro’, absolutamente não estamos querendo dizer significar que a gratuidade na prestação deste serviço é requisito essencial para o desfrute da imunidade”. E, mais adiante, complementa (CARRAZZA, 2010, p. 831): “Portanto, são também abrangidas pela imunidade as *atividades-meio* da instituição assistencial, vale dizer, as medidas, inclusive financeiras, que tenham por escopo carrear-lhes novos recursos, para o melhor atingimento de seus fins. Afinal, graças a elas a entidade não se estiolará”.

sua manutenção e de seus programas desinteressados. Portanto, as suas receitas não precisam ser negativas; tampouco limitar-se a cobrir-lhes os *custos operacionais*. Pode, ainda, ter sobras financeiras e aplicá-las no mercado financeiro, inclusive no exterior, evitando, assim, que, a médio ou longo prazo, feneça. Basta que os resultados obtidos sejam reinvestidos, no Brasil, na consecução de seus objetivos institucionais.

Da qual não discorda Hugo de Brito Machado (2010, p. 306):

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.

E “evidentemente, para fins de imunidade, os serviços prestados por estas instituições devem estar relacionados, de modo direto, com seus objetivos institucionais, apontados nos respectivos estatutos ou atos constitutivos” (CARRAZZA, 2010, p. 810-811), como já explicita o § 4º.

3 A IMUNIDADE CULTURAL – ALÍNEA D

Reza a alínea *d* que: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*”.

Tratar-se-á dos princípios norteadores, avanços tecnológicos e interpretações mais adiante, cabendo neste momento apenas traçar pequenas balizas quanto a este comando.

Diz Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 241-242) que:

A redação do art. 150. VI, *d*, da Constituição Federal menciona o livro, o jornal e os periódicos, e o papel destinado à sua impressão. [...]

Qualquer livro ou periódico, e bem assim o papel utilizado para sua impressão, sem restrições ou reservas, estarão à margem dos anseios tributários do Estado, no que concerne aos impostos. De nada vale argüir que a frequência da edição seja pequena, que o livro tenha características especiais, ou, ainda, que o papel não seja o mais indicado para a impressão. Provado o destino que se lhe dê, haverá a imunidade. Para essa hipótese, sendo uma disposição de eficácia plena e aplicabilidade imediata, nada tem a lei que complementar.

Quanto à classificação, “a imunidade dos livros, periódicos e do papel destinado à sua impressão é classificada, por muitos, como do tipo objetivo, pouco importando as qualificações pessoais da entidade que opera com esses bens (CARVALHO, 2010, p. 242)⁵³”.

Ante o caráter objetivo da imunidade em estudo, não estão abrangidos a livraria, a banca de jornais, o jornaleiro ou o comerciante de qualquer espécie. (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 84). Tal imunidade se refere a alguns impostos

⁵³ Concorde com este pensamento o ilustre Roque Antonio Carrazza (2010, p. 853): “Por outro lado, somos inclinados a aceitar – apesar de já termos sustentado o contrário, em edição anterior – que esta imunidade é objetiva e, por isso, não alcança a empresa jornalística, a empresa editorial, o livreiro, o autor etc., que, por exemplo, deverão pagar o imposto sobre os rendimentos que obtiverem com o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão”.

Também dispõem Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 84): “É uma imunidade objetiva, abrangendo todos os **impostos** que poderiam incidir sobre as operações com esses bens [...] Imunes são as operações de importação, produção ou circulação destes bens, não a renda resultante da sua venda. Fica afastada, por exemplo, a incidência de II, IPI, ICMS, **não de imposto de renda**”.

reais (IPI, II, IE, ICMS), não aos pessoais (IRPJ, IRPF). Também não se refere ao IPVA (SABBAG, 2009b, p. 59).

E a Constituição Federal de 1988 não foi a única em nosso país a trazer esta imunidade. Ela já não era novidade no ordenamento pátrio quando da constituinte (MACHADO, 2010, p. 306):

Elaborado na vigência da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, o CTN considera imune “o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais e periódicos e livros” (art. 9º, inc. IV, letra “d”). E assim era na Constituição de 1946 (art. 31, letra “c”). Mas na Constituição de 1967, em sua redação original como na decorrente da Emenda n. 1, de 1969, consideraram-se imunes “o livros, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado a sua impressão” (art. 19, inc. III, letra “d”). A Constituição Federal de 1988 manteve a imunidade para *livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão* (art. 150, inc. VI, letra “d”). A imunidade, aqui, é tipicamente objetiva. Não importa a pessoa a quem pertença o livro, o jornal ou periódico, ou o papel. Este último tem a imunidade condicionada à destinação.

E ainda que o inciso VI fale apenas sobre “impostos”, a doutrina de Hugo de Brito Machado entende que esta imunidade deve abranger outros tributos, como taxas e contribuições de melhoria. Caso contrário, poderia “[...] ensejar o amesquinamento da imunidade” (MACHADO, 2010, p. 307). Entendemos, contudo, que não devem ser abrangidas as taxas, pelo mesmo motivo explanado quando abordamos a imunidade recíproca (alínea a).

Feitas estas considerações iniciais, passemos a melhor analisar as características da alínea *d*.

3.1 Proteção à liberdade de expressão, informação e cultura etc.

Inegável que “a imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura” (MACHADO, 2010, p. 307)⁵⁴.

Além disto, a imunidade da alínea *d* também tem grande importância na liberdade religiosa e de culto, conforme leciona Carrazza (2010, p. 797):

⁵⁴ Neste sentido, diz Carrazza (2010, p. 834): “Com toda a facilidade notamos que o que a Constituição pretende, neste ponto, é garantir a liberdade de comunicação e de pensamento (aí compreendida a liberdade de imprensa) e, ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo”.

Quanto aos livros religiosos (bíblias, livros de doutrina, missais, biografias de santos etc.), aos catecismos, às estampas sagradas, às revistas de proteção cristã, aos “santinhos”, que costumam ser comercializados no interior dos templos, contam com o benefício da imunidade tributária, só que agora em função do disposto no art. 150, VI, “d”, da CF.

Caso contrário (não houvesse a previsão de tal imunidade), poderia o Estado (genericamente qualquer ente tributante) se valer de altos impostos de forma a esmagar publicação contrária ao seu programa de governo; jornal que denunciasse esquemas de corrupção; revistas que trouxessem à tona favorecimento de determinadas pessoas e empresas em licitações; etc.

Também nada impediria de este mesmo Estado corrupto favorecer a imprensa aliada a seus propósitos e doutrinas. Poderia, através de isenções ou outros meios, apoiar editoras que publicassem livros e cartilhas com a doutrina do partido de situação ou com críticas aos partidos de oposição.

Desta forma, muito importante a previsão constitucional da imunidade, pois, como bem anota Carrazza (2010, p. 835) “[...] já se disse que da liberdade de pensamento derivam, de algum modo, todos os outros direitos fundamentais”.

Como poderia um povo questionar o seu governante se não tivesse acesso à livre imprensa, ao livro, às revistas e aos jornais a preços populares? Como poderia fiscalizar a conduta de seus governantes, de seus dirigentes? Ou da truculência com que estes tratam a população?

Não é apenas a liberdade de expressão ou a proteção ao estado democrático de direito que estão agasalhadas. Também está agasalhado o direito ao lazer (caso de revistas infantis, romances, álbuns de figurinhas etc.), à instrução e educação (livros didáticos, apostilas, manuais técnicos, revistas científicas) dentre outros valores.

E não poderia ser diferente, conforme o pensamento de Carrazza (2010, p. 836):

Por outro lado, a liberdade de pensamento, contribuindo decisivamente para a difusão da cultura, reforça a própria educação do povo. E – é oportuno frisa – uma Nação só se desenvolve quando a maior parte das pessoas tem acesso à Educação.

Nenhuma nação se desenvolve sem informação, sem cultura, sem educação, sem imprensa livre, sem a livre veiculação de ideias, sem o fortalecimento das instituições.

Quanto à importância da imunidade cultural para a saúde das instituições, anota Carrazza (2010, p. 836):

Isto tudo explica porque nossa Lei Maior tratou de dar *meios materiais* para que as pessoas possam divulgar suas idéias.

Uma das fórmulas encontradas foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre o livro, o jornal, o periódico e o papel de imprensa. Estas imunidades não só são totalmente louváveis, como necessárias ao perfeito funcionamento das instituições.

É por estes e outros motivos que não deve haver simples interpretação literal da Constituição, dando-se imunidade tão somente aos veículos ali insertos veiculados em papel. Há que se verificar o “elemento teleológico” da norma, conforme a lição de Sabbag (2009b, p. 60):

No cotejo entre o conteúdo difundido e o elemento teleológico, tem prevalecido este em detrimento daquele. Vale dizer que a melhor exegese tem sinalizado que o importante é prestigiar a liberdade de expressão, independentemente do suporte físico difusor do conhecimento (papel, celulóide, plástico) ou da forma de transmissão (caracteres alfabéticos, signos, *Braille*, impulsos magnéticos etc.).

Pois, para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 84):

Essa imunidade é destinada a estimular a disseminação da cultura pelos meios nela descritos (livros, jornais e periódicos de papel). O objetivo é facilitar, mediante a redução dos custos de edição, impressão e distribuição dos livros, dos jornais, dos periódicos veiculados em papel, e do próprio papel destinado a sua impressão, a livre manifestação do pensamento (CF, art. 5.º, IX) e o acesso à informação (CF art. 5.º, XIV).

3.2 Conceito de “livros, jornais e periódicos”

Para que se possa aferir o alcance da imunidade cultural (alínea d), é importante que se conceitue os “livros, jornais e periódicos” ali referidos.

De Plácido e Silva (2009, p. 858, 787 e 1028) assim os define:

LIVRO. Derivado do latim *líber, libri*, é o vocábulo usado para designar, de modo geral, toda coleção de cadernos, impressos, manuscritos ou em branco, isto é, sem conter qualquer escrito, ligados entre si por uma costura ou por outro método, protegidos exteriormente por duas capas⁵⁵.

⁵⁵ Este também é o “conceito” de livro tradicional trazido no pensamento de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 837): “*Todos nós sabemos que um livro é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc., impressos por meio de caracteres. Esta é a acepção corriqueira de livro, que qualquer dicionário registra*”.

JORNAL. [...] Exprimindo, no entanto, o que é *diário, cotidiano*, mostra-se de *dia a dia*, foi aplicado para designar a *publicação informativa*, editada *diariamente* [...].

A rigor, esse seria somente o sentido do vocábulo, em relação às impressas ou aos órgãos da imprensa: o que se publica diariamente.

PERIÓDICO. [...] Como expressão técnica, em uso na linguagem de imprensa, entende-se a publicação que *não é efetiva* ou *diária*, mas é feita em dias determinados da semana, do mês ou do ano.

Se fôssemos interpretar a imunidade cultural com base nos conceitos do jurista, qualquer aglomerado de folhas seria alcançado pela imunidade. Desta forma, imunizar-se-iam os livros de bordo, de ponto, contábeis etc., o que não era a intenção do legislador constitucional (de proteger e facilitar a liberdade de expressão)

Assim, há a necessidade de uma interpretação moderna dos vocábulos referidos, especialmente do livro. Neste ponto, valiosa é a lição de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 838):

Deveras, *livro*, na acepção do art. 150, VI, “d”, da CF, é o veículo de transmissão do pensamento, pouco importando o processo tecnológico que a realiza (impressão gráfica em papel, impressão magnética em disquete de computador, gravação em fita de vídeo etc.).

Levando-se em consideração que o livro “é o veículo de transmissão do pensamento”, nada mais lógico, repita-se, que a imunidade em estudo não abranja aqueles livros que nada transmitem, nada ensinam, nada doutrinam.

Ou seja, a imunidade não alberga os aglomerados de folhas que são livros apenas na forma, não no conteúdo, como bem anota Eduardo de Moraes Sabbag (2009b, p. 60):

[São excluídos] da imunidade alguns “livros”, que não veiculam idéias, nem pensamentos formalmente considerados: livro de ponto, livro de bordo, livros fiscais, livro de atas. Incluem-se no conceito de *livros*, para o STF, os manuais técnicos e apostilas (RE 183.403-SP/2000).

Desta forma, nada mais natural que tecnologias modernas de transmissão deste mesmo pensamento do livro tradicional também sejam agasalhadas pela imunidade cultural da alínea *d* da Constituição Federal.

Dentre estas várias tecnologias, Carrazza (2010, p. 797-798) destaca algumas que, na sua doutrina, são merecedoras da imunidade:

Também estamos convencidos de que devem ser equiparados aos livros, para fins de *imunidade tributária*, os *veículos de idéias*, que hoje lhes fazem as vezes, isto é, os livros eletrônicos (*v.g.*, discos, disquetes, *CD-Roms*,

slides, videocassetes, filmes e, mais recentemente, o produto denominado *kindle*, que tem função exclusiva de possibilitar a leitura digital de livros, jornais e periódicos.

No mesmo diapasão é o pensamento de Willian Jefferson Quintanilha (2009, p. 296), para quem os “livros editados em CD-ROM, fitas cassetes, fitas de vídeo, DVD, e-books, livros eletrônicos ou qualquer outra base, são abrangidos pela imunidade”.

Contudo, tal interpretação não é unânime na doutrina nem na jurisprudência pátrias. Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 85) informam que a extensão desta imunidade cultural aos veículos de pensamentos eletrônicos (CDs, DVDs, fitas etc.) não é aceita pelo Supremo Tribunal Federal, nem pode ser pretendida com base em uma interpretação histórica do comando da CF⁵⁶.

Interessante trazer à nossa discussão sobre o conceito de livro a redação da Política Nacional do Livro, comentada por Sabbag (2009b, p. 60):

O legislador, de outro lado, manifestou-se sobre o tema, ao instituir a política nacional do livro, na Lei 10.753/2003, em cujo arts. 1.º, II, e 2.º, parágrafo único, VII⁵⁷, refere-se ao livro “em meio digital” como objeto equiparado a livro.

⁵⁶ Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 87) esquematizam o alcance ou não da imunidade em tela:

IMUNIDADE OBJETIVA DO LIVRO, JORNAIS E PERIÓDICOS	
ALCANÇA	NÃO ALCANÇA
as operações de importação, produção e circulação de bens enunciados como imunes (IPI, II e ICMS)	os rendimentos decorrentes das atividades das empresas que produzem ou comercializam os bens imunes
papel fotográfico, inclusive para a fotocomposição por laser e papel para telefoto	publicação em meio diferente de papel (DVD, CD, arquivos digitais, livros eletrônicos etc.)
filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas	tinta, solução de base alcalina concentrada e quaisquer máquinas ou equipamentos, utilizados na impressão ou fabricação dos bens imunes
películas de polímero de propileno utilizadas em capas de livros, integrando-se ao produto final	tiras de plástico para amarrar jornais
listas telefônicas, ainda que veiculem anúncios e publicidade	encartes ou folhetos de propaganda comercial separados do corpo do jornal e distribuídos juntamente com ele
serviço de veiculação de anúncios e propaganda em jornais e revistas, impressos em seu corpo	calendários, manuais ou papéis impressos de propaganda mercantil, industrial ou profissional
apostilas didáticas, álbuns de figurinhas e as próprias figurinhas	agendas de anotações

⁵⁷ Lei 10.753/2003:

Art. 1º Esta Lei institui a Política Nacional do Livro, mediante as seguintes diretrizes:

[...]

II - o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida;

[...]

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

[...]

A nosso pensar, tendemo-nos a crer que se deve estender a regra às obras impressas ou virtuais, que abarquem conteúdo específico ou variado, no intuito de difundirem um conhecimento formalmente considerado.

Por interpretação do inc. VII do parágrafo único do art. 2º desta lei, os livros eletrônicos, magnéticos (DVDs, CDs, fitas cassetes) e óticos apenas seriam imunes caso utilizados por pessoas portadoras de deficiência visual.

Mas a redação desta lei não pode impor obstáculos à imunidade constitucional, pois, como dito, o que importa é o sentido finalístico do veículo de pensamento, pouco importando a sua forma (CARRAZZA, 2010, p. 841):

Portanto, é o *fim* a que se destina o *livro* – e, não a sua forma – que o torna imune a impostos. Do contrário, para aplicarmos corretamente a alínea “d”, teríamos que esmiuçar o que é realmente um *livro*, isto é, quando podemos dizer que temos diante de nós um verdadeiro livro.

Tal interpretação decorre de evolução natural da tecnologia. Se durante a Constituinte de 1988 não havia à disposição outro veículo de pensamento que não “o aglomerado de folhas”, não é mais esta a realidade hodierna (CARRAZZA, 2010, p. 837, grifou-se):

A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de *imunidade*, os *veículos de idéias*, que hoje lhe fazem as vezes (*livros eletrônicos*), ou, até, o substituem. Tal é o caso – desde que didáticos ou científicos – dos discos, dos disquetes de computador, dos *CD-Roms*, dos *slides*, dos videocassetes, dos filmes etc.

[...]

Segundo estamos convencidos, a palavra *livros* está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de *veículos do pensamento*, isto é, de *meios de difusão da cultura*. Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. Nem nos albores do Renascimento, na chamada *era de Gutemberg*, quando os livros eram impressos, tendo por base material o papel. Hoje temos os *sucedâneo dos livros*, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos *CD-Roms* e dos demais artigos da espécie, que contêm, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional.

E, ainda (CARRAZZA, 2010, p. 840, grifou-se):

Portanto, neste contexto, a palavras *livros* há que ser entendida em sentido lato. São considerados *livros* não apenas os tradicionais, feitos de papel, mas, também, os seus *sucedâneos*. Consideram-se “sucedâneos os livros”, para fins de imunidade, todos os objetos da espécie, que contêm os textos dos livros, em sua forma corriqueira⁵⁸.

VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

⁵⁸ Quanto ao futuro do livro de papel especula o mesmo jurista (CARRAZZA, 2010, p. 838): “*Nas livrarias do futuro, no entanto, continuarão à venda, sem dúvida, livros, na acepção da alínea “d”: meios de difusão de cultura. E as operações jurídicas, com*

Em resumo, colhe-se da lição de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 845)

que:

É livros, pois, para fins de imunidade, qualquer objeto que transmita conhecimentos (idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias etc.), pouco importando se isto se faz por caracteres alfabéticos, por imagens, por sons, por signos *Braille*, por impulsos magnéticos etc.

Evidentemente, tudo o que escrevemos sobre os sucedâneos dos livros, vale, *mutatis mutandis*, para os sucedâneos dos jornais e dos periódicos.

Assim, apenas os livros que se prestem a difundir ideias e pensamentos, cultura, informação etc. são dignos de imunidade, sob pena de frustração dos objetivos constitucionais (CARRAZZA, 2010, p. 840):

Nem todos os livros são abrangidos pela imunidade em tela. Realmente, só são considerados *livros*, para fins de imunidade tributária, os que se prestam para difundir idéias, informações, conhecimentos etc. Em apertada síntese, os que são *veículos do pensamento*⁵⁹.

E esta conceituação de livros deve ser tão extensa, atendendo ao critério finalístico, que deve ser capaz de abarcar até mesmo aquilo que muitos classificariam como um simples brinquedo (CARRAZZA, 2010, p. 843), como no caso da importação de livros-piano:

A propósito, Lucia Valle Figueiredo, quando Juíza da 16ª Vara Federal, em São Paulo, teve a oportunidade de decidir um interessante caso, que passamos a resumir.

Empresa gráfica importou livros-piano, isto é, livros infantis com teclado, que, percutido sob a orientação de um texto, permite que a criança desperte para a música. Na hora do desembarço aduaneiro, tais livros-piano foram considerados brinquedos. Em razão disso, a autoridade fazendária pretendeu fazer incidir sobre esta importação o imposto específico, com a elevada alíquota de 105%.

elas realizadas, continuarão a ser imunes a impostos (a menos, é claro, que haja uma involução e a Carta Constitucional da época já não priorize mais a educação, a informação e a cultura, o que nos parece, senão impossível, pelo menos altamente improvável)".

⁵⁹ Assim, Carrazza anota que: Aliás, reforçando nossa opinião de que a palavra livros está empregada na Lei Maior no sentido de veículos do pensamento, a imunidade em tela, como observa Aliomar Baleeiro: "não alcança os livros pautados para escrituração e fins análogos". Por quê? Por uma razão simples: não se prestam à educação, à cultura, à liberdade de comunicação, mas servem, apenas, para registrar a ocorrência de fatos econômicos (v.g., as entradas de mercadorias, no estabelecimento comercial). Não são, pois, livros, na acepção constitucional, embora revistam, incontavelmente, esta natureza no mundo gráfico.

Igualmente, não revestem a condição de livros, para os fins desta alínea "d", os *diários (livros em branco)*, que servem para registrar o que acontece no dia-a-dia de seus donos, e não para terem seu conteúdo divulgado a terceiros. Também não são livros, nesta acepção, o *livro cartonado* (que serve para colagem de recortes, fotografias etc.), o *livro espiral (caderno de espiral)*, o *livro de ouro* (onde se registram nomes ilustres, doações, comentários elogiosos, etc.), o *livro de ponto* (também chamado *livro da porta*, onde os funcionários apõem suas assinaturas, para registrar a presença do trabalho), o *livro de inscrição da dívida pública* (onde são apuradas a liquidez e certeza e certeza do crédito tributário vencido e não pago pelo contribuinte), o *livro de bordo* (onde se registram as mercadorias entradas, os nomes dos passageiros embarcados e as ocorrências várias, seja nos navios, seja nos aviões), o *livro mestre* (também chamado *livro-razão*, onde são anotadas as compras e vendas de mercadorias efetuadas), o *livro de atas* (onde são relatados os fatos ocorridos e as deliberações tomadas numa reunião) etc.

Nenhum gráfico titubearia em chamar de *livros* tais objetos. Entretanto, para fins de imunidade – tornamos a dizer – eles não são livros, exatamente porque não servem para entreter, educar, difundir a cultura e o pensamento e assim avante. (p. 841)

Inconformada, a empresa impetrou mandado de segurança.

Decidiu esta ilustre jurista, que é titular da cadeira de Direito Administrativo da Universidade Católica de São Paulo, que a circunstância de a criança se divertir, enquanto aprende música, não retira destes livros-piano a natureza de livros, para fins de imunidade.

Assim, não importa se o livro foi impresso em papel, em caracteres Braille ou em meio digital ou magnético (*e-book*, DVD, CD, *kindle*⁶⁰); se parece brinquedo ou não⁶¹; se é impresso em papel jornal (mais simples e barato) ou se tem acabamento banhado a ouro (mais luxuoso e caro⁶²); se fere os bons costumes ou não⁶³; o livro será, de toda forma, merecedor da imunidade cultural da alínea *d*⁶⁴.

No que diz respeito aos jornais e periódicos, não há motivo para diferenciação quanto à extensão da imunidade em relação aos livros, eis que também dispõem do mesmo objetivo dos livros (sejam de papel ou digitais): divulgar informação.

E é claro os jornais e periódicos evoluíram da mesma forma que os livros: primeiro em formato impresso e, mais tarde, em meio digital⁶⁵.

Cabe, contudo, esclarecer os limites dos conceitos de jornais e periódicos, especialmente destes últimos.

De plano, é de conhecimento geral que todo jornal é periódico, o que demonstra a desnecessidade de o legislador constitucional ter incluído na redação da alínea *d* o vocábulo “jornal”.

⁶⁰ Anota Carrazza (2010, p. 844-845): “*Também as inovações tecnológicas no setor estão abrangidas pela imunidade. É o caso, exemplificativamente, do kindle, que permite a leitura digital de livros e, assim, tanto quando os impressos em papel, divulga idéias, pensamentos, mensagens. O que vale, neste passo – permitimo-nos reiterar –, é o sentido finalístico do art. 150, VI, “d”, da CF.*”

⁶¹ A exemplo do citado caso dos livros-piano e também dos livros pop up (CARRAZZA, 2010, p. 844): “*Nesse sentido, são também livros os que encerram dobraduras, mais conhecidos como pop up (literalmente, que ‘pulam para fora’).*”

⁶² Afirma Roque Antonio Carrazza (2010, p. 853): “*Outro ponto digno de nota é o que atina ao livro e ao periódico luxuosos (com encadernação em percalina, iluminuras, papel velino etc.) e, por isso mesmo, caríssimos, que servem mais para o deleite dos bibliófilos que para a divulgação da cultura. Também eles estão abrangidos pela imunidade, já que a Constituição não distingue o livro e o periódico populares dos luxuosos.*”

⁶³ “*Pelas mesmas razões [do sentido finalístico], tanto os livros e periódicos edificantes, científicos e de alta literatura quanto os fesceninos (que ferem os bons costumes) ou de nenhum mérito literário aceitam a imunidade em pauta*” (CARRAZZA, 2010, p. 853).

⁶⁴ “*Basta que consideremos livro, o veículo, isto é, o meio de difusão do pensamento e da cultura. Pouco importa se ele tem cinquenta, cem ou quinhentas páginas; se está impresso em Braille ou em tipos convencionais; se tem forma usual de livros, ou se se apresenta sob a forma de disquete ou CD-Rom; se propicia entretenimento adicionais aos que dele se aproximam; etc. Distinções neste campo, com serem inúteis, amesquinhariam a imunidade consagrada no art. 150, VI, “d”, da CF*” (CARRAZZA, 2010, p. 843)

⁶⁵ Exemplos de algumas revistas nacionais com edição eletrônica para o iPad (FONSECA JÚNIOR, 2011): Veja, IstoÉ, Época, Exame, SuperInteressante, Viagem e Turismo, Você S/A, Info, Status, GQ, Galileu, Mundo Estranho. E jornais nacionais para iPad (MAZETTO, 2011): Folha de São Paulo, Estado de São Paulo e O Globo.

Alguns jornais tem periodicidade maior ou menor, alguns são diários, outros são semanais ou mensais. Não importa. Todos são merecedores da imunidade.

E esta imunidade é tão forte e importante, que até mesmo a propaganda veiculada no jornal, e por conseqüência em outros tipos de periódicos, bem como as listas telefônicas estão abarcadas (SABBAG, 2009b, p. 61):

Os jornais são gazetas, diárias ou não, que visam carrear notícias e informações escritas a seus leitores. A imunidade é plena, incluindo até as propagandas, como já decidiu o STF por diversas vezes (RE 87.049/SP, RE 91.662 e RE 213.094), desde que venham impressas no corpo do jornal ou periódico. (p. 60)

[...]

Frise-se que, para o STF, as listas telefônicas, a par dos catálogos e guias, são imunes, na condição de “periódicos” [...].

E assim como no caso dos livros, no caso dos jornais e periódicos pouco importa a natureza do conteúdo veiculado (SABBAG, 2009b, p. 61):

São as revistas editadas com periodicidade. O legislador não distingue os tipos de revistas, considerando alvos de incondicional imunidade até mesmos as revistas de pouco conteúdo intelectual, aquelas que contêm material pornográfico (ou fescenino), o álbum de figurinhas (RE 221.239-6/SP, de 25.05.2004, rel. Min. Ellen Gracie), os fascículos semanais e sequencialmente formadores do livro etc.

Contudo, mesmo que bem extensiva, não merecem o mesmo tratamento os folhetos de divulgação de mercadorias e serviços de empresas, como catálogos (promocionais ou não), portfólios etc. (CARRAZZA, 2010, p. 854), pois não transmitem ideias.

No mesmo sentido, é a doutrina de Alexandrino e Paulo (2009, p. 84-85):

Entretanto, o STF prolatou decisão em que reconheceu que essa imunidade abrange os **serviços** prestados pela empresa jornalística na **veiculação**, em jornais, de anúncios e propaganda (RE 87.049-SP, rel. Min. Xavier de Albuquerque, 13.04.1978), desde que estes estejam impressos no corpo do jornal ou do periódico. Não são imunes, diferentemente, encartes ou folhetos de propaganda comercial **separados do corpo do jornal** e distribuídos juntamente com ele (RE 213.094-ES, rel. Min. Ilmar Galvão, 22.06.1999).

Assim não apenas os meios convencionais são imunes, mas todos os “[...] meios idôneos de captação e transmissão do pensamento, pouco importando quais sejam seus suportes materiais (papel, celulóide, plástico, metal etc.)” (CARRAZZA, 2010, p. 840), conforme se infere da alusão Constitucional a livros, jornais e periódicos.

3.3 Conceito de “papel destinado a sua impressão”

Cumpre, neste momento, verificar o alcance da expressão “papel destinado a sua impressão” instituída no comando constitucional.

A jurisprudência do STF já se manifestou pela extensão a outros insumos das gráficas e editoras além do clássico papel (ALEXANDRINO e PAULO, 2009, p. 85):

A imunidade aqui em estudo não engloba todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas somente aqueles que possam ser compreendidos no significado da expressão “papel destinado a sua impressão”. [...]

A expressão “papel destinado a sua impressão” inclui, por outro lado, o papel fotográfico, inclusive para a fotocomposição por laser, e os filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto, destinados à composição de livros, jornais e periódicos (RREE 174.476; 190.761. RE 203.706-SP, rel. Min. Moreira Alves, 25.11.1997)⁶⁶.

Neste mesmo sentido, são os ensinamentos de Eduardo de Moraes Sabbag (2009b, p. 61):

O papel é o único insumo previsto na alínea *d*, ao lado dos veículos de pensamentos (livros, jornais e periódicos). [...] O STF tem se mantido fiel à literalidade do texto constitucional, isto é, interpretando, restritivamente, a alínea, e não a fazendo alcançar outros insumos. Assim, o STF aceita a imunidade a todo e qualquer tipo de papel que venha a ser utilizado na produção de livros, jornais e periódicos, “guardando correspondência, na materialidade e natureza, com o papel” (RE 231.378-9). [...] Súmula 657 do STF, segundo a qual “A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

Todavia, com a evolução tecnológica dos livros, jornais e periódicos, nada mais natural que houvesse evolução, também, do “papel destinado a sua impressão”.

Afinal de contas, “não nos parece sustentável que a Constituição, com os dizeres ‘e o papel destinado a sua impressão’ (alínea ‘d’, in fine), vinculou o livro ao papel, afastando, assim, da imunidade, os outros processos tecnológicos de

⁶⁶ Súmula 657 do STF: “A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

A respeito disto, afirma Roque Antonio Carrazza (2010, p. 849): “A imunidade em tela não se restringe ao papel de imprensa, mas abrange outros insumos (componentes), como a tinta de impressão, os tipos gráficos, as máquinas impressoras etc.”.

transmissão de idéias” (CARRAZZA, 2010, p. 845), pois é o papel apenas um dos suportes possíveis do livro⁶⁷.

A troca do papel por outros meios de divulgação da informação era apenas uma questão de tempo. Assim como as tábuas de argila foram substituídas pelo papiro e o papiro pelo papel, nada mais natural que este último, com a tecnologia, fosse substituído por meios mais leves, práticos e funcionais, como bem observam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (CARRAZZA, 2010, p. 848).

Assim, quanto ao conteúdo finalístico⁶⁸, leciona Roque Antonio Carrazza (2010, p. 848-849) que:

E, tornamos a repetir: livros, para fins de imunidade, não é qualquer livro, no sentido que lhe dão os dicionários ou os gráficos. Este, talvez, só possa ser feito de papel. Ocorre que livros, para fins de imunidade, é o meio de difusão do pensamento, pouco importando se, para isso, se vale de papel, de plástico, de celulóide, de impulsos magnéticos etc.

Ainda (CARRAZZA, 2010, p. 849):

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 Gutemberg.

Haverá, é certo, situações de dúvida, que deverão ser solvidas no sentido da imunidade, que, insistimos, garante a liberdade de pensamento. Neste particular, vigora o preceito *in dubiis pro libertate*.

E que não se faça uma interpretação distorcida, afirmando que qualquer CD, DVD, fita cassete etc. é merecedora da imunidade. Somente serão caso sejam usados como instrumento de veiculação do livro, do jornal ou do periódico.

⁶⁷ Carrazza (2010, p. 848) relembra o pensamento de Carlos Maximiliano ao comentar a Constituição Brasileira de 1946: “A palavra impressa, no sentido constitucional, compreende todo o processo para reproduzir, mecanicamente, em número considerável de exemplares idênticos, textos escritos, desenhos, imagens, composições ou quaisquer sinais representativos de idéias (...).”

São muito variáveis os produtos da imprensa: livros, jornais, circulares, cartazes, brochuras, gravuras. Pouco importa igualmente a substância ou matéria empregada: papel, pergaminho, tela, cartão, madeira, papelão ou metal”.

⁶⁸ Carrazza (2010, p. 852) também demonstra que não está sozinho neste pensamento: “Ao lado de tão eminentes juristas [José Souto Maior Borges e Hugo de Brito Machado] sentimo-nos confortáveis para sustentar que o art. 150, VI, “d”, da CF, mais do que baratear o livro, o jornal e o periódico, quer, na verdade, assegurar a livre difusão do pensamento, que hoje também é feita por CD-Roms, filmes, videotapes, fitas cassetes etc.

O STF, por maioria de votos (6 a 5), corroborou esta interpretação ao julgar recurso extraordinário interposto por empresa jornalística de São Paulo. Do voto decisivo, prolatado pelo Min. Sepúlveda Pertence, constam estas oportunas ponderações: “Evidentemente, não se pode ficar indiferente às considerações no sentido de que uma imunidade como esta representa mais do que a garantia de liberdade de pensamento, mas o estímulo à circulação de informação e cultura”.

Ensina Hugo de Brito Machado (2010, p. 307-308):

É certo que o constituinte de 1988 teve oportunidade de adotar redação expressamente mais abrangente para a norma imunizante, e não o fez. Isto, porém, não quer dizer que o intérprete da Constituição não possa adotar, para a mesma norma, a interpretação mais adequada, tendo em vista a realidade de hoje. Realidade que já não é aquela vivida pelo constituinte, pois nos últimos dez anos a evolução da tecnologia, no setor de informática, tem sido simplesmente impressionante. Se em 1988 não se tinha motivos para acreditar na rápida substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios magnéticos, hoje tal substituição mostra-se já evidente, embora o livro tradicional ainda não tenha perdido sua notável importância.

E arrematando (MACHADO, 2010, p. 307):

Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe [no sentido de que a imunidade em tela abrange os produtos da moderna tecnologia].

Pois “a menção ao papel de imprensa não pode, pois, servir de pretexto para levar a uma interpretação estritíssima das expressões ‘livros, jornais e periódicos’, diminuindo, assim, o alcance da alínea ‘d’, ora exame” (CARRAZZA, 2010, p. 850).

3.4 Tecnologias atuais de veiculação de livros, jornais e periódicos – os e-books e os e-readers

Desde a Constituição de 1988 a tecnologia avançou muito e, com o passar do tempo, cada vez mais rápido, fazendo com que equipamentos lançados em um ano já fossem completamente substituídos em menos de uma década.

Se em 1988 o único meio, ou pelo menos o meio mais popular, de difusão do conhecimento, da cultura e das ideias era o papel, assim não o é mais.

Hoje em dia, mesmo que o papel ainda reine de forma quase absoluta, temos em nossas mãos outros meios de divulgação de livros, jornais e periódicos.

Falamos, especialmente, do que se chamam meios magnéticos, os quais abarcam, por exemplo, o disquete, o CD-Rom, o DVD-Rom, as fitas cassete etc., os quais já foram objeto de análise no item anterior.

Mais atualmente, veio o que é pra ser a revolução da difusão do conhecimento, o *e-book* e seu mais popular equipamento de leitura, o *e-reader*, destacando-se entre eles do *kindle* produzido pela norte-americana Amazon.

Mas o que é um *e-book*?

No meio tecnológico, o prefixo “e” é utilizado para designar qualquer coisa que seja eletrônica (MARTINS, 2004, p. 4). É assim, por exemplo, com o *e-mail* (ou *electronic mail*), que, em tradução do inglês, significa correio eletrônico; *e-business*, ou comércio eletrônico; *e-banking*, ou banco eletrônico (mais chamado de Internet Banking) etc.

Seguindo a mesma lógica, *e-book* nada mais é do que um livro eletrônico, difundido por meios magnéticos, que não tenha o papel (ou seus semelhantes, como papiros, placas, lousas etc.) como meio de difusão.

Os *e-books* não são novidade. Já são publicados nos meios acima declinados (disquetes, CDs e DVDs, fitas cassete etc.).

A verdadeira revolução, contudo, está ocorrendo agora. Não apenas com o advento da Internet, que em muito ajuda a propagar qualquer forma de conhecimento e cultura, mas, principalmente, com a criação dos *e-readers*, ou leitores eletrônicos.

E o que é um *e-reader*?

E-reader é um equipamento que pode fazer a leitura, servir de plataforma, de um *e-book*. Em suma, o *e-reader* lê o *e-book*, ou, em português, o leitor eletrônico lê o livro eletrônico.

Como o próprio prefixo “e” diz, o *e-reader*, assim como o *e-book*, deve ser eletrônico.

Então os tocadores de fitas cassete, CDs, DVDs, computadores, *tablets* (sendo o mais popular o iPad) podem ser considerados *e-readers*?

Não, pois o vocábulo *e-reader* é designado para identificar um tipo específico de equipamento e tecnologia de suporte a livros, jornais e periódicos eletrônicos.

O *e-reader* utiliza uma tecnologia diferente da empregada em outros equipamentos eletrônicos (especialmente computadores, notebooks e *tablets*, com os quais um leigo poderia confundir).

Ao contrário de um computador, um notebook ou um *tablet*, o *e-reader* não utiliza uma tela de cristal líquido (LCD) ou tecnologia assemelhada (como LED) para leitura, mas sim o chamado *e-paper* (papel eletrônico)⁶⁹, no qual fica impressa a *e-ink* (tinta eletrônica).

Também o *e-reader* é um equipamento muito mais simples e despojado, o que implica em preço muito mais módico, destinado primordialmente a ler livros eletrônicos e outras mídias, apesar de poder agregar outras funções.

Em suma, podemos fazer um simples quadro comparativo entre o *e-reader* modelo kindle da Amazon (o mais popular) e a tecnologia mais similar, o *tablet* modelo iPad da Apple (também o mais vendido em sua categoria):

Característica	kindle ⁷⁰	iPad 2 ⁷¹
Preço	U\$\$ 109.00 ⁷²	U\$\$ 499.00 ⁷³
Tela	<i>E-paper</i>	LED
Lê livros?	Sim	Sim
Tem wi-fi ⁷⁴ ?	Sim ⁷⁵	Sim
Executa jogos?	Não	Sim
Possui câmera e microfone?	Não	Sim
Possui editor de textos?	Não	Sim

⁶⁹ O *e-paper* copia a aparência da tinta comum do papel e a aplica no leitor digital. Assim, o *e-paper* não emite luz, como no caso dos computadores, notebooks ou *tablets*, mas, tão somente, reflete a luz ambiente. Ou seja, enquanto é possível ler na tela de um *tablet* em um quarto escuro, porque este emite luz, o mesmo não ocorre no *e-reader*. A princípio pode parecer algo desvantajoso, mas esta tecnologia economiza muito mais energia e cansa menos a visão, bem como evita reflexos na tela do equipamento. Informações retiradas do verbete "Electronic paper" da Wikipédia inglesa e traduzidas livremente pelo autor.

⁷⁰ Informações retiradas do site do fabricante Amazon.com (www.amazon.com) e traduzidas livremente pelo autor.

⁷¹ Informações retiradas do site do fabricante Apple (www.apple.com) e traduzidas livremente pelo autor.

⁷² Versão mais simples do equipamento: Kindle e-reader with Wi-fi, 6" display.

⁷³ Versão mais simples do equipamento: iPad 2 16gb with Wi-Fi.

⁷⁴ Tecnologia que permite acessar redes (e, conseqüentemente, internet) sem fio.

⁷⁵ O acesso à internet do kindle é muito mais simples do que o do iPad 2. Este último tem no acesso a internet seu principal chamariz, enquanto no primeiro a internet é utilizada apenas para o download dos livros eletrônicos.

Permite instalar aplicativos?	Não	Sim
Duração da bateria	Até 28 dias	Até 10 horas
Tamanho da tela	6"	9,7"
Peso	170g	601g
Armazenamento	2gb ⁷⁶	16gb

Assim, os leitores eletrônicos desenvolvidos nos últimos anos merecem tal proteção, desde que tenham por finalidade a leitura de livros eletrônicos.

Incluimos entre estes equipamentos, o já citado *kindle* da Amazon; o *Reader* da Sony; o *Alfa* da Positivo.

Se houver qualquer outra ferramenta que possa desvirtuar desta atividade, leitura do livro eletrônico, não merecem tal benesse, em nosso entendimento.

Atividades estas que incluem tirar fotos; fazer vídeos; gravar áudio; jogar *games*; executar aplicativos estranhos à leitura etc.

Assim, podemos excluir alguns equipamentos modernos que fazem muito mais do que apenas ler livros, jornais e periódicos, a exemplo do *iPad* da Apple (já apresentado acima); do *GalaxyTab* da Samsung; do *Xoom* da Motorola; no geral todos os equipamentos designados como *tablets*, que, aos olhos de um leigo se assemelhariam com um *e-reader*.

⁷⁶ Aproximadamente 1.400 livros.

CONCLUSÃO

Como visto, a Constituição Federal outorga aos entes tributantes capacidade para instituir tributos, mas, ao mesmo tempo, limita essa capacidade tributária, através das chamadas imunidades tributárias.

As imunidades tributárias podem ser de duas espécies: genéricas ou específicas. Neste estudo, limitamo-nos a abordar tão somente as imunidades tributárias genéricas, insertas no art. 150, VI e alíneas da CF.

Vimos que imunidade, isenção e não incidência não se confundem. Imunidade é prevista na constituição; isenção é prevista em lei; não incidência pode ser expressa (legalmente qualificada) ou tácita (pura e simples).

Também vimos que algumas imunidades apresentam requisitos, a exemplo da não distribuição de lucros, obrigatoriedade de escrituração contábil etc.

Mais importante é que estes requisitos são tão somente aqueles previstos na Constituição e regulamentados pela legislação, não podendo a lei criar novos.

Percebeu-se, ainda, que, de tão importantes os princípios norteadores das imunidades, não podem estas ser revogadas, nem mesmo por emenda constitucional, pois têm o caráter de cláusula pétrea. Também, qualquer norma que vá de encontro a uma imunidade, isto é, que defina como fato gerador de um tributo a situação albergada pela imunidade, é, automaticamente, inconstitucional.

Por último, vimos que as outras imunidades devem ter interpretação lata. Assim, não só a igreja ou o templo são imunes, mas também o carro do pastor, a casa paroquial, as festas arrecadadora de fundos; não apenas a escola, mas também os seus rendimentos, seus veículos e assim sucessivamente.

Em especial, demonstramos que a imunidade cultural precisa ser interpretada de acordo com o tempo em que vivemos. Hoje o papel ainda é meio muito importante de circulação de pensamentos e ideias, e assim deve continuar por muito tempo. Contudo, não se pode ignorar os avanços da tecnologia.

Desta forma, a imunidade inserta na alínea *d* também deve ser estendida a outros meios de veiculação da informação, tais como CD-Rom, DVD-Rom, disquetes, *e-books*, o equipamento *kindle*, bem como outras tecnologias que venham a surgir que façam as vezes destas ferramentas citadas e do papel propriamente dito.

REFERÊNCIAS

- ACQUAVIVA, Marcus Claudio. Dicionário jurídico brasileiro Acquaviva. São Paulo: Rideel, 2009.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Manual de direito tributário*. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.
- ALEXY, Robert, *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. 2. ed São Paulo: Landy, 2005.
- AMARAL, Antonio Carlos Cintra do. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- _____. *Limitações ao poder constitucional de tributar*. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARRETTO, Vicente de Paulo. *Dicionário de filosofia do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. *Curso de atualização fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- BRASIL. *Constituição* (1891). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em: 02/09/2011.
- _____. *Constituição* (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 02/09/2011.
- _____. *Lei 5.172* (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em : 02/09/2011
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 325.822-SP. Relator Original Ministro Ilmar Galvão, Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm>>. Acesso em 25/11/2011.
- BREJO.com. *Você sabia que existe o Partido Nazista Brasileiro?* Disponível em: <<http://brejo.com/2011/05/19/voce-sabia-que-existe-o-partido-nazista-brasileiro/>>. Acesso em: 19/11/2011.

- CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COELHO, Fabio Ulhoa. *Roteiro de lógica jurídica*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Colisões entre princípios constitucionais: razoabilidade, proporcionalidade e argumentação jurídica*. Curitiba: Juruá, 2006.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica*. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Dicionário jurídico*. v.4. São Paulo: Saraiva, 2008.
- DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERREIRA FILHO, Manoel Goncalves. *Direitos humanos fundamentais*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002
- FONSECA JUNIOR, Julio. *Revistas nacionais dominam o iPad*. Disponível em: <<http://culturaladob.wordpress.com/2011/06/24/revistasipad/>>. Acesso em: 18/11/2011.
- HORCAIO, Ivan. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Primeira Impressão, 2008.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- _____. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- MARTINS, Luís F. C. *O prefixo “e-” e os neologismos relacionados com dinâmicas e actividades na Internet: tentativa de descrição, proposta de classificação, problemas e alternativas*. Universidade dos Açores, Portugal: Departamento de Línguas e Literaturas Modernas, 2004.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MAZETTO, Luiz. *Jornais brasileiros passam a cobrar por conteúdo para iPad*. Disponível em: <<http://macworldbrasil.uol.com.br/noticias/2011/02/08/jornais-brasileiros-passam-a-cobrar-por-conteudo-para-ipad/>>. Acesso em: 18/11/2011.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Temas de filosofia do direito: decisão, argumentação e ensino*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

MORAES, Alexandre. *Direito constitucional*. 13. ed. Atlas: São Paulo, 2003.

MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. *Neoconstitucionalismo: a invasão da constituição*. São Paulo: Método, 2008.

NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 28. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

_____. *Filosofia do direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

OLIVEIRA, Fábio de. *Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

PERELMAN, Chaim. *Lógica jurídica: nova retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

PISTORI, Maria Helena Cruz. *Argumentação jurídica: da antiga retórica a nossos dias*. São Paulo: LTr, 2001.

REALE, Miguel. *Revogação e Anulamento do Ato Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

_____. *Filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009a.

_____. *Direito tributário*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009b.

SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e isenção. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Ovidio A. Baptista; GOMES, Fábio Luiz. *Teoria geral do processo civil*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

VEJA.com. *Evangélicos*. Disponível em: <http://veja.abril.com.br/idade/exclusivo/evangelicos/em_resumo.html>. Acesso em 18/11/2011.

WIKIPEDIA. *Amazon Kindle*. Disponível em: <http://en.wikipedia.org/wiki/Amazon_Kindle>. Acesso em: 21/12/2011.

_____. *E-book reader*. Disponível em: <http://en.wikipedia.org/wiki/E-book_reader>. Acesso em: 21/12/2011.

_____. *E-ink*. Disponível em: <http://en.wikipedia.org/wiki/E_ink>. Acesso em: 21/12/2011.

_____. *Electronic paper*. Disponível em: <http://en.wikipedia.org/wiki/Electronic_paper>. Acesso em: 21/12/2011.