

## Imunidade Tributária na Visão do STF

**IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO**

Bacharel e Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará, Professor de Cursos de Graduação e Pós-Graduação, Procurador Autárquico da ARCE, Advogado.

**RESUMO:** Trata-se de ensaio em que se analisa o importante tema das imunidades tributárias no âmbito do sistema tributário nacional. Aborda-se o conceito, a interpretação e o alcance, as características e as espécies do instituto em tela, bem como sua aplicação pela excelsa Corte do Brasil. Quanto à metodologia científica, trata-se de uma pesquisa teórico-prática, cujo objetivo é descritivo; o procedimento da pesquisa é de fonte de papel (bibliográfica); e a abordagem, qualitativa. Conclui-se que a imunidade tributária é tema ainda tortuoso; no entanto, o STF vem delineando interpretação mais ampla e abrangente do Texto Constitucional, de modo a buscar a finalidade e o sentido das normas da Lei Maior.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imunidade tributária; direito fundamental; sistema tributário nacional; Supremo Tribunal Federal.

**ABSTRACT:** This is essay examines the important issue of tax immunity under the national tax system. Discusses the concept, the interpretation and scope, characteristics, and species of the institute on screen as well as their implementation by the Brazil Highest Court. Regarding the scientific methodology, it's a theoretical and practical research, whose goal is descriptive; the procedure of the research is paper source (literature), and the approach, qualitative. We conclude that the tax immunity issue is still crooked, however, the Supreme Court has interpreted outlining wider scope of the constitutional text in order to seek purpose and meaning of the rules of the Constitution.

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Limitações constitucionais ao poder de tributar; 2 Imunidade tributária; 2.1 Conceito; 2.2 Direito fundamental; 2.3 Interpretação e alcance; 2.4 Características; 3 Análise do entendimento jurisprudencial da Suprema Corte brasileira; 3.1 Imunidade recíproca; 3.2 Imunidade dos templos de qualquer culto; 3.3 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social; 3.4 Imunidade aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; 3.5 Outras imunidades; Conclusões; Referências.

### INTRODUÇÃO

Este trabalho resulta de uma pesquisa detida e aprofundada para a preparação de aulas em cursos de pós-graduação no Ceará, em que pude atentar-me para o novo posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca das imunidades tributárias.

Em cotejo com o estudo jurisprudencial, abordo também os diversos entendimentos doutrinários sobre o tema, especialmente o conceito, a abrangência e as acepções do termo “imunidade”, as características e as espécies de imunidades no Texto Constitucional.

## 1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar, tradicionalmente, é aceito como parte do poder estatal, tendo em vista sua soberania. Assim, para sua sobrevivência político-financeira, o Estado pode lançar mão de tributos – pois esta se constitui como uma das fontes de se auferir o dinheiro necessário à despesa pública – recolhendo compulsoriamente parcela de riqueza dos particulares.

Na quase totalidade dos Estados modernos, e no Brasil não é diferente, a tributação é realizada a partir da estruturação de um sistema que determina os tributos a serem pagos pelas pessoas (físicas e jurídicas), os direitos e deveres das mesmas e os limites para a atuação estatal, em termos tributários.

Em interessante estudo sobre a evolução do Estado financeiro, Ricardo Lobo Torres afirma que o País encontra-se no patamar que ele chama de “Estado Democrático e Social Fiscal”. O referido estágio evolutivo iniciou-se a partir da queda do Muro de Berlim, em 1989, e ganhou força com o fenômeno da globalização, que mudou os paradigmas políticos, sociais, culturais, econômicos e jurídicos mundiais. Caracteriza-se este Estado por subsistir através de ingressos tributários, “reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais”<sup>1</sup>.

Eis, realmente, o retrato atual do Estado brasileiro. Um País globalizado, que mantém relações políticas e comerciais com a mais variada gama de países espalhados por todos os continentes, que privatizou grande parte de suas empresas estatais e que, para manter esse “crescimento”, aumenta dia a dia não só a quantidade de tributos, como também a carga tributária.

O Brasil possui um sistema tributário desenhado a partir do Código Tributário Nacional de 1966, que depois foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com *status* de lei complementar. Nesse sistema, as limitações constitucionais ao poder de tributar abrangem os princípios e as imunidades tributárias (art. 150 da CF).

Dito tudo isto, pergunta-se: o Estado possui, realmente, um poder de tributar? Este poder tributário está limitado constitucionalmente? Essas limitações ao poder tributário podem ser alteradas através do poder constituinte derivado?

A força tributária estatal, em verdade, não atua perante o ordenamento jurídico brasileiro de forma incontestável e absoluta. Ela possui limites que estão delimitados no Texto Constitucional.

Entretanto, a famosa expressão consagrada na doutrina e na jurisprudência pátrias encerra uma contradição em seus próprios termos. Como pode haver na Constituição limitações constitucionais ao poder de tributar? Não existe poder de tributar na Carta Magna, logo ela não pode limitá-lo. No Estado constitu-

---

1 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 9.

cional moderno, não há poder tributário, mas apenas relação de direito público (jurídico-tributária)<sup>2</sup>.

Como bem observa Roque Antonio Carrazza, as pessoas políticas não possuem poder tributário e nem estão por isso limitadas:

Poder tributário tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.<sup>3</sup>

E não poderia ser diferente, pois no próprio Texto Constitucional consagrou-se a máxima de que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (art. 1º, parágrafo único). Em outros termos, o poder tributário – parcela do poder geral – também é do povo, que se exauriu no instante da promulgação da Lei Maior. A partir da vigência de uma nova ordem jurídica, não há mais que se falar em poder tributário, mas tão somente em competências tributárias.

Uma das obras clássicas sobre o tema é, sem sombra de dúvidas, o estudo realizado pelo inigualável Aliomar Baleeiro. A despeito de seus comentários referirem-se à Constituição Federal de 1946, suas lições remanescem quase que incólumes no tempo, ante a retidão doutrinária e moral do autor. Sobre o sistema tributário nacional e as limitações constitucionais ao poder de tributar, Baleeiro defende:

O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimetosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.

[...]

A violação dessas normas inexoráveis de competência caracteriza inconstitucionalidade pura e simples [...]<sup>4</sup>

Na mesma toada, Roque Antonio Carrazza defende a impossibilidade de se anular ou restringir as situações de imunidade contempladas no Texto Constitucional, nem mesmo via emenda. O aclamado tributarista entende que qualquer desobediência a uma regra de imunidade equivale a um ato de inconstitucionalidade. Somente a lei pode criar tributos, mas nem ela pode violar imunidades tributárias.

2 BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 24-25.

3 CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 466.

4 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 2.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, faz um estudo do sistema jurídico pautado nos dois corpos de linguagem utilizados nas normas jurídicas. Aduz, assim, que o sistema do direito positivo é nomoempírico prescritivo, vazado em linguagem técnica; ao contrário, a ciência do direito é um sistema nomoempírico teórico ou declarativo, vertido em linguagem eminentemente científica.

O eminente tributarista afirma ainda que o sistema do direito positivo é formado por dois tipos de normas jurídicas: as regras de comportamento e as regras de estrutura. As primeiras, como a própria denominação transparece, são aquelas voltadas para o comportamento (conduta) e expressam-se através de modais deônticos (dever-ser). As regras de estrutura são diferentes, pois não são modalizadas e permanecem no estado neutro. Têm a função apenas de determinar “os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstituídas”<sup>5</sup>.

Diante de todo o exposto, entendo que as normas constitucionais que delimitam o “poder tributário”, notadamente as de imunidade, são regras de estrutura, pois têm a natureza jurídica de normas de produção, formação ou de transformação de outras normas.

## 2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1 CONCEITO

Variados são os conceitos de imunidade encontrados na doutrina nacional, razão pela qual é necessário um exame acurado das mais diversas perspectivas abordadas.

Segundo Hugo de Brito Machado, a imunidade impede a incidência da lei tributária e caracteriza-se por ser uma regra jurídica de categoria superior, *verbis*:

Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há, neste caso, imunidade. A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação. Caracteriza-se, portanto, a imunidade pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação.<sup>6</sup>

Não difere muito deste o entendimento de Luciano Amaro quanto ao tema:

---

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 101.

6 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 199.

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.<sup>7</sup>

Bastante perspicaz a interpretação que Sacha Calmon Navarro Coêlho realiza sobre o instituto da imunidade. O ilustre tributarista mineiro bem observa que a doutrina comumente confunde o instituto com um de seus efeitos: o de limitar o poder de tributar. Para ele, as imunidades são “congênitas à Constituição” e desenham situações que normalmente estariam incluídas na norma tributária não fosse a previsão constitucional expressa de sua intributabilidade<sup>8</sup>.

Criticando as definições tradicionais do instituto, Paulo de Barros Carvalho faz uma profunda avaliação crítica e rebate todos os aspectos que formam o conceito clássico de imunidade. Afirma que a imunidade não é uma limitação constitucional às competências tributárias, diante da inexistência de cronologia entre os institutos. Tanto a regra imunizante como a regra de competência nascem ao mesmo tempo no Texto Constitucional.

Aduz, também, que a regra de imunidade não se configura como uma norma de exclusão ou supressão do poder tributário, tendo em vista a própria etimologia das palavras. Não se pode excluir ou suprimir algo que nunca esteve incluído. Em outros termos, a imunidade tributária não exclui nem suprime poder tributário, pois tanto estas como as normas de competência já demarcam previamente o sistema tributário nacional inaugurado pela Constituição Federal de 1988.

Argumenta, ainda, que a equiparação das normas de imunidade como hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas é um verdadeiro absurdo. Isto porque as normas imunizantes e as normas jurídicas de incidência tributária encerram estruturas inteiramente diversas: as primeiras são de estrutura; as últimas, de conduta.

Por fim, o citado jurista recorta o conceito de imunidade tributária como:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>9</sup>

Em suma, chego à conclusão de que imunidade tributária é norma constitucional estruturante, que tem por funções a delimitação do campo compe-

7 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 148-149.

8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 288.

9 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 132.

tencial negativo da tributação e a formatação de parâmetros para a criação e produção de normas jurídicas tributárias.

## 2.2 DIREITO FUNDAMENTAL

Fixado o conceito de imunidade tributária, podemos chegar à primeira premissa: as normas de imunidade são direitos fundamentais dos contribuintes. É certo que não se encontram explícitos no rol do art. 5º do Texto Constitucional. Mas apressamo-nos a lembrar que o citado Dispositivo, em seu § 2º, estendeu tais direitos e garantias a outros decorrentes de regimes e princípios adotados pela Constituição.

Partindo-se do pressuposto de que as normas imunizantes são regras de estrutura e não de comportamento, tem-se que elas formam o campo competencial do sistema tributário constitucional, reduzindo as dimensões do espectro de atuação dos entes políticos tributantes. As normas de imunidade são aquelas que determinam como outras normas (que instituem os tributos) devem ser criadas.

Por se tratarem também as imunidades tributárias de normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, como veremos a seguir, infere-se que possuem posição de destaque no ordenamento jurídico brasileiro. Já dizia Aliomar Baleeiro que as “imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”<sup>10</sup>. Nem mesmo as emendas constitucionais podem anular ou restringir as hipóteses de imunidades previstas na *Lex Magna*.

Em relação aos contribuintes, além dos princípios constitucionais expressos no art. 5º, *caput*, incisos I, XI, XII, XXII, XXIII, XXXIII, XXXIV, XXXV, LV, LXVIII, LXIX e LXXVIII; art. 150, I a V, encontramos também, como direitos fundamentais, as imunidades tributárias previstas no art. 150, inciso VI, da CF. Em suma, tais normas, por se tratarem de conquistas históricas dos cidadãos, tendo resultado na fixação de verdadeiros pilares de sustentação de um Estado Democrático de Direito, constituem-se como direitos fundamentais dos contribuintes (cláusulas pétreas tributárias – art. 60, § 4º, inciso IV, da CF).

## 2.3 INTERPRETAÇÃO E ALCANCE

Para colher o significado das regras imunizantes, a doutrina divide-se em duas correntes: os que entendem que a interpretação deve ser feita de modo favorável ao Estado (Administração Fazendária)<sup>11</sup> e outros que se posicionam em prol de uma interpretação voltada ao contribuinte<sup>12</sup>.

---

10 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 113.

11 Este é o entendimento de José Francisco da Silva Neto (*Apontamentos de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 149-151).

12 Esta é a posição de Roque Antonio Carrazza (ob. cit., p. 685).

Entendo que, como a norma de imunidade é uma regra de estrutura e forma o campo competencial tributário negativo, a fim de delimitar esta competência sua interpretação deve ser feita, sempre que possível, em favor do contribuinte e não do Estado tributante. A norma imunizante é um comando limitador para este e não para aquele.

A própria aceção da expressão “imunidade tributária” pode denotar um sentido amplo e um restrito. A imunidade *lato sensu* compreende todos os tributos, enquanto a imunidade *stricto sensu* alberga somente os impostos. Compreendo a imunidade sobre seu aspecto macro, ou seja, alcançando todas as situações especialmente previstas no Texto Constitucional que incluem impostos, taxas e contribuições<sup>13</sup>.

Quanto à abrangência da imunidade tributária, Paulo de Barros Carvalho entende que o instituto em tela deva ter aplicação restrita, ou seja, somente quanto à obrigação tributária, devendo permanecer os deveres acessórios. Em comentários ao art. 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional, esclarece:

[...] tenho a impressão que, uma vez acolhida a imunidade, em termos assim tão amplos, que abrangessem também os deveres acessórios, isso seria uma forte razão de descontrolo da Administração, principalmente naqueles tributos que envolvem relacionamento entre dois particulares. De modo que me parece que em todos os aspectos esse § 1º é inteiramente procedente.<sup>14</sup>

E não há motivos para ser diferente. Isto porque nenhum ente imune pode se eximir de cumprir com suas obrigações acessórias (deveres instrumentais), conforme disposto no § 1º do art. 9º do CTN, até mesmo como uma forma de controle da administração fazendária e de observância dos requisitos previstos no art. 14 do Código em comento por parte das entidades nele referidas.

## 2.4 CARACTERÍSTICAS

As normas de imunidade caracterizam-se por serem *amplas, indivisíveis, de eficácia plena e aplicabilidade imediata*.

São *amplas*, consoante já explicitado no item anterior, pois são aplicáveis, em tese, a todos os tributos. No Texto Constitucional, há exemplos de regras imunizantes atinentes a impostos, taxas e contribuições sociais. Em tese, nada impediria de o legislador constituinte ter instituído imunidades em relação à contribuição de melhoria e empréstimo compulsório, apesar de não tê-lo feito.

13 As imunidades aos impostos estão delineadas no art. 150, inciso VI, da CF. A Carta Magna prevê imunidades relativas às taxas nos arts. 5º, XXXIV, *a e b*, LXXIII, LXXIV, LXXVI, *a e b*, LXXVII; 208, inciso I; 226, § 1º, e 230, § 2º. No que tange à contribuição social, há a imunidade constante do art. 203, *caput*, da CF.

14 SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional*. Parte geral. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 122.

As imunidades são *indivisíveis*, pois não podem ser cindidas por parte do legislador constituinte derivado nem pelo legislador infraconstitucional. Da mesma forma em que fora delimitado o campo competencial tributário (positivo e negativo) no Texto Constitucional, deve o mesmo ser assim cumprido e efetivado.

Impende destacar também que as normas constitucionais que tratam de imunidades são de *eficácia plena e aplicabilidade imediata*, tomando como base a consagrada classificação de José Afonso da Silva, estando aptas, pois, a produzirem todos os efeitos delas oriundos e não podendo sofrer restrição em sua aplicação por alegada ausência de regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

### 3 ANÁLISE DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DA SUPREMA CORTE BRASILEIRA

Neste derradeiro capítulo, analisaremos as espécies de imunidades tributárias sob a óptica da mais alta Corte do País, de modo a identificar a forma de interpretação adotada pelos ministros do Supremo.

#### 3.1 IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade dos entes políticos, prevista no art. 150, inciso VI, alínea *a*, da CF/1988, formou-se por uma evolução histórica nos EUA, onde foi fruto da doutrina judicial dos membros da Suprema Corte norte-americana. Ela tem por finalidade a própria subsistência da forma federativa, não sendo diferente no Estado brasileiro.

O princípio republicano norteia esta hipótese de imunidade tributária, tendo em vista que se fosse permitida a tributação entre si das pessoas jurídicas de direito público interno, fatalmente aquela detentora de maior força político-econômica (União) faria sucumbir as demais (Estados-membros e Municípios).

A imunidade em tela, vale ressaltar, também é um corolário do princípio da isonomia (igualdade formal) das pessoas políticas. Estas possuem a mesma autonomia em virtude do pacto federativo, não podendo prevalecer uma em detrimento das outras.

Examinando o dispositivo constitucional em comento, conclui-se que a referida imunidade refere-se a impostos, somente. E a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Numa interpretação literal da alínea *a*, infere-se que a norma imunizante é restrita a uma das espécies de tributos (impostos) e a hipóteses de incidência restritas (patrimônio, renda ou serviços).

Diferente desta é a posição de Roque Carrazza, que entende a imunidade tributária recíproca extensível a todos os impostos, e não somente àqueles descritos no art. 150, VI, *a*, da CF<sup>15</sup>. Argumenta que o Texto Constitucional, nesta passa-

---

15 CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 691-692.

gem, utilizou-se de uma linguagem econômica, e não jurídica. Na economia, os impostos são estudados e divididos em: sobre o patrimônio, a renda e os serviços.

Corroboro o entendimento do Professor Carrazza, pois não sou partidário da corrente hermenêutica da interpretação econômica do Direito Tributário e, portanto – buscando uma interpretação teleológica do dispositivo constitucional –, entendo que a norma imunizante em discussão refere-se a todos os impostos.

Em incomparável estudo sobre o tema, Aliomar Baleeiro dissecou o objetivo da norma constitucional *sub occulli*:

Constituem o patrimônio todos os bens ou todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexos de coisas, como uma empresa, *universitas rerum*.

A imunidade não cobre só o patrimônio, considerado como a universalidade dos bens da pessoa de Direito Público ou entidade do art. 19, III, c, da Emenda nº 1, de 1969. Protege qualquer dos bens que o integram.

Rendas não são apenas os tributos, mas também os “preços públicos” que possam provir do exercício de suas atribuições, da venda de seus bens e utilização de seus serviços. Não é admissível, em qualquer caso, o significado que Rui defendeu para rendas, equiparando-as às rentes, na linguagem francesa – os juros do título público. Essa afirmativa, que já repugnava à boa hermenêutica do Texto de 1891, é incompatível com o de 1969, que o art. 20, II, subordina expressamente a Imposto Federal a renda das apólices.

Serviços são os públicos, segundo a noção que deles dá o Direito Administrativo.

Uma interpretação puramente literal conduzirá ao resultado de que todo bem, toda renda ou todo serviço, que pertença à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, goza da imunidade do art. 19, III, a.

Esse resultado não deve ser aceito porque leva o aplicador ao absurdo de que dispositivo concebido no objetivo de evitar a destruição de uma esfera de governo permita destruição de outra pela extensão de seu alcance. A Constituição não poderá ser interpretada de sorte que ameace a organização federal por ela instituída ou ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.<sup>16</sup>

Conclui, portanto, o notável mestre que a imunidade intragovernamental<sup>17</sup> não pode ser interpretada extensivamente, sob pena de inviabilizar a própria Federação, cujos entes políticos dependerão sempre das receitas tributárias e participam, direta ou indiretamente, de uma estrutura econômica do tipo capitalista.

No que tange à imunidade das pessoas jurídicas de direito público, bem como suas extensões (Autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo

16 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 251.

17 Aqui utilizamos uma expressão do mesmo fenômeno norte-americano.

Poder Público), Rubens Gomes de Sousa entende que a aplicação do instituto deve ser restrita aos serviços próprios daqueles entes, inerentes aos seus objetivos. Comentando o § 2º do art. 9º do CTN, cujo dispositivo constitucional correspondente é o art. 150, § 2º, o festejado tributarista aponta a finalidade da norma:

[...] tem por finalidade afastar a imunidade, naqueles casos em que o Poder Público, por si mesmo, ou através de uma entidade delegada, ou exercente de atividades próprias do Estado, ao lado destas atividades, exercesse outras, não próprias do Estado e, por conseguinte, nesta hipótese, a imunidade estender-se-ia além dos limites em que ela se justifica, inclusive politicamente, no sentido de impedir que um dos governos interfira na atuação de outro, através da tributação. Mas, assim entendida, sem a ressalva deste § 2º, a imunidade poderia ultrapassar o campo em que ela é legítima, para vir acobertar uma concorrência do Poder Público, diretamente, ou através de seus órgãos delegados, no exercício de atividades, que por sua natureza são de caráter privado, portanto fazendo concorrência aos particulares, que legitimamente operem naquele campo.<sup>18</sup>

A respeito da extensividade da norma imunizante, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se neste sentido:

EMENTA: Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. 2. Ação cível originária julgada procedente.<sup>19</sup>

Analisando os §§ 2º e 3º do art. 150 do Texto Constitucional, a excelsa Corte firmou entendimento no sentido de que as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado são abrangidas pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Vejamos:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO – PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS AUTORIZADORES DA TUTELA – AÇÃO CAUTELAR SUBMETIDA A REFERENDO – TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE RECÍPROCA – ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – 1. Plausibilidade jurídica do pedido (*fumus boni juris*) diante do entendimento firmado por este Tribunal quando do julgamento do RE 407.099/RS, Relator Ministro Carlos Velloso,

18 SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 123.

19 STF, Pleno, ACO 959/RN, Rel. Min. Menezes Direito, julg. em 17.03.2008, publ. DJ-e em 16.05.2008.

2ª Turma, DJ 06.08.2004, no sentido de que as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado são abrangidas pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal. 2. Exigibilidade imediata do tributo questionado no feito originário, a caracterizar o risco de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). 3. Decisão cautelar referendada.<sup>20</sup>

Resta claro, portanto, que para a mais alta Corte do País a regra de imunidade incide apenas sobre os entes públicos paraestatais caso estes prestem serviços públicos essenciais, não se aplicando tal benefício àqueles que exploram atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados.

### 3.2 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O objetivo da regra imunizante prevista no art. 150, VI, alínea *b*, da Lei Maior foi assegurar o direito fundamental à liberdade religiosa (art. 5º, VI, da CF). Todos nós temos o direito a professar uma crença espiritual, uma fé religiosa, e, por consequência, a um local onde podemos manifestar tais pensamentos em comunhão com nossos pares. A proteção constitucional a certos valores transcendentais abrange, inclusive, aquele que não professa religião alguma ou não acredita em Deus (ateu).

O direito individual fundamental em comento explica-se pelo fato de que o Estado brasileiro, há muito tempo, é laico. Não há religião oficial no Brasil, a despeito de se ostentarem em várias repartições e órgãos públicos no País afora a preferência religiosa pelo catolicismo<sup>21</sup>. Em outros termos, a imunidade tributária se aplica aos templos de qualquer culto: igreja católica, loja maçônica, centro espírita, mesquita mulçumana, templo judeu, etc.

Questão de grande debate na doutrina e jurisprudência é quanto à extensão do dispositivo constitucional em liça. A imunidade é da entidade religiosa ou dos locais destinados às cerimônias e cultos? Abrange os anexos a estes locais (casa paroquial, seminário, convento, casa do rabino, etc.)? A norma imunizante se estende às rendas provenientes de aluguéis dos imóveis, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, etc.? E as aplicações financeiras realizadas pelas organizações religiosas estão contempladas pela imunidade tributária? Por fim, os veículos de transporte dos padres, sacerdotes, pastores e outros são igualmente imunes?

---

20 STF, AC-QO 1851/RO, 2ª T., Rel. Min. Ellen Gracie, julg. em 17.06.2008, publ. no DJ-e 142 em 01.08.2008. No mesmo sentido: STF, Pleno, ADI 3089/DF, Rel. p/o ac. Min. Joaquim Barbosa, julg. em 13.02.2008, DJ-e 142 em 01.08.2008; STF, AI-AgRg 718.646/SP, 2ª T., Rel. Min. Eros Grau, julg. em 16.08.2008, publ. no DJ-e 202 em 24.10.2008; e STF, RE-AgRg 501.639/BA, 2ª T., Rel. Min. Eros Grau, julg. em 23.09.2008, publ. no DJ-e 206 em 31.10.2008.

21 E, por uma questão cultural e histórica, encontramos imagens de santos, crucifixos e até capelas em hospitais públicos, escolas públicas, secretarias municipais, estaduais e federais, dentre outros.

Para Roque Carrazza, a imunidade “não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas sim a entidade mantenedora do templo, a igreja”<sup>22</sup>. Não entendemos desta forma, pois assim estaria esvaziado o comando constitucional imunizante. Em sentido diametralmente oposto, Sacha Calmon Navarro entende que a imunidade é do aspecto físico, e não da entidade religiosa<sup>23</sup>.

Em uma interpretação mais condizente com os desígnios constitucionais, Hugo de Brito Machado defende:

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. 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 religiosos.<sup>24</sup>

O Supremo Tribunal Federal corrobora o entendimento no sentido da extensividade da norma imunizante dos templos de qualquer culto, *verbis*:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CONSTITUCIONAL – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – IPTU – ART. 150, VI, B, DA CB/1988 – CEMITÉRIO – EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO – 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o Texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.<sup>25</sup>

Pode-se inferir, portanto, que a norma da imunidade tributária em comento tem por objetivo propiciar a plena liberdade religiosa. Qualquer empecilho infraconstitucional à ampla fruição do benefício imunizante por parte das organizações religiosas, caso as Administrações Públicas criem requisitos legais sem amparo legal, tais obstáculos podem ser afastadas por vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Por outro lado, uma interpretação ampla demais do instituto, sem a devida fiscalização das entidades religiosas, pode levar ao outro extremo: o do abuso do direito para a consecução de objetivos escusos ou ilícitos. É sabido que, no Brasil, há uma imensa variedade de religiões. O sincretismo da fé faz parte da própria cultura e história dos brasileiros.

---

22 CARRAZA, Roque. Ob. cit., p. 709.

23 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. cit., p. 304.

24 MACHADO, Hugo de Brito. Ob. cit., p. 249-250.

25 STF, Pleno, RE 578.562/BA, Rel. Min. Eros Grau, julg. em 21.05.2008, publ. no DJ-e 172 em 12.09.2008.

Entretanto, não é nenhum segredo que várias pessoas, conhecedoras dessa realidade, aproveitam a ingenuidade e necessidade da população por uma crença e culto a valores transcendentais e passam a criar organizações religiosas sem qualquer fundamento, com o único objetivo de se autopromoverem e de enriquecimento pessoal rápido. Eis o grande problema da aplicação da regra imunizante das organizações religiosas: “separar o joio do trigo”.

Interessante crítica sobre a interpretação ampla desta espécie de imunidade tributária foi feita por Kiyoshi Harada:

A interpretação ampla, que se costuma dar ao instituto da imunidade, não pode implicar tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma seita. A disputa do gordo filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a luta entre as seitas e, não raras vezes, entre os próprios membros da mesma seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna.

Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária. A Constituição Federal de 1988 só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dos templos (§ 4º do art. 150). Não estende o benefício às atividades decorrentes das finalidades essenciais, como ocorre na hipótese de imunidade recíproca. Isto quer dizer que determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo, à incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio está ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa.<sup>26</sup>

Em suma, é possível concluir que a imunidade inserta no art. 150, VI, alínea *b*, da CF tem por objetivo proteger entidades religiosas que desempenhem, essencialmente, o mistério da fé e o culto a valores transcendentais, limitando-se o instituto somente aos bens, às rendas e às atividades essencialmente ligadas às finalidades religiosas.

### **3.3 IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS E SUAS FUNDAÇÕES, DAS ENTIDADES SINDICAIS DOS TRABALHADORES E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL**

A norma imunizante prevista no art. 150, VI, alínea *c*, da CF contempla várias hipóteses no mesmo dispositivo constitucional. Primeiro, vejamos os partidos políticos.

O objetivo da parte inicial da regra é a proteção aos partidos políticos, pilastra essencial do Estado Democrático de Direito. A liberdade de associação está assegurada, genericamente, no art. 5º, XVII, XVIII, XIX e XX, da CF. Mais

especificamente, o Capítulo V (Dos Partidos Políticos), basicamente formado pelo art. 17, está inserido como um dos direitos fundamentais no Título II da Carta Magna.

O pluralismo político e, conseqüentemente, o pluripartidarismo constituem fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, V, da CF). Desta feita, nada mais coerente com a sistemática do ordenamento jurídico brasileiro até então expressa do que prever uma norma de imunidade tributária a essas pessoas jurídicas de direito privado<sup>27</sup>.

A imunidade em comento refere-se tão somente ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e suas fundações, regularmente constituídos<sup>28</sup>.

Ademais, para auferirem o benefício constitucional, deverão os partidos políticos preencherem os requisitos da lei (no caso, complementar), sendo atualmente regulado pelo art. 14 do Código Tributário Nacional.

As entidades sindicais dos trabalhadores também são imunes aos impostos. Hugo de Brito Machado questiona a restrição do Texto Constitucional somente a estes sindicatos, excluindo daí os sindicatos patronais<sup>29</sup>. Por outro lado, Roque Carrazza elogia o legislador constituinte originário quanto a esta passagem, pois realmente o objetivo primordial:

Foi favorecer a sindicalização dos trabalhadores, máxime daqueles que exercem misteres economicamente mais humildes (v.g., barbeiros, empregados no comércio varejista, padeiros, etc.). Se estes pequenos sindicatos tivessem, ainda por cima, que suportar impostos, em pouco tempo ficariam inviáveis. Assim, merece aplausos o constituinte ao estender sobre eles a proteção da imunidade aos impostos.<sup>30</sup>

Entendemos que a liberdade sindical é um direito fundamental, mais especificamente um direito social inerente aos trabalhadores. Eis a razão pela qual o legislador constituinte fez a distinção no campo da imunidade, tratando-se de um real exemplo de aplicação do princípio da isonomia<sup>31</sup>.

A imunidade em tela alcança as federações, confederações e as centrais sindicais de trabalhadores. Trata-se de uma questão de lógica do sistema (se o ente menor é imune, o somatório deles também o deverá ser), a despeito de não haver previsão constitucional expressa.

Por fim, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, também estão albergadas pela norma da imunidade tributária. A edu-

---

27 Vide o Código Civil Brasileiro, no art. 44, inciso V.

28 A constituição dos partidos políticos dar-se-á com o registro de seus atos constitutivos (estatutos) no Registro Civil de Pessoas Jurídicas – a fim de adquirirem personalidade jurídica – e, depois, no Tribunal Superior Eleitoral (TSE). Vide art. 17, § 2º, da CF; art. 44, § 3º, do CC; e Lei nº 9.096, de 19.09.1995.

29 MACHADO, Hugo de Brito. Ob. cit., p. 250.

30 CARRAZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 720.

31 Tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na proporção de suas desigualdades.

cação é um direito fundamental assegurado no art. 205 do Texto Magno, sendo dever do Estado e da família.

Na realidade, nem mesmo a regra imunizante foi capaz de propiciar um sistema de ensino decente no País. Do fundamental ao superior, a rede educacional brasileira é vergonhosa, salvo raríssimas exceções tanto no âmbito público como no privado.

A despeito de tudo isto, a imunidade em liça é condicionada a dois critérios: a) as instituições não devem possuir fins lucrativos; e b) devem ser atendidos os requisitos da lei complementar (art. 14 do CTN)<sup>32</sup>. Lamentável paradoxo, a burocracia estatal não traz solução alguma para o problema e ainda dificulta a atividade daqueles que tentam prestar um serviço educacional de qualidade.

Em posição contrária, o STF entende que a lei pode fixar outros critérios que não estes delimitados no Código Tributário Nacional. Assim, firmou posicionamento pela possibilidade de suspensão do benefício da imunidade tributária no caso de descumprimento de requisitos legais:

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – IMUNIDADE – CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CEBAS – RENOVACÃO PERIÓDICA – CONSTITUCIONALIDADE – DIREITO ADQUIRIDO – INEXISTÊNCIA – OFENSA AOS ARTS. 146, II e 195, § 7º, DA CB/1988 – INOCORRÊNCIA – 1. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições sociais obedece a regime jurídico definido na Constituição. 2. O inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 estabelece como uma das condições da isenção tributária das entidades filantrópicas a exigência de que possuam o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – Cebas, renovável a cada três anos. 3. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de afirmar a inexistência de direito adquirido a regime jurídico, razão motivo pelo qual não há razão para falar-se em direito à imunidade por prazo indeterminado. 4. A exigência de renovação periódica do Cebas não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição. Precedente [RE 428.815, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 24.06.2005]. 5. Hipótese em que a recorrente não cumpriu os requisitos legais de renovação do certificado. Recurso não provido.<sup>33</sup>

Ao meu ver, incongruente com os ditames constitucionais a interpretação do Supremo, pois os requisitos que devem ser atendidos para se auferir os benefícios da imunidade em liça devem estar previstos em lei complementar, e não em lei ordinária.

Ainda em relação à imunidade das entidades referidas no art. 150, VI, c, da CF/1988, a Corte Suprema consolidou seu entendimento quanto às rendas

32 Kyjoshi Harada ressalta que quaisquer outros requisitos não previstos no art. 14 do CTN são inconstitucionais. Exemplifica o caso dos requisitos estabelecidos nos incisos I a III do art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

33 STF, RMS 27.093/DF, 2ª T., Rel. Min. Eros Grau, julg. em 02.09.2008, publ. no DJ-e 216 em 14.11.2008.

oriundas ou não de suas atividades essenciais, desde que sejam nelas aplicadas, na Súmula nº 724: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

No meu modo de entender, caminhou bem a jurisprudência do Supremo neste tocante, pois a forma de administração de uma pessoa jurídica de direito privado (partido político, fundação, entidade sem fins lucrativos, etc.), desde que prevista em seu ato constitutivo e referidas rendas estejam em confluência para suas atividades essenciais, não deve servir de obstáculo ao auferimento das benesses da norma constitucional imunizante.

Por fim, no que tange às entidades fechadas de Previdência Social Privada, o STF pacificou seu entendimento sobre a imunidade destes entes na Súmula nº 730, *verbis*: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de Previdência Social Privada se não houver contribuição dos beneficiários”. Portanto, a excelsa Corte condiciona a existência da imunidade tributária, nestes casos, à inexistência de contribuição dos beneficiários de entidades fechadas de Previdência Privada, o que nos parece bastante plausível.

### 3.4 IMUNIDADE AOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

O art. 150, inciso VI, ainda prevê a imunidade estabelecida na alínea *d* no Texto Constitucional. Trata-se de imunidade tipicamente objetiva, não importando o sujeito destinatário do benefício constitucional.

Em interessante trecho, Aliomar Baleeiro narra o nascedouro da referida norma imunizante na Constituição de 1946. Afirma que Jorge Amado era quem defendia essa franquia. Argumentava o famoso autor de romances que o imposto encarecia a matéria-prima do livro, dificultando o interesse cultural do povo sobre a leitura<sup>34</sup>.

Comparando as mesmas normas no texto da CF de 1946, de 1967 (em sua redação original), na EC 1/1969 e na de 1988, percebemos uma leve modificação gramatical das palavras. Atualmente, a imunidade é dos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. Na primeira previsão constitucional, a imunidade cingia-se ao “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”.

Não há dúvidas de que o sentido da regra imunizante permanece o mesmo, qual seja, a proteção e difusão da cultura, da informação e da educação, através da leitura dos livros, jornais e periódicos em geral, bem como a liberdade de comunicação e de pensamento (nesta compreendida a liberdade de imprensa).

---

34 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 339.

Entendemos que a correta interpretação do Texto Constitucional, neste tópico, deve lhe garantir a máxima efetividade. Desta feita, uma interpretação literal estaria fadada ao insucesso, pois limitaria algo que o próprio legislador não quis.

Em outros termos, em uma análise histórica e finalística, a imunidade não deve limitar-se apenas ao papel destinado a impressão dos já mencionados meios de comunicação, porém deve abranger qualquer meio (mídia) que promova a cultura, a leitura e a informação.

O conceito de “livro” evoluiu ao longo dos tempos. No princípio, quando inventado, a ideia de livro passava necessariamente por feixes de páginas encadernadas em formato retangular; atualmente, tal meio físico não é mais necessário. Podemos visualizar um livro na forma mecânica (em áudio, videocassetes, filmes, *slides*, etc.) ou eletrônica (no computador, em disquetes, em CD-ROM e no *Kindle*). No futuro, outras mídias certamente serão criadas para inovar a forma como nos depararemos com a cultura e a informação.

Schubert Machado desenvolveu estudo aprofundado sobre o tema, norteando a diretriz constitucional no objetivo a ser alcançado pelo legislador constituinte quando inseriu a norma imunizante. Assim, dispõe sinteticamente o jurista cearense:

Podemos concluir, portanto, que a hipótese de imunidade prevista na letra *d* do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal é direito essencial do cidadão e da sociedade, e visa assegurar ampla liberdade de expressão do pensamento, nela figurando o livro apenas como veículo para o livre pensar, sendo irrelevante seu material e forma, abrangendo assim o chamado livro eletrônico.<sup>35</sup>

Corroborando essa linha de raciocínio, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 657 sobre a extensão da imunidade relativa aos jornais e periódicos: “A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

Não temos mais dúvidas quanto à correta interpretação do art. 150, VI, *d*, da CF, pois, em uma análise histórica e teleológica, a imunidade em comento não pode ser literalmente restringida ao papel utilizado nos meios de difusão da cultura, do pensamento e de comunicação, sob pena de macular o próprio desígnio constitucional originário.

### 3.5 OUTRAS IMUNIDADES

Neste tópico, demonstro que as normas de imunidade previstas no art. 150, inciso VI, da Constituição são de caráter geral, aplicável a todos os impos-

---

35 MACHADO, Schubert de Farias. Imunidade do Livro em CD-ROM. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 78, p. 96, mar. 2002.

tos. No entanto, existem outros dispositivos imunizantes específicos, para certos tributos e situações peculiares.

Encontramos tais regras de imunidade no art. 153, § 2º, II (IR)<sup>36</sup>, § 3º, III (IPI) e § 4º, II (ITR); art. 155, § 2º, X, a, b, c e d, § 3º (ICMS); art. 156, II, *in fine* e § 2º, I (ITBI), art. 184, § 5º (impostos federais, estaduais e municipais sobre operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária) e art. 197, § 7º, da CF (contribuição para a Seguridade Social).

Luciano Amaro identifica, inclusive, outras imunidades fora do sistema tributário constitucional: art. 5º, XXXIV, LXXIV, LXXVI, LXXVII (taxas de petições aos Poderes Públicos, Assistência Judiciária Gratuita, registro civil e *habeas corpus* e *habeas data*)<sup>37</sup>.

## CONCLUSÕES

As imunidades tributárias são normas de estrutura do sistema constitucional (e do subsistema constitucional tributário), cuja função é dispor sobre a criação de outras normas tributárias (instituição de tributos). Desta feita, ao lado das normas que atribuem competência tributária aos entes políticos, as imunidades tributárias ajudam a delimitar o campo competencial (positivo e negativo) tributário.

Como podemos observar, não são propriamente “limitações constitucionais ao poder de tributar”, pois este pertence ao povo soberano. Tratam-se de limites às competências tributárias, sem que haja sobreposição de umas sobre as outras (pois nasceram no mesmo momento – promulgação da CF/1988), e traçam o desenho do campo impositivo tributário.

As imunidades tributárias constituem-se também como direitos fundamentais dos contribuintes, pois fazem parte do espírito constitucional que protege os direitos individuais, que tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, não podendo ser limitados ou restringidos por lei infraconstitucional e nem mesmo modificados via emenda constitucional, por se tratarem de cláusulas pétreas.

Na jurisprudência sobre o tema, podemos concluir que o Supremo Tribunal Federal adota uma postura, na maioria das vezes, condizente com as finalidades das normas imunizantes, ou seja, no sentido de proteger os valores albergados em cada um dos casos do inciso VI do art. 150 do Texto Constitucional. A interpretação extensiva das hipóteses de imunidades é marca da atual formação dos Ministros da excelsa Corte, no que, a meu ver, merece aplausos.

---

36 A despeito de tal dispositivo ter sido formalmente revogado pela EC 20/1998, entendo que a imunidade em tela, por se tratar de um direito fundamental – e, portanto, uma cláusula pétrea –, ainda existe no ordenamento jurídico brasileiro e não pode ser modificada pelo poder constituinte derivado.

37 AMARO, Luciano. Ob. cit., p. 158.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MACHADO, Schubert de Farias. Imunidade do Livro em CD-ROM. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 78, p. 91-99, mar. 2002.
- SILVA NETO, José Francisco da. *Apontamentos de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional*. Parte geral. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.