



**Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP
Mestrado em Direito Constitucional**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS
RELIGIOSOS E DAS INSTITUIÇÕES DE
EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL:
salvaguarda de valores fundamentais ao
Estado e à sociedade**

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

**BRASÍLIA - DF
2009**



**Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP
Mestrado em Direito Constitucional**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS
RELIGIOSOS E DAS INSTITUIÇÕES DE
EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL:
salvaguarda de valores fundamentais ao
Estado e à sociedade**

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP como parte dos requisitos para obtenção do título de mestre.

Orientadora: Prof. Dra. Liziane Angelotti Meira.

BRASÍLIA - DF
2009

Reis, Ana Maria Ribeiro dos.

A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade / Ana Maria Ribeiro dos Reis. – Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2009.

146 f.

Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Mestrado Acadêmico em Direito, Área de Concentração “Constituição e Sociedade”, 2009.

1. Imunidade tributária 2. Competência tributária 3. Instituição religiosa 4. Instituição educacional 5. Instituição assistencial. 6. Ponderação
I. Título

CDD 341.39452

Catalogação na fonte. Bibliotecária: Vanessa Barbosa da Silva - CRB 1/2066

**Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP
Mestrado em Direito Constitucional**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS
RELIGIOSOS E DAS INSTITUIÇÕES DE
EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL:
salvaguarda de valores fundamentais ao
Estado e à sociedade**

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Orientadora: Prof. Dra. Liziane Angelotti Meira, Docente do IDP

Banca Examinadora:

Integrante: Prof. Dra Liziane Angelotti Meira

Integrante: Prof. Dr. Gilmar Ferreira Mendes

Integrante: Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão

Ao João Paulo, com o renovado amor de sempre.

Aos meninos André, Mateus, Guilherme e Catarina, com especial carinho.

Ao Gustavo, pelos momentos em que não pude aprender com ele.

Agradecimentos

À Professora Liziane Angelotti Meira pela orientação criteriosa e amiga.

Aos Professores do IDP pelo incentivo ao incômodo prazer da pesquisa, especialmente aos Professores Inocêncio Coelho, Luiz Moreira, Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco.

Aos colegas do curso de mestrado do IDP pelas frutíferas discussões nas aulas e fora delas.

Aos funcionários do IDP pelo gentil e pronto atendimento, em especial ao Fernando Rios.

“Põe quanto és no mínimo que fazes.”
(Fernando Pessoa)

RESUMO

Inicia-se esta dissertação pela pesquisa da natureza jurídica e do conceito de imunidade tributária. Após apresentar estudos já realizados por diversos pesquisadores do tema, conclui-se que estão estreitamente relacionados à competência tributária. Defende-se que imunidade tributária configura norma de estrutura que delimita negativamente a imposição tributária sobre determinadas pessoas, bens e situações, com o fim de alcançar e efetivar valores e princípios constitucionais. Dedicase especial atenção às imunidades genéricas – que abrangem todos os impostos – e, entre essas, a dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e de assistência social. Aprofunda-se na reflexão sobre os valores e princípios constitucionais que as fundamentam: liberdade religiosa no caso dos templos religiosos, solidariedade social na imunidade das instituições de educação e de assistência social, princípio federativo como fundamento da imunidade recíproca e liberdade de expressão na imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Ao tratar da interpretação das imunidades tributárias, busca-se sua relação com esses valores e princípios constitucionais que constituem seu fundamento e, nos casos concretos em que ocorre colisão com outros valores e princípios constitucionais, propõe-se solução por meio da ponderação, o que significa atribuição de pesos na situação específica.

Palavras-Chave: Imunidade tributária. Natureza jurídica. Conceito. Templo. Instituição de educação. Instituição de assistência social. Princípio. Valor. Interpretação. Ponderação.

ABSTRACT

The present work begins by the research of the juridical nature and of the concept of tributary immunity. After presenting studies made by other specialists of the theme, concludes that they are strictly related to tributary competency. Supports that tributary immunity is a structure rule (norm) that restricts negatively an imposition on certain people, goods, situations, with the purpose of achieving and enabling constitutional values and principles. Gives close attention to the generic immunities – that includes all taxes – and, among them, those of the temples of any belief and of the educational and social assistance institutions. Focus on the reflection of the constitutional values and principles that ground tributary immunities: freedom of belief, in the case of religious temples, social solidarity in the immunity of educational and social assistance institutions entities, federative principle as the base of the reciprocal immunity and freedom of speech in the immunity of books, newspapers, periodicals and the paper used to its press. When treating the interpretation of the tributary immunities, search its relation to those constitutional values and principles that ground them, and, in the concrete cases in which occur collision with other constitutional values and principles, proposes solution by balancing, which means attribution of weights in the specific situation.

Key-Words: Tax immunity. Legal nature. Concept. Temple. Educational institution. Social assistance institution. Principle. Value. Interpretation. Balancing.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	18
1.1 Imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar	19
1.2 Imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária	23
1.3 Imunidade tributária como princípio constitucional	24
1.4 Imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada	28
1.5 Imunidade tributária como direito público subjetivo	29
1.6 Imunidade tributária como garantia de direitos fundamentais	30
1.7 Competência tributária e a imunidade tributária: uma proposta de conceito	37
2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO BASE PARA SUA INTERPRETAÇÃO	42
2.1 Considerações iniciais	42
2.2 Imunidade tributária recíproca	45
2.3 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto	47
2.4 Imunidade tributária dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos	50
<i>2.4.1 Imunidade tributária dos partidos políticos e de suas fundações</i>	51
<i>2.4.2 Imunidade tributária das entidades sindicais de trabalhadores</i>	52

2.4.3 <i>Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social</i>	53
2.5 Imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão	54
2.6 Interpretação constitucional e as imunidades tributárias	56
2.6.1 <i>Interpretação Constitucional</i>	56
2.6.1.1 <i>Distinção entre regras e princípios</i>	58
2.6.1.2 <i>Métodos e princípios de interpretação constitucional</i>	62
2.6.2 <i>Interpretação constitucional das imunidades tributárias</i>	67
3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	70
3.1 Imunidade tributária dos templos religiosos	70
3.2 Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos	74
3.2.1 <i>Requisitos a serem atendidos e a hierarquia da norma que os estabelece</i>	76
3.2.2 <i>Imunidade tributária das instituições de educação</i>	84
3.2.3 <i>Imunidade tributária das instituições de assistência social</i>	86
3.3 A cláusula do § 4º do artigo 150 da Constituição: finalidades essenciais dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social	91
4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	102
4.1 Imunidade tributária como cláusula pétrea: manifestação de direitos e garantias fundamentais (ADI nº 939-7 – Distrito Federal)	102

4.2 A interpretação ampliativa da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão	105
4.3 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto	108
4.3.1 <i>Alcance da imunidade dos templos religiosos e o significado da expressão rendas relacionadas com as finalidades essenciais (§ 4º do artigo 150)</i>	108
4.3.2 <i>Inclusão dos cemitérios no conceito de templos de qualquer culto</i>	109
4.4 A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos	111
4.4.1 <i>O conceito de assistência social e o enquadramento das entidades fechadas de previdência complementar</i>	112
4.4.2 <i>Hierarquia da lei que estabelece requisitos para fins de enquadramento da entidade no artigo 150, VI, “c” da Constituição (ADI nº 1.802-3 – Distrito Federal)</i>	113
4.4.3 <i>O significado da expressão patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais (§ 4º do artigo 150 da Constituição)</i>	116
4.5 A imunidade dos templos religiosos: o RE nº 325.822-2 – São Paulo	118
5 NOSSOS ENCONTROS E DESENCONTROS COM A INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	123
5.1 Imunidade tributária como cláusula pétrea: manifestação de direitos e garantias fundamentais	123
5.2 Visão ampliativa da Imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão	126
5.3 Imunidade das instituições de educação e de assistência social e o significado da expressão <i>finalidades essenciais</i>	128
5.4 Imunidade ao IPTU dos imóveis de propriedade dos templos religiosos não utilizados em suas <i>finalidades essenciais</i>	130

CONSIDERAÇÕES FINAIS

133

REFERÊNCIAS

138

INTRODUÇÃO

A história da humanidade está intrinsecamente ligada à cobrança de tributo. Da espoliação dos vencidos pelos vencedores nas guerras de conquistas de terras até os nossos dias, em que o tributo representa componente de relevo na contabilidade dos Estados, empresas e indivíduos, passando pelas revoluções que mudaram o curso da história mundial, a tributação impacta o processo de desenvolvimento das sociedades.

Ricardo Lobo Torres, para quem “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade”, vislumbra na intersecção do espaço privado do cidadão com o espaço público governamental o imposto como dimensão de coisa pública: “nele o Estado passa a encontrar a sua fonte de financiamento, permitindo que os agentes econômicos ampliem a riqueza suscetível de tributação”.¹

O tributo representa parcela retirada do patrimônio particular, resultado de uma difícil e complexa empreitada, que envolve o *tributar* e o *não tributar*. Por isso, a importância do estudo da imunidade – do latim *immunitas*² - para a compreensão do fenômeno da tributação.

Desde os tempos do império romano registram-se imunidades conferidas a determinadas pessoas, que assim deixavam de prestar contribuições ao Estado.

Na Idade Média, as imunidades radicam nos privilégios concedidos à nobreza e ao clero, como forma de limitação do poder do rei, em detrimento dos vassallos que, apesar de desprovidos de capacidade contributiva, são submetidos à tributação.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3, p. 3.

² Conforme Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p. 105), “trata-se de um vocábulo que indica ‘negação de munus’ (cargo, função ou encargo). [...] Quem não está sujeito a *munus*, tem ‘imunidade’ (*munus* público é aquilo que procede de autoridade pública, ou da lei, e obriga o indivíduo a certos encargos). Oferece, o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinado encargo ou ônus (liberação do *munus*).

O Constitucionalismo, que traz consigo o *valor jurídico das Constituições*, dá nova conformação à tributação e às imunidades. Desaparecem os privilégios da nobreza e da igreja e ganha prestígio o cidadão.

No caso brasileiro, pela Constituição opera-se a distribuição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios das competências, e entre elas a tributária. Dotadas de competência tributária, as pessoas políticas que compõem a federação tem aptidão para criar normas que instituem tributos.

Todavia, para alcançar e preservar valores e princípios que a própria Constituição considera fundamentais, a competência tributária – norma positiva de atribuição – é complementada por normas que a conformam negativamente. São as *imunidades tributárias*. Por isso, as pessoas políticas não detêm competência para submeter à tributação determinadas pessoas, bens e situações, para salvaguardar esses valores e princípios fundamentais ao Estado e à sociedade.

De plano, portanto, a constatação da natureza *ontologicamente constitucional* da imunidade.³

Sua origem está fundada em valores políticos. Daí a afirmação de José Afonso da Silva de que as imunidades são “instituídas por razões de privilégio ou de considerações de interesse geral (neutralidade religiosa, econômicas, sociais ou políticos)”.⁴

Destarte, esse viés axiológico, pois fundado em princípios e valores constitucionais, preside a tarefa do hermenêuta que se debruça sobre a interpretação das imunidades, o que se sabe, não é tarefa fácil.

Para esse mister, salienta-se a importância da contribuição haurida nos estudos de Ronald Dworkin, de diferenciação das normas em princípios e regras, bem como a filiação à teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy.

Essas observações mostram a relevância do assunto que, aliada às perplexidades surgidas em razão do ofício na área de tributação e julgamento da

³ ATALIBA, Geraldo. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: Ed. RT, 1964. p. 231.

⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 14. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 654.

Secretaria da Receita Federal do Brasil e do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda⁵, motivaram a escolha do tema das imunidades a ser aprofundado nessa dissertação de mestrado.

O primeiro capítulo do trabalho aborda a natureza jurídica e o conceito das imunidades tributárias. Busca na doutrina os vários conceitos já apresentados, iniciando pelo precursor do estudo do tema no Brasil – Aliomar Baleeiro – em seu sempre lembrado *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.

Visita outras teorias – exclusão ou supressão da competência tributária, princípio constitucional, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, direito público subjetivo e garantia de direitos fundamentais – bem como a interrelação com o conceito de competência tributária, com o intuito de construir um conceito útil ao estudo proposto. Esse é mostrado ao final desse capítulo.

Destaca-se a importância da relação entre imunidade e *garantia de direitos fundamentais*, sem abraçar tal conceito nos termos da teoria esboçada pelo seu maior defensor, Ricardo Lobo Torres, para quem imunidade constitui a impossibilidade absoluta de tributação em razão dos direitos de liberdade. Porém dessa visão se extrai importante esteio de orientação para o estudo do tema.⁶

Proposto o conceito de imunidade, o segundo capítulo adota uma classificação das imunidades tributárias em *genéricas* e *específicas* e faz um corte metodológico, delimitando como objeto de estudo as primeiras: as imunidades genéricas versadas no artigo 150, VI, da Constituição Federal. São elas: a imunidade recíproca, a imunidade dos templos de qualquer culto, a imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social.

Passa-se a perquirir os fundamentos constitucionais das imunidades genéricas, demonstrando-se que cada uma delas busca alcançar e preservar valores e princípios constitucionais caros à sociedade e ao Estado brasileiro.

⁵ Atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

⁶ A interpretação das imunidades defendida ao longo do trabalho orienta-se, em grande medida, pela efetivação dos direitos fundamentais, e tem como proposta de solução em várias situações difíceis o método da ponderação.

A segunda parte do capítulo é dedicada à interpretação constitucional como instrumental necessário ao estudo das imunidades tributárias.

Procede-se a novo corte no terceiro capítulo, destacando das imunidades genéricas a dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social, delas passando a se ocupar.

Aprofunda-se em alguns temas polêmicos, tais como a hierarquia da norma que estabelece requisitos a serem atendidos pela instituições de educação e de assistência social para a fruição da imunidade, o conceito constitucional de *assistência social* e, principalmente, a interpretação da cláusula contida no § 4º do artigo 150 da Constituição que estabelece que a imunidade dessas instituições somente abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas *finalidades essenciais*.

O quarto capítulo colaciona algumas decisões relevantes do Supremo Tribunal Federal, com o fito de mostrar a visão da Corte na interpretação das imunidades tributárias.

Destaque especial merece a decisão prolatada na ADI nº 939-7, que representou um marco relativamente à visão do Supremo Tribunal Federal sobre as imunidades. As imunidades genéricas – inciso VI do artigo 150 da Constituição - foram tidas pelo Supremo Tribunal como cláusulas pétreas, por configurarem instrumentos de salvaguarda de princípios e liberdades fundamentais, a salvo de reforma constitucional tendente a aboli-las.

O capítulo mostra também a tendência de ampliação da interpretação das imunidades tributárias, a adoção do conceito constitucional de assistência social plasmado no artigo 203 da Carta política, bem como os requisitos para o enquadramento das entidades fechadas de previdência complementar.

Relevante para o propósito da dissertação, busca-se a interpretação conferida à imunidade dos templos no julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822-2, em que se discutiu a interpretação do significado de finalidades essenciais no caso de igreja que aluga imóveis – atividade não relacionada com suas finalidades essenciais. Decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Federal que a imunidade abrange não somente o prédio destinado ao culto, mas também os

imóveis alugados, utilizando-se do § 4º como vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do artigo 150, da Constituição Federal. Ressalta do julgado que o limite será o avanço em atividades econômicas que afrontem a livre concorrência, desconsiderando para esse efeito a locação de imóveis.

Por fim, o capítulo quinto mostra nossos encontros e desencontros com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Ressalta nosso encontro com a interpretação que assimila a imunidade a valores e princípios fundamentais que a Constituição pretende preservar, e nossos desencontros naqueles julgados em que tal não ocorre.

Defende-se que a interpretação da imunidade dos templos há que estar associada ao princípio protegido constitucionalmente – a liberdade religiosa – ao passo que, no caso das instituições de educação e assistência social, a interpretação não pode se desprender da solidariedade social, vez que tais instituições preenchem espaços de atuação que são de responsabilidade do Estado, atuando em regime de colaboração com Este.

1 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A pesquisa sobre o conceito e a natureza jurídica de imunidade tributária na doutrina brasileira conduz a algumas primeiras constatações: a primeira, a imunidade configura impossibilidade de exigência tributária relativamente a determinadas pessoas, sobre certos bens e em específicas situações; a segunda, trata-se de instituto que tem assento constitucional.⁷

Avançando-se na pesquisa, verifica-se que os doutrinadores que se dedicaram ao estudo do tema não chegaram às mesmas conclusões. Sobre tal questão, o professor Paulo de Barros Carvalho observou que não houve, ainda, uma elaboração teórica científica, de rigor metodológico, requerida para a adequada compreensão de sua fenomenologia.⁸

Uma primeira revelação no estudo desse instituto é que o vocábulo *imunidade*⁹ não está expresso na Constituição Federal. Encontra-se as expressões: *é vedado* no artigo 150, *não incidirá* em vários outros dispositivos e, no artigo 195, *é isento*.

Trata-se, portanto, de conceito cunhado pela doutrina com base na teoria geral do direito e, especialmente, no direito constitucional tributário.

Partindo-se dessas constatações e para alcançar o conceito e a natureza jurídica da imunidade tributária, de forma a orientar o presente estudo, busca-se nos estudos já produzidos, no Brasil, o alicerce e a linha condutora do trabalho.

Inicia-se pelas várias abordagens ou teorias que se reputa as mais importantes sobre o assunto, lembrando que, pela diversidade de posições

⁷ Souto Maior Borges (2007, p. 219), ao tratar das limitações estabelecidas pelo legislador constituinte ao poder tributário, lembra a expressão utilizada pelo mestre Geraldo Ataliba, que refere-se à imunidade tributária como “ontologicamente constitucional”, e a distingue da isenção “que está sob reserva de lei”.

⁸ Complementa o mestre que “o menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político.” (CARVALHO, Paulo de Barros, 2003, p. 166).

⁹ Restrita, aqui, ao campo tributário.

doutrinárias, não se tem a pretensão de esgotá-las. Com base nessa apresentação, procura-se resumir nossa visão sobre cada uma delas.

1.1 Imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar

A Constituição Federal, que dedicou um capítulo ao Sistema Tributário Nacional¹⁰, reuniu na seção denominada *Das limitações do poder de tributar* vedações¹¹ dirigidas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios¹² a serem observadas na instituição de tributos.

A expressão *limitações constitucionais ao poder de tributar* remete, de pronto, à clássica obra de Aliomar Baleeiro, pioneiro no estudo da imunidade tributária entre nós. A referência a *poder de tributar* traz à tona o intrincado relacionamento entre *poder, Estado, Constituição e competência*.

A ciência política emprega o vocábulo *poder* em uma miríade de acepções, do que decorre uma relação também diversa com o significado utilizado para competência. Para alguns, eles se confundem, para outros o primeiro é gênero de que o segundo é espécie, e para outros ainda, o inverso, o primeiro espécie do segundo.

Para Aliomar Baleeiro, o *poder tributário* representa o poder de instituir e arrecadar tributos. Tudo de acordo com as prescrições constitucionais dirigidas ao sistema tributário por elas delineado.¹³ Nesse sentido, os conceitos de poder e competência se sobrepõem.

¹⁰ Diferentemente de Constituições estrangeiras, em que as regras tributárias não têm estatura constitucional, estabelecidas que são na legislação infraconstitucional.

¹¹ Ver as expressões *é vedado no caput* do artigo, *a vedação* nos §§ 1º e 2º e *as vedações* nos §§ 3º e 4º do artigo 150 da Constituição. (BRASIL. Constituição (1988), 2009).

¹² Pessoas políticas que compõem a federação.

¹³ Ao referir-se à rigidez da discriminação de rendas, expressa que “a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão adstritos às normas inflexíveis de competência. Elas limitam o poder de tributar de cada uma dessas pessoas de direito Público. O fisco só decretará o tributo que lhe foi expressamente atribuído [...]. Cada Estado ou Município instituirá e arrecadará os tributos que lhe pertencerem em função da área

Paulo Bonavides destaca que “com o poder se entrelaçam a *força* e a *competência*, compreendida esta última como a legitimidade oriunda do consentimento”. Prevalecendo o aspecto coercitivo derivado do uso da força, o poder será um *poder de fato*. Quando o apoio desloca-se para a competência, com base no consentimento, o poder converte-se em *poder de direito*. Reforça que:

O Estado moderno resume basicamente o processo de despersonalização do poder, a saber, a passagem de um poder de pessoa a um poder de instituições, de poder imposto pela força a um poder fundado na aprovação do grupo, de um poder de fato a um poder de direito.¹⁴

Nessa perspectiva, com a Constituição o poder de fato converte-se em poder jurídico mediante a edição de normas. Assim, Sáinz de Bujanda assinala que “*en moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas*”.¹⁵

Em outro sentido, Micheli, por exemplo, ao se referir a poder tributário, adota-o na acepção de *potestade* e faz a seguinte sugestão:

[...] é necessário insistir, ainda, na noção de poder tributário, que é melhor qualificado como *potestade*, enquanto representa o aspecto subjetivo, referido, isto é, ao sujeito que age ao atuar uma função fundamental da entidade pública, e principalmente do Estado, que deve ser desempenhada no interesse público geral.¹⁶

Para Sacha Calmon Navarro, a Constituição promove a divisão do poder tributário, que originariamente é uno, em parcelas de competência entre as pessoas políticas, sustentando que:

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os

geográfica de sua jurisdição ou de seu governo”. E complementa: “A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar”. (BALEIRO, Aliomar, 1999, p. 2).

¹⁴ BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 115.

¹⁵ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Estructura jurídica del sistema tributario. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 9.

¹⁶ MICHELI, Gian. *Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 59.

Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação.¹⁷

Souto Maior Borges vê a competência tributária como uma emanção do poder tributário, porém seus conceitos não se confundem. Para ele, “a repartição do poder tributário caracteriza o princípio da competência tributária. Esta exerce-se ordinariamente através de lei” e “consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário”.

Na perspectiva de que o poder político se exercita no momento de construção da Constituição, em que o poder tributário passa a ser um poder jurídico exercido por meio de normas, não há falar, portanto, em poder de tributar, mas sim em competência tributária. Esta nasce com a Constituição, já estabelecida e regradada.¹⁸

No entanto, a despeito da diferença entre os conceitos de poder e competência, no mais das vezes, tem-se utilizado *limitações ao poder de tributar* no sentido de *limitações à competência tributária*.

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 67.

¹⁸ “O poder constituinte originário seleciona os fatos que formarão a nova ordem jurídica. Quando a Constituição é concluída não há mais falar em poder constituinte originário mas sim em competências outorgadas – ou se preferir, poder constituinte derivado. A idéia de limitação ao poder de tributar é equivocada pela base, uma vez que seus defensores partem do entendimento de que ela se encontra traçada na Constituição Federal. Com efeito, se ela está individualizada na Constituição, não é mais uma atuação do poder constituinte originário mas sim um produto jurídico desse poder.” (FERREIRA SOBRINHO, José Wilson, 1996. p. 61). Assim também, Roque Carrazza (2003, p. 437, grifo do autor): “No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas tão-somente, em *competência tributária* regradada, disciplinada pelo Direito”.

Têm as pessoas políticas aptidão para instituir tributos, mediante a criação de norma abstrata, de acordo com o desenho constitucional: Têm competência tributária.¹⁹²⁰

Importa observar que o inciso VI do artigo 150 da Constituição estabelece vedações à instituição tão-somente de impostos, seu § 5º também se refere apenas a impostos²¹, enquanto os dois últimos parágrafos trazem normas que não se limitam a essa espécie tributária.²²

Vê-se, então, que a imunidade representa um limite ao estabelecimento de matrizes tributárias por parte das pessoas políticas. Porém, esse limite à exigência de tributos de determinadas pessoas, sobre certos bens e em específicas situações resulta da baliza mesma traçada pela Constituição com o fito de estabelecer a competência das pessoas políticas.

Ademais, é de se observar que os princípios tributários constitucionais²³ também caberiam em tal conceito²⁴, uma vez que, estabelecendo diretrizes a serem

¹⁹ Após salientar a ambigüidade do termo *competência tributária*, Tácio Lacerda Gama (2009, p. 216-218) define seu conceito como “a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.

²⁰ Sobre competência tributária, ver item 1.7.

²¹ A doutrina mais antiga tinha posição majoritária no sentido que as imunidades limitavam-se aos impostos. Zelmo Denari (1991, p. 190), apesar de estar se referindo às imunidades do inciso VI do artigo 150, faz a seguinte afirmação genérica: “Tendo presente que as imunidades apenas dizem respeito a impostos, resulta ser constitucional a cobrança de taxas entre pessoas jurídicas de direito público ou das entidades civis e religiosas alcançadas pela regra imunitória.” A doutrina majoritária atual não faz tal restrição. Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 175-176), ao se referir a tese antes referida, assim se manifesta: “Nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como o resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige. Que motivo de ordem superior ditaria o princípio de que o legislador constituinte, no exercício de suas prerrogativas, pudesse estar impedido de organizar as competências tributárias, de tal modo que tolhesse a decretação de certas taxas ou impossibilitasse a criação de contribuições de melhoria?”

²² Sobre essa questão ver item 2.1.

²³ O mesmo artigo 150 da Constituição Federal de 1988 arrola, nos incisos I a V, os princípios da reserva legal, da isonomia, da irretroatividade, da anterioridade, do não-confisco e a vedação ao tráfego de pessoas por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; o artigo 151 determina a vedação da não-uniformidade da tributação no território nacional, a proibição da tributação pela União da renda das obrigações da dívida pública e dos proventos dos agentes públicos dos estados, Distrito Federal e municípios em montante superior ao fixado para suas obrigações e para seus agentes; bem como o artigo

seguidas pelo legislador, acabam por impor barreiras à construção das referidas matrizes tributárias, pois conforme afirmação precisa de Celso Antônio Bandeira de Mello constituem:

disposição que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico.²⁵

Com essas observações, conclui-se que, a despeito de visualizar a imunidade como limite ao legislador ordinário na instituição de tributos, o mencionado conceito – limitação ao poder de tributar – além dos problemas relacionados à carga semântica e política do conceito de *poder*, não é capaz de delimitar o alcance do que representa a imunidade tributária.²⁶

1.2 Imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária

Tida a competência tributária como a aptidão das pessoas políticas para instituir tributos, para essa visão representa a imunidade exclusão de parte dessa competência. A regra de incidência do tributo não pode alcançar determinadas pessoas, bens ou situações arrolados expressamente na Constituição em razão dessa exclusão.

152 estabelece para os estados, Distrito Federal e municípios a não-discriminação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino.

²⁴ Para Marcos Aurélio Pereira Valadão (2000, p. 27), “as limitações constitucionais ao poder de tributar correspondem ao gênero do qual a imunidade tributária é espécie”. E complementa: “As limitações constitucionais ao poder de tributar, no mais das vezes, decorrem de princípios insertos na Constituição, como o princípio da legalidade tributária (corolário lógico do princípio da legalidade, enquanto garantia fundamental, previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição de 1988) e têm, portanto, o escopo ampliado, em relação às imunidades”.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 747-748.

²⁶ No sentido da insuficiência da caracterização da natureza jurídica da imunidade como limitação ao poder de tributar, ver COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 33-36.

No entanto, o que ocorre é que, ao discriminar as competências tributárias, e a Constituição brasileira o fez de forma descritiva e rígida, a regra de que essas pessoas, bens e situações não sejam alcançados pela incidência tributária faz parte do desenho constitucional da competência tributária.

Portanto, não se trata de exclusão de parte da competência tributária, pois seu âmbito já nasce suficientemente demarcado pela Constituição. Como esclarece José Wilson Ferreira Sobrinho, se limitação houve, esta ocorreu no campo da política jurídica, em um exercício de juízo de valor, que “pode operar redução ou ampliação do que merecerá juridicização. A limitação, portanto, é metajurídica”.²⁷

Da mesma forma, a visão de que a imunidade constitui supressão da competência tributária padece de vício similar ao acima apontado, pois, nascendo a competência tributária por obra das regras constitucionais, como falar em supressão dessa competência, se o campo que compõe a imunidade nunca chegou a pertencer à competência dos entes tributantes.

Daí, a percuciente observação de Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar:

Resumindo, a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.²⁸

É dizer, a imunidade tributária encontra-se umbilicalmente ligada à competência tributária, porém não se adota seu conceito como exclusão ou como supressão dessa competência.

1.3 Imunidade tributária como princípio constitucional

A imunidade tributária é também identificada como princípio constitucional, que se confunde com o *princípio constitucional de vedação impositiva*, responsável

²⁷ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson, op. cit., p. 63.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 172.

pela proibição de exigência de imposto sobre determinadas pessoas, bens ou coisas.

Bernardo Ribeiro de Moraes assevera que “sem dúvida, a imunidade tributária é um *Princípio Constitucional* que veda às entidades tributantes instituírem imposto sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos, situações, considerados relevantes à sociedade e ao Estado”. Resume seu conceito na seguinte afirmação: “A imunidade tributária é um *Princípio Constitucional de Vedação de Instituir Imposto* sobre certas pessoas, bens ou coisas. [grifo do autor]²⁹

Por outro lado, para Marco Aurélio Greco, princípios e limitações constitucionais não se confundem, pois, conforme sustenta, “princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no seu exercício, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador”, já as limitações “têm função negativa e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional”.³⁰

Vale anotar que Paulo de Barros Carvalho vê a utilização do termo princípio não somente como preceito carregado de valor, com significativa influência no ordenamento jurídico, mas também como norma que fixa limites objetivos, além de usada para significar o próprio valor e também o próprio limite objetivo. Como limite objetivo, exemplifica com a anterioridade tributária, aduzindo que “a diretriz da anterioridade, com toda a força de sua presença na sistemática impositiva brasileira, é um ‘limite objetivo’”. Esclarece, por fim, que os limites objetivos são postos para atingir valores, pois aqueles não o são, mas voltam para realizá-los de forma indireta, mediata.³¹

Barros Carvalho, após salientar a incidência constitucional de princípios implícitos, em que é necessário esforço indutivo para alcançá-los, a par daqueles que o legislador constitucional enunciou com clareza – princípios explícitos – apresenta princípios gerais que se espraiam por todo o ordenamento jurídico e, na seqüência, os princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, aos quais está jungido o legislador infraconstitucional ao exercer a competência tributária.

²⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, op. cit., p.108-109.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 114.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 143-146.

O rol dos primeiros, de maior expressividade, ainda segundo Barros Carvalho, é o seguinte: princípio da justiça, princípio da certeza do direito (qualificado como sobreprincípio), princípio da segurança jurídica, princípio da igualdade, princípio da legalidade, princípio da irretroatividade das leis, princípio da universalidade da jurisdição, princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal, princípio da isonomia das pessoas constitucionais, princípio que afirma o direito de propriedade, princípio da liberdade de trabalho, princípio que prestigia o direito de petição, princípio da supremacia do interesse público ao do particular e o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos.

Entre os segundos, Barros Carvalho relaciona o princípio da estrita legalidade, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio da tipologia tributária, princípio da proibição do tributo com efeito de confisco, princípio da vinculabilidade da tributação, princípio da uniformidade da tributação, princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens, princípio da territorialidade da tributação e princípio da indelegabilidade da competência tributária.³²

De sua vez, Roque Carrazza assevera serem seis os princípios que merecem destaque, pois “incidem de chapa sobre a *competência tributária*”. São eles: o *republicano*, o *federativo*, o da *autonomia municipal*, o da *anterioridade*, o da *legalidade* e o da *segurança jurídica*. Complementa que “a fiel observância dos precitados princípios é *conditio sine qua non* para a criação de tributos em nosso País.”³³

Assim, observa-se que não há concordância sobre o conceito de princípio, quais são os princípios constitucionais tributários, alguns catalogados como simples regras ou limites objetivos à tributação, sem ostentar o *status* de princípios. Não é necessário ir longe para tal constatação, basta comparar a *anterioridade tributária* que, para Carrazza, trata-se de princípio, enquanto Paulo de Barros a classifica como limite objetivo a assegurar a segurança jurídica.

Por outro lado, uma coisa é certa, todos concordam sobre a importância que merecem os princípios constitucionais, não somente como vetor de interpretação

³² CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 143-165.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 44-45.

constitucional, como também para sua configuração como balizas postas ao legislador infraconstitucional no exercício das competências tributárias. Constitui, sobretudo, suporte para o ordenamento jurídico, que deve estar sintonizado com o indivíduo, assim também com seu segmento social, como revela Alberto Nogueira ao construir sua teoria dos princípios constitucionais tributários.³⁴

A imunidade tributária está calcada em valores e princípios constitucionais, vale dizer, o desenho da competência dos entes tributantes não lhes permite impor tributos, na forma como dispõe a Constituição Federal, sobre certas pessoas, coisas e situações, visando exatamente atingir e preservar esses valores constitucionais, todavia com eles não se confunde.³⁵

³⁴ Trazemos algumas passagens relevantes em uma breve incursão em sua teoria:

“No campo específico do direito tributário, os “princípios” têm, em todas as épocas, servido de suporte para a estruturação do sistema jurídico como um todo e, ainda, para preencher o conteúdo das normas jurídicas.

É a partir da identificação dos princípios que se pode compreender a lógica dos sistemas tributários em suas variadas articulações e, sob o aspecto funcional (utilidade e funcionamento), suas finalidades.

O conjunto dos princípios dinamicamente considerado forma uma estrutura e uma linguagem acoplada aos demais componentes do sistema (normas e regras), às vezes neles se integrando numa simbiose jurídica.” (NOGUEIRA, Alberto, 2008, p. 42).

“A nova interpretação do texto constitucional com o objetivo de viabilizar a concretização e a aplicação dos princípios fundamentais do ordenamento no superior contexto jurídico-político ao correspondente Estado Democrático de Direito Tributário. Nessa nova hermenêutica, o que se intenta realizar é a aplicação das “tradicionais” limitações constitucionais ao poder de tributar. O ponto (provisório) de chegada ou alvo (projeto a realizar a cada momento, infindavelmente, etapa por etapa) é a busca de uma tributação democraticamente justa e legítima, de acordo com os valores e circunstâncias de cada época.” (Ibid., p. 80).

É nesse campo que os princípios, sobretudo os fundamentais, que servem de suporte para a ordem e o ordenamento jurídico, como um todo, se prestam, dentre outros, a uma das mais nobres funções: sintonizar o sistema jurídico em vigor com a vida de cada pessoa, individualmente considerada e também no segmento social em que esteja inserida (a função social da pessoa humana).” (Ibid., p. 114).

³⁵ Assim também Mizabel Derzi: “Então, os princípios limitam o poder de tributar porque subordinam o exercício válido e eficiente da competência a critérios e requisitos: as imunidades (que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram) limitam-no, porque reduzem o extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência. Assim, ambos, princípios e imunidades, não se aproximam apenas em razão dos efeitos que provocam: limitações ao poder de tributar. [...]”

1.4 Imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada

A incidência das normas jurídicas mereceu, no direito brasileiro, cuidadosa sistematização teórica pela pena de Pontes de Miranda. Com base na teoria elaborada pelo mestre do direito privado, Marcos Bernardes de Mello explica que “ocorridos os fatos que constituem o seu suporte fático, a norma jurídica incide, incondicionalmente, infalivelmente, isto é, independentemente do querer das pessoas”.³⁶

A incidência, de acordo com Mello, é o “efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do seu suporte fático que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico”.³⁷

Transportada para o direito tributário, a mencionada teoria adquiriu relevância, contrapondo duas searas distintas – a da incidência e a da não-incidência.

Para Amílcar de Araújo Falcão, a não-incidência pode ocorrer de duas formas: uma, no caso de falta de previsão pela esfera competente de certos fatos na hipótese abstrata de incidência – não incidência pura e simples; a outra, pela determinação constitucional de que certas pessoas, bens ou situações não sejam tributados – imunidade.³⁸

Para explicar os conceitos de imunidade e de isenção³⁹, muito se utilizou desses conceitos, discutindo-se sobre o enquadramento de uma e outra nas áreas de incidência ou de não-incidência tributária.⁴⁰

Mas nem por isso ambos podem ser confundidos”. [grifo nosso]. Notas in BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 233.

³⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 58.

³⁷ Ibid., p. 57.

³⁸ “Se não ocorrer o fato gerador, obviamente não se instaura a relação tributária, portanto, não há incidência. Juridicamente, dá-se a essa situação o nome de não-incidência. A não-incidência compreende duas modalidades: a não-incidência pura e simples e a não-incidência por disposição constitucional.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo, 1997, p. 64).

³⁹ Não se aprofunda na diferença entre imunidade e isenção, por desbordar do objetivo do presente trabalho.

Segundo essa visão, a norma imunizante, ao atuar simultaneamente à regra de tributação, não permite sua incidência, impedindo o nascimento da obrigação tributária correspondente. Como a norma que imuniza está na Constituição, daí sua conceituação de hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.

A primeira crítica a esse conceito radica no fato de que toda norma jurídica, para ser jurídica, sempre incide. Impossível, ter-se, então, a norma imunitória a definir um campo fora desse alcance.

Estar-se-ia, dessa forma, trazendo para o campo do jurídico realidade não-jurídica.⁴¹ E como já se viu, a norma que insere no campo jurídico, em nível constitucional, a delimitação da competência tributária é que já traz em seu bojo pessoas, bens e situações insuscetíveis de serem tributados.⁴²

1.5 Imunidade tributária como direito público subjetivo

Regina Helena Costa vê a imunidade com dupla natureza: no aspecto formal, constitui norma constitucional demarcatória de competência tributária, impossibilitando a tributação de pessoas, bens e situações; no aspecto material, “a imunidade consiste no *direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa*”. [grifo do autor]⁴³

⁴⁰ Souto Maior Borges (2007, p. 218), ao criticar a visão de Rubens Gomes de Souza de que a isenção constitui dispensa legal do pagamento do tributo, defende que ela constitui uma *não-incidência legalmente qualificada*.

⁴¹ Marcos Bernardes de Mello (1995, p. 57), falando de eficácia da norma jurídica, vaticina: “Somente depois de gerado o fato jurídico, por força da incidência, é que se poderá falar de situações jurídicas e todas as demais espécies de efeitos jurídicos (eficácia jurídica). É preciso, portanto, considerar que há a eficácia da norma jurídica (chamada eficácia legal), de que resulta o fato jurídico, e a eficácia jurídica, que decorre do fato jurídico já existente. Não é possível, dessarte, falar de eficácia jurídica (relação jurídica, direitos, deveres e demais categorias eficaciais) antes de ocorrida a eficácia legal (incidência).

⁴² Nesse sentido, assim resume Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p. 122): “a noção de não-incidência não tem validade para o Direito, pois haveria no caso um conceito metajurídico, sem utilidade alguma para a ordem jurídica. Não se pode admitir que a Constituição tenha normas jurídicas que não incidam, pois abrigaria normas sem valia jurídica (a norma jurídica é criada para incidir).”

⁴³ COSTA, Regina Helena, op. cit., p. 51.

Para Ricardo Lobo Torres, a imunidade “preexiste ao Estado Fiscal como qualidade essencial da pessoa humana e corresponde ao direito público subjetivo que erige a pretensão à incolumidade diante da ordem jurídica tributária objetiva”.⁴⁴

Relativamente a tal conceito, José Wilson Ferreira Sobrinho, apoiado em Karl Engisch, vê o papel de conferir ao seu destinatário o direito público subjetivo de não ser tributado pelo Estado, “um efeito secundário da norma imunizante: *o efeito reflexo*”.⁴⁵

No entanto, partindo das mesmas premissas de Ferreira Sobrinho, chega-se à outra conclusão. A demarcação de barreiras constitucionais no estabelecimento da competência tributária, reflexamente, confere àquelas pessoas o direito subjetivo de não serem alcançadas pela norma impositiva de tributação. Portanto, esse direito é uma consequência da delimitação constitucional da competência tributária, e não o objetivo central da norma, a ser utilizado para a fixação da natureza jurídica e do conceito da imunidade tributária.

1.6 Imunidade tributária como garantia de direitos fundamentais

Impossível o estudo de direito constitucional sem uma referência direta e imediata aos direitos *fundamentais*, conceito, no entanto, de difícil, senão impossível, univocidade.

Além da expressão direitos fundamentais, outras são bastante utilizadas: *direitos humanos*, *direitos individuais*, *liberdades públicas*, *direitos do homem*, *direitos subjetivos públicos*, *direitos humanos fundamentais*, *direitos fundamentais do homem*, para citar algumas.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional tributário*: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3, p. 73.

⁴⁵ José Wilson Ferreira Sobrinho (1996, p. 102) nesse sentido, complementa: “A técnica de outorga dos direitos fundamentais pode ser entendida como principal: o objeto central da norma concessiva é representado pelos direitos. No campo do direito público subjetivo de não ser tributado, a técnica é reflexa ou secundária: o objeto principal da norma imunizante não é a concessão de um direito público subjetivo.” (Ibid., p. 103).

Na Constituição Federal de 1988 constam algumas delas: direitos humanos, direitos e garantias fundamentais, direitos e liberdades constitucionais e direitos e garantias individuais.

São mais comuns as expressões *direitos humanos* e *direitos fundamentais*, muitas vezes como sinônimas⁴⁶, porém a diferenciação entre elas, cremos seja a mais aceita. A primeira – *direitos humanos* – mais abrangente, calcada no respeito à pessoa humana, relaciona-se a posições filosóficas, jusnaturalistas, usualmente utilizada em documentos internacionais. A segunda – *direitos fundamentais* – reservada aos direitos inscritos na ordem jurídica dos Estados, resulta de um processo de constitucionalização desses direitos.⁴⁷

José Carlos Vieira de Andrade refere-se a esse processo como “consagração *constitucional* dos direitos”. E complementa: “Os direitos fundamentais tornam-se assim direitos constitucionais, reunindo, por força dessa sua dignidade formal, as *condições* para que lhes seja reconhecida relevância jurídica *positiva* com um valor superior ao da própria lei”. [grifo do autor]⁴⁸

Não significa, todavia, que direitos humanos e direitos fundamentais pertencem a esferas estanques, incomunicáveis entre si: muitas vezes os direitos humanos internacionais encontram matriz nos direitos fundamentais consagrados pelos Estados e estes, ao revés, inspiram-se nos direitos humanos proclamados em diplomas e declarações internacionais.⁴⁹

José Afonso da Silva, dedicando-se ao estudo do tema, assim conclui:

⁴⁶ Admitindo que pode haver alguma diferença entre elas e, ressalvando que “as dessemelhanças têm explicação ligada ao gosto nacional dos países cultos, Ricardo Lobo Torres afirma: “Os direitos naturais são *sinônimos* dos direitos humanos, ou fundamentais, ou direitos individuais, ou direitos civis, ou liberdades públicas”. (TORRES, Ricardo Lobo, 2005, p. 9, grifo do autor).

⁴⁷ Fábio Konder Comparato (2008, p. 58-59), preocupado com a vigência efetiva dos direitos humanos no meio social, busca na doutrina germânica a distinção entre direitos humanos e direitos fundamentais (*Grundrechte*). “Estes últimos são os direitos humanos reconhecidos como tais pelas autoridades às quais se atribui o poder político de editar normas, tanto no interior do Estados quanto no plano internacional; são os direitos humanos positivados nas Constituições, nas leis, nos tratados internacionais. Segundo outra terminologia, fala-se em direitos fundamentais típicos e atípicos, sendo estes os direitos humanos ainda não declarados em textos normativos.”

⁴⁸ ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Livraria Almedina, 1987. p. 27.

Direitos fundamentais do homem constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque, além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, *no nível do direito positivo*, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo *fundamentais* acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; *fundamentais do homem* no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. [grifo do autor]⁵⁰

A fundamentalidade desses direitos está inspirada no princípio da dignidade da pessoa humana, “atendendo à exigência do respeito à vida, à liberdade, à integridade física e íntima de cada ser humano, ao postulado da igualdade em dignidade de todos os homens e à segurança”⁵¹.

Daí, o caráter de historicidade que permeia esse catálogo de “pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir da perspectiva do valor da dignidade da pessoa humana”.⁵²

A história representou uma evolução significativa dos direitos fundamentais. Por isso, falar-se em gerações ou dimensões dos direitos fundamentais.⁵³

A primeira dimensão dos direitos fundamentais, marcada pela sua constitucionalização, destacando-se a Declaração de Direitos do povo de Virgínia (1776) e Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) é representada pelos direitos de defesa perante o Estado, marcada por uma atitude de abstenção,

⁴⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 234.

⁵⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 14. ed. rev. São Paulo: Malheiros Ed., 1997. p. 176-177.

⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 227.

⁵² Ibid., p. 227.

⁵³ Sobre as críticas ao termo gerações, substituindo-as por dimensões, que entende fundadas, Ingo Sarlet (1998, p. 47) comenta: “Com efeito, não há como negar que o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais tem o caráter de um processo cumulativo, de complementaridade, e não de alternância, de tal sorte que o uso da expressão ‘gerações’ pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa de uma geração por outra, razão pela qual há quem prefira o termo ‘dimensões’ dos direitos fundamentais [...]”

Neste trabalho, optamos pelo termo *dimensão*.

demarcando um espaço de autonomia individual. São direitos da primeira dimensão o direito à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei.

Assumindo uma dimensão positiva, os direitos de segunda dimensão caracterizam-se por exigir não mais a abstenção, mas a ação do Estado na busca da justiça social. São direitos de segunda dimensão os direitos sociais, econômicos e culturais.⁵⁴

Desprendendo-se do indivíduo e dirigindo-se a grupos humanos, os direitos de terceira dimensão caracterizam-se pela titularidade coletiva ou difusa e são também chamados de direitos de solidariedade. São direitos de terceira dimensão o direito à paz, ao meio ambiente, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento.

Defendem já alguns a quarta dimensão, resultado da globalização, da universalização dos direitos fundamentais. Seriam direitos de quarta dimensão o direito à democracia, à informação, ao pluralismo.⁵⁵

A visão da natureza jurídica da imunidade como garantia dos direitos fundamentais tem o ponto alto de sua defesa no escólio de Ricardo Lobo Torres, que assim a conceitua:

A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.⁵⁶

Lobo Torres afasta a tese calcada no liberalismo, que vê a imunidade como *limitação do poder fiscal*, e a positivista da *autolimitação da competência tributária*. Para ele a imunidade é “limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas

⁵⁴ Sobre a entrada dos direitos sociais no constitucionalismo moderno, Bobbio (2004, p. 226-227) ressalta a Constituição de Weimar e sua dimensão de complementaridade em relação aos direitos de liberdade, “no sentido de que eles são a própria condição do seu exercício efetivo. Os direitos de liberdade só podem ser assegurados garantindo-se a cada um o mínimo de bem-estar econômico que permite uma vida digna”.

⁵⁵ Cf. Paulo Bonavides (2006, p. 571) para quem “a globalização política na esfera da normatividade jurídica introduz direitos de quarta geração, que, aliás, correspondem à derradeira fase de institucionalização do Estado social.

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 59.

liberdades preexistentes. A liberdade é que se autolimita, abrindo o espaço para a atuação limitada do poder fiscal”.⁵⁷. Destarte, a intocabilidade de certas pessoas, coisas e situações, mediante a exigência de tributos, teria em sua raiz os direitos humanos de liberdade, absolutos, anteriores ao pacto constitucional. Nesse sentido, a imunidade não é ditada pela soberania do Estado, nem outorga constitucional, nem autolimitação do poder fiscal, nem simples garantia principiológica.

Com tais fundamentos, essa teoria reserva o termo imunidade tão-somente à exoneração tributária como reserva dos direitos de liberdade – direitos de primeira dimensão. Direitos sociais e econômicos não justificam imunidades, pois desvinculados da atuação negativa do Estado, somente podendo justificar a imunidade do mínimo existencial. Daí, a seguinte afirmação taxativa de Lobo Torres:

Os direitos econômicos (arts. 174 a 179 da CF 88) e sociais (arts. 6º e 7º), portanto, se distinguem dos fundamentais (art. 5º) porque dependem da concessão do legislador, estão despojados do *status negativus*, não geram por si sós a pretensão às prestações positivas do Estado, carecem de eficácia *erga omnes* e se subordinam à idéia de justiça social.⁵⁸

Sob essa orientação, ficam fora do conceito de imunidade quaisquer exonerações que não possam ser traduzidas como reserva de liberdade como, por exemplo, a vedação à exigência de impostos dos sindicatos (art. 150, VI, “c”) e dos livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, “d”).⁵⁹

⁵⁷ Ibid., p. 52-59.

⁵⁸ Ibid., p. 80.

⁵⁹ “Entendemos que o termo imunidade deverá ser reservado às não-incidências vinculadas aos direitos humanos, o que exclui do seu catálogo a intributabilidade dos sindicatos e dos jornais e livros (art. 150, VI, c e d), dos produtos industrializados exportados (arts. 153, § 3º, III e 155, § 2º, X), da energia elétrica, combustíveis e minerais (art. 155, § 3º), da incorporação de bens ao patrimônio das empresas (art. 156, § 2º, I); pouco importa, por outro lado, que algumas imunidades recebam o apelido de isenção, posto que é evidente o seu relacionamento com os direitos humanos, como sucede no caso dos diplomatas e das legações estrangeiras e no das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º). Os autores que se afastam da teoria dos direitos fundamentais acabam por assimilar à noção de imunidade toda e qualquer hipótese de não incidência constitucional.” (TORRES, Ricardo Lobo, 2005, p. 99-100).

De outro lado, por tal ótica, inserem-se no conceito de imunidade outras limitações reconhecidas como protetivas de direitos humanos, ainda que não expressas no texto constitucional.⁶⁰

Da maior relevância a caracterização estabelecida por Ricardo Lobo Torres, de importância capital para a pesquisa do conceito e natureza jurídica da imunidade tributária, pois não há como dissociá-la dos direitos fundamentais, base, pois, da construção de balizas à competência tributária.

Visualiza-se a imunidade como instrumento de realização de extrafiscalidade, já na seara constitucional. Assim Geraldo Ataliba afirma que esta "[...] consiste no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não-arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados."⁶¹

Nesse sentido, embasam a imunidade tributária valores e princípios relacionados a direitos fundamentais - resguardados pela Constituição - jungidos a conceitos de natureza humana, política e social em dado momento histórico, com vistas a garantir as liberdades por meio da exoneração de tributos, preservando direitos socialmente relevantes.

Daí afirmar Ives Gandra da Silva Martins que, apesar do tributo ser elemento essencial para a movimentação da máquina estatal, nosso ordenamento jurídico prevê o instituto da imunidade consagrado em fundamentos extrajurídicos, em

⁶⁰ "No Brasil as imunidades, em sua maior parte, ganharam dicção constitucional desde 1891.

Há, entretanto, inúmeras outras que só vão aparecer no discurso do legislador ordinário, sem que com isso percam o seu fundamento constitucional, como adiante veremos.

Tendo em vista que as imunidades são predicados dos direitos fundamentais e considerando-se que estes não se esgotam na enumeração do art. 5º da CF, nem em qualquer elenco organizado pela doutrina, segue-se que as imunidades, ainda que ausentes do art. 150, serão tantas quantos forem os correspondentes direitos da liberdade, explícitos ou implícitos." (TORRES, Ricardo Lobo, 2005, p. 87).

"Conseqüência da *declaratividade* dos direitos da liberdade e de suas imunidades fiscais é que a enumeração levada a efeito pelos artigos 5º e 150 não é exaustiva, posto que o próprio § 2º do art. 5º prevê que os direitos e garantias expressos na Constituição 'não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte'." (TORRES, Ricardo Lobo, 2005, p. 98, grifo do autor).

atendimento à orientação do poder constituinte, em função das idéias políticas vigentes, preservando, dessa forma, os valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira.⁶²

Ao demarcar barreiras ao exercício da competência tributária, a previsão de imunidades busca alcançar e preservar valores inscritos na ordem jurídica constitucional, tais como, a liberdade de expressão, o acesso à cultura, a liberdade religiosa, as atividades exercidas pelas instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, as entidades sindicais de trabalhadores, os partidos políticos e suas fundações.

Regina Helena Costa justifica a existência das normas imunizantes com base na teoria da densificação das normas constitucionais concebida por Canotilho. Para ela, essas normas imunizantes densificam princípios estruturantes no sentido jurídico-constitucional e político-constitucional.⁶³

Reputa-se relevante considerar o elevado conteúdo axiológico dessa visão, valorizar as imunidades como forma de garantir direitos fundamentais, de densificar princípios caros à sociedade e ao Estado, máxime ao empreender interpretação das imunidades.

Resumindo, não se adota esse conceito, porém dele não se afasta. Defende-se uma visão de imunidades que não se desprende dos valores, princípios e direitos fundamentais a orientar a escolha de pessoas, bens e situações imunes.

Com tal perspectiva, toda interpretação relativa a imunidades deve sempre levar em conta tais valores e princípios, pois estes cumprem importante papel de vetores interpretativos, dos quais não pode o intérprete se dissociar. Portanto, não podem subsistir conclusões que os desprezem ou os afrontem, nem tampouco leis que não os considerem sob pena de inconstitucionalidade.

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233-238, jan./mar. 1990.

⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 209.

⁶³ COSTA. Regina Helena, op. cit., p.73.

1.7 Competência tributária e a imunidade tributária: uma proposta de conceito

A Constituição brasileira distribui rigidamente entre as pessoas políticas as competências para a instituição de tributos, consequência da opção constituinte pela adoção do princípio federativo e da autonomia dos municípios e do Distrito Federal.⁶⁴

Ao levar a efeito tal discriminação, elenca os fatos e situações jurídicas que podem ser objeto de imposição tributária. Assim, por exemplo, a renda e os proventos de qualquer natureza constituem a materialidade de imposto instituído pela União, em razão de o artigo 153 relacioná-los, em seu inciso III, ao demarcar a competência da União.

Essa aptidão para criar tributos, para estabelecer as regras matrizes hipotéticas de incidência tributária, é a competência tributária.

Para melhor compreender seu enquadramento no ordenamento jurídico, busca-se nas lições de Norberto Bobbio e de Paulo de Barros Carvalho a divisão das normas jurídicas em normas de comportamento e normas de estrutura.⁶⁵⁶⁶

As primeiras visam disciplinar a conduta humana no grupamento social em suas relações de intersubjetividade, estabelecem o dever-ser de acordo com os modais deônticos: permitido, obrigatório ou proibido. Enquadra-se nessa categoria a regra de incidência tributária: realizada a conduta nela descrita, deve ser o sujeito passivo obrigado ao pagamento do tributo nela previsto, surgindo a obrigação tributária principal, a teor do artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional.

⁶⁴ Sobre a técnica de discriminação de rendas pela Constituição brasileira, ver: SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 656.

⁶⁵ Bobbio (1997, p. 33, grifo do autor), partindo “de uma definição muito geral de ordenamento, que iremos passo a passo explicando: o ordenamento jurídico (como todo sistema normativo) é *um conjunto de normas*”, e repassando que “em todo o ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que costumamos chamar de *normas de estrutura ou de competência*”, assim conceitua as últimas: “São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas.”

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 140.

Por outro lado, as normas de estrutura não se destinam a reger condutas, mas sim, contém comandos relativos à construção de outras normas jurídicas, seu conteúdo consiste em disciplinar competência. A norma de conduta somente surge de acordo com o comando da norma de estrutura. Paulo de Barros, transcrevendo Lourival Vilanova, reforça que “as normas que estatuem como criar outras normas, isto é, normas-de-normas, ou proposições-de-proposições, não são regras sintáticas fora do sistema. Estão no interior dele”.

Em sua teoria dos direitos fundamentais, Robert Alexy explora o conceito de competência do cidadão e do Estado, explicitando que a primeira goza de proteção no âmbito dos direitos fundamentais. Ao contrapor a ela a competência do Estado ou de seus órgãos, pontifica que “as normas de direitos fundamentais entram em jogo como normas negativas de competência”, esclarecendo que “uma norma negativa de competência é uma norma que restringe uma norma positiva de competência”, podendo-se dizer que esta introduz cláusula de exceção na norma positiva de competência, colocando o Estado em posição de não-competência.⁶⁷

Vê-se, então, que a competência tributária nasce demarcada pela própria Constituição. Nessa construção, o primeiro limite que faz parte do desenho constitucional da competência surge já com a própria distribuição, visto que a competência atribuída a uma das pessoas políticas significa, de um lado, que sua destinatária pode exercê-la, e de outro, que as demais pessoas políticas não podem exercitá-la.

Além desse, outros são estabelecidos, quer mediante proibição de que determinadas pessoas, bens ou situações sejam objeto da incidência tributária, quer o respeito a princípios constitucionalmente materializados.⁶⁸

Portanto, os limites representados pelas imunidades estão na origem constitucional da competência para instituir tributos e fazem parte de seu desenho.

⁶⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 247-248.

⁶⁸ Diva Malerbi (1998, p. 69) assim resume essa visão: “Toda outorga de competência traduz, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação: uma autorização para o desempenho de funções compreendidas na outorga e uma limitação contida pela circunscrição dessas funções e, conseqüentemente, a exclusão das demais funções não compreendidas na própria outorga. Com isto se quer dizer que de toda norma autorizativa

Pode-se afirmar, com Aires F. Barreto, que “ao atribuir competência tributária, a Constituição circunscreve o âmbito de validade das normas tributárias, de modo a que não possam alcançar as áreas imunes”.⁶⁹

Pode-se, então, concluir que a norma de competência resulta da soma algébrica da norma positiva de atribuição de competência com a norma negativa representada pelas imunidades.

Destarte, não podem as pessoas políticas, ao exercitar sua competência – instituindo, mediante lei⁷⁰, as regras matrizes de incidência em relação às materialidades fixadas constitucionalmente, pretender tributar bens, pessoas e situações imunes, sob pena de incidirem em flagrante inconstitucionalidade.

A escolha dessas pessoas, bens e situações que não podem ser alcançados pela tributação não ocorre ao acaso, ao revés, tem como fundamento valores e princípios caros à sociedade e ao Estado, por isso estão expressos ou implícitos na própria Constituição.⁷¹

Todavia, não se adota a visão que a imunidade tributária possa ser extraída, de forma implícita, desses valores e princípios constitucionais, como defende Mizabel Derzi que afirma ser a imunidade regra constitucional expressa (*ou implicitamente necessária*), ao estabelecer a não-competência das pessoas políticas, delimitando negativamente a norma de atribuição de poder tributário. [grifo nosso]⁷²

As imunidades tributárias estão expressas na Constituição que, ao demarcar as competências dos entes políticos, estabelece balizas a essa competência, proibindo que certas pessoas, bens e situações sejam alvo de tributação.⁷³

do exercício do poder tributário decorrem limites, que não consistem, tecnicamente, imunidades.”

⁶⁹ BARRETO, Aires F. Contribuições sociais: imunidade das instituições beneficentes de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3, p. 10.

⁷⁰ De regra, a lei é ordinária, excepcionalmente complementar, nas hipóteses arroladas expressamente pela Constituição, a exemplo da instituição do imposto sobre grandes fortunas, nos termos do art. 153, VII.

⁷¹ Ver capítulo II.

⁷² Notas em: BALLEIRO, Aliomar, op. cit., p. 16.

⁷³ Para Clélio Chiesa (2002, p. 124) não há falar em normas explícitas e normas implícitas, uma vez que, sendo as normas jurídicas entidades abstratas construídas a partir dos textos

Necessário atentar para as hipóteses excepcionais em que a Constituição atribui à lei complementar função de completar o perfil das competências tributárias, estabelecendo normas gerais - normas de estrutura – direcionadas ao legislador dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Se tais normas complementam negativamente a norma de competência dessas pessoas políticas, ao estabelecer situações não alcançáveis pela regra de incidência tributária, está-se diante de normas de imunidade. É o caso dos artigos 155, § 2º, XII, “e”, e 156, § 3º, II.⁷⁴⁷⁵⁷⁶

Gizado o conceito de competência tributária, fica claro que a imunidade está na raiz de sua demarcação, integrando seu conceito, dela não podendo ser dissociada.

Conclui-se, então, que a norma que participa da formatação da competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, proibindo-os de, ao instituir tributos, exigi-los de determinadas pessoas, bens e situações, com fundamento em valores e princípios constitucionais, é uma norma de estrutura ou de competência.

A norma de estrutura representa diretriz ao ente tributante de como criar a norma que institui o tributo, como legislar sobre a hipótese de incidência tributária, esta uma norma de conduta ou de comportamento.

normativos, todas são normas implícitas “pois erigem-se da conjugação dos vários preceptivos, compondo sua estrutura lógica, não se confundindo com as várias formas de se estruturar os textos normativos. Pode ocorrer que determinadas normas sejam mais facilmente identificadas do que outras, mas todas são resultado de um processo intelectualivo que tem por objeto os textos normativos”.

⁷⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - *cabe* à lei complementar:

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”;

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;

⁷⁵ Em sentido contrário Roque Carrazza vê essas hipóteses como isenções heterônomas. (CARRAZZA, Roque Antonio, 2003, p. 771-772).

⁷⁶ Sobre a função da lei complementar, ver também item 3.2.1.

Pode-se dizer, então, que a imunidade tributária é uma norma jurídica de estrutura forjada expressamente pela Constituição que, com fundamento em valores e princípios fundamentais, delimita negativamente a norma de competência tributária, no sentido de que determinadas pessoas, bens e situações não sejam alcançados pela tributação – de todos os impostos, de determinado imposto ou de determinado tributo.

2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO BASE PARA SUA INTERPRETAÇÃO

2.1 Considerações iniciais

Visto que a Constituição Federal, ao discriminar a competência das pessoas políticas para a instituição de tributos, inseriu norma de vedação a que determinadas pessoas, bens e situações fossem alcançados pela norma impositiva e, que a escolha dos destinatários dessa norma tem como fundamento atingir e preservar valores e princípios expressos ou implícitos na própria Constituição, passa-se ao estudo desses fundamentos.

Para que se possa recortar o que importa no estudo das imunidades dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social, objeto deste trabalho, conveniente traçar uma classificação das imunidades tributárias, que seja útil a esse estudo.

A despeito das dificuldades e críticas que as classificações enfrentam, e sabe-se que não são poucas, entre as várias propostas encontradas⁷⁷⁷⁸, adota-se a que discrimina as imunidades em genéricas⁷⁹ e específicas.

Sob o tipo genérico estão aquelas arroladas no artigo 150, VI, e §§ 2º, 3º e 4º, da Constituição Federal, assim denominadas em razão de alcançar *todos os impostos* de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

⁷⁷ Regina Helena Costa (2006, p. 123-132) por exemplo, adota seis classificações que entende úteis ao estudo das imunidades: i) imunidades genéricas e específicas; ii) imunidades excludentes e incisivas; iii) imunidades subjetivas, objetivas e mistas; iv) imunidades ontológicas e políticas; v) imunidades explícitas e implícitas; e vi) imunidades incondicionadas e condicionáveis.

⁷⁸ Sobre a clássica divisão das imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, vale trazer a observação crítica de Roque Carraza (2003, p. 634) no sentido de ser esta classificação útil, porém entende que, em termos técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, pois beneficia pessoas, em razão de sua natureza jurídica ou de sua relação com fatos, bens ou situações.

⁷⁹ Carraza (2003, p. 711) utiliza a terminologia *gerais*. Após estudo das imunidades estatuídas no art. 150, VI, da Constituição, a elas assim se refere, explicando que se trata das imunidades que alcançam todos ou vários impostos.

Essas imunidades impedem a instituição pelas pessoas políticas de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços⁸⁰ umas das outras, dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, bem como excepciona da incidência de todos os impostos os templos de qualquer culto e os livros, jornais, periódicos, além do papel destinado a sua impressão.

Nenhuma das pessoas ou bens acima referidos podem ser objeto de tributação mediante *impostos*, na forma como expressa no dispositivo, pelo que o desenho constitucional da competência dos entes tributantes surge marcado por tal vedação.

Contraopondo-se a essas exonerações genéricas colocam-se as imunidades específicas, assim denominadas por atingirem uma ou algumas das espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição social, contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuição corporativa e empréstimo compulsório.⁸¹

Por exemplo, a proibição da tributação pelo imposto territorial rural das pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel, nos termos do artigo 153, § 4º, II, da Constituição Federal. Não custa recordar que o dispositivo constitucional mencionado é o que atribui à União competência para instituir os impostos nele arrolados.⁸²

⁸⁰ Para Hugo de Brito Machado (1998, p. 87), é impróprio limitar a imunidade em foco a imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, renda ou serviços, pois todo imposto acaba por pesar “sobre o patrimônio, ou sobre sua expressão dinâmica, a renda. Por isso mesmo, a referência a referência a serviços chega a ser supérflua, funcionando apenas como explicitação da garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar”.

⁸¹ Adotamos aqui a classificação assentada pelo Min. Carlos Velloso no RE nº 138.284-CE que, didaticamente, assim a apresenta: a) os *impostos*; b) as *taxas*; c) as contribuições que podem ser: c.1. *de melhoria*, c.2. parafiscais, que são: c.2.1. *sociais*, c.2.1.1. da seguridade social, c.2.1.2. outras da seguridade social, c.2.1.3. sociais gerais; c.3. especiais: c.3.1. *de intervenção no domínio econômico*, c.3.2. *corporativas*; e d) *empréstimo compulsório*. [grifo nosso]

⁸² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III – renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguros relativas a títulos e valores mobiliários;
- VI – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Vê-se que ao outorgar à União competência para instituir impostos, o mesmo artigo já insere vedação a que pequenas glebas rurais exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel sejam tributadas pelo imposto territorial rural. A competência tributária da União, em seu nascedouro, já surge delimitada constitucionalmente pela vedação em tela.

Levanta-se aqui uma questão referente ao alcance das imunidades: abrangem todos os tributos ou tão-somente impostos?

No estágio atual dos estudos de direito constitucional tributário, parece não haver mais dúvidas sobre essa questão. As imunidades podem alcançar outros tributos, que não impostos.

Todavia, muito já se discutiu sobre tal extensão, principalmente pela referência expressa a *impostos* contida no *caput* do inciso VI do artigo 150 da Constituição. O que se observa é que a discussão girou em torno da interpretação da norma constitucional, se extensiva ou restritiva. Defendiam uns que a primeira levaria a ver a imunidade relativa a outros tributos e não somente aos impostos. Por outro lado, outros defendiam a interpretação restritiva, pelo que somente os impostos estariam abarcados pela norma imunitória.

Sobre essa questão, Souto Maior Borges, para quem as expressões *interpretação extensiva* e *interpretação restritiva* não passam de “autênticos idiotismos da linguagem jurídica”, salienta que não cabe ao intérprete estender ou restringir o alcance da lei. Resumindo, esclarece: “O método de interpretação não restringe nem amplia o preceito: a restrição ou ampliação do seu âmbito de incidência resulta objetivamente da norma interpretada”.⁸³

Regina Helena Costa vê no maior disciplinamento constitucional relativamente aos impostos, a exemplo da expressa referência à materialidade de suas incidências, a explicação da tese de que somente essa espécie tributária seria objeto de norma imunizante. No entanto, justifica a atenção especial aos impostos na Constituição pela sua vinculação à atuação estatal. Sobre o alcance da

⁸³ BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 118.

imunidade, defende seu amplo alcance, podendo atingir outras espécies tributárias.⁸⁴

A Constituição Federal, no artigo 150, VI, e §§ 2º, 3º e 4º, dispõe sobre imunidades que alcançam *todos os impostos – imunidades genéricas*. Nesse caso, o dispositivo é claro ao se referir a *impostos*, e somente a impostos, não se estendendo a outras espécies de tributos.

Por outro lado, em dispositivos dispersos, a Constituição tece balizas à competência impositiva em relação a determinados impostos que especifica, bem como a outras espécies de tributos que também especifica – *imunidades específicas*.

Dessa forma, parece não mais remanescer dúvida de que as imunidades genéricas abrangem todos os impostos, mas não outras espécies tributárias, ao passo que as imunidades específicas não estão restritas aos impostos, podendo alcançar outros tributos.

Passa-se a focar a atenção nos fundamentos das imunidades chamadas de *genéricas*, para, em seguida, avançar no estudo da imunidade dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e de assistência social, objeto deste trabalho. Essas pessoas estão imunes a todos os impostos, a teor das alíneas “b” e “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal.

2.2 Imunidade tributária recíproca

União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão proibidos de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Estende-se essa vedação, nos termos do § 2º, do artigo 150, às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, em relação ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas atividades essenciais ou às dela decorrentes.

⁸⁴ COSTA, Regina Helena, op. cit., p. 44-46.

Tal disciplina está fundada em um princípio muito caro à República brasileira, o *princípio federativo*. Já o artigo 1º da nossa Carta Política prega a união *indissolúvel*⁸⁵ dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, convivendo harmonicamente a ordem jurídica global - o Estado Brasileiro - e as ordens jurídicas parciais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁸⁶

Participam os entes da federação na composição da vontade política da organização federal e no exercício da soberania, porém vale a lei da autonomia. Tem as unidades federadas liberdade na definição de sua ordem constitucional, estabelecendo a competência dos três poderes componentes do Estado, desde que respeitadas as regras da Constituição Federal.

Portanto, na base da imunidade recíproca tem-se o princípio da isonomia das pessoas políticas, que, em verdade, constitui um desdobramento do princípio federativo. Essas pessoas não se situam em patamares hierárquicos diferenciados, ao revés, são dotados de feixes de competência bem delineados, mediante rígida distribuição de competências entre elas. Respeita-se sua igualdade jurídica, não havendo se falar em superioridade de uma em relação às demais.

A tributação é um exercício de soberania, pois implica superioridade de quem tributa sobre os súditos, o que não encontra respaldo em um sistema federativo, que supõe que as pessoas que compõem a federação se encontram em posições de mesma hierarquia: não há supremacia de uma sobre outra.

De se observar que a extensão da intributabilidade às autarquias e às fundações públicas, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, veiculada no § 2º do mesmo artigo, tem como fundamento os mesmos princípios antes referidos.

A vedação de que as pessoas políticas não se tributem reciprocamente é a imunidade tributária mais antiga do nosso ordenamento jurídico. Surgiu na

⁸⁵ Para alguns, essa indissolubilidade seria o traço distintivo entre federação e confederação, na primeira, a união seria *indissolúvel*, enquanto na confederação é *dissolúvel*. Em sentido contrário, Paulo Bonavides (2006, p. 194-195) entende que “nada obsta a que uma Federação venha eventualmente a dissolver-se, a despeito da profissão de fé constitucional em sua perpetuidade, feita por exemplo no caso do § 4º do artigo 60 da Constituição brasileira”. Para ele, seguindo Naviasky, o traço distintivo é a existência de legislação unitária ou comum, criando direitos e obrigações imediatos para os cidadãos dos diversos Estados.

⁸⁶ Não discutiremos aqui a situação dos municípios relativamente ao pacto federativo.

Constituição de 1891⁸⁷, sob a pena de Rui Barbosa, de inspiração norte-americana, valendo ressaltar que na Constituição dos Estados Unidos tal vedação não é expressa, como fez valer aqui o grande mestre. Talvez para precaver a celeuma americana solucionada na Corte Suprema presidida pelo juiz John Marshal no julgado *McCulloch vs Maryland*.⁸⁸

Sob tal ótica, destaca Carrazza que se poderia concluir pela desnecessidade de tal prescrição constitucional, vez que constitui decorrência lógica e inafastável do princípio federativo e da isonomia das pessoas constitucionais, extensível a todos os impostos e não somente aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços.⁸⁹

Nesse caso, seguindo a trilha de que as imunidades são normas jurídicas expressas na Constituição que participam da configuração da competência tributária, estar-se-ia a tratar de limitação do exercício da competência em obediência a um princípio constitucional – o princípio federativo – e não propriamente em imunidade.

Impende observar a ressalva contida no § 3º do mesmo artigo, no sentido da exclusão da vedação da tributação na hipótese de exploração de atividades econômicas regidas pelas normas de direito privado. Nesse caso, vale o raciocínio *contrario sensu*. Não exercidas funções típicas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como pelas autarquias e fundações públicas, inaplicável a imunidade, uma vez que esta visa proibir a tributação dessas pessoas, exatamente pelo desempenho de sua função política.

2.3 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto

Versada na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da atual Constituição, a imunidade dos templos de qualquer culto densifica, no dizer de Canotilho, o princípio da liberdade religiosa, contido no inciso VI do artigo 5º, que protege a liberdade de

⁸⁷ Art. 10. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 646-647.

⁸⁹ Ibid., p. 647-648.

consciência e de crença, assegurado o livre exercício dos cultos religiosos, além de garantir, na forma da lei, a proteção dos locais de culto e suas liturgias.

O direito à liberdade religiosa surge no contratualismo⁹⁰, que passa a justificar o Estado e o Direito não mais no poder irresistível do soberano ou no poder incontrastável de Deus, mas sim na vontade dos indivíduos, que passam a exigir do Estado a garantia de seus direitos. Como primeira reivindicação a liberdade de opção religiosa.⁹¹

Segundo José Afonso da Silva, a liberdade religiosa “compreende três formas de expressão (três liberdades): (a) a liberdade de crença; (b) a liberdade de culto; (c) e a liberdade de organização religiosa”.⁹²

No mundo, a importância da liberdade religiosa não passou despercebida na elaboração da *Declaração Universal dos Direitos do Homem*, adotada pela Assembléia Geral das Nações Unidas no ano de 1948, ressaltando o respeito às diferenças de religião.⁹³

A atribuição do direito de liberdade religiosa, mediante sua inclusão nesse documento, leva à conclusão de adjudicação ao Estado do papel de proteção do direito à escolha da religião, de manifestação da religião e da prática dos cultos e ritos.

Na esteira da Declaração Universal dos Direitos do Homem, novos documentos internacionais que a sucederam vieram reforçar a liberdade religiosa. Citam-se o *Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos*, de 1966; a *Declaração sobre a Eliminação de Todas as Formas de Intolerância e Discriminação Fundadas na Religião ou na Convicção*, de 1981, e o *Documento de Conclusão do Encontro de Viena*, de 1989.

A Constituição republicana de 1891 já continha a determinação de não embaraço ao exercício dos cultos religiosos, o que para alguns já significa sua

⁹⁰ O contrato social cria o governo que passa a ser assunto deste mundo, e não algo estabelecido pela autoridade divina. (RUSSEL, Bertrand, 1957, p. 170).

⁹¹ LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988. p. 121.

⁹² SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 241.

⁹³ Art. 18. Toda a pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; este direito implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a

imunidade desde então, sob a ótica de que a tributação representa um embaraço econômico à realização de cultos.⁹⁴

Tal determinação teve origem na separação entre Igreja e Estado, deixando Este de estabelecer uma religião oficial, como o fazia a Constituição de 1824, passando a ser um Estado laico.⁹⁵ Esclarece José Afonso da Silva que a separação, na verdade, deu-se com o Decreto 119-A, de 7 de janeiro de 1890, do Governo Provisório, portanto, antes da constitucionalização da separação.⁹⁶

Por outro lado, veda-se, conforme estatui o artigo 19, I, da Constituição, além do estabelecimento de cultos ou igrejas, a concessão de qualquer subvenção pública ou embaraço a seu funcionamento, a manutenção de relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Preserva-se a neutralidade do Estado republicano.

A intributabilidade resultante da imunidade em foco, a teor do § 4º do artigo 150, entretanto, protege tão-somente o patrimônio, a renda e os serviços concernentes às *finalidades essenciais* das entidades religiosas beneficiadas.⁹⁷

liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, *pelo culto e pelos ritos*. [grifo nosso]

⁹⁴ Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

[...]

2º) estabelecer, subvencionar ou *embaraçar* o exercício de cultos religiosos;

[...]

Art 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 3º - Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e *livremente o seu culto*, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.

[...]

§ 5º - Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando *livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes*, desde que não ofendam a moral pública e as leis." [grifo nosso]

⁹⁵ A interpretação da Constituição, especialmente de seu artigo 19, I, que veda às pessoas políticas "estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público" leva-nos a afirmar que o Estado brasileiro é laico, a despeito da invocação a Deus contida em seu preâmbulo.

⁹⁶ SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 244.

⁹⁷ De se observar que o dispositivo em foco não menciona as *finalidades delas decorrentes*, como ocorre com a imunidade das autarquias e fundações públicas.

Divergem os autores sobre o conceito de finalidades essenciais a que alude o dispositivo constitucional. Sob uma visão mais estrita, tais finalidades devem estar diretamente ligadas à realização do culto, das cerimônias religiosas relacionadas ao credo professado. Por exemplo, as doações dos fiéis e a retribuição pelos custos dos serviços religiosos, somente alcançando os rendimentos das aplicações financeiras desses valores.

Para Ricardo Lobo Torres, que destaca que “o texto é bem melhor que o da CF 67/69, que omitia a referência às atividades essenciais da instituição, trazendo muita perplexidade à doutrina e à jurisprudência”, são elas “a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes”.⁹⁸

Trata-se de relevante questão a merecer aprofundamento no capítulo dedicado a imunidade dos templos de qualquer culto e das instituições de educação e de assistência social.⁹⁹

2.4 Imunidade tributária dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos

O inciso VI do artigo 150 reúne, em sua alínea “c”, a proteção contra a submissão a impostos de entidades de natureza e objetivos bastante diversificados, quais sejam, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Em comum, o condicionante para o gozo da imunidade do atendimento dos *requisitos da lei*, além da limitação contida no § 4º do referido artigo de que a imunidade somente alcança o *patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais* das entidades referidas.¹⁰⁰

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 254.

⁹⁹ Ver item 3.3.

¹⁰⁰ Ver itens 3.2.1 e 3.3.

Em razão da diversidade de natureza das entidades envolvidas, o estudo de seus fundamentos constitucionais será desdobrado, utilizando-se das três vertentes nelas envolvidas: imunidade dos partidos políticos e de suas fundações, imunidade das entidades sindicais de trabalhadores e, por fim, imunidade das instituições de educação e de assistência social.

2.4.1 Imunidade tributária dos partidos políticos e de suas fundações

Os partidos políticos ganharam dimensão com o avanço democrático, sedimentando-se como instituições necessárias ao processo político democrático. “Exercem uma função de mediação entre o povo e o Estado no processo de formação da vontade política, especialmente no que concerne ao processo eleitoral”.¹⁰¹

Sobre a importância do regime partidário, Paulo Bonavides recorda que: “Já se disse, com assaz de razão, que o regime partidário é a mais formosa criação política do nosso século, a única talvez original na ciência política desde Aristóteles”.¹⁰²

No Brasil, os partidos políticos saíram do desconhecimento experimentado nas Constituições de 1824 e de 1891, alcançando sua valorização como instrumento assecuratório do sistema democrático representativo, “resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo e os direitos fundamentais da pessoa humana”, na dicção do artigo 17 da Constituição Federal. Para José Afonso da Silva, sua “função vai além, pois existem para propagar determinada concepção de Estado, de sociedade e de governo, que intentam consubstanciar pela execução de um programa”.¹⁰³

Denota-se também a valorização do papel dos partidos políticos no resguardo da democracia e dos direitos de liberdade política a vedação a que sejam

¹⁰¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 728.

¹⁰² BONAVIDES, Paulo, op. cit., p. 417.

¹⁰³ SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 382.

alvo de tributação mediante impostos por qualquer das pessoas políticas, inscrita pela primeira vez na Constituição de 1934.

Portanto, identifica-se na raiz de sua imunidade tributária os direitos de liberdade política garantidos pela República que se constitui em Estado Democrático e que tem como um de seus fundamentos o pluralismo político, insculpido no inciso V do artigo 1º da Magna Carta.

José Afonso da Silva, ao se referir ao pluralismo político, conclui com acuidade que: “A Constituição opta, pois, pela *sociedade pluralista* que respeita a pessoa humana e sua liberdade, em lugar de uma *sociedade monista* que mutila os seres e engendra as ortodoxias repressivas”. [grifo do autor]¹⁰⁴

A Constituição de 1988 acrescentou as fundações dos partidos políticos como destinatárias dessa imunidade.

Com efeito, estão os partidos políticos e suas fundações imunes ao imposto predial sobre os imóveis que ocupam, ao imposto sobre serviços que prestarem a terceiros, imposto de renda sobre os rendimentos auferidos, ao imposto sobre a transmissão na aquisição dos bens imóveis, ao imposto sobre a propriedade de veículos. Não é demais lembrar que imóveis, serviços, rendimentos, veículos relacionados ao desempenho de suas atividades essenciais.

2.4.2 Imunidade tributária das entidades sindicais de trabalhadores

A imunidade das entidades sindicais de trabalhadores constitui inovação da atual Constituição, que valorizou os direitos sociais, inclusive tratando-os topologicamente separados dos direitos individuais e coletivos.

O artigo 8º da Constituição Federal, inserido no capítulo dos direitos sociais, privilegiou a liberdade de associação sindical, variante jurídica do gênero liberdade de associação, já constante do inciso XVII do rol dos direitos individuais e coletivos do artigo 5º. No inciso XXI desse rol inseriu, também, a legitimidade das entidades associativas para representar os filiados judicial ou extrajudicialmente.

¹⁰⁴ Ibid., p. 142.

Canotilho e Vital Moreira anotam que: “A liberdade sindical é uma forma particular de liberdade de associação mas constitui um tipo autônomo”. Destacam a especificidade do sindicato, observando que este destina-se a defender os interesses dos trabalhadores assalariados fundamentalmente frente ao patronato.¹⁰⁵

Vislumbra-se aí a importância do papel dos sindicatos como entidades associativas dos trabalhadores na ordem jurídica nacional.

E a imunidade tributária dessas entidades não passou despercebida ao constituinte de 1988, que tratou de inseri-la ao delinear a competência tributária das pessoas políticas da federação.

Dessarte, as entidades sindicais de trabalhadores e suas fundações não são tributadas pelo imposto predial sobre os imóveis que ocupam, os serviços prestados a terceiros não pagam o respectivo imposto, não incide imposto de renda sobre os rendimentos auferidos e ganhos de capital obtidos, nem imposto de transmissão na aquisição de imóveis nem imposto sobre a propriedade de veículos. Tudo, por óbvio, relacionado ao atendimento de suas finalidades essenciais.

2.4.3 Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social

A imunidade das instituições de educação e de assistência social surgiu na Constituição de 1946, tendo sido mantida nas posteriores. Tem como fundamento a *solidariedade social*, o dever de colaboração de toda a sociedade com o Estado no atendimento de atividades essenciais, suprimindo lacunas deixadas na atuação estatal. Recorde-se que “Construir uma sociedade livre, justa e solidária” constitui um dos objetivos da República do Brasil traçados no artigo 3º da Constituição Federal.

Vislumbra-se o desiderato constitucional, qual seja, não onerar instituições cujo desempenho é vital para o governo, pois desempenham funções que, a rigor, deveriam ser exercidas pelo Estado.

¹⁰⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 2. ed. rev. e ampl. Coimbra: Coimbra ed., 1984. p. 304.

A educação – direito de todos – é também “dever do Estado e da família” e “será promovida com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”, conforme consta no artigo 205 da Carta Magna.

Já a assistência social constitui um dos tripés da seguridade social, ao lado da saúde e da previdência social, compreendendo um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, a ser financiada por toda a sociedade, de forma solidária.

Com efeito, está presente na base das imunidades das instituições de educação e de assistência social a solidariedade que as inspira: o Estado divide sua responsabilidade com a sociedade, inclusive os custos em educação e assistência social.

2.5 Imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão

Surgida inicialmente como inibição da imposição de impostos tão-somente sobre o papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros, e ampliada na Constituição de 1967 para alcançar também os próprios livros, periódicos e jornais, a imunidade em questão protege valores relacionados à *liberdade de expressão*, bem como ao *acesso à cultura*. Valores prestigiados pela Constituição, como se constata pela dicção de seu artigo 220 que prescreve que “a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição”.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Em sentido contrário, Ricardo Lobo Torres (1998, p. 195-196) que, como vimos, tem como imunidade tributária tão-somente a vedação calcada nos direitos de liberdade. Para ele, “Grande parte da doutrina e o próprio Supremo Tribunal Federal preferem considerar a vedação como imunidade, tanto porque tem origem constitucional e natureza de autolimitação do poder de tributar como porque exhibe a finalidade de proteger a liberdade de manifestação do pensamento. Entendemos que aquela limitação ao poder de tributar classifica-se melhor como não-incidência constitucional, por se fundamentar na necessidade de baratear o custo dos livros e periódicos, a fim de garantir a difusão da cultura e facilitar o acesso de todos aos bens necessários à formação intelectual, ao aprimoramento moral e à

Diferentemente das imunidades tratadas anteriormente que alcançam determinadas pessoas - por isso tratadas como subjetivas - esta tem como objeto coisas, por essa razão rotulada de objetiva. Assim, as operações de importação, de exportação, de circulação, de industrialização, que envolvam esses bens, não são alcançadas por impostos, no entanto, tal não ocorre, por exemplo, com a renda da editora, do fabricante e da empresa jornalística.

Duas relevantes questões permeiam as discussões sobre a imunidade dos jornais, periódicos, livros e o papel destinado a sua impressão, quais sejam, a especificação do conteúdo dos referidos veículos e o alcance da norma imunizante sobre o chamado livro eletrônico.

Sobre o conteúdo veiculado nos jornais, periódicos e livros, apesar de algumas divergências, o entendimento majoritário aponta no sentido de que a proteção independe do assunto, de sua moralidade ou da finalidade. Nesse sentido, Ives Gandra, salientando tratar-se de imunidade objetiva, pontifica que “não interessa a sua finalidade, tipo de idéias veiculáveis, pois o constituinte pretendeu evitar a manipulação da opinião pública por parte dos detentores do poder, sob a alegação de que determinados tipos de publicação estariam protegidos pela intenção legal e outros não”.¹⁰⁷

Relativamente ao livro eletrônico, a referência expressa na norma ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos tem trazido à baila discussões a respeito da interpretação a ser conferida à referida alínea. Conquanto a interpretação alargada da referida imunidade poderia conduzir ao entendimento pela sua extensão no sentido de abarcar o livro produzido em mídia eletrônica como evolução do “antigo” livro de papel, a questão não é pacífica.¹⁰⁸

educação integral. Cremos que se trata mais de um privilégio do cidadão, no sentido originário do termo, que de uma mera imunidade tributária, como já dissemos alhures, embora, quanto aos jornais, tenha inegável conotação de privilégio injustificado. Seja como for, é indiscutível que estará sempre presente na problemática da intributabilidade dos livros e dos jornais a referência à diminuição dos custos das publicações, mesmo para aqueles que dão preponderância ao aspecto de proteção da liberdade de comunicação.”

¹⁰⁷ *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 225. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4).

¹⁰⁸ O Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou expressamente sobre a matéria. Tem-se a interpretação de que a imunidade em foco não alcança todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas tão-somente aqueles

2.6 Interpretação constitucional e as imunidades tributárias

2.6.1 Interpretação Constitucional

As imunidades tributárias constituem normas jurídicas postas na Constituição que, ao delinear a competência tributária impositiva das pessoas políticas, impossibilita que a norma de incidência tributária – norma que institui o tributo – submetta pessoas, coisas e situações à tributação, em nome de valores a serem alcançados ou preservados pela sociedade e pelo Estado. Nesse sentido, por se tratarem de normas constitucionais, estar-se-á diante da difícil tarefa que é a interpretação constitucional, conforme salienta Inocêncio Mártires Coelho:

Em razão dessa variedade de meios hermenêuticos e do modo, até certo ponto desordenado, como são utilizados pelos seus operadores, o primeiro e grande problema com que se defrontam os intérpretes da Constituição parece residir, de um lado e paradoxalmente, nessa riqueza de possibilidades e, de outro, na inexistência de critérios que possam validar a escolha dos seus instrumentos de trabalho e resolver os eventuais conflitos entre eles, seja em função dos casos a decidir, das normas a manejar ou, até mesmo, dos objetivos que pretendam alcançar em dada situação hermenêutica, o que, tudo somado, aponta para a necessidade de complementações e restrições recíprocas, num ir e vir ou balançar de olhos que tenha o seu eixo no valor justiça, em permanente configuração.¹⁰⁹

Recorde-se que as normas constitucionais são, antes de tudo, normas jurídicas.¹¹⁰ A peculiaridade em sua interpretação não deve levar a um afastamento

compreendidos no significado da expressão papel utilizado em sua impressão. (Ag Rg RE nº 324.600-3). Tal interpretação tem sinalizado que o livro eletrônico - que não utiliza papel – não seria objeto da imunidade em questão, todavia há que se aguardar a manifestação da Corte sobre a matéria que reflita o necessário aprofundamento da questão.

¹⁰⁹ COELHO, Inocêncio Mártires. *Interpretação constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 79.

¹¹⁰ Após referência às questões ligadas aos métodos de interpretação constitucional, Larenz (2005, p. 513-514) apresenta sua opinião pessoal de que “não vejo fundamento bastante para não se aplicarem, pelo menos em princípio, os princípios interpretativos gerais também à interpretação da Constituição, pois que a Constituição é, enquanto lei – tal como todas as outras leis (redigidas na maior parte em linguagem corrente) – uma obra de linguagem, que, como tal, carece de interpretação, tal como as proposições nela contidas têm o carácter de normas”.

dos métodos hermenêuticos empregados em Direito, “nem a interromper drasticamente a comunicação com as leis ordinárias e com a vida social, sob pena de se conspurcar o próprio princípio da unidade do Direito”, como adverte Ricardo Lobo Torres.¹¹¹

Contudo, a posição destacada da Constituição no ordenamento jurídico, principalmente em razão de hospedar em seu núcleo os direitos fundamentais, leva à especificidade da interpretação constitucional na percuciente observação de Inocêncio Mártires Coelho:

Segundo a maioria dos doutrinadores, a diferença específica entre Lei e Constituição – da qual resultaria, por via de consequência, também a diferença entre as respectivas interpretações – residiria na peculiar *estrutura normativo-material* das cartas políticas, mais precisamente a da sua parte *dogmática*, em que se compendiam os chamados *direitos fundamentais*. [grifo do autor]¹¹²

O alcance dessa especificidade foi vislumbrado por Luis Roberto Barroso que, ao tratar de interpretação constitucional, não se limitou a esse conceito, foi buscar o de *construção*, imagem que bem traduz a natureza da tarefa do hermeneuta constitucional, visto que, no mais das vezes, constrói sentidos que estão muito além das palavras postas no texto, vai buscá-los no espírito. Eis a imagem trazida por ele sobre a interpretação constitucional:

A interpretação constitucional exige, ainda, a especificação de um outro conceito relevante, que é o de construção. Por sua natureza, uma Constituição contém predominantemente normas de princípio ou esquema, com grande caráter de abstração. Destina-se a Lei Maior a alcançar situações que não foram expressamente contempladas ou detalhadas no texto. Enquanto a interpretação, ensina Cooley, é a arte de encontrar o verdadeiro sentido de qualquer expressão, a construção significa tirar conclusões a respeito de matérias que estão fora e além das expressões contidas no texto e dos fatores nele considerados. São conclusões que se colhem no espírito, embora não na letra da norma. A interpretação é limitada ao valor do texto, ao passo que a construção vai além e pode recorrer a considerações extrínsecas.¹¹³

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 232-233.

¹¹² COELHO, Inocêncio Mártires, op cit., p. 61.

¹¹³ BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 97-98.

2.6.1.1 Distinção entre regras e princípios

Para tratar de interpretação constitucional, questão que, sem dúvida, envolve a teoria dos direitos fundamentais, insta buscar a distinção entre regras e princípios, pois, como adverte Alexy, essa distinção é a base de sua fundamentação “e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática dos direitos fundamentais”.¹¹⁴

Trata-se, no entanto, de tarefa nada simples sobre a qual, como constata Humberto Ávila, se debruçaram vários autores que para essas espécies normativas propuseram definições com grande repercussão doutrinária.¹¹⁵

Regras são normas que *ordenam, proíbem ou permitem* algo¹¹⁶ e sua forma de aplicação se dá pela subsunção. A regra ou é válida ou inválida: se não se aceita uma regra, ou se lhe declara inválida, ou se cria uma exceção por meio de uma nova regra. Para Dworkin, “as regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida e neste caso em nada contribui para a decisão”.¹¹⁷

Nesse sentido, eventual conflito entre regras se soluciona na dimensão da validade, utilizando-se os critérios da hierarquia, da cronologia ou da especialidade, sendo que somente uma remanescerá, pois regras antinômicas são insuscetíveis de coexistência.

Por outro lado, princípios são normas que representam deveres ideais, “são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização” sendo que o âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes¹¹⁸. Assim, exigem que algo seja

¹¹⁴ ALEXY, Robert, op. cit., p. 85.

¹¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 35.

¹¹⁶ Ordenar, proibir e permitir: os modais deônticos.

¹¹⁷ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39.

¹¹⁸ ALEXY, Robert, op. cit., p. 90.

realizado da melhor maneira possível. Eventual conflito entre princípios se soluciona na dimensão da ponderação, de tal sorte que a existência de dois princípios aparentemente opostos não significará a exclusão de um deles, apenas levará o aplicador do direito a realizar uma composição entre eles, conferindo-lhes pesos.

Canotilho consolida um rol de critérios para realizar esse difícil exercício de diferenciar regras e princípios, os quais foram assim apresentados por Inocêncio Mártires Coelho:

- grau de *abstração*: os princípios jurídicos são normas com um grau de abstração muito mais elevado do que o das *regras de direito*;
- grau de *determinabilidade* na aplicação ao caso concreto: os *princípios* por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (e. g. do legislador ou do juiz), enquanto as *regras* são suscetíveis de aplicação direta;
- caráter de *fundamentalidade* no sistema das fontes de direito: os *princípios* são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (e. g., os princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante no sistema jurídico (e. g., o princípio do Estado de Direito);
- proximidade da idéia de direito: os princípios são *standards* juridicamente vinculantes, radicados nas exigências de *justiça* (Dworkin) ou na *idéia de direito* (Larenz); as *regras* podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional;
- *natureza normogénica*: os *princípios* são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogénica fundamentante.¹¹⁹

Resultado de um aprofundamento dos estudos de vários autores sobre os princípios e as regras, Humberto Ávila constrói para a dissociação dessas espécies normativas o critério baseado na natureza do comportamento prescrito, o que leva em conta a natureza da justificação exigida e o da medida de contribuição para a decisão.¹²⁰

¹¹⁹ COELHO, Inocêncio Mártires, op. cit., p. 76-77.

¹²⁰ Com isso, propõe os seguintes conceitos para regras e princípios: “Regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente

Para Canotilho os princípios, em verdade, são qualitativamente distintos das regras, sendo essa a distinção mais relevante.¹²¹

Nesse sentido, pode-se concluir, com Dworkin, que os princípios e as regras atuam em dimensões diversas: diferentemente das regras, os princípios tem peso ou importância. Quando os primeiros se entrecruzam, o responsável pela solução do conflito precisa levar em conta a força relativa de cada um.¹²²

Tem-se colisão entre princípios, quando duas ou mais disposições jurídicas apresentam-se como relevantes, *prima facie*, como solução para o caso em análise.

A solução nesses casos será encontrada com a utilização da ponderação, podendo-se falar em ponderação em termos abstratos e no caso concreto.

Na ponderação em abstrato são estabelecidos critérios visando compatibilizar princípios constitucionais em aparente conflito, sem se aprofundar sobre as circunstâncias do caso concreto. Assim, reclamam ponderação, por exemplo, direito à liberdade de expressão frente ao direito à intimidade e à privacidade, ou o direito à incolumidade física e o princípio da legalidade.

Tratando-se de ponderação no caso concreto, esta é levada a efeito diante das peculiaridades do caso específico que se está a analisar, não podendo o intérprete deixar de considerar as particularidades fáticas do caso para a solução da colisão.

Assim, por exemplo, em um confronto entre o direito à honra e a liberdade de expressão, pode-se chegar a soluções diferentes, no caso de um cidadão comum e na hipótese de ser um homem público a pessoa que considera ter sido sua honra atingida. Este tem maior exposição de sua vida aos comentários e à valoração do público do que o primeiro, o que pode conduzir à atribuição de pesos diferentes em uma solução pela ponderação.

sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.” “Princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” (ÁVILA, Humberto, 2003, p. 71-79).

¹²¹ CANOTILHO, J.J. GOMES. *Direito constitucional*. Coimbra: Ed. Almedina, 1993. p. 166.

¹²² DWORKIN, Ronald, op. cit., p. 42.

Chama-se a atenção também para as colisões em sentido amplo, ou seja, “que envolvem direitos fundamentais e princípios ou valores que tenham por escopo a proteção de interesses da comunidade”.¹²³ Pode-se citar o confronto entre o direito de propriedade e direito à defesa de um meio ambiente equilibrado¹²⁴ ou ainda a colisão entre o princípio da presunção de inocência e a proteção da segurança pública.¹²⁵

Podem ocorrer outras hipóteses de colisão de valores como as elencadas por Luis Roberto Barroso:

a) a relativização da coisa julgada (colisão entre o princípio da segurança jurídica e valores tais como justiça); b) eficácia horizontal dos direitos fundamentais (aplicação das normas constitucionais às relações privadas); c) contraste entre a liberdade de expressão e o direito à informação com o direito à honra, à imagem e à privacidade.¹²⁶

Essas considerações lembram a advertência de Eros Grau ao tratar de princípios na interpretação constitucional:

O que peculiariza a interpretação da Constituição, de modo mais marcado, é o fato de ser ela o *estatuto jurídico do político*, o que prontamente nos remete à ponderação de “valores políticos”. Como, no entanto, esses “valores” penetram o nível do jurídico, na Constituição, quando contemplados em princípios – seja em *princípios explícitos*, seja em *princípios implícitos* – desde logo se antevê a necessidade de os tomarmos, tais princípios, como conformadores da interpretação das regras constitucionais. [grifo do autor]¹²⁷

¹²³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 332.

¹²⁴ Ibid., p. 333.

¹²⁵ Exemplo citado por Daniel Sarmiento (2003, p. 100) de confronto entre princípio da presunção de inocência com o interesse constitucional na proteção da segurança pública mostra o “entendimento consolidado pela jurisprudência de que as hipóteses de prisão processual anteriores ao trânsito em julgado da decisão condenatória, previstas na legislação infraconstitucional, não são incompatíveis com o princípio constitucional da presunção de inocência, que apenas impede o lançamento do nome no rol dos culpados”.

¹²⁶ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (Org). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 349.

¹²⁷ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 163-164.

Assim também Ayres Britto que, referindo-se à *ascensão dos princípios como supernormas de Direito*, sintetiza o momento como a criação de um “clima constitucional propiciador da dicotomia básica princípios/regras (ou princípios/preceitos)”. E sobre a importância da Constituição e dos princípios, conclui: “É assim recamada de princípios que são valores dignificantes de todo o direito, é que ela [Constituição] passou a ocupar a centralidade do Ordenamento Jurídico, tanto quanto os princípios passaram a ocupar a centralidade da Constituição”.¹²⁸

2.6.1.2 Métodos e princípios de interpretação constitucional

Não são poucas, portanto, as dificuldades que encontra quem tem diante de si a missão de interpretar normas constitucionais. Critérios, métodos e princípios formam o instrumental disponível¹²⁹, todavia a escolha representa uma tarefa de extrema complexidade e gravidade, conforme aguda percepção de Eros Grau:

Tanto mais complexa, quão grave, se afigura a interpretação da Constituição quanto se observe que, como averba Paulo Bonavides, nessa matéria é mui difícil, se não impossível, estabelecer critérios absolutos de interpretação. [...]

O que se passa, em verdade, é que a interpretação constitucional impõe ao intérprete a utilização de múltiplos métodos, se bem que primordialmente informados – e conformados – por uma linha de atuação que menos reflete uma opção preferencial por qualquer deles do que adesão a determinada postura ideológica.¹³⁰

Referindo-se à interpretação das leis, após recordar os elementos *gramatical, lógico, histórico e sistemático* de Savigny, Larenz nos dá conta de seis critérios de interpretação das leis: o sentido literal, o contexto significativo da lei, a intenção reguladora, fins e idéias normativas do legislador histórico, os critérios

¹²⁸ BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 180-181.

¹²⁹ Humberto Ávila (2003, p. 121-123) inclui a espécie dos postulados normativos, tratados separadamente, pois não se confundem com regras e princípios, são direcionados ao intérprete, fornecendo critérios precisos para a aplicação do direito.

¹³⁰ GRAU, Eros Roberto, op. cit., p. 164-165.

teleológico-objetivos e o preceito da interpretação conforme a Constituição. Adverte, com propriedade, que não se trata “de diferentes métodos de interpretação, entre os quais o intérprete pudesse porventura escolher segundo o seu arbítrio, mas de pontos de vista directivos, a que cabe um peso distinto”.¹³¹

Inocência Mártires Coelho relaciona, conforme recenseamento elaborado por Böckenförde e Canotilho, os seguintes métodos: o jurídico ou hermenêutico-clássico, o tópico-problemático, o hermenêutico-concretizador, o científico-espiritual e o normativo-estruturante, destacando que “não constituem abordagens hermenêuticas autônomas, mas simples concretizações ou especificações do método da compreensão como ato gnosiológico comum a todas as ciências do espírito”.¹³²

Por fim, recorde-se como princípios de interpretação constitucional os seguintes: princípio da unidade da Constituição, princípio da concordância prática, princípio da força normativa da Constituição, princípio da eficácia integradora e princípio da máxima efetividade.

Tendo sempre presente que o intérprete jamais dirigirá seu olhar para apenas um desses métodos ou princípios, aplicando-o de forma isolada, e sim lançará mão do arsenal disponível, interrelacionando-os, importa algumas considerações sobre a ponderação de princípios constitucionais.

Antes, vale observar que, a despeito de o princípio da proporcionalidade não constar expressamente da Constituição brasileira, o Supremo Tribunal Federal há muito dele vem se utilizando.

Interessante notar que em sua “primeira referência de algum significado” naquela Corte¹³³ – Recurso Extraordinário nº 18.331¹³⁴, relator o Ministro Orozimbo Nonato – o julgamento referia-se a uma questão tributária, uma vez que posta em

¹³¹ LARENZ, Karl, op. cit., p. 450-489.

¹³² COELHO, Inocência Mártires, op. cit., p. 81-82.

¹³³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; BRANCO, Paulo Gonet, op. cit., p. 314.

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 18.331, São Paulo. *Diário da Justiça*, 08 nov. 1951. p. 00283.

debate a constitucionalidade do aumento, pela prefeitura de Santos, do imposto sobre as cabines de banho.¹³⁵

Princípios em colisão, ou em tensão, reclamam solução pela ponderação, pois “os princípios apresentam pesos ou importâncias diferentes para o caso analisado, mesmo que, considerados em abstrato, nenhum ostente primazia sobre o outro”.¹³⁶

Paulo Gonet Branco, assim resume a teoria *débil* de princípios e a ponderação em Alexy:

Alexy não crê que o sistema jurídico permita que se fale num arranjo fechado e predeterminado de princípios hierarquizados entre si. A sua é uma teoria débil de princípios, que se completa com a ponderação, segundo uma hierarquia de valores que se constrói em cada conjunto de circunstâncias considerado. Princípios e valores, para ele, “são a mesma coisa, contemplando-se o caso sob o aspecto deontológico ou axiológico. Isto mostra claramente que o problema das relações de prioridade entre princípios se conecta com o problema de uma hierarquia de valores”.¹³⁷

Três elementos sustentam essa móvel hierarquia de princípios, como noticia Paulo Gonet Branco: “um sistema de condições de prioridade, um sistema de estruturas de ponderação e um sistema de prioridades *prima facie*”.¹³⁸

A solução de um caso concreto conduz a um sistema de prioridades a ser utilizado como pressuposto de uma regra que estabelece conseqüências jurídicas do princípio prevalente a ser utilizado na solução de casos futuros. Tal regra tem o condão de evitar particularismos e conferir universalidade à solução engendrada. Não significa que tal regra deva sempre prevalecer, pois as circunstâncias podem ser outras, mas devem servir como referência na solução de novos casos.

¹³⁵ Destaca-se do voto o seguinte excerto: “O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ‘détournement de pouvoir’”.

¹³⁶ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 168. (Série IDP).

¹³⁷ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 169.

¹³⁸ Ibid., p. 169.

Decorre da visão dos princípios como mandados de otimização a construção de uma estrutura de ponderação firmada sobre os subprincípios do princípio da proporcionalidade.

Intimamente ligado aos direitos fundamentais e, desse modo, também ao Estado de direito, “o princípio da *proporcionalidade* ou da *razoabilidade*, em essência, consubstancia uma pauta de natureza axiológica que emana diretamente das idéias de justiça, equidade, bom senso, prudência, moderação, justa medida, proibição de excesso, direito justo e valores afins”. [grifo do autor]¹³⁹

Seu exame desdobra-se em três requisitos ou sub-princípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

O requisito da *adequação* exige que a medida adotada mostre-se apta a atingir os fins almejados. O requisito da *necessidade* ou da exigibilidade significa que a medida representa o meio menos gravoso, não havendo outro igualmente eficaz na consecução dos fins pretendidos. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário e o que é necessário deve ser adequado.

Não se exige desses dois subprincípios, que tratam das possibilidades fáticas de satisfação, conforme alerta de Alexy, “um comportamento que atinja um ponto máximo de otimização de um princípio, antes, trata-se ‘simplesmente da proibição de sacrifícios desnecessários para os direitos fundamentais”¹⁴⁰.

O terceiro subprincípio - *proporcionalidade em sentido estrito* – conduz a um juízo definitivo sobre a proporcionalidade entre os princípios em conflito e resulta de uma rigorosa ponderação entre o seu significado e os fins a serem atingidos.

Sobre esse princípio parcial, colhe-se de Alexy a seguinte afirmação:

Esse princípio diz o que significa a otimização relativamente às possibilidades jurídicas. Ele é idêntico com uma regra que se pode denominar ‘lei da ponderação’. Ele diz:

Quanto mais alto é o grau do não-cumprimento ou prejuízo de um princípio, tanto maior deve ser a importância do cumprimento do outro.

¹³⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 113-114.

¹⁴⁰ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 177.

A lei da ponderação expressa que o otimizar relativamente a um princípio colidente de outra coisa não consiste que do ponderar.¹⁴¹

E assim ele resume os passos dessa lei da ponderação:

Em um primeiro passo deve ser comprovado o grau do não-cumprimento ou prejuízo de um princípio. A isso deve seguir, em um segundo passo, a comprovação da importância do cumprimento do princípio em sentido contrário. Em um terceiro passo deve, finalmente, ser comprovado se a importância do cumprimento do princípio em sentido contrário justifica o prejuízo ou não-cumprimento do outro.¹⁴²

Humberto Ávila assenta que o postulado da proporcionalidade aplica-se se, e somente se, houver uma medida concreta com o objetivo de realizar determinada finalidade. Corresponde, dessarte, a uma mediação entre meios e fins, ou seja, depende de “uma relação de causalidade entre meio e fim”.¹⁴³

Na ponderação, imbricam-se vários elementos, a saber, os bens jurídicos, os interesses, os valores e os princípios. Os bens jurídicos são situações, estados ou propriedades essenciais protegidos pelos princípios jurídicos, enquanto os interesses correspondem aos bens vinculados com o sujeito que pretende obtê-los. Os valores representam o aspecto axiológico da norma, ao passo que os princípios constituem a dimensão deontológica dos valores, determinando sua promoção.¹⁴⁴

Sugere Ávila que a ponderação seja estruturada em três etapas fundamentais: na primeira, são analisados os elementos e argumentos da ponderação; na segunda, realiza-se a ponderação propriamente dita, fundamentando-se os elementos objeto de sopesamento, estabelecendo-se, no caso dos princípios, a primazia entre eles e na última, leva-se a efeito a reconstrução da

¹⁴¹ ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 111.

¹⁴² *Ibid.*, p. 111.

¹⁴³ Para Ávila (2003, p. 332-334), o postulado da proporcionalidade também se distingue do da razoabilidade, que não exige proporção entre meios e fins, somente considerando as particularidades dos sujeitos atingidos pela aplicação concreta do Direito. Também adverte sobre a distinção entre a proporcionalidade e outros postulados ou princípios hermenêuticos, entre eles o da ponderação de bens, pois este trabalha com atribuição de dimensões de importância a valores que se imbricam, sem determinar como esta ponderação se efetiva, “ao passo que o postulado da proporcionalidade contém exigências precisas em relação à estrutura de raciocínio a ser empregada no ato de aplicação.

ponderação, com a formulação de regras de relação, com vistas à validade para além do caso.¹⁴⁵

2.6.2 *Interpretação constitucional das imunidades tributárias*

Inicialmente, cumpre advertir que nem todas as normas versadas na Constituição ostentam o *status* de princípios, estes são tão-somente aquelas normas que integram sua parte dogmática, conforme ensinamento de Inocêncio Mártires Coelho já salientado anteriormente.

Assim, tem-se a regra veiculada no artigo 153 da Constituição que atribui competência à União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Fala-se em regra, pois enquadrada nos critérios antes delineados: sua aplicação dá-se pela subsunção, sua dimensão é a da validade e sua interpretação não requer uma exegese “constitucional”, aplicando-se os cânones normalmente utilizados para as normas infraconstitucionais.

De outro lado, o princípio de liberdade religiosa que inspira a imunidade dos templos de qualquer culto, veiculada no artigo 150, VI, “b”, que circunscreve a competência da União ao instituí-lo. Trata-se de um princípio com elevado grau de abstração, carece de mediação concretizadora, ocupa posição diferenciada no sistema normativo, radica nas idéias de justiça ou de direito e, por fim, dá fundamento a regras.

Com tal delineamento, ao desenhar a competência da União relativamente à tributação da renda dos templos religiosos mediante imposto, há que se levar em conta uma linha de vedação correspondente a sua imunidade que abarca, sabemos, todos os impostos.

Conforme já visto, os fundamentos ou fins das imunidades tributárias encontram-se nos valores e princípios constitucionais – umbilicalmente ligados aos

¹⁴⁴ Ibid., p. 143-144.

¹⁴⁵ Ibid., p. 144-145.

direitos fundamentais. Portanto, inafastável a conclusão de que estes se apresentam como vetores a ser observados na interpretação das imunidades.

Tratando-se de resolver casos concretos, inevitavelmente surgem hipóteses de colisão de princípios, que somente serão solucionadas na dimensão da ponderação.

Importa lembrar o ônus argumentativo na utilização da ponderação e sua fundamentação racional. A atribuição de pesos na solução da colisão desdobra uma pauta de itens a ser considerados para uma deliberação racional, aproximando-a da teoria da argumentação jurídica racional, o que, entretanto, não a afasta de uma pauta axiológica com razoável carga de subjetivismo.¹⁴⁶

O desafio será solucionar a colisão, sem perder de vista o todo orgânico que é a Constituição, é dizer, deve ser preservada sua unidade, por meio de uma interpretação que conjugue princípios, valores, interesses, de forma coerente, e principalmente, harmônica. Na pauta o princípio da unidade da Constituição, que, segundo Canotilho, “ganha relevo autónomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas”.¹⁴⁷

Tome-se como exemplo entidades religiosas destinatárias de imunidade tributária, em razão da proteção constitucional ao direito de liberdade religiosa. O exercício de atividades não relacionadas a suas finalidades essenciais por parte de tais entidades, a depender de sua extensão, pode significar agressão ao princípio da livre concorrência.

O confronto em abstrato acima delineado – princípio da liberdade religiosa e princípio da livre concorrência – demanda solução pela ponderação, que já se vislumbra em abstrato, mas que requer análise do caso concreto, pois há elementos que somente podem ser realmente percebidos no plano da concreta aplicação das normas.

Passa-se, assim, ao estudo das imunidades dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social, tendo como bússola em sua

¹⁴⁶ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 187-188.

¹⁴⁷ CANOTILHO, J.J. GOMES, op. cit., p. 226.

interpretação os valores e princípios constitucionais a alcançar e efetivar e os fins a que se destinam.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Visando possibilitar uma comparação entre a imunidade a impostos dos templos religiosos e a imunidade das instituições de educação e de assistência social, ambas objeto deste estudo, apresenta-se a seguir cada uma delas.

3.1 Imunidade tributária dos templos religiosos

A liberdade religiosa, surgida no contratualismo, é decorrência da separação entre Estado e igreja, que antes desse período se confundiam.

No Brasil, na primeira Constituição da República, já havia a separação Estado-Igreja e, como contraponto a liberdade de crença religiosa, mas não só, também a liberdade de exercício de culto, inclusive sua prática nos cemitérios, desde que não ofensivos à moral pública e às leis.¹⁴⁸

Mantida nas Constituições posteriores e na Carta de 1988, em que consta do rol de direitos fundamentais a inviolabilidade da “liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção dos locais de culto e suas liturgias”.¹⁴⁹

Consiste esse direito na liberdade de o indivíduo escolher a crença, o culto, bem como na permissão às igrejas se organizarem e se relacionarem com o Estado, sem, contudo, com eles se confundirem. A relação entre Estado e Igreja não pode ser nem de confusão nem tampouco de submissão.

O legislador constituinte também não descurou da *liberdade religiosa* ao dispor sobre a organização do Estado e, em sintonia com o direito que fez constar

¹⁴⁸ §§ 3º e 5º do artigo 72 da Constituição de 1891. (BRASIL. Constituição (1891), 2009).

¹⁴⁹ Inciso VI do artigo 5º da Constituição Federal. (BRASIL. Constituição (1988), 2009).

do rol de direitos fundamentais, vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios embarçar o funcionamento dos cultos religiosos ou igrejas.

Vige no Brasil a separação entre Igreja e Estado, não havendo religião oficial determinada pela Constituição. O Estado brasileiro é laico. Por isso também a proibição constitucional de estabelecimento por parte das pessoas políticas de cultos religiosos ou igrejas, bem como a eles se aliarem ou manterem relações de dependência.

Ao desenhar o sistema tributário, o constituinte se preocupou em proteger a *liberdade religiosa* ao disciplinar a competência tributária, assegurando imunidade aos *templos de qualquer culto*. Desse modo, os entes tributantes ficaram proibidos de exigir-lhes impostos.

O primeiro ponto a ser perquirido no tocante à proteção constitucional em comento diz respeito ao significado da expressão *templos de qualquer culto*.

Segundo a Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura, culto é a “resposta religiosa do homem perante o divino, segundo toda a amplitude da realidade humana corpóreo-espiritual, individual-social”.¹⁵⁰

Na Roma antiga, encontra-se a origem de *templo* como um espaço “aberto, descoberto e elevado, consagrado aos augures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses, nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus”. No sentido atual, é identificado como qualquer edifício público em honra de uma ou mais divindades ou ainda qualquer edifício destinado ao culto religioso.¹⁵¹

Relacionando com a vedação à imposição de impostos sobre certas pessoas e coisas por meio de normas que fixam a competência tributária, a primeira conexão que vem à mente é o fim que se pretende alcançar com a imunidade dos templos de qualquer culto, qual seja proteger a liberdade religiosa, a liberdade de escolha da crença, a liberdade do exercício do culto. Assim, a dicção constitucional não pode ser outra que não se referir a templo de qualquer religião, bastando que se

¹⁵⁰ *Apud*: CASSONE, Vittorio. Imunidade tributária dos templos: a solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, p. 35-56, jul/ago, 2003.

identifique a prática de culto religioso. Não há que se diferenciar a religião: católica, protestante, maometista, budista, xintoísta etc.

De forma diversa entende Ives Gandra Martins, para quem a leitura da imunidade dos templos religiosos deve ser conjugada com o preâmbulo da Constituição que refere expressamente à promulgação *sob a proteção de Deus*. Nesse sentido, defende que os cultos que negam a Deus não estariam abrangidos pela norma imunizante, a exemplo dos cultos demoníacos, pois para ele “seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior”. Da mesma forma estariam ao alcance da tributação cultos que poderiam por em risco a própria sociedade.¹⁵²

Prestigiando o fundamento da imunidade dos templos, o fim almejado pelo constituinte, vale dizer, proteger a liberdade religiosa, seja qual for a crença escolhida pelo indivíduo, os templos em que se realizam os cultos estão fora do âmbito de competência do ente tributante para exigir impostos.

Poder-se-ia, aqui, pensar que a restrição à tributação de que se cuida está direcionada ao local físico, ao edifício onde se realizam as cerimônias religiosas. Esse raciocínio conduziria à conclusão de que somente não seria exigido imposto sobre a propriedade desse imóvel.

No entanto, a conjugação de sentidos de *culto* e *templo de qualquer culto* permite concluir, como o fez Vittorio Cassone, que “a amplitude do Culto, portanto, é maior que o Templo (*prédio*) em si mesmo considerado para fins de imunidade”. [grifo do autor]¹⁵³

Portanto, ao vedar a exigência de impostos sobre os templos religiosos, a imunidade dirige-se à entidade religiosa. Identificando-a com a própria religião, além dos locais onde se praticam os cultos, também estariam a salvo da imposição tributária todas as manifestações relacionadas ao culto, a exemplo dos donativos recebidos, a formação dos pastores, padres e ministros, bem como as atividades de assistência espiritual aos participantes dos cultos.

¹⁵¹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 269.

¹⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1, p. 179.

¹⁵³ CASSONE, Vittorio, op. cit., p. 35-56.

Ao se manifestar sobre a extensão da imunidade dos templos religiosos, ainda na vigência da Constituição pretérita, Aliomar Baleeiro já havia expressado seu entendimento no sentido de que ela não se limita ao local físico de realização das cerimônias, com a seguinte interpretação:

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 especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.¹⁵⁴

Também o local de celebração dos cultos não deve ficar adstrito a edifício, podendo ser entendido como qualquer local que a ela seja destinado. Também essa questão não passou despercebida a Aliomar Baleeiro que afirma: “Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – edifício – também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, *só para o culto*” [grifo nosso]¹⁵⁵

Destaca-se sua preocupação em reforçar a expressão *só para o culto*. Com razão o mestre, pois poderia ser a celebração de culto o álibi para a exoneração de impostos, por exemplo, sobre navios luxuosos, aeronaves etc. Essa interpretação há que ser racional, não bastando esporádica celebração para afastar o pagamento de impostos.

A análise dessas questões passa pela interpretação do alcance da expressão *finalidades essenciais* das entidades abrangidas pela alínea “c” do inciso VI do artigo 150, contida no § 4º desse mesmo artigo, sobre o que se discorre adiante.¹⁵⁶

¹⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 91-92.

¹⁵⁵ *Ibid.*, p. 92.

¹⁵⁶ Ver item 3.3.

3.2 Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos

Abrigadas no mesmo dispositivo constitucional – alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal – ao lado dos partidos políticos e suas fundações e das entidades sindicais de trabalhadores, as imunidades das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, estão fundadas na solidariedade social. Cumprem essas instituições a missão social de educar e promover a assistência social em colaboração com o Estado, preenchendo lacunas em áreas estratégicas à efetivação do *direito ao desenvolvimento*.¹⁵⁷ Atuam como parceiras do Estado.

De pronto, cabe perquirir a acepção constitucional do termo *instituições* relacionando-o a *instituições de assistência social*.

Na verdade, não se encontra um significado técnico-jurídico unívoco para o termo. Considerando o propósito constitucional ao estabelecer a imunidade em foco, vê-se as instituições de assistência social como organizações que atuam em colaboração com o Estado desenvolvendo atividades com finalidade pública, na hipótese em estudo, nas áreas de educação e assistência social.¹⁵⁸

Escrevendo sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho rechaça a posição restritivista de Leopoldo Braga e do professor Luiz Ricardo Gomes Aranha, que destacam como notas típicas da instituição de assistência social o *fim público*, a *gratuidade* e a *generalidade*. Sacha Calmon visita o tema na sociologia e no direito e, ao final, conclui que para efeito de imunidade no Direito Tributário instituições “são

¹⁵⁷ O direito ao desenvolvimento participa atualmente das agendas nacional e internacional. Flávia Piovesan (2009, p. A3) defendendo nova arquitetura global em uma arena que qualifica como cada vez mais complexa, explica que o desafio central da agenda internacional consiste em garantir o direito ao desenvolvimento, em sua dimensão nacional e internacional e conclui que “fundamental é avançar na afirmação da justiça global nos campos social, econômico e político.

¹⁵⁸ Em estudo dedicado às instituições de educação, Elizabeth Nazar Carrazza (1978, p. 167-172) assim se expressa: “O legislador constituinte, fazendo uso da expressão ‘instituições’, quis imunizar as entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências, no setor educacional.

organizações políticas ou religiosas, de educação ou assistência social, por subsunção a critérios tomados da teoria das organizações sociais”.¹⁵⁹

Uma primeira observação em relação a tais instituições, tanto de educação como de assistência social, é o requisito incluído pela Constituição atual de que sejam *sem fins lucrativos*.

Tal requisito, aliás, mostra-se despiciendo relativamente aos partidos políticos e às entidades sindicais de trabalhadores, pois é da natureza mesma dessas entidades não ter fim lucrativo. Não se pode conceber partido político – amálgama entre sociedade e Estado – nem entidade sindical – criada para defender interesses dos trabalhadores – como organizações que visem a lucro.

Quanto às instituições de educação e de assistência social, o que seria *sem fins lucrativos*?

O artigo 14 do Código Tributário Nacional, em seus incisos I e II, aponta entre os requisitos a serem observados pelas entidades alvo da imunidade “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”¹⁶⁰ e “aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”.

Pode-se ver nesses dois incisos, no entanto, tão só a explicitação do teor da determinação constitucional dirigida a instituições sem fins lucrativos. São instituições sem fins lucrativos aquelas que não distribuem seu patrimônio ou suas rendas aos sócios, associados ou mantenedores, revertendo os recursos na consecução de seus objetivos institucionais.

Portanto, não significa que tais instituições sejam gratuitas. Instituições de educação podem cobrar mensalidades, instituições de assistência social podem cobrar pelos serviços prestados. A exigência é que não distribuam o produto dessa cobrança e, sim, o revertam para seus fins institucionais. A *ratio essendi* da imunidade é a ausência de finalidade lucrativa e não a gratuidade.

¹⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 270-277.

¹⁶⁰ Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que aprimorou a redação anterior, esclarecendo que a distribuição não pode ocorrer a qualquer título. Originalmente, o inciso estava assim redigido: “I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado”.

Em suma, elas podem apresentar superávit como resultado do balanceamento entre receitas e despesas, o que não podem é distribuir esse superávit a seus sócios, mantenedores, associados etc.

Tomando-se o exemplo do imposto de renda, cuja materialidade é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, adverte Ângela Maria da Motta Pacheco, que “o campo de incidência do fenômeno “renda” fica reduzido pela prescrição do art. 150, VI, “c”, pois o resultado positivo obtido pelas instituições de educação e de assistência social, de fins não lucrativos, ficam à margem da tributação”.¹⁶¹

Todavia, a questão não é tão simples e demanda acurado exame sobre o papel da lei complementar no sistema tributário, o que será objeto do tópico a seguir.

Além desse requisito - finalidades não lucrativas – as instituições de educação e de assistência social, bem como os partidos políticos e suas fundações e as entidades sindicais de trabalhadores, inscritas no mesmo dispositivo, devem atender aos requisitos definidos em *lei*, matéria da qual passaremos a nos ocupar.¹⁶²

3.2.1 Requisitos a serem atendidos e a hierarquia da norma que os estabelece

A imunidade constitui norma jurídica de estrutura forjada expressamente pela Constituição que, ao compor a norma de competência tributária, delimita-a no sentido de que determinadas pessoas, bens e situações não sejam alcançados pela tributação, visando atingir e preservar valores e princípios constitucionais.

¹⁶¹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. Extrafiscalidade e o imposto de exportação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p.548.

¹⁶² Em razão dessa exigência, Aires F. Barreto (1999, p. 10-12) classifica as imunidades em incondicionadas e condicionadas. Diz que o exame do texto constitucional, com relação às imunidades versadas no artigo 150, VI, evidencia que entre as primeiras estão a imunidade recíproca, a imunidade dos templos e a imunidade do livro, do jornal, do periódico e do papel destinado a sua impressão, enquanto que a imunidade da letra “c” do inciso VI do artigo 150 é do tipo imunidade condicionada, complementando que “o exame desse preceito evidencia que, na espécie, a imunidade só produz eficácia, mediante a observância de certos requisitos estabelecidos por norma complementar à Constituição.”

Se a norma jurídica da imunidade tem assento constitucional, vislumbra-se, de plano, diferença substancial entre o requisito posto pelo próprio dispositivo da Constituição – *sem fins lucrativos* – e os requisitos a serem estabelecidos em lei infraconstitucional por delegação constitucional.

Nesse passo, portanto, cabe a interrogação: afinal qual o papel da lei complementar em matéria tributária? Em que norma podem ser definidos requisitos a serem atendidos pelas instituições de que se está a tratar, de tal sorte que lhes fique garantida a imunidade a impostos?

Essa questão traz à tona reflexões sobre o federalismo brasileiro.

A Constituição estabelece, nos artigos 21 e 22, competências privativas da União e, nos artigos 153, 155 e 156, promove entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios rígida distribuição de competência para instituição de impostos. Traço típico de um federalismo dual.

Por outro lado, elenca no artigo 24 matérias objeto de legislação concorrente das pessoas políticas, entre as quais o direito tributário. Cabe à União legislar sobre normas gerais, tocando à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a edição de normas específicas. “A divisão de tarefas está contemplada nos parágrafos do art. 24, de onde se extrai que cabe à União editar normas gerais – i. é, normas não exaustivas, leis-quadro, princípios amplos, que traçam um plano, sem descer a pormenores”.¹⁶³ Especificamente na área tributária, o artigo 146 da Constituição determina caber à lei complementar estabelecer normas gerais nessa matéria.

A análise desses dois artigos ressalta uma opção pelo federalismo cooperativo, atribuindo à União relevante papel de coordenação¹⁶⁴. Nessa perspectiva, pode-se concluir pela convivência entre federalismo dual e cooperativo na Constituição, resultado de uma evolução histórica do federalismo brasileiro.¹⁶⁵

¹⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 775.

¹⁶⁴ Outros artigos da Constituição Federal também denotam traços de federalismo cooperativo, e. g. 34, 35, 154, II, entre outros. (BRASIL. Constituição (1988), 2009).

¹⁶⁵ “O federalismo que a Constituição de 1891 consagrou foi o dualista, ou centrífugo, em que aos Estados-membros foi conferida vasta autonomia. A Constituição de 1934, que inaugurou a 2ª República, ‘plasmou outro tipo de federação. O federalismo clássico e dualista, predominantemente centrífugo, cedia lugar ao novo federalismo’, o federalismo cooperativo. A Constituição que adveio do golpe de 1937 consagrou um federalismo

Claro na seara tributária o papel de coordenação desempenhado pela União, com a edição de normas gerais, máxime pelo teor do artigo 146 da Constituição, configurando diretrizes a serem seguidas pelas outras pessoas políticas ao estabelecer regras específicas.

Volta-se, então, à questão proposta sobre a hierarquia da norma que define requisitos a serem atendidos pelas instituições de educação e de assistência social para fins de imunidade a impostos.

Para Ricardo Lobo Torres a resposta merece temperamentos. Tratando-se de requisitos de legitimação, quais sejam, condições impostas “para o reconhecimento do direito e que transcendem as características substanciais, gerais e inerentes à pessoa imune”, a lei deve ser complementar. Todavia, “as condições para a existência da pessoa imune e para sua legalização podem ser estabelecidas pela lei ordinária”. Recorda que Aliomar Baleeiro, na vigência da Emenda nº 1, de 1969, que também não contém o adjetivo *complementar* para qualificar a lei, manifestou idêntico entendimento, a despeito da exigência constitucional de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹⁶⁶

Na vigência da Constituição de 1967, travou-se intenso debate doutrinário entre a corrente dicotômica e a tricotômica, acerca das funções da lei complementar. Para os defensores da primeira, à lei complementar cabia editar normas gerais sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Para os adeptos da segunda, possuía a lei complementar três funções: estabelecer normas gerais de direito tributário; dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Na atual Carta Política, o artigo 146 discriminou esquematicamente, em três incisos, que cabe à lei complementar: i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária; ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e iii)

puramente nominal. A Constituição de 1946 restaurou o federalismo cooperativo, que a Constituição de 1967 conservou, com significativa expansão dos poderes da União, consagrando assim centrípeto. A Constituição de 1988, mantendo o federalismo cooperativo, impôs limites aos Poderes federais, corrigindo distorções.” (VELLOSO, Carlos Mário, 1997, p. 388).

¹⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 204-206. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4).

estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente em determinadas matérias.

Para alguns, o mencionado artigo 146 da Constituição de 1988 teria espancado as dúvidas existentes, tendo adotado a tríplice função da lei complementar, de sorte a deixar clara a de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, enquanto para outros, o só fato da separação em três incisos não retira a necessidade da interpretação sistemática, pelo que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais mediante a edição de normas gerais.

Perfilha-se a corrente tricotômica, com a visão de que há espaço para o legislador infraconstitucional complementar o disposto na Constituição sobre as matérias elencadas no inciso III, bem como residualmente outras, tudo conforme as balizas constitucionais, não cabendo à lei complementar inovar em aspectos materiais delineados pela própria Constituição.¹⁶⁷

Certo é, entretanto, que mesmo sob a égide da Constituição anterior, não pairavam dúvidas sobre a função da lei complementar no tocante a regular as *limitações constitucionais ao poder de tributar*.

Recordando que esse é o tratamento dispensado pela Constituição aos princípios constitucionais e às imunidades tributárias – *limitações constitucionais ao poder de tributar* – a resposta correta para a pergunta acima é a de que a lei deve ser complementar. Conjugando-se o mandamento do artigo 146 da Constituição Federal, que determina caber à lei complementar, e não à lei ordinária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, com o artigo 150, VI, “c”, que dispõe que os requisitos a serem atendidos pelas entidades nele mencionadas serão veiculados em *lei* – esta somente pode ser *lei complementar*.

Tal interpretação parece de meridiana clareza. As competências das pessoas políticas para tributar estão rigidamente distribuídas pela Constituição que, simultaneamente, não inclui nessa competência as pessoas, os bens e as situações

imunes. Permitir à mesma pessoa que vai construir a regra matriz de incidência tributária também estabelecer requisitos de imunidade – as duas regras por meio de lei ordinária – significa poder alterar normas de competência – que são constitucionais – por meio de lei ordinária, e mais, pela mesma pessoa que a vai exercer.

Fixada a hierarquia da lei – *complementar* – a estabelecer tais requisitos, assomam duas questões a merecer maior aprofundamento.

A primeira, seria a lei complementar uma carta em branco outorgada pela Constituição para estabelecer, ao seu alvedrio, os requisitos a que se refere o dispositivo constitucional?

E a segunda, qual a eficácia dessa norma? Seria de eficácia limitada, impondo-se sua edição para o gozo da imunidade em tela? Ou a imunidade tem aplicabilidade imediata, tendo a lei complementar somente o condão de contê-la, o que configuraria uma norma de eficácia contida?¹⁶⁸

Passa-se, então, ao estudo da primeira.

Para Roque Antonio Carrazza, a lei complementar que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária tem natureza meramente declaratória, pois não pode assumir competência que não é sua, esmaecendo a compostura das normas constitucionais. Nessa senda, ensina:

Assim, proclamamos desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. *Não pode inovar, mas, apenas, declarar.* Para além destas augustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências. [grifo do autor]¹⁶⁹

¹⁶⁷ Nesse sentido, ver MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 83-94). Em sentido contrário, ver CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 805-812, e CHIESA, Clélio, op. cit., p. 148-158.

¹⁶⁸ Adotada a classificação proposta por José Afonso da Silva. Ver: SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 81-87.

¹⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 804.

E referindo-se expressamente às limitações constitucionais ao poder de tributar aduz “que as leis complementares devem “colorir”, de novos e mais intensos matizes, as linhas, por vezes tênues, que a Carta das Cartas traça ao impor ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’ e ao distribuir competências tributárias, privativas e indelegáveis [...]”. Conclui que “tais linhas divisórias (intransponíveis) já existem: foram traçadas pelas mãos cuidadosas do constituinte. A lei complementar, referida no art. 146 em pauta, só pode torná-las mais nítidas”.¹⁷⁰

Reafirma-se que competência tributária é norma de estrutura posta pela Constituição dirigida às pessoas políticas, conferindo-lhes aptidão para criar tributos, pois estes não são criados *pela e na* Constituição. Complementando esse desenho constitucional das competências atua a norma da imunidade para indicar pessoas, bens e situações não suscetíveis de tributação.

Seguindo a linha acima exposta, a lei complementar não é uma carta em branco recebida do constituinte. Ela deve seguir na senda trilhada pela Constituição, balizando-se por ela.

Algumas normas de competência atribuem à lei complementar funções de, efetivamente, complementar o desenho constitucional do campo de exercício dessa competência. É o caso, por exemplo, dos serviços de qualquer natureza tributados pelo Imposto sobre Serviços, a teor do artigo 156, III. Vem o § 3º desse artigo atribuir à lei complementar várias funções que compõem o critério material da hipótese de incidência do referido imposto.

Isto não significa que a lei complementar possa inovar em relação à materialidade do imposto, posta constitucionalmente, qual seja, *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II*. Seu papel será explicitar, complementar a norma constitucional, sem, contudo, a ela atentar, pois incidiria em flagrante inconstitucionalidade.¹⁷¹

¹⁷⁰ Ibid., p. 819.

¹⁷¹ Assim também se posiciona Luciano Amaro (2005, p. 109), inclusive, reportando-se a outras normas infraconstitucionais, como as resoluções do Senado Federal. Para ele, “o exercício legítimo da competência para a criação de tributos é balizado não só por normas de estatura constitucional, mas também por disposições outras, de menor hierarquia, e, portanto, de menor rigidez, que atuam no sentido de complementar o desenho do campo material onde poderá ser exercitada validamente a competência tributária e de definir o modo pelo qual se deve dar esse exercício.”

Da mesma forma, a lei complementar que estabelece requisitos que devem ser atendidos pelas entidades relacionadas no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, deve ter como baliza o desiderato constitucional: imunizar tais entidades, sem fins lucrativos, por atuarem em conjunto com o Estado, realizando sua missão política, sindical, educacional e assistencial.

Não lhe cabe inovar, impondo-lhes exigências que interfiram nos lindes da imunidade, mas podem, sim, definir requisitos para sua fruição, bem como traçar deveres que instrumentalizem o acompanhamento dessas instituições por parte da sociedade e a atuação da administração tributária para conter abusos, tudo com o fim de atingir a plena eficácia das normas constitucionais.

A lei que cumpre a função de estabelecer os requisitos exigidos pela Constituição Federal é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), recepcionada pela nova ordem constitucional como lei materialmente complementar, o que, vale dizer, somente pode ser alterada por nova lei complementar.

Esses requisitos estão alinhados em seu artigo 14 e são os seguintes:

- I - não distribuírem qualquer parcela de seu 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.

A só leitura desses requisitos permite visualizar que não desbordam da função que reservou a Constituição à lei complementar. Como já se disse, anteriormente, não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e aplicar, integralmente, seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais traduz tão-somente a exigência constitucional de que tais entidades não podem ter fins lucrativos.

Acrescenta o referido artigo a determinação de que seus recursos sejam aplicados no País e a obrigação acessória¹⁷² de que sua escrituração – receitas e despesas – seja processada em livros que possam garantir sua exatidão.¹⁷³

Se a imunidade em foco está calcada na solidariedade social, pois instituições de educação e de assistência social ombreiam com o Estado na realização de atividades de responsabilidade estatal, nenhum sentido faz aplicações efetuadas fora do País. Ademais, tais requisitos configuram controles que permitam à Administração Tributária e à sociedade acompanhar a lisura da aplicação dos recursos dessas instituições, até para que não se desvirtue a imunidade em tela.

Concluindo, não cabe à lei ordinária e nem ao intérprete, como lembra Mizabel Derzi, “criar outros requisitos não-previstos em lei complementar, tais como a declaração de utilidade pública; a exigência de fundação como único veículo formal ao desenvolvimento das atividades educacionais ou assistenciais etc.”.¹⁷⁴

Passa-se, agora, à segunda questão: qual a eficácia da lei complementar que fixa requisitos a serem cumpridos por essas entidades para que sejam consideradas imunes?

Com relação à produção de efeitos dessa norma imunizante no tocante à fixação dos mencionados requisitos, tem-se que é norma de eficácia limitada, a depender, portanto, da edição da lei que os estipule.

É o que explica Sacha Calmon Navarro Coêlho, utilizando classificação americana e expressão cunhada por Pontes de Miranda:

A regra imunitória é, todavia, *not self enforcing ou not self executing*, como dizem os saxões, ou ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda. Vale dizer, o dispositivo não é auto-aplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei.¹⁷⁵

¹⁷² Expressão utilizada pelo art. 113 do CTN que, no § segundo, a define como a obrigação que “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

¹⁷³ Sacha Calmon destaca que a doutrina exige mais dois requisitos: “1. que o estatuto da instituição preveja em caso de extinção a reversão do patrimônio a fim público; e 2. que a instituição não possa, mais à frente, transformar-se em empresa mercantil.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1998, p. 268).

¹⁷⁴ Notas em BALEIRO, Aliomar, op. cit., p. 317.

¹⁷⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 266.

A edição desses requisitos vem complementar a dicção constitucional. Até que isto ocorra, a norma não tem eficácia plena e imediata como o tem, por exemplo, a imunidade recíproca, uma vez que o gozo da imunidade por parte dessas entidades depende do preenchimento dos requisitos previstos em lei complementar.¹⁷⁶

De forma diversa, a professora Regina Helena Costa defende tratar-se de norma de eficácia contida ou restringível, ou seja, a imunidade se aplica desde logo, podendo sobrevir lei com conteúdo restritivo.¹⁷⁷

3.2.2 Imunidade tributária das instituições de educação

A educação está arrolada entre os direitos sociais que, na dicção do artigo 6º da Carta Magna, são: “a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”.

Complementa essa proteção constitucional à educação a determinação contida no artigo 205 de que ela é direito de todos, é dever do Estado e da família, e será promovida com a colaboração da sociedade.

Daí a lembrança de Carlos Fernando Mathias de Souza de que “nunca é demasiado, contudo, assinalar que a Constituição garante o acesso ao ensino obrigatório como direito público subjetivo, portanto, exigível inclusive pela via judicial”.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Assim também, Mizabel Derzi, para quem “a norma não tem, portanto, eficácia plena e incontestável, como a recíproca, mas os seus efeitos dependem do preenchimento dos requisitos previstos em lei complementar”. Notas in: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 316.

¹⁷⁷ Sobre a classificação como norma de eficácia contida, adverte que “entender-se desse modo leva à inafastável conclusão segundo a qual se não sobrevier à lei complementar a que alude o preceito constitucional nenhuma das entidades nele abrigadas poderá fruir da excludente de tributação”. (COSTA, Regina Helena, 2006, p. 163).

¹⁷⁸ SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. A estrutura da Constituição de 1988 (VIII). *Correio Braziliense*. Suplemento Direito & Justiça, p. 8, 15 jun. 2009.

Importa para o presente estudo a pesquisa do conceito de educação para fins do enquadramento da instituição como de educação.

Pensamos que não se pode ter olhos somente para a educação formal. É preciso vislumbrar a educação como um processo mais abrangente, um processo cultural.

Essa também a dimensão preconizada por Aliomar Baleeiro, nos tempos da anterior Constituição, ao propor um conceito bem mais amplo envolvendo a cultura em geral:

Instituição de educação não significa apenas a de caráter didático, mas toda aquela que aproveita à educação e à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o *atelier* de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, academias de letras, artes e ciências, sem intuítos lucrativos, ainda que, para sua manutenção, ceda onerosamente direitos autorais, patentes de invenção e descobertas etc. Importa não a denominação da entidade, que pode ser um disfarce, mas a natureza real de suas atividades e finalidades desinteressadas de lucro ou proveitos para fundadores e administradores. A estrutura jurídica da instituição também não é decisiva porque, sob a máscara de associação civil ou mesmo de Fundação, pode funcionar uma unidade de interesse exclusivo dum grupo restrito ou duma família.¹⁷⁹

O artigo 206 da Constituição relaciona sete princípios reitores do ensino a ser ministrado no País, dentre eles a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais e a *coexistência de instituições públicas e privadas de ensino*.

Para fins deste estudo, importa salientar a colaboração das instituições privadas, de sorte a complementar o sistema educacional nacional e corresponder às aspirações da sociedade relacionadas ao direito à educação. Por isso, a abertura do ensino à iniciativa privada, conforme artigo 209 da Carta Magna, desde que cumpridas as normas gerais da educação nacional e a autorização e a avaliação pelo Poder Público, do que decorre a coexistência de instituições públicas e privadas de ensino.

¹⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 92-93.

Nesse contexto, com esse fundamento, é que se insere a imunidade das instituições privadas de educação participantes do processo educacional em colaboração com o Estado.

A imunidade tributária de tais instituições representa o contraponto fiscal¹⁸⁰ do direito à educação e da solidariedade social, posto constitucionalmente. Nessa linha, o desenvolvimento de atividades educacionais, sem intuito lucrativo, está abrangido pela imunidade no tocante a todos os impostos.

3.2.3 Imunidade tributária das instituições de assistência social

Para o estudo da imunidade das instituições de assistência social, conveniente pesquisar o conceito de assistência social no Brasil.

Arelada, inicialmente, às ações da Igreja Católica e a grupos reunidos pelo espírito altruísta, caritativo, de ajuda ao próximo, tinham sempre alguma conotação religiosa. Com esse espírito é que surgiram as Santas Casas de Misericórdia e outras iniciativas ligadas a outras religiões que não a católica.

Assumiu a assistência social feição estatal nos anos 30, com a atenção do Estado voltada à questão social. Ganhou foros estatais com a política de Vargas, de nítido viés social, paternalista, nos campos trabalhista, assistencial e previdenciário.

Ao longo desse período e também nos tempos de governo militar, continuou a Igreja a desempenhar sua ação assistencialista, paternalista. Surgiram, depois, as Organizações Não-Governamentais (ONG), geralmente voltadas para a defesa de grupos específicos.

¹⁸⁰ A despeito da posição diferente da que aqui se defende, veja-se a seguinte afirmação de Lobo Torres: “As imunidades fiscais, sendo uma qualidade dos direitos da liberdade, também têm eficácia meramente *declaratória*. Na Constituição do Brasil aparecem em contraponto com o catálogo dos direitos fundamentais: enquanto, por exemplo, o art. 5º declara fundamentais e absolutas as liberdades de crença, de locomoção no território nacional, etc. (itens VII e XV), o art. 150 (itens V e VI) adorna esses direitos com imunidades tributárias”. (TORRES, Ricardo Lobo, 2000, p. 97-98, grifo do autor).

Com a Constituição de 1988, a assistência social ganhou *status* de política pública estatal desenvolvida em colaboração com a sociedade, reservada ao Estado a fixação de diretrizes. A nítida preocupação do constituinte com a assistência social já se revela no arrolamento da *assistência aos desamparados* entre os direitos sociais do artigo 6º da Constituição.

Todavia, a estruturação da assistência social como política pública tem sua previsão no artigo 194 da Constituição, como um dos tripés da seguridade social¹⁸¹, delineando-se nos artigos 203¹⁸² e 204¹⁸³ (Seção da Assistência Social do Título da Ordem Social), e é nesse tratamento constitucional que se encontra o conceito de assistência social para fins de compreender a imunidade das instituições de assistência social.¹⁸⁴

A conjugação dos dispositivos retromencionados traz clara a diretriz constitucional de colaboração entre Estado e sociedade, com participação de segmento não estatal na prestação de assistência social a quem dela necessitar, independente de contraprestação.

Destarte, a assistência social constitui política pública, diferenciada da saúde e da previdência social, exercida de forma descentralizada em conjunto com a sociedade, reservando-se ao Estado o papel de elaboração da estratégia de atuação e financiamento dos programas assistenciais, visando atender a quem dela necessitar independentemente de contraprestação.

¹⁸¹ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e a assistência social. [...]

¹⁸² Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente da contribuição à seguridade social, [...]

¹⁸³ Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes e organizada com base nas seguintes diretrizes:

- I) descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e as execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;
- II) participação da população, por meio de organizações representativas na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

¹⁸⁴ Em sentido diverso a posição de Ives Gandra Martins (2003, p. 64-78) que entende coexistirem dois conceitos de assistência social, um *lato sensu*, que incorpora a assistência, a previdência e a seguridade social e outro, *stricto sensu* expresso no art. 203. Para ele a imunidade das instituições de assistência social está assentada no conceito amplo de assistência social.

Com essa exigência constitucional de que a prestação de assistência social deve estar desatrelada de contraprestação, levanta-se a questão da *gratuidade* como um dos requisitos a que deve atender a instituição que se intitule de assistência social.

É esse requisito – gratuidade – que credencia a instituição como de assistência social? Todo o atendimento prestado pela instituição deve ser gratuito?

Pensamos que não.

As instituições de educação e de assistência social não devem buscar fins lucrativos, o que significa dizer que o superávit, acaso obtido, não pode ser distribuído aos sócios, associados, mantenedores etc., devendo ser reaplicado nos objetivos da instituição.

Isto não significa que todo o atendimento deva ser gratuito. Sem extravasar o razoável, fugindo ao escopo constitucional, alguma cobrança pode existir, por exemplo, pequenos valores, simbólicos, ou de determinadas pessoas que se enquadrem em categoria específica.¹⁸⁵

Reforçamos. O que não pode existir é o intuito de lucro.

A temática das instituições de assistência social leva ao artigo 195 da Constituição que, ao tratar do financiamento da seguridade social, em seu § 7º, dispõe que “são *isentas* de contribuição para a seguridade social às entidades *beneficentes* de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei”. [grifo nosso]

Como este trabalho circunscreve-se às imunidades denominadas genéricas, inscritas no artigo 150, VI, não se aprofunda nas questões polêmicas que cercam tal matéria.

¹⁸⁵ Irrepreensível a observação de Aires F. Barreto (1999, p. 25): “É despropositado pretender que os serviços prestados por instituições de educação e de assistência social sejam sempre gratuitos. Esse despropósito fica mais visível se tomarmos em conta fato singelo: se os serviços prestados por essas instituições fossem (sempre) gratuitos, de nada valeria a imunidade. Fossem gratuitos, não teriam preço; não tivessem preço, jamais poderiam ser objeto de tributação por via de impostos, porque não haveria qualquer manifestação de capacidade contributiva, pressuposto inafastável da incidência de todo e qualquer imposto.”

Em relação ao termo *isentas*, utilizado pelo dispositivo, a doutrina é uníssona em admitir que se trata de imunidade. O uso de terminologia sem rigor técnico não descredencia o instituto da imunidade, de índole sabidamente constitucional. Referindo-se à falta de rigor técnico por parte do legislador, pelo que devemos nos despir da singela literalidade, confirmando a interpretação pelo sistema constitucional, Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto asseveram que “para ilustrar esse asserto basta referir, entre tantos outros exemplos de equívocos de linguagem, o exibido pelo § 7º do art. 195. Ali se emprega a palavra isenção para estatuir o que, em verdade, é imunidade”.¹⁸⁶

Questão mais polêmica é a comparação entre as *instituições de assistência social, sem fins lucrativos*, do artigo 150, VI, “c”, e as *entidades beneficentes de assistência social* do artigo 195, § 7º. Referem-se os dois dispositivos às mesmas instituições?

A solução inicia-se pelo conceito de assistência social, passando pela natureza, tributária ou não, das contribuições sociais para a seguridade social, e envereda pela hierarquia da lei que estabelece os requisitos para a fruição da imunidade – a do artigo 150, VI, “c”, de todos os impostos, e a do artigo 195, § 7º, das contribuições da seguridade social.

Em relação ao primeiro ponto, adota-se o conceito de assistência social plasmado na própria Constituição, especialmente na conjugação de seus artigos 194 e 203, como política pública exercida em conjunto com a sociedade, visando atender a quem dela necessitar independe de contraprestação, o que não significa, entretanto que o atendimento seja todo ele gratuito.

Requerem análise a inclusão no artigo 195, § 7º, do adjetivo *beneficentes* e a falta de remissão à expressão *sem fins lucrativos*.

Tal diferenciação, em princípio, poderia levar à conclusão de que a diferença entre uma e outra é o requisito da gratuidade que deve presidir o enquadramento de instituição para efeito da imunidade relativa à contribuição da seguridade social.

¹⁸⁶ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 61.

No entanto, assim como nem todas as atividades das instituições de assistência social – artigo 150, VI, “c” – necessitam ser gratuitas, nem todas as desenvolvidas pelas instituições beneficentes de assistência social – artigo 195, § 7º – o devem ser.

A despeito da terminologia diferenciada adotada pelos dois dispositivos, o que poderia conduzir à conclusão de que as beneficentes tivessem que necessariamente ostentar o caráter da gratuidade, ao fim e ao cabo desembocam no mesmo ponto. Se as primeiras não podem exigir contraprestação, pois esse é o conceito constitucional de assistência social, o fato de as últimas dedicarem atenção a necessitados de forma gratuita, não as impossibilita de cobrar pela prestação de parte de seus serviços.¹⁸⁷

Para o desate do segundo ponto, mister ter presente que o artigo 146 da Constituição traça as funções da lei complementar em matéria tributária.

Conforme assumido em passo anterior, tem natureza tributária as contribuições para a seguridade social, bem como há necessidade de lei complementar para a definição de requisitos a serem atendidos pelas entidades de assistência social. Na hipótese, o artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Nessa trilha, James Marins pontua que “esta fórmula complementar à Constituição presente no CTN (*educação e assistência social sem fins lucrativos*) está de acordo com o regime constitucional em questão e se presta para a compreensão da extensão a ser atribuída aos campos de imunidade em tela prevista nos arts. 150 e 195 da CF”.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (1999, p. 63), ao tratarem da relação entre entidades de assistência social e gratuidade, afirmam: “É instituição de assistência social a que dedicar-se a um ou alguns desses misteres. E é beneficente aquela que dedicar parte dessas atividades ao atendimento gratuito de carentes e de desvalidos. Não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. É sabido que para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com os recursos de muitos. Qualquer que seja esse percentual, exceto se absolutamente ínfimo, insignificante, há o caráter beneficente. Aliás, pequeno que seja esse percentual, será sempre um auxílio ao Estado, em missões que lhe competem.”

¹⁸⁸ MARINS, James. Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 151.

3.3 A cláusula do § 4º do artigo 150: finalidades essenciais dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social

A teor do § 4º do artigo 150, a imunidade dos partidos políticos e de suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, somente abrange o *patrimônio, a renda e os serviços*, relacionados com as *finalidades essenciais* dessas entidades.

Uma primeira observação, então, diz respeito aos impostos que incidiriam sobre o *patrimônio, a renda e os serviços* dessas entidades.

Para Hugo de Brito Machado, é impróprio limitar a imunidade em foco a imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, renda ou serviços, pois todo imposto acaba por pesar “sobre o patrimônio, ou sobre sua expressão dinâmica, a renda. Por isso mesmo, a rigor, a referência a serviços chega a ser supérflua, funcionando apenas como explicitação da garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar”.¹⁸⁹

A referência a impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, poderia sinalizar para a interpretação baseada na classificação levada a efeito pelo CTN.¹⁹⁰ Nessa senda e, sem levar em conta outros elementos, o intérprete poderia se conduzir pela desconsideração da imunidade em comento, por exemplo, quanto aos impostos classificados pelo CTN em impostos sobre o comércio exterior e sobre a produção e a circulação. Sem dúvida, esse não é o desiderato constitucional.

Todavia, o aspecto mais polêmico da interpretação dessa cláusula repousa no sentido atribuído à expressão *finalidades essenciais*.

¹⁸⁹ BRITO, Hugo de Brito. *Imunidade tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 87. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4).

¹⁹⁰ O CTN classifica os impostos em: impostos sobre o comércio exterior; impostos sobre o patrimônio e a renda; impostos sobre a produção e a circulação e impostos especiais.

No caso dos templos, Ricardo Lobo Torres destaca como finalidades essenciais, além da “prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes”.¹⁹¹

Não parece que assim seja. A despeito da conexão que se possa fazer da religiosidade com filantropia, não é este o objetivo da imunidade dos templos. Esta protege a *liberdade religiosa*, com todos os seus consectários, nada que ver com atividades filantrópicas ou de assistência social.

Essa questão tem duas faces. De uma delas, a imunidade dos templos não está de nenhuma forma condicionada ao desenvolvimento de atividades de assistência social. Delas independe.

De outra, tais atividades podem, sim, ser levadas em conta na imunidade de instituições de assistência social, abrigada em dispositivo diverso da Constituição – artigo 150, VI, “c”. Para demonstrar a diferença entre uma e outra, basta verificar a necessidade de atendimento de requisitos definidos em *lei*¹⁹², a que se sujeitam as instituições de assistência social, diferentemente dos templos religiosos que a eles não estão vinculados.

Vitório Cassone apresenta a imunidade tributária dos templos religiosos católicos, relacionando-a com a solidariedade na Constituição do Brasil e na Igreja Católica, buscada essa em seu catecismo, focando sua análise nas ações de assistência social e educacional prestadas pela Paróquias. Daí realçar em seu trabalho que “somente tem direito à imunidade aquelas instituições religiosas que observem, rigorosamente, as condições e os requisitos previstos na Constituição e nas leis infraconstitucionais (especialmente o art. 14 do CTN, e a legislação que trata das obrigações acessórias, de observância obrigatória pelas entidades imunes)”.¹⁹³¹⁹⁴

Parece estar distorcida tal ótica de análise. Uma coisa é a imunidade dos templos religiosos, e outra, a das instituições de assistência social, que devem ser analisadas de forma desvincilhada uma da outra, pois qualquer estudo, qualquer

¹⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 254.

¹⁹² Lei complementar em nosso entendimento. Ver item 3.2.1.

¹⁹³ CASSONE, Vittorio, op. cit., p. 35-56.

interpretação de imunidade não pode se desprender de seu fundamento, do fim a que se destina.

Se é uma entidade religiosa que desempenha atividades educacionais ou de assistência social que está a pleitear tratamento imunitário em razão dessas atividades, a análise deve ser direcionada a instituição de educação ou de assistência social, e não a templo de qualquer culto.

Não resta dúvida que o local onde se praticam os cultos, independentemente de ser edifício, barco, ônibus etc., estão a salvo da imposição de impostos, bem como os donativos recebidos, a formação dos pastores, padres e ministros e as atividades de assistência espiritual aos participantes dos cultos.

No entanto, surgem várias perguntas relacionadas a esse tema e as respostas, no mais das vezes, não são coincidentes.

Imóvel pertencente a entidade religiosa não utilizado para a celebração dos ritos religiosos, para catequese, para moradia do padre, pastor, ou outra atividade qualquer diretamente relacionada à atividade religiosa, alugado a terceiros para fins diversos, está sob o pálio da imunidade?

Sob a égide da Constituição pretérita, Aliomar Baleeiro já havia expandido o entendimento de que “não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia etc.”¹⁹⁵

Assim também entende Sacha Calmon Navarro Coêlho ao afirmar, em relação ao IPTU, que os municípios não podem tributar os locais onde se exerce o culto, ou seja, os templos, porém podem “tributar com o predial ou territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc.”. E vai mais longe, entende que a imunidade não colhe nem a casa do padre, pois esta “não é templo, é

¹⁹⁴ De ver que a observância desses requisitos está direcionada às entidades da alínea “c”, e não aos templos tratados na alínea “b”.

¹⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 92.

moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania)".¹⁹⁶

Outra pergunta também freqüente esse tema. A imunidade alcança a renda decorrente da venda de produtos em lojas exploradas pela entidade religiosa? Abrangeria os serviços, inclusive de comunicação de rádio ou televisão, de salas de cinema não relacionados com as atividades religiosas?

O alcance do que seja *finalidades essenciais* deve ser conjugado com o fundamento da proteção constitucional da garantia de liberdade religiosa, que inclui a livre prática dos cultos.

Se assim é, finalidades essenciais tem a ver com o desempenho de atividades tipicamente religiosas: o culto em si, as celebrações, a formação dos pastores e a assistência espiritual aos crentes. Com esse norte, além dos locais de realização dos cultos, também estão imunizados os locais utilizados para formação dos crentes – a catequese, por exemplo - a casa do pastor, os seminários, a renda advinda dos serviços litúrgicos – batizados, casamentos etc., a venda de artigos religiosos em pequenas lojas da entidade religiosa etc.

A racionalidade deve presidir essa análise. Assim, uma mansão para moradia do padre, um iate utilizado para culto em local de intenso turismo, uma grande loja localizada em *shopping* de luxo para venda de objetos raros de arte sacra não estariam imunes aos impostos.

Surge aí nova pergunta. E se o resultado econômico for revertido para os fins da entidade religiosa?

O raciocínio deve ser o mesmo. Por óbvio, o resultado advindo das atividades desenvolvidas deve ser todo revertido em prol da entidade religiosa. Todavia, se essas atividades extrapolam as finalidades essenciais, à garantia da liberdade religiosa, a reversão da renda obtida para os fins da entidade religiosa garante o gozo da imunidade?

Os artigos 19, I, 170, IV, e 173, § 4º, da Constituição Federal devem ser os fios condutores a guiar nossa interpretação.

¹⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 269.

Primeiramente, se não é permitido às pessoas políticas subvencionar cultos religiosos ou igrejas, e é disto que se está a tratar – proteger a liberdade de escolha da religião e o livre exercício de qualquer culto – a imunidade a impostos sobre resultados não relacionados com atividades essenciais da entidade religiosa não a subvencionaria?

O papel da imunidade tributária dos templos não deve ir além da proteção da liberdade religiosa que a fundamenta. Estendê-la a atividades não intrinsecamente ligadas à realização dos cultos religiosos iria além dessa proteção, representando verdadeira subvenção, real incentivo, o que é vedado pelo artigo 19, I, da Constituição.

Desponta, ainda, outro aspecto relevante. Na hipótese de atividades que tenham impacto significativo no mercado, não representaria a imunidade em tela afronta ao princípio da livre concorrência, um dos princípios que sustentam a ordem econômica e financeira, nos termos do artigo 170 do Texto Constitucional? Não significaria significativa vantagem econômica ou aumento desigual de lucros (rendimentos) que deveria ser reprimido a teor do § 4º do artigo 173?¹⁹⁷

A questão dos limites impostos à imunidade pela proteção à livre concorrência tem sido colocada por Ives Gandra Martins em diversas oportunidades. Nesse sentido, assim exemplifica:

Se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois a incidência do IPTU, sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova entidade, embora indiretamente referenciada não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar

¹⁹⁷ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV – livre concorrência;

Art. 173. [...]

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros.

lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.¹⁹⁸

Todavia, tem-se que o raciocínio conduz a um ponto um pouco além desse. Em relação aos templos, a dicção constitucional é clara sobre a vedação a que o Estado não os subvencione. Portanto, a imunidade a impostos representaria chapada *vantagem econômica*, redundando em tratamento desigual no tocante aos rendimentos líquidos obtidos pela entidade religiosa - que na hipótese teria sido subvencionada – e outro contribuinte em situação equivalente.

Em termos abstratos, pode-se vislumbrar que a imunidade tributária de entidade religiosa que exerce atividades econômicas não alinhadas com suas finalidades essenciais, em tese, representa colisão entre o princípio da liberdade religiosa e o princípio da livre concorrência. Não há dúvida que os impostos representam um item significativo nas despesas das pessoas físicas e na contabilidade das empresas. Assim, o não pagamento de impostos por parte de entidade religiosa significa um diferencial em relação às demais empresas que com eles arcam por não serem imunes.

A questão, entretanto, não é tão simples. Pode-se, por exemplo, ter uma paróquia que aluga um terreno contíguo à igreja para fins de estacionamento, mantém discreta loja de objetos religiosos, enquanto outra entidade religiosa, cuja sede ocupa uma quadra em uma grande metrópole, dispõe de supermercado, cinema, grande estacionamento rotativo, além da propriedade de algumas centenas de imóveis alugados, emissora de televisão, jornais, podendo ser comparada a um grande conglomerado econômico.

Em pauta, o confronto entre o princípio da liberdade religiosa e princípio da livre concorrência.¹⁹⁹

¹⁹⁸ Cf. transcrição de matéria já escrita em outras obras. (MARTINS, Ives Gandra da, 2001, p. 45-46).

¹⁹⁹ Abstém-se aqui da discussão sobre a precedência do princípio da dignidade da pessoa humana e do direito à vida, bem como a atribuição de maior significado aos direitos individuais não submetidos à reserva legal expressa em relação àqueles submetidos ao regime de reserva legal simples ou qualificada. (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gonet, 2007, p. 334).

Sabe-se que a questão não se soluciona pela hierarquização de princípios constitucionais, pela simples ponderação em abstrato de valores em colisão.²⁰⁰

A proposta é que a interpretação seja levada a efeito com base na *ponderação desses princípios*, atentando-se para os aspectos peculiares de cada caso.

Liberdade religiosa e livre concorrência disputam a primazia no caso concreto. Devem ser atribuídos pesos a cada um desses princípios, para se chegar à importância da satisfação de um, em comparação com o prejuízo experimentado pelo outro. Para isso, propõe Alexy que a análise se faça em três etapas.

Na primeira, avalia-se a importância do princípio pelo prejuízo suportado, caso seja privilegiado o outro princípio, atribuindo-lhe peso. Primeiro em uma consideração abstrata e, depois, levando-se em conta o caso em exame.

A avaliação em abstrato da importância da liberdade religiosa e da livre concorrência pode conduzir a uma consideração de maior peso ao primeiro, dada a sua maior aproximação com os valores relacionados à liberdade individual. Daí a necessidade de se avançar na ponderação no caso concreto.

No segundo passo, deve ser analisada a importância da observância do outro princípio. Se atribuído maior peso ao direito à liberdade religiosa, há que se avaliar a representatividade da observância do princípio da livre concorrência, levando-se a efeito o contrário se a ponderação pender para outro lado.

Como última etapa compara-se se a importância da satisfação de um dos princípios justifica o prejuízo sofrido pelo outro. Se o princípio eleito como de maior peso for o da livre concorrência, importa saber se tal satisfação justifica preferir a liberdade religiosa.

A análise do caso concreto permite aquilatar a precedência de um ou outro. Em um caso, sob determinadas condições, pode prevalecer o princípio da liberdade religiosa, concluindo-se pela imunidade de entidade religiosa que desempenha

²⁰⁰ Embora não se possa negar que a unidade da Constituição não repugna a identificação de normas de diferentes pesos numa determinada ordem constitucional, é certo que a fixação de rigorosa hierarquia entre diferentes direitos individuais acabaria por desnaturá-los

atividades não especificamente relacionadas às suas finalidades essenciais, porém destina o resultado para suas finalidades institucionais.

Em tal situação, cumpre-se o princípio da liberdade religiosa, sacrificando-se o princípio da livre concorrência.

Em outro caso, a análise de situações particulares pode conduzir à conclusão diversa, admitindo-se o privilégio do princípio da livre concorrência em prejuízo do princípio da liberdade religiosa. Na hipótese, não se admite a imunidade de entidade religiosa que exerça atividades não relacionadas às suas finalidades essenciais, a despeito de reverter os resultados obtidos em favor dessas atividades.

Isto não significa que, no primeiro caso, se invalide o princípio da livre concorrência e, muito menos, que no segundo se afaste a força normativa do princípio da liberdade religiosa. O que ocorre é que cada caso, com suas peculiares circunstâncias, requer um balanceamento diverso, operando-se uma precedência sob condições. Diz Alexy: “Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão de precedência pode ser resolvida de forma oposta”.²⁰¹

Assim, quando se está diante de casos concretos, os princípios tem pesos diferentes: “em face do contexto a avaliação dos princípios pode mudar de sinal”.²⁰²

Nos exemplos retro, sem adentrar em aspectos pormenorizados, possivelmente, no primeiro caso, a conclusão seria por entender imune a paróquia que tão-somente aluga um terreno contíguo à igreja para fins de estacionamento, mantém loja de artigos religiosos, revertendo os resultados na consecução de suas finalidades essenciais. No segundo, provável a conclusão pela imposição de impostos sobre as centenas de imóveis alugados e receitas advindas de atividades de supermercado, cinema, estacionamento rotativo, emissora de televisão e jornais da entidade religiosa cuja sede ocupa uma quadra em uma grande metrópole.²⁰³

por completo, desfigurando, também, a Constituição como complexo normativo unitário e harmônico. (Ibid., p. 333).

²⁰¹ ALEXY, Robert Alexy, op. cit., p. 93.

²⁰² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 29.

²⁰³ De forma diversa entende Regina Helena Costa (2006, p. 160), para quem o emprego da receita obtida no exercício de atividades atípicas determina o gozo da imunidade. Desse

Da mesma forma, este será o cânone interpretativo no caso das instituições de educação e de assistência social: o fim almejado pela imunidade – a solidariedade social – deve presidir a interpretação do que sejam *finalidades essenciais* dessas instituições.

Ao retirar da esfera de competência das pessoas políticas para imposição de impostos as instituições de educação e de assistência social, o constituinte fundou-se na solidariedade social a fim de garantir a educação – direito de todos e dever do Estado e da família – e a assistência social – prestada a quem dela precisar sem necessidade de contraprestação.

Educação e assistência social, portanto, são direitos garantidos pela ordem constitucional e representam áreas de atuação do Estado e da sociedade em regime de colaboração. Com essa lente é que deve ser vista a imunidade das instituições que visam alcançar e preservar esses direitos.

Portanto, ao contrário dos templos religiosos e igrejas que o Estado não pode subvencionar e que a eles não pode se aliar, no caso das instituições de educação e de assistência social, essa aliança além de saudável, é necessária, pois essas entidades suprem a atuação do Estado em áreas sensíveis para a sociedade, como a educação e a assistência social.

Desse modo, a identificação das finalidades essenciais para efeito de interpretação do § 4º do artigo 150 da Constituição deve considerar esse aspecto fundamental: a colaboração que essas instituições prestam ao Estado em áreas de responsabilidade deste.

Partindo-se da garantia constitucional dos direitos à educação e à assistência social e da solidariedade social como fundamento que preside a imunidade dessas instituições, a fim de buscar o que sejam suas finalidades

modo, levanta duas hipóteses: “a) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas, mas destina seus recursos à consecução de suas finalidades essenciais e, assim, goza de imunidade em relação a eles; ou b) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas e não demonstra a destinação dos recursos assim obtidos à consecução de suas finalidades essenciais, não podendo, portanto, desfrutar da imunidade tributária com respeito àqueles.” E conclui que “somente a análise da destinação dos recursos obtidos pelo templo, no desempenho de determinada atividade, é que se poderá respeitar a teleologia da norma imunizante, que outra não é senão assegurar a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos.

essenciais, Humberto Ávila propõe que elas podem ser encontradas em seus estatutos sociais. Essa a sua percepção sobre a questão:

A natureza das instituições de educação e assistência social depende da finalidade estatutária. É o estatuto social que dispõe sobre as finalidades a serem atingidas. E o fim social atendido é o elemento caracterizador da entidade. As instituições de educação e assistência social devem ser *movidas* para a prestação de educação e assistência social. O dever de ter a educação e a assistência como fim a que se destinam as entidades não equivale, de modo algum, ao dever de só prestar serviços de educação e assistência social. Entendimento contrário implica confundir meio com fim. E o que a Constituição exige é, apenas, que os fatos e situações imunes estejam '*relacionados com as finalidades essenciais das entidades*'.²⁰⁴

Portanto, as questões sobre o alcance da imunidade das instituições de educação e de assistência social, na hipótese de exercício de atividades não relacionadas a suas finalidades essenciais, inclusive de aluguel de imóveis não utilizados em suas atividades institucionais, devem ser analisadas sem perder de vista os objetivos institucionais, vale dizer, prestar serviços educacionais e de assistência social, bem como o papel que desempenham tais instituições em colaboração com o Estado em áreas sensíveis como educação e assistência social. Sem as amarras que a Constituição impõe à atuação do Estado em relação aos templos religiosos e às igrejas.

Com esse viés, a utilização do resultado obtido na consecução de seus objetivos educacionais ou assistenciais deve ser olhado pela ótica de que tal comportamento vai ao encontro dos fins colimados pela Constituição, que não são outros que garantir a todos educação e assistência social a quem dela necessitar.

Ao contrário dos templos, em que a própria Constituição veda que o Estado os subvencie e com eles mantenha relações de dependência e aliança, o relacionamento entre instituições de educação e assistência social e Estado é de estreita colaboração.

A advertência em relação à imunidade dos templos de que a interpretação deve levar em conta a necessária racionalidade, de modo que não se cometam

²⁰⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 226.

abusos, no caso das instituições de educação e de assistência social assume outro matiz. Deve haver incentivo a tais instituições no desenvolvimento de atividades que possam incrementar seus resultados, desde que revertidos a suas finalidades essenciais.

No entanto, na hipótese do exercício de atividades que não se enquadrem em seus objetivos estatutários, que extrapolem razoável vulto, já que se trata de instituições de educação e assistência social, pode sim representar ofensa ao princípio da livre concorrência, de forma que já não se possa mais falar em imunidade a impostos.²⁰⁵

Assim, de forma análoga à interpretação conferida aos templos religiosos, propõe-se que os casos concretos sejam submetidos a uma *ponderação*, caso em que se chegará à preponderância de um ou outro princípio – solidariedade social relativamente ao direito à educação e à assistência social em confronto com a livre concorrência. O que não significa a revogação de um ou outro princípio, mas sim o reconhecimento de que no caso em testilha, um prevalece sobre o outro, considerado mais ou menos relevante, em atenção às circunstâncias consideradas.

²⁰⁵ Em sentido contrário Regina Helena Costa (2006, p. 186) que conclui: “Isto porque afigura-se-nos inviável cogitar que uma instituição de educação ou de assistência social que preencha os requisitos constitucionais e legais para a fruição da exoneração tributária possa vir a desenvolver atividade de vulto econômico expressivo o suficiente para caracterizar vulneração a princípios regentes da atividade econômica.”

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Após uma visão das imunidades tributárias denominadas genéricas, em especial a dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social, traz-se a interpretação conferida à matéria pelo Supremo Tribunal Federal.

4.1 Imunidade tributária como cláusula pétrea: manifestação de direitos e garantias fundamentais (ADI nº 939-7 – Distrito Federal)²⁰⁶

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional do Comércio, discutiu-se a constitucionalidade do § 2º do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993²⁰⁷, que dispôs sobre a instituição do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF).

O referido dispositivo determinou que o novo imposto não devia respeitar o princípio da anterioridade nem as imunidades tributárias – recíproca, templos de qualquer culto, entidades sindicais de trabalhadores e suas fundações, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão.

Veio à tona a discussão sobre o poder de revisão do constituinte derivado, pois a decisão poderia desembocar, como efetivamente ocorreu, na declaração de

²⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, Distrito Federal, Brasília, 15 dez. 1993. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 18 mar. 1994. Ementário nº 1737-02.

²⁰⁷ Art. 2º [...]

[...]

§ 2º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, “b”, e VI, e nem o disposto no § 5º do art. 153 da Constituição. (BRASIL. Constituição (1988), 2009).

inconstitucionalidade de emenda constitucional, situação ainda não versada no histórico do controle de constitucionalidade da Corte.²⁰⁸

O tema seguinte fora decidir se o afastamento do princípio da anterioridade (artigo 150, III, “b”²⁰⁹) e das imunidades (artigo 150, VI) representava violação à imutabilidade das cláusulas pétreas plasmadas no artigo 60 da Carta Constitucional.

A questão mereceu intenso debate, como não poderia deixar de ser, e marcou a visão do STF sobre a imunidade tributária como manifestação de direitos fundamentais.

Desse julgado, merece destaque o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, que não acompanhou o relator quanto ao enquadramento do princípio da anterioridade como garantia individual do contribuinte, porém inaugurou a visão das imunidades como instrumentos de salvaguarda de princípios e liberdades fundamentais, a salvo de reforma constitucional tendente a aboli-las. Vale reproduzi-lo:

É que, ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas, na alínea b aos “templos de qualquer culto”, na letra c, ao “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos”, e, na letra d, a “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante.

Recorda o Ministro Carlos Velloso, em seu voto, que a doutrina dos direitos fundamentais não abrange apenas os direitos individuais ditos de primeira geração, mas também os sociais, os atinentes à nacionalidade, os políticos, de segunda geração, terceira, e até de quarta geração, e arremata reconhecendo “que as

²⁰⁸ Decidiu a Corte, conforme registro na ementa do julgado: “Uma Emenda Constitucional emanada, portanto, de Constituinte derivado, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C. F.).

²⁰⁹ Inciso III e § 1º do artigo 150 na redação anterior à Emenda constitucional nº 42, de 2003.

imunidades inscritas no inciso VI do art. 150 são, também, garantias que o constituinte derivado não pode suprimir”.

O Ministro Celso de Mello destaca o dever inderrogável do Estado de respeito aos princípios constitucionais e adverte para a ameaça de introdução de um fator de desequilíbrio sistêmico e ruptura da harmonia das relações entre as pessoas e o Poder, que pode advir da ofensa a tais valores. Com essa perspectiva, assinala que:

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

Em suma, esse julgamento firmou posição inovadora do Supremo Tribunal Federal: as imunidades tributárias não se limitam a demarcar competências tributárias. Ao imunizar pessoas, bens e situações da imposição tributária busca-se efetivar e proteger direitos e valores caros à sociedade e ao Estado: o federalismo, a liberdade religiosa, a liberdade sindical, a solidariedade social, a liberdade de expressão.

Digna de registro a ementa desse julgado:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2.,

art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em conseqüência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

4.2 A interpretação ampliativa da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão

O Supremo Tribunal Federal tem deixado claro em vários de seus julgados que a interpretação das imunidades deve ser levada a efeito de forma ampla.

No julgamento do RE nº 77.867 – São Paulo²¹⁰, realizado em 12 de novembro de 1974, na vigência da Constituição anterior, restou mantida decisão do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo que conferiu interpretação ampla ao artigo 19, III, "d" – imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão – para assimilar revista técnica a periódico.

Realçando o relator, Ministro Leitão de Abreu, a "suma importância de que se pode revestir a publicação de matéria técnica ou científica, já porque revistas desse gênero alcançam, por vezes, circulação até maior do que a de muito jornal

²¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 77.867, São Paulo. Seção de Jurisprudência. Aud. de Publicação de 17 dez. 1974.

beneficiário da imunidade” arrematou: “Considero, *razoável*, pois a interpretação do dispositivo constitucional, consubstanciada no acórdão recorrido”. [grifo nosso]

Também exemplo dessa posição é a decisão prolatada no Recurso Extraordinário nº 102.141²¹¹, em que se discutiu o alcance da imunidade concedida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão sobre os serviços de produção editorial de enciclopédias, abrangendo redação, composição, atualização e revisão das obras.

A mencionada decisão restou assim ementada:

Imunidade Tributaria. Livro. Constituição, art. 19, III, alínea d.

Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, *admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado*.

O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a constituição protege. [grifo nosso]

Em seu voto, o relator Ministro Carlos Madeira, recorrendo a Amílcar de Araújo Falcão, deixou consignado o viés teleológico que deve orientar a interpretação das imunidades, nos seguintes termos:

Daí porque a interpretação das normas constitucionais da imunidade, é ampla, “no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc. são admitidos, como anota Amílcar de Araújo Falcão. (RDA, v. 66, p. 372).

A interpretação sistemática da norma constitucional leva à conclusão de que o que caracteriza as imunidades é a “circunstância de que com elas o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólume certos princípios, idéias-força ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime jurídico, a incolumidade de valores éticos e culturais que o ordenamento positivo consagra e pretende manter livres de eventuais interferências e perturbações, inclusive pela via oblíqua ou indireta da tributação. “As imunidades, diz ainda o autor acima citado – como as demais limitações constitucionais de tributar, consoante o ensinamento de Aliomar Baleeiro, têm assim a característica de deixar “transparecer sua índole nitidamente política”, o que impõe ao intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações

²¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 102.141-1, Rio de Janeiro. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 29 nov. 1985. Ementário nº 1402-2.

de ordem teleológica, toda vez que concretamente tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios. (RDA, v. 66, p. 369).

Nessa trilha, prestigiando o fim, a razão de ser da imunidade, o “interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos”, o Supremo Tribunal tem decidido que “o benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos” abrangendo outros insumos, a exemplo de filmes e papéis fotográficos. Nesse sentido, as decisões nos Recursos Extraordinários nºs 174.476 e 190.761:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos.

Ainda sobre a imunidade tributária conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, entendeu o Supremo Tribunal por estendê-la às listas telefônicas, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 101.441-1 – Rio Grande do Sul²¹², interpretando dispositivo da Constituição anterior que tem a mesma dicção da atual, o qual ostenta a seguinte ementa:

IMUNIDADE TRIBUTARIA (ART. 19, III, 'D', DA C.F.). I.S.S. - LISTAS TELEFÔNICAS. A EDIÇÃO DE LISTAS TELEFÔNICAS (CATÁLOGOS OU GUIAS) E IMUNE AO I.S.S., (ART. 19, III, 'D', DA C.F.), MESMO QUE NELAS HAJA PUBLICIDADE PAGA. SE A NORMA CONSTITUCIONAL VISOU FACILITAR A CONFECÇÃO, EDIÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO LIVRO, DO JORNAL E DOS 'PERIÓDICOS', IMUNIZANDO-SE AO TRIBUTO, ASSIM COMO O PRÓPRIO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO, E DE SE ENTENDER QUE NÃO ESTÃO EXCLUÍDOS DA IMUNIDADE OS 'PERIÓDICOS' QUE CUIDAM APENAS E TÃO-SOMENTE DE INFORMAÇÕES GENÉRICAS OU ESPECÍFICAS, SEM CARÁTER

²¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 101.441-1, Rio Grande do Sul. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 19 ago. 1988. Ementário N 1511-3.

NOTICIOSO, DISCURSIVO, LITERÁRIO, POÉTICO OU FILOSÓFICO, *MAS DE 'INEGÁVEL UTILIDADE PÚBLICA', COMO E O CASO DAS LISTAS TELEFÔNICAS.* RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, PELA LETRA 'D' DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL, E PROVIDO, POR MAIORIA, PARA DEFERIMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA. [grifo nosso]

4.3 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto

4.3.1 Alcance da imunidade dos templos religiosos e o significado da expressão rendas relacionadas com as finalidades essenciais (§ 4º do artigo 150).

O Supremo Tribunal Federal evoluiu de uma interpretação que, se pode definir restritivista, para uma interpretação ampla, ao analisar a exigência de imposto sobre a propriedade imóveis de entidade religiosa, não enquadrados como templos ou suas dependências.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 21.826 – Distrito Federal²¹³, em que se discutiu a cobrança de IPTU sobre lote vago de propriedade da Matriz da Glória no Rio de Janeiro, o voto do Ministro Ribeiro da Costa diferencia duas situações: as dependências do templo, formando com ele um conjunto e o imóvel distinto, com características próprias, isolado do templo.

Defende o Ministro que a imunidade na hipótese é “restrita, inampliável, eximindo da tributação apenas os templos”. Portanto se a Irmandade possui outros bens imóveis, “deve pagar todos os tributos que apenas não incidem sobre o templo, a saber, a Igreja, o seu edifício, e dependências”.

A ementa expressa tal entendimento, vazada nos seguintes termos:

A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra “b”, da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício, e dependências.

²¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 21.826, Distrito Federal. Seção de Jurisprudência. Aud. de Publ. 30 dez. 1953.

Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o sólo do edifício do templo. [grifo do autor]

A alteração de entendimento com a adoção de interpretação bastante abrangente veio no julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822-2 – São Paulo²¹⁴, em que a Corte estendeu a imunidade concedida aos templos religiosos a lotes vagos e prédios comerciais mantidos em locação pela Mitra Diocesana de Jales.

Resume tal interpretação a ementa do julgado abaixo transcrita:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.²¹⁵

4.3.2 Inclusão dos cemitérios no conceito de templos de qualquer culto

A Constituição de 1988 nada dispõe sobre cemitérios, nem sobre ritos e cultos nele realizados, diferentemente de Constituições anteriores em que se denota a preocupação do constituinte nesse sentido.²¹⁶

²¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 325.822-2, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 14 maio 2004. Ementário nº 2151-2.

²¹⁵ Sobre esse julgamento ver item 4.5.

²¹⁶ Constituição Federal de 1891:

Art. 72. [...]

§ 5º - Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendam a moral pública e as leis.

Constituição Federal de 1934:

Art. 113. [...]

Submetida a julgamento, no Recurso Extraordinário nº 578.562-9 – Bahia²¹⁷, a exigência pela Prefeitura de Salvador-BA de IPTU sobre imóvel em que se localiza o Cemitério dos Ingleses, entendeu o Tribunal pela imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto.

O relator do caso, Ministro Eros Grau, expressou que há nítida separação entre os cemitérios “que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso” das “situações nas quais empresas exploram atividade de locação e/ou venda de jazigo”.

O voto deixa claro que, na hipótese em julgamento, há claro liame entre o cemitério e o culto religioso, destinatário da proteção constitucional, como consignado no voto:

No caso destes autos o cemitério é anexo à capela na qual o culto da religião anglicana é praticado; trata-se do mesmo imóvel, parcela do patrimônio, da recorrente, abrangido pela garantia contemplada no artigo 150. Garantia desdobrada do disposto nos artigos 5º, VI e 19, I, da Constituição do Brasil. A imunidade aos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da [i] proteção aos locais de culto e a suas liturgias e a da [ii] salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Da interpretação da totalidade que o texto que a Constituição é, em especial dos seus artigos 5º, VI; 19, I e 150, VI, b, tem-se que, no caso, o IPTU não incide --- lembro que na imunidade nenhum tributo jamais incide, as áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas --- o IPTU não incide, dizia eu, sobre o Cemitério Britânico.

7) Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, sendo livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes. As associações religiosas poderão manter cemitérios particulares, sujeitos, porém, à fiscalização das autoridades competentes. É lhes proibida a recusa de sepultura onde não houver cemitério secular.

Constituição Federal de 1937:

Art. 122. [...]

5º) os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal;

Constituição Federal de 1946:

Art. 141. [...]

§ 10 - Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal. É permitido a todas as confissões religiosas praticar neles os seus ritos. As associações religiosas poderão, na forma da lei, manter cemitérios particulares.

²¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 578.562-9, Bahia. Coordenadoria de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 12 set. 2008. Ementário nº 2332-5.

A exploração de cemitérios por empresa comercial foi também objeto de debate no Supremo Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 544.815, ainda não encerrado²¹⁸, conforme noticia o Informativo do nº STF 507, de 10 a 23 de maio de 2008.

Conforme o mencionado Informativo, entendeu o relator, Ministro Joaquim Barbosa que, partindo-se da premissa de que a “expressão ‘templo’ abrangeria os anexos e outras construções nos quais a entidade religiosa desempenhasse atividades essenciais à consecução de seus objetivos institucionais”, não seria coerente “concluir que terrenos explorados comercialmente por entidades não eclesiais, para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença, fossem considerados templos”. Ademais, ressalta a possibilidade de “risco à livre concorrência, à livre iniciativa e à isonomia”.

Todavia, não é essa a visão do Ministro Carlos Aires Britto, para quem o “local de culto valeria por si mesmo, nada tendo a ver com a entidade que eventualmente o vitalizasse, inclusive economicamente”. Aduz o Ministro que o pronome “qualquer” reveste-se da “maior abrangência material, institucional, possível, alcançando o cemitério, local de reverência, adoração e veneração de pessoas queridas. Haveria, portanto, uma *preponderância do religioso sobre o econômico*”. [grifo nosso]

Vê-se que, enquanto o relator considerou que a tributação não representaria risco à liberdade de culto, além da possível ofensa ao princípio da livre concorrência, o Ministro Aires Britto, partindo da premissa de que os cemitérios são locais de culto, em um juízo de ponderação, conferiu ao caráter religioso maior peso em relação ao econômico.

4.4 A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos

²¹⁸ Pediu vista dos autos o Ministro Celso de Mello.

4.4.1 O conceito de assistência social e o enquadramento das entidades fechadas de previdência complementar

Um tema já esteve bastante presente nas discussões travadas pelo Supremo Tribunal Federal: o enquadramento de uma instituição como de *assistência social*. Foram analisados, nos sucessivos recursos sobre a matéria, os seguintes requisitos que deve apresentar uma instituição de assistência social: fim público, generalidade e gratuidade.²¹⁹

Esses requisitos foram objeto de várias interpretações até chegar ao seu abandono pela Corte, ao admitir que “a natureza pública da instituição não provém da *generalidade* de seus participantes, mas dos fins sociais a que atende”²²⁰, bem como a conclusão de que “mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante a cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral”, a que chegou na apreciação no caso do Sesc, de que a cobrança de ingresso de cinema não desnatura a *gratuidade*.²²¹

A discussão desses requisitos foi mais acirrada no julgamento da imunidade das entidades fechadas de previdência complementar, lembrando-se que no caso dessas entidades há leis ordinárias e complementares que cuidam da matéria.²²²

Vieram à tona discussões sobre o conceito de assistência social na Constituição, a cobrança de contribuição por parte dos participantes, bem como a polêmica sobre a equiparação da assistência social referida no artigo 150, VI, “c”, à expressa no artigo 203.²²³

²¹⁹ Sobre tais requisitos apontados por Leopoldo Braga em trabalho publicado na Revista da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara, assimilado pelo Prof. Luiz Ricardo Gomes Aranha, ver crítica de Sacha Calmon Navarro Coêlho. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 2001, p. 271-277).

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE nº 108.796-0, São Paulo. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 12 set. 1986. Ementário nº 1.432-2.

²²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE nº 116.188-4, São Paulo. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 16 mar. 1990. Ementário nº 1573-1.

²²² Lei nº 6.435, de 1977, e Leis complementares nºs 108 e 109, de 29 de maio de 2001.

²²³ Como exemplo, ver voto do Ministro Marco Aurélio no: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 219.435-6, Minas Gerais. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 13 ago. 1999. Ementário nº 1958-6.

Após intenso debate, finalmente a Corte marcou sua posição sobre as entidades fechadas de previdência complementar, ao editar a Súmula 730, com o seguinte enunciado:

Súmula 730

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 HOVER CONTRIBUIÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS. [grifo nosso]²²⁴

A mencionada súmula selou a conclusão de que o fator determinante do caráter de instituição de assistência social, sem fins lucrativos, tratando-se de entidade fechada de previdência complementar, é a cobrança ou não de contribuição dos beneficiários. Somente é imune aquela em que não há contribuição por parte do beneficiário.

4.4.2 Hierarquia da lei que estabelece requisitos para fins de enquadramento da entidade no artigo 150, VI, "c" (ADI nº 1.802-3 – Distrito Federal)²²⁵

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade interposta pela Confederação Nacional da Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, que impugna os artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Esses artigos, ao estabelecerem requisitos para a fruição da imunidade tributária pelas instituições de educação e de assistência social, teriam violado os artigos 150, VI, "c", e 146, II, da Constituição Federal.

²²⁴ Súmula 730. Aprovação na sessão plenária de 26/11/2003. [Diário da Justiça- D.J.] D.J. de 9/12/2003, p. 2; D.J. de 10/12/2003, p. 2; D.J. de 11/12/2003, p. 2. Os precedentes analisados foram: RE nº 202.700, D. J. de 1º/3/2002, RTJ 180/690; RE nº 235.003, D. J. de 12/4/2002; RE nº 222.631, D. J. de 13/9/2002; AgR no AI nº 289.176, D. J. de 20/9/2002; AgR no AI nº 323.514, D. J. de 14/11/2002; RE nº 246.886, D. J. de 21/2/2003; RE nº 360.500, D. J. 21/2/2003 e RE nº 259.756, D. J. de 29/8/2003.

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI nº 1.802-3, Distrito Federal. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 13 fev. 2004. Ementário nº 2139-1.

Segundo a informação prestada pela Advocacia-Geral da União, o artigo 146, II, da Carta Constitucional determina, de forma genérica, que as limitações constitucionais ao poder de tributar sejam reguladas por lei complementar, ao passo que “o preceptivo do 150, VI, c, da mesma Carta utiliza a expressão ‘atendidos os requisitos de lei’, justamente para excepcionar a previsão de lei de natureza complementar para a espécie”. Argumenta que não fosse isso, seria perfunctório esse final da norma, levando-se em conta o mandamento genérico do artigo 146, II.

O Pleno do Supremo Tribunal deferiu, em parte, a medida cautelar requerida, suspendendo vários de seus dispositivos. O relator, Ministro Sepúlveda Pertence, adotou posição intermédia entre o pedido e a defesa da União. Admite que, na linguagem da Constituição, a falta de menção explícita à lei complementar significa que se trata de lei ordinária, filiando-se à interpretação de Aliomar Baleeiro, que concilia dois preceitos constitucionais aparentemente antinômicos: o artigo 19, III, “c”, da antiga Carta, que continha idêntica regra, e o artigo 18, § 1º, que exigia lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Prestigia, assim, antiga jurisprudência da Corte manifestada no RE nº 93.770, relator o Ministro Soares Munõz.²²⁶

Segundo a linha adotada, fica reservado à lei complementar fixar requisitos que digam respeito aos *lindes da imunidade*, que configura o objeto material da demarcação constitucional, que se constitui no patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas instituições (§ 3º do artigo 150), remetendo-se à lei ordinária “as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune” destinadas a não permitir fraude à Constituição por parte de falsas instituições de educação e de assistência.

Desse modo, conclui o relator que escapam da eiva de inconstitucionalidade formal os dispositivos que tratam de definir os caracteres específicos das instituições de educação e de assistência social – requisito subjetivo da imunidade – bem como

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE nº 93.770-6, Rio de Janeiro. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 03 abr. 1981. Ementário Nº 1.206-3. O mencionado aresto tem a seguinte ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE. O artigo 19, III, "c", da Constituição Federal não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta está na lei maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes

o que enumera regras de funcionamento, destinação e escrituração comercial, portanto, matéria de lei ordinária. Por outro lado, entende pela suspensão do dispositivo que determina a responsabilidade pela retenção de tributos, por entender ser esta, norma de caráter sancionatório, que nada tem a ver com os limites objetivos (regulados por lei complementar), nem com a identificação dessas instituições (remetido à lei ordinária), desbordando, assim, da competência da lei debatida. Da mesma forma conclui em relação aos dispositivos que cuidam de suspensão da imunidade das instituições de educação e de assistência social, pois aplica-se ou não se aplica a imunidade. “Mas até onde a regra de imunidade alcançar, a sua suspensão não pode ser usada como sanção de coisa alguma”.

Demais disso, aponta a inconstitucionalidade formal e material do dispositivo que preceitua estarem fora da abrangência da imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável, pois tal subtração não se poderia operar nem mesmo por lei complementar, quanto mais por lei ordinária.

A ementa do julgado bem resume tal conclusão, como se vê pela transcrição de suas partes que aqui interessam:

II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos de abrangência reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando suscetíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.

A matéria retornará ao plenário por ocasião do exame do mérito, antevendo-se intensos debates, lembrando-se da mudança de composição da Corte, inclusive a troca do relator que atualmente é o Ministro Dias Toffoli.

da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune. Inaplicação do art-17 do Decreto-lei nº 37/66.

4.4.3 O significado da expressão patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais (§ 4º do artigo 150)

Uma primeira questão debatida é a abrangência da imunidade em relação à cobrança de IPTU, na hipótese de a instituição de educação ou de assistência social destinar à locação imóveis de sua propriedade não utilizados em suas finalidades institucionais.

Submetida inúmeras vezes ao crivo de constitucionalidade do Supremo Tribunal, foi interpretada no sentido de que não interessa a origem mas a destinação das rendas, vale dizer, atendidos os requisitos versados no artigo 14, do CTN, à chancela da imunidade interessa tão-somente que a instituição destine os resultados obtidos na manutenção dos objetivos institucionais.

A matéria foi objeto de interpretação no acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 237.718²²⁷, referenciado como paradigma em vários julgados posteriores, o qual ostenta a seguinte ementa:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Extremando as instituições assistenciais dos templos de qualquer culto²²⁸, destaca-se do voto do relator, Ministro Sepúlveda Pertence, entre os fundamentos para distender a compreensão da imunidade de instituição de assistência social que mantém locados imóveis não utilizados em finalidades diretamente ligadas ao seu objeto social, o seguinte excerto:

²²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 237.718-6, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 06 set. 2001. Ementário nº 2042-3.

²²⁸ Sobre a imunidade dos templos o relator refere-se à doutrina de Aliomar Baleeiro: “O grande Baleeiro (1999, p. 312) – já assinalara que ‘não são imunes ao imposto predial casas de aluguel ou terrenos do Bispado ou da paróquia, etc. O governo não se alia nem subvenciona cultos [...], porque, em sua neutralidade, respeitando as minorias, não pode ter preferências, mas não as embaraça [...]”

Perfeito, na medida em que a imunidade dos templos visa apenas a assegurar e não obstacular a liberdade de culto: não é nem pode ser subsídio ou incentivo às manifestações religiosas.

Diferente é a inspiração da imunidade das instituições filantrópicas de educação ou assistência social, onde a imunidade não é apenas garantia de sua licitude, mas norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público que suprem as impotências do Estado.

Em face da reiterada jurisprudência da Corte, tal entendimento restou, enfim, sumulado conforme o seguinte enunciado:

Súmula 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.²²⁹

A despeito da mencionada Súmula ater-se somente ao IPTU, em seus comentários, Eduardo Botallo e José Eduardo Soares de Melo entendem-na referente a outros impostos que recaiam sobre as rendas ou os serviços das entidades imunes.²³⁰

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 235.737²³¹, realizado em 13 de novembro de 2001, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves, anterior, portanto, à edição da Súmula 724, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal já havia alargado a imunidade relativa ao IPTU para abarcar também o imposto incidente na transferência de propriedade decorrente da aquisição pelo Sesc – instituição de educação, sem fins lucrativos – de imóvel alugado a terceiro.

²²⁹ Súmula 724. Aprovação na sessão plenária de 26/11/2003. [Diário da Justiça – D.J.] D.J. de 9/12/2003, p. 1; D.J. de 10/12/2003, p. 1; D.J. de 11/12/2003, p. 1. Os precedentes analisados foram: RE nº 286.692, D. J. de 16/3/2001; RE nº 237.718, D. J. de 6/9/2001, RTJ 178/913; RE nº 217.233, D. J. de 14/9/2001, RTJ 182/725; RE nº 231.928, D. J. de 14/12/2001; RE nº 235.737, D. J. de 17/5/2002 e AgR no RE nº 203.248, D. J. de 25/10/2002.

²³⁰ BOTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 165.

²³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 235.737-3, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 17 maio 2002. Ementário nº 2069-3.

As razões para tal decisão foram buscadas no RE nº 237.718, antes referido, atinente ao imposto sobre a propriedade, como se vê pela transcrição da ementa do mencionado julgado:

Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. - Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. - Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, "c", da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. - *Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais.* [grifo nosso]

Pela jurisprudência colacionada, vê-se que a Corte tem, passo a passo, distendido o conceito de *finalidades essenciais* das entidades de educação e, principalmente, das entidades de assistência social. O mote para essa interpretação tem sido a teleologia da imunidade em tela: o fim almejado pelo constituinte de não onerar o patrimônio e as rendas de instituições que, lado a lado com o Estado, oferecem educação, como direito de todos e dever da família e do Estado, bem como assistir aos necessitados, independente de contraprestação. Poder-se-ia concluir que tal interpretação busca densificar o direito ao desenvolvimento.

4.5 A imunidade dos templos religiosos: o RE nº 325.822-2 – São Paulo²³²

A interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal à imunidade dos templos religiosos relativamente ao IPTU sobre imóveis não utilizados em suas finalidades essenciais, entendidas estas como relacionadas, de alguma forma, a

²³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 325.822-2, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 14 maio 2004. Ementário nº 2151-2.

cultos e celebrações religiosas, passou de uma visão restrita, em que se considerava sujeito ao imposto imóvel isolado do templo, para uma interpretação ampliativa, representada pelo julgamento do caso da Mitra Diocesana de Jales (Diocese e Paróquias).²³³

Pelo relatório do referido acórdão, o Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu pela não extensão da imunidade ao IPTU a todos os imóveis pertencentes à entidade religiosa, limitando-a “aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente aos seus fins”.

Pretenderam as recorrentes a reforma do acórdão sob a alegação de que exercem subsidiariamente funções do Estado, sendo todos os bens utilizados em suas finalidades institucionais, quais sejam: “centros pastorais ou de formação humano-religiosa, locais de reunião ou administração, residências de padres ou religiosos encarregados dos trabalhos da Igreja”. A ressalva ficou em que “alguns poucos imóveis estão alugados para arrecadar fundos para ajudar a garantir a sustentação de sua missão”.

O voto do relator, Ministro Ilmar Galvão, esclarece que se trata, na conta do município, de 61 imóveis de propriedade das recorrentes, sendo que foram excluídos da imunidade aqueles “que não possuem nenhuma relação com a finalidade primeira da Igreja Católica Apostólica Romana”, ou seja, “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

Recorda o Ministro que a interpretação ampla que tem norteado as decisões da Corte, a exemplo do já referido RE nº 237.718, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, não socorre as recorrentes, pois este trata de entidades de assistência social e não de templos religiosos, que se está a analisar.²³⁴

Destaca-se do voto do relator que, ao final restou vencido, o seguinte fragmento:

Com efeito, referindo-se o § 4º do art. 150, às imunidades das letras b e c do inciso VI do mencionado dispositivo, é fora de dúvida que,

²³³ Ver item 4.3.1.

²³⁴ O multicitado RE nº 237.718, como já salientado, comparando a imunidade dos templos de qualquer culto com a das instituições de assistência social, concluiu que não há similaridade entre elas a exigir, portanto, a mesma interpretação.

no tocante à letra b, há de ser interpretado no sentido de aplicar-se “no que couber”, isto é, entender-se que a imunidade, no caso, *compreendem* não apenas os bens patrimoniais que compõem o templo de qualquer culto com os seus anexos, a casa paroquial, a casa de residência do vigário ou pastou, jardins e áreas de estacionamento, contíguas, mas também as rendas resultantes das contribuições dos fiéis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados, todos, com as finalidades do culto.

O voto vencedor do aresto, do Ministro Gilmar Mendes, inicia por um esclarecimento quanto à linha de raciocínio desenvolvida. Traz o Ministro sustentação feita pelo Ministro Moreira Alves, nos debates travados na Corte, em relação ao conteúdo do § 4º do artigo 150 da Constituição. Teria esse dispositivo o objetivo de equiparar as letras “b” e “c” do inciso VI, pois, ao repetir *patrimônio, renda ou serviços*, já existente na letra “c”, “o fez justamente para abarcar a letra “b”, em que não se falava em patrimônio, renda ou serviço”.

Depois de trazer lições sobre o conceito e os fins da imunidade tributária, sustenta seu voto na doutrina de Ives Gandra Martins sobre os limites representados pelo § 4º do artigo 173 da Constituição²³⁵ à interpretação de que todas as atividades poderiam ser consideradas relacionadas com as finalidades essenciais, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Com base na mesma doutrina, cujo trecho transcreve-se abaixo, compara a hipótese de uma entidade imune que tem um imóvel e o aluga com a exploração de uma fábrica de sapatos.

Exemplificando: Se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar o imposto de renda.²³⁶

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora

²³⁵ Art. 173. [...]

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

²³⁶ Em conclusão, a imunidade alcança, além do IPTU, o Imposto de Renda.

indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação do mercado ou eliminação de concorrência, sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.

Na perspectiva de que o § 4º é um complemento do § 3º²³⁷, o mesmo doutrinador antes citado - base do voto divergente – conclui que todos os lucros e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades das entidades imunes são rendimentos e ganhos imunes.

Destarte, na linha de raciocínio que tem o § 4º como vetor interpretativo da alínea “b” do inciso VI do artigo 150 – que confere imunidade aos templos de qualquer culto – votou o Ministro pela imunidade quanto ao IPTU dos imóveis da Mitra não utilizados para finalidades relacionadas a cultos e celebrações religiosas nem a eles diretamente relacionados, mas sim destinados à locação.

Tal conclusão está sintetizada na seguinte ementa:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. [grifo nosso]

Além do relator, restaram vencidos os Ministros abaixo relacionados, apresentando-se, em apertado resumo, os fundamentos dos respectivos votos.

i) Ministra Ellen Gracie: Aparta a situação de imóveis destinados a atividades assistenciais ou de educação, pela qual a imunidade deve ser vista pela ótica da alínea “c”.

²³⁷ § 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 da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Interpreta que a imunidade diz respeito tão-somente ao templo, local de reunião dos fiéis, admitindo seu alcance, “no máximo, às casas anexas, destinadas à congregação religiosa que mantém esse culto. Então, incluem-se os claustros, pátios, estacionamento, enfim, as áreas adjacentes ao templo”.

ii) Ministro Carlos Velloso: Esclarecendo que podem ser entendidas como *finalidades essenciais* dos templos religiosos aquelas relacionadas com as orações, com o culto, entende que “os dízimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro durante o culto, e em razão deste, estão, também cobertos pela imunidade tributária”, bem como os serviços que, em razão do culto, são prestados.

Não admite, portanto, que “imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta” possam ser abrangidos pela imunidade tributária.

Alfim, conclui: “A leitura que se está fazendo do § 4º do art. 150 da Constituição não presta obséquio, **data venia**, à razão e à vontade da Constituição. Essa leitura, **data venia**, é equivocada”.

iii) Ministro Sepúlveda Pertence: Recorda o voto proferido no RE nº 237.718 e a doutrina nele referida, mostrando seu inconformismo com a sobreposição de “uma interpretação literal ou puramente lógico-formal, às inspirações teleológicas de cada imunidade”.

Relembra que as instituições de educação e de assistência social exercem atividades a serem estimuladas pelo Estado, ao contrário dos templos, cuja atividade “o Estado não pode estimular de qualquer forma; tem apenas que tolerar”.

Admitindo a difícil inteligência do § 4º do artigo 150, esclarece que sua interpretação leva em conta a grave tensão dialética referida pelo Ministro Celso de Mello, “de forma a conciliá-lo com uma regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é sua neutralidade confessional”.

Os Ministros Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Moreira Alves e o Presidente da Corte, Ministro Marco Aurélio Mello, acompanharam a dissidência, que foi levantada nos debates com o Ministro Moreira Alves e inaugurada no voto do Ministro Gilmar Mendes.

5 NOSSOS ENCONTROS E DESENCONTROS COM A INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Trazida a interpretação do Supremo Tribunal Federal no que tange a questões relevantes relacionadas às imunidades tributárias, relevante abordar pontos de encontro e outros de desencontro em relação à linha de interpretação defendida no presente trabalho, destacando-se o relevante papel dos princípios e valores constitucionais a serem buscados e efetivados por essas imunidades.

5.1 Imunidade tributária como cláusula pétrea: manifestação de direitos e garantias fundamentais²³⁸

Encontra-se com a interpretação do STF no sentido de que as imunidades tributárias genéricas – dos templos de qualquer culto, das entidades sindicais de trabalhadores, dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão – significam instrumentos de salvaguarda de valores e princípios fundamentais e, como tais, cláusulas pétreas não modificáveis, sequer mediante emenda constitucional.

Estão plasmadas no § 4º do artigo 60 da Constituição Federal²³⁹ as matérias consideradas por demais relevantes para o Estado Brasileiro, por isso postas a salvo do poder reformador. Ao tratar das limitações materiais explícitas, lembra José Afonso da Silva que a vedação não abrange apenas emendas que expressamente declarem alterações nessas matérias, mas atinge também “a pretensão de modificar

²³⁸ ADI nº 939-7 – Distrito Federal abordada no item 4.1.

²³⁹ Art. 60. [...]

[...]

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

I – a *forma federativa de Estado*;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação de poderes;

IV – *os direitos e garantias individuais*. [grifo nosso]

qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou *indiretamente restringir a liberdade religiosa, ou de comunicação ou outro direito ou garantia individual*'. [grifo nosso] Reforça que “basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, ‘tenda’ (emendas tendentes, diz o texto) para sua abolição”.²⁴⁰

Relativamente à imunidade tributária recíproca, percebe-se que o desfecho foi mais simples e previsível, visto que tocou em um ponto sensível para o Estado brasileiro que é a garantia da Federação. Nessa hipótese a previsão incontestável está plasmada no inciso I do § 4º do artigo 60 da Constituição.

A preservação da Federação sempre fez parte do núcleo imodificável das Constituições brasileiras, por isso não se admite emenda que signifique perda de autonomia pelos Estados, diminuição de sua capacidade de auto-organização, de autogoverno ou de auto-administração, por representar afronta ao princípio federativo.

Esse raciocínio conduziu a Corte, sem grandes dificuldades, à conclusão pela inconstitucionalidade da não submissão do IPMF ao princípio da imunidade tributária recíproca, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, as rendas ou os serviços uns dos outros. O ponto sensível foi a garantia da Federação.

Com relação às demais imunidades versadas nas alíneas “b”, “c” e “d”, do inciso VI do artigo 150, o Ministro Sepúlveda Pertence, a despeito da ressalva de não se tratar “tecnicamente direitos e garantias individuais”, abriu caminho para uma nova visão: “*constituem instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição*”. [grifo nosso]

Digna de nota nesse julgamento a mudança de posicionamento do relator, Ministro Sidney Sanches, ao final das manifestações dos demais ministros. Se a um primeiro estudo, pareceu-lhe que tais imunidades não representavam ofensa aos direitos e garantias fundamentais, convenceu-se do contrário, manifestando-se pela inconstitucionalidade dos dispositivos que pretendiam afastá-los, expressando o seguinte entendimento: “desde que se encare tais imunidades como garantias de

²⁴⁰ SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 68-69.

quem não deve ser contribuinte, a cláusula pétrea há que ser observada, também quanto a elas”.²⁴¹

Sobre a interpretação da imunidade tributária, relacionando-a com o tema da cidadania fiscal, assim se manifesta Ricardo Lobo Torres:

No Brasil o Supremo Tribunal Federal se desinteressou, durante muitas décadas, do tema da cidadania fiscal. Pesou a preocupação marcadamente positivista e o discurso alinhado às teses da legalidade sem legitimidade e do espaço ajurídico da capacidade contributiva. De uns anos para cá, talvez a partir do julgamento da ADIN nº 939-7, no qual com toda clareza vinculou a temática das imunidades e dos princípios de segurança jurídica aos direitos humanos, o STF passou a dar destaque ao estatuto do contribuinte como complexo de direitos fundamentais da cidadania.²⁴²

Esse giro na interpretação da Corte há que ser celebrado²⁴³: a visão das imunidades como “*instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição*”, na feliz expressão do Ministro Sepúlveda Pertence, passou a orientar novos julgados. [grifo nosso]

A consideração das imunidades dos templos religiosos, dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social e de livros, jornais e periódicos como salvaguarda fundamental de liberdades, princípios e direitos básicos da Constituição somente foi possível

²⁴¹ Caio de Azevedo Trindade (2007, p. 81-124), discordando da ressalva do Ministro Sidney Sanches, assevera que “não se trata de simples garantia individual de quem não deve ser contribuinte. As imunidades tributárias tem por fim não apenas proteger as pessoas, os fatos e as coisas que são declaradas imunes, mas sim direitos humanos que são fomentados por estas pessoas, fatos e coisas, que pertencem a todos os membros da sociedade, e não apenas aos contribuintes. Cuida-se de proteger determinados direitos (liberdade religiosa, por exemplo) para que a tributação não possa ser usada como forma de inibir a fruição desses direitos humanos, destas liberdades públicas, por toda a sociedade.”

²⁴² TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 26-27.

²⁴³ Após referir-se ao julgamento do mandado de injunção nº 232-1-RJ, em que se discutiu a imunidade de instituições de caridade, como exemplo de incorporação da “doutrina positivista, afastando da imunidade tributária a correlação com os direitos fundamentais”, com o entendimento de ser “a imunidade atributo da personalidade jurídica de certos entes, Caio de Azevedo Trindade (2007, p. 94) comemora a interpretação conferida às imunidades no julgamento da ADI nº 939-7, nos seguintes termos: “Julgado que modificou os rumos da interpretação do Supremo Tribunal no que tange às imunidades tributárias, aproximando-as novamente dos direitos humanos, e que serve mesmo de base para o presente trabalho, é a decisão proferida em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-DF, que buscava a Declaração de Inconstitucionalidade de parte da Emenda Constitucional nº 03, de 1993 [...]”

graças à valorização de forte elo entre essas imunidades e os valores e princípios por elas visados: a liberdade religiosa, o pluralismo político, a liberdade sindical, a solidariedade social, a liberdade de expressão e de acesso à cultura.

Em voto vencido proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 203.959²⁴⁴, em que se discutiu o alcance da imunidade conferida aos livros, jornais, periódicos, no que tange aos insumos utilizados na impressão, o Ministro Celso de Mello assim se manifesta sobre a visão da imunidade como instrumento de proteção e preservação de direitos fundamentais.

Dentro dessa perspectiva, é preciso considerar que a garantia da imunidade qualifica-se como instrumento de proteção destinado a preservar direitos fundamentais – como a liberdade de informação jornalística [...]

[...]

Em suma: o fato de inquestionável relevo na análise deste tema tão densamente impregnado de significação jurídico-política que transcende a própria esfera de índole meramente fiscal, reside na circunstância de que o instituto da imunidade tributária há de ser definido e interpretado em função da própria razão que justifica sua previsão constitucional. Desse modo, é preciso ter presente – como já referido – o próprio sentido finalístico, o sentido mesma, da cláusula constitucional que institui a garantia da imunidade como típica e insuprimível limitação ao poder de tributar do Estado.

Enfim, o Supremo Tribunal Federal construiu um elo indelével entre imunidades e direitos fundamentais. Imunidades devem sempre ser vistas sob a ótica dos direitos e valores que as fundamentam.

5.2 Visão ampliativa da Imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão

Encontra-se também com a visão do Supremo Tribunal de que a interpretação das imunidades tributárias deve ser levada a efeito de forma ampla,

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 203.859-8, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 24 ago. 2001. Ementário nº 2040-6.

com nítido viés teleológico, todavia *desencontra-se* dela quando essa tarefa se descola dos fundamentos que são a razão de ser da imunidade em tela.

É o que ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 101.441-1 – Rio Grande do Sul²⁴⁵, em que se discutiu a incidência do Imposto sobre Serviços sobre a edição de listas telefônicas.

Decidiu a Corte que a imunidade não se restringe aos periódicos que “cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico”, mas alcança aqueles que entendeu serem “de 'inegável utilidade pública', como e o caso das listas telefônicas”.

Não foi uma decisão tirada facilmente, o que se constata pelo exame dos votos proferidos, destacando-se que o aresto consumiu nada menos que 105 laudas, nas quais afloram as posições do relator, Ministro Sidney Sanches a favor da imunidade e a do Ministro Oscar Corrêa, em sentido contrário.

Muito se discutiu sobre o sentido constitucional de *periódico*, foram feitas várias referências a que a imunidade teria o objetivo de reduzir custos, à natureza dessa imunidade como objetiva – destinada a coisas – bem como ao aresto que assimilou revistas técnicas a periódicos para os fins da imunidade tributária.

Na linha antes traçada, não basta a busca do significado de publicação periódica – como aquela realizada em intervalos certos de tempo – até para seguir uma determinação legal da época, como foi o caso, para se aquilatar se é ou não uma publicação destinatária de imunidade. O fato de ter como objeto *coisas*, e não pessoas como as demais imunidades, não significa que basta o enquadramento semântico, formal, no conceito de periódico.

É necessário muito mais.

A interpretação dos limites da imunidade deve se guiar pelos fundamentos que lhe dão sentido. Impende buscar os valores e princípios que lhe dão substância, que ela busca alcançar, efetivar e proteger.

²⁴⁵ Ver item 4.2.

A imunização a impostos dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão tem como desiderato a proteção do direito à liberdade de expressão e de manifestação do pensamento. Visa garantir a disseminação de todas as manifestações culturais – literária, artística, tecnológica etc.

Destarte, *encontra-se* com a interpretação de que as revistas técnicas devem, sim, ser assimiladas a periódicos, pois atendem ao objetivo constitucional de proteção à cultura de forma ampla, não se restringindo à manifestação artística, poética, musical etc.

Com relação às listas telefônicas, certo é que são de inegável *utilidade pública*, são informativas, porém sua edição está nitidamente relacionada ao interesse comercial, tem como objetivo informar a população sobre assinantes e números, bem como veicular propaganda de exclusivo interesse de determinados assinantes. Assim, não há como equipará-las a livros, jornais e periódicos, destinatários da imunidade de que cuida a alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição.

Por esse prisma, *desencontra-se* da visão da Corte que estendeu às listas telefônicas a imunidade destinada aos livros, jornais, periódicos e o jornal destinado a sua impressão.

5.3 Imunidade das instituições de educação e de assistência social e o significado da expressão *finalidades essenciais*

Encontra-se com a interpretação do Supremo Tribunal sobre o conceito de assistência social, que utiliza como cânone interpretativo a própria Constituição, especialmente o artigo 203, que aponta o sentido de assistência social como política pública dedicada a prestá-la a quem dela necessitar independente de contribuição à seguridade social.

Assim também o *encontro* com a visão da Corte no tocante à compreensão do significado de patrimônio, renda e serviços desvinculado da classificação do

Código Tributário Nacional. Tal classificação pode ser utilizada para efeito de sistematização, mas não para interpretação do alcance das imunidades.

Sobre a hierarquia da lei que estabelece requisitos para o enquadramento das entidades arroladas no artigo 150, VI, “c”, da Constituição, destaca-se o *encontro* quanto à exigência de lei complementar na definição dos requisitos que interferem nos lindes da imunidade e o *desencontro* no tocante à aceitação de lei ordinária na definição da configuração formal, subjetiva, dessas entidades. Defende-se a exigência de lei complementar, resultado da conjugação do artigo 146, que traz a função da lei complementar para *regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar*, com o artigo 150, VI, “c”, que contém referência apenas ao termo lei sem adjetivá-la.

Encontra-se com a interpretação do conteúdo da expressão *sem fins lucrativos* – exigência para as entidades referenciadas pelo artigo 150, VI, “c” – que não significa gratuidade na prestação de todos serviços pelas instituições de educação e de assistência social, como requisito para a configuração da imunidade dessas instituições. Pode-se cobrar por alguns serviços, desde que o superávit entre receitas, que podem advir dessa cobrança, e as despesas seja revertido em seus objetivos institucionais.

Encontra-se com a interpretação do Supremo Tribunal de que as *finalidades essenciais* das instituições de educação e de assistência social devem guardar relação com o fundamento constitucional de sua imunidade – a solidariedade social. Tais instituições tem como objetivo auxiliar o Estado na prestação de serviços nas áreas de educação – direito de todos e dever do Estado – e de assistência social – prestada a quem dela necessitar independente de contraprestação.

Nessa perspectiva, a imunidade de tais instituições deve ser interpretada de forma alargada, para não comprometer o objetivo que presidiu o legislador constituinte ao garantir-lhes forma de exercer atividade complementar à do Estado, sabidamente deficitária.

Com maior abrangência, por envolver também os partidos políticos e as entidades sindicais de trabalhadores, porém com essa visão, é que o Supremo Tribunal editou a Súmula nº 724, que admite a imunidade ao IPTU de imóvel

alugado, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Restringir a imunidade das instituições de educação e de assistência social representa diminuir a capacidade econômica dessas instituições, de sorte a comprometer suas finalidades institucionais, batendo de encontro com o fundamento constitucional subliminar a sua concessão, qual seja, a solidariedade social.

O limite que se vislumbra é a possibilidade de ofensa à livre concorrência, o que somente poderia ser concluído em juízo de ponderação a ser levado a efeito na análise do caso concreto.

Representa reflexamente agressão à liberdade dos indivíduos permitir que algumas instituições participem do mercado em condições privilegiadas em relação às demais, em razão de sua imunidade a impostos. O que orienta tal previsão constitucional é não esmorecer a participação dessas entidades, que contribuem com o Estado em setores indispensáveis ao desenvolvimento da sociedade, as quais, no entanto, não devem ser objeto de privilégios desmedidos, comprometendo a ordem econômica e social.

5.4 Imunidade ao IPTU dos imóveis de propriedade dos templos religiosos não utilizados em suas *finalidades essenciais*

Desencontra-se da visão da Corte manifestada no julgamento da Mitra Diocesana de Jales, em que se equiparou a imunidade dos templos de qualquer culto – alínea “b” – a dos partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social - entidades referidas na alínea “c”. Com esse raciocínio, concluiu-se que “o § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal”.

Na base deste trabalho a defesa de que a interpretação das imunidades deve estar sempre associada aos valores e princípios prestigiados pela Constituição ao estabelecê-las.

No julgamento em tela, equiparou-se a imunidade dos templos de qualquer culto, que visa alcançar e efetivar a liberdade religiosa, o livre exercício dos cultos, independente da religião professada, com a imunidade de um rol de entidades, em que a Constituição prestigiou o pluralismo político, a liberdade sindical e a solidariedade social.

O raciocínio sintático, semântico, desenvolvido pelo Ministro Moreira Alves e seguido pelo voto vencedor, de que a repetição da expressão patrimônio, renda e serviços, já contida na alínea “c” teria o condão de abarcar a alínea “b”, destituída daquela expressão, não convence a ponto de afastar a necessidade de manter o foco nos fundamentos das duas imunidades.

Desprezou-se a determinação constitucional contida no artigo 19, I, inserida no título que cuida da organização do Estado brasileiro, de que a este está vedado subvencionar cultos ou igrejas, bem como com eles manter relações de dependência ou aliança.

Ao estender a imunidade do IPTU aos imóveis não utilizados em suas finalidades essenciais, vale dizer, não relacionadas, direta ou indiretamente, à celebração de cultos, às manifestações religiosas, à formação de padres e ministros, à catequese etc., tal interpretação desrespeitou a determinação constitucional de não embaraço aos cultos e igrejas, ingressando no terreno da subvenção, representada esta pelo não pagamento de imposto.

Encontra-se com a interpretação do voto vencedor, quanto ao limite à imunidade representado pela ofensa à livre concorrência, todavia *desencontra-se* da conclusão de que, na hipótese, ele não foi atingido, calcada no sentido de que atividade econômica não abriga a locação de imóveis.

Tem-se que o não pagamento de imposto – ressalte-se que o relatório indica sessenta e um imóveis de propriedade da Cúria – significa a concessão de tratamento desigual que, ao fim e ao cabo, representa sensível vantagem econômica, vedada pelo texto constitucional.

Pode-se resumir os encontros e desencontros acima apontados no valor atribuído aos fundamentos das imunidades, os quais devem sempre nortear e servir

de cânone interpretativo todas as vezes em que se estiver diante de imunidades tributárias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não se encontra na Constituição Federal o termo *imunidade tributária*. A doutrina se responsabilizou em cunhar seu conceito, todavia o que se percebe é que os estudiosos que se dedicaram ao tema não chegaram a conclusões coincidentes. Uma coisa, porém, é certa: a imunidade é *ontologicamente constitucional*²⁴⁶ e configura impossibilidade de exigência tributária sobre determinadas pessoas, bens e situações.

Registram-se na doutrina vários conceitos para imunidade tributária: limitação constitucional ao poder de tributar, limitação ou supressão da competência tributária, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, princípio constitucional, identificando-se como princípio de não-sujeição tributária, direito público subjetivo de não ser tributado pelo Estado, garantia de direitos fundamentais etc.

O sistema constitucional brasileiro, calcado no federalismo, efetiva uma rígida discriminação de competência – aptidão para criar tributos em abstrato – entre as pessoas políticas. Já aí, nessa repartição, finca limites à imposição tributária. Visando alcançar e efetivar valores e princípios constitucionais, elenca pessoas, bens e situações que não se sujeitam à tributação. Portanto, a competência tributária das pessoas políticas já nasce demarcada por tais limites.

Com essas bases foi construído um conceito de imunidade tributária.

Trata-se de norma jurídica de estrutura,²⁴⁷ forjada expressamente na Constituição, que compõe a norma de competência tributária, delimitando-a no sentido de que determinadas pessoas, bens e situações não sejam alcançados pela tributação, com o objetivo de alcançar e preservar valores e princípios fundamentais ao Estado e à sociedade.

²⁴⁶ Referência irrepreensível de Geraldo Ataliba à imunidade.

²⁴⁷ De acordo com Bobbio, “normas de estrutura são aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas”. (BOBBIO, Norberto, 1997, p. 33).

Estão as imunidades tributárias diretamente relacionadas aos direitos fundamentais, revelando forte carga axiológica. Para Ricardo Lobo Torres, defensor das imunidades como impossibilidade de tributar bens indispensáveis ao exercício dos direitos de liberdade, elas correspondem ao contraponto fiscal desses direitos fundamentais.²⁴⁸

Circunscrito o trabalho às imunidades versadas no artigo 150, VI, da Constituição Federal, as quais se denominou de *genéricas*, por abrangerem todos os impostos, a pesquisa de seus fundamentos revela que elas buscam alcançar e efetivar valores e princípios fundamentais ao Estado e à sociedade: princípio federativo, liberdade religiosa, pluralismo político, liberdade sindical, solidariedade social e liberdade de expressão.

Essa visão das imunidades como garantia de direitos fundamentais lhes fez valer o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal²⁴⁹ de cláusulas pétreas não modificáveis sequer por emenda constitucional.

A imunidade dos templos de qualquer culto está fundamentada na liberdade a que se refere o inciso VI do artigo 5º da Constituição Federal, é dizer, “liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção dos locais de culto e suas liturgias”.

Quanto às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, sua imunidade está fulcrada na colaboração da sociedade nas tarefas de responsabilidade do Estado, que tem como um de seus objetivos, a teor do artigo 3º da Carta Magna, “construir uma sociedade justa, livre e *solidária*”. Proporcionar educação – direito de todos e dever do Estado e da família – e assistência social a quem dela necessitar independente de contraprestação constitui o desiderato constitucional ao conferir a tais instituições imunidade a todos os impostos.

As instituições de educação e de assistência social preenchem lacuna na atuação do Estado e desempenham expressivo papel orientado ao atingimento do direito do cidadão ao desenvolvimento.

²⁴⁸ Para Ricardo Lobo Torres, os direitos humanos compreendem somente os direitos de liberdade (primeira dimensão), não alcançando os direitos sociais e econômicos.

²⁴⁹ Julgamento da ADI nº 939-7.

Essas instituições não podem ter fins lucrativos, o que não impede que tenham superávit de receitas sobre despesas. Nesse caso, esse resultado deve ser revertido na consecução de seus objetivos institucionais, não podendo haver sua distribuição a sócios, associados, mantenedores etc.

No caso dos templos religiosos, o texto constitucional não impôs requisitos a serem atendidos para fins de fruição da imunidade, enquanto para os partidos políticos, entidades sindicais e entidades de educação e de assistência social, além da exigência de que sejam sem fins lucrativos, a imunidade está condicionada ao cumprimento de requisitos postos em *lei*.

A leitura dessa exigência está conjugada com o mandamento constitucional de que *limitações constitucionais ao poder de tributar* devem ser objeto de *lei complementar*. Assim, os mencionados requisitos estão postos no artigo 14 do CTN, recepcionado pela ordem constitucional como lei complementar.

Tratando-se de instituição de *assistência social*, muito se discutiu sobre esse conceito. A Constituição a coloca como um dos tripés da seguridade social e, no artigo 203, determina que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social. Portanto, esse é o conceito que deve orientar o enquadramento de uma instituição como de assistência social.

Na perspectiva de que valores e princípios fundamentais conformam as imunidades, constituindo sua *ratio juris*, devem eles estar sempre na mira do intérprete, orientando toda interpretação que verse sobre imunidades, sob pena de subverter a ordem constitucional. Há que manter compasso entre a imunidade em tela e o fundamento que lhe dá suporte.

Com esse norte, ao comparar a imunidade dos templos religiosos e das entidades de educação e de assistência social, de pronto, sobressai importante diferencial entre elas. Enquanto na primeira, deve o Estado, que é laico, resguardar a liberdade religiosa, sem se aliar a igrejas ou cultos, subvencionando-os, na segunda, a relação é de colaboração, com o envolvimento da sociedade em regime de solidariedade, de sorte a maximizar o potencial de realização de atividades desempenhadas por aquelas instituições.

Ao interpretar o significado da expressão *finalidades essenciais*, a fim de dar cumprimento ao § 4º do artigo 150, que determina que a imunidade dos templos religiosos – alínea “b” do inciso VI – e das entidades relacionadas na alínea “c”, compreende “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades neles mencionada”, os fundamentos de uma e outra é que devem orientar a dicção constitucional.

Com esse viés, conclui-se que as finalidades essenciais dos templos religiosos abrangem tão-somente atividades direta ou indiretamente relacionadas com suas finalidades: cultos, celebrações, formação de padres e ministros, catequese etc., cabendo alguma extensão, porém sem perder de vista a separação entre igreja e Estado. Sem subvenção, aliança ou relações de dependência.

Diferente é o caso das instituições de educação e de assistência social. A elas deve o Estado se aliar, subvencionar, pois realizam atividades em áreas de sua responsabilidade. Por isso, as finalidades essenciais dessas instituições, para efeito do gozo da imunidade, são vistas pela ótica da solidariedade social, atingindo maior abrangência.

Em ambas as hipóteses, os resultados obtidos em atividades não relacionadas com as finalidades essenciais devem ser revertidos para a realização dos objetivos institucionais. Todavia, a imunidade das instituições de educação e de assistência social, calcada na solidariedade social, deve ser objeto de maior alcance do que a dos templos religiosos, caso em que deve vigor separação entre a atuação do Estado e da igreja.

Como limite, nos dois casos, com os temperamentos requeridos por um e outro, a proteção ao princípio da livre concorrência. Vale dizer, o exercício de atividades não relacionadas às finalidades essenciais dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social põe em confronto princípios constitucionais que requerem ponderação no caso concreto.

Assim, pode ser o caso de prevalência do direito à liberdade religiosa em prejuízo do princípio da livre concorrência ou o contrário, não significando o afastamento de um ou de outro: continuam os dois a orientar a ordem constitucional.

Da mesma forma, pode prevalecer o princípio da livre concorrência, sacrificando-se o direito à educação ou à assistência social, sem que nenhum deles seja revogado.

Importa para o desate da questão a análise criteriosa das circunstâncias do caso concreto para decidir qual dos princípios prevalece sobre o outro.

O Supremo Tribunal Federal vem, passo a passo, interpretando as imunidades tributárias com privilégio de sua teleologia, prestigiando valores e princípios fundamentais, de sorte a buscar o desiderato constitucional. O resultado dessa trilha tem sido uma visão mais abrangente de alguns conceitos, a exemplo do significado da expressão *finalidades essenciais* das entidades relacionadas na alínea “c”, e de livros, jornais, periódicos e o jornal destinado a sua impressão, de que trata a alínea “b” do mesmo inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal.

Questão de profunda relevância para o Estado Constitucional Brasileiro, a imunidade tributária tem despertado frutíferos debates que apontam no sentido de sua consolidação como salvaguarda de valores e princípios constitucionais.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Livraria Almedina, 1987.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233-238, jan./mar. 1990.

_____. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: Ed. RT, 1964.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por DERZI, Mizabel Abreu Machado. São Paulo: Forense, 1999.

BARRETO, Aires F. Contribuições sociais: imunidade das instituições beneficentes de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3, p. 9-29.

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

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (Org). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Regina Lyra. 4. tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos, Rev. téc. Cláudio De Cicco. Brasília: ed. UnB, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série IDP).

BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 24 out. 2009.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao88.htm>. Acesso em: 25 out. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 219.435-6, Minas Gerais. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 13 ago. 1999. Ementário nº 1958-6.

_____. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, Distrito Federal, Brasília, 15 dez. 1993. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 18 mar. 1994. Ementário nº 1737-02.

_____. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, Distrito Federal. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 13 fev. 2004. Ementário nº 2139-1.

_____. Pleno. Recurso Extraordinário nº 108.796-0, São Paulo. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 12 set. 1986. Ementário nº 1.432-2.

_____. Pleno. Recurso Extraordinário nº 325.822-2, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 14 maio 2004. Ementário nº 2151-2.

_____. Pleno. Recurso Extraordinário nº 578.562-9, Bahia. Coordenadoria de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 12 set. 2008. Ementário nº 2332-5.

_____. Pleno. Recurso Extraordinário nº 325.822-2, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 14 maio 2004. Ementário nº 2151-2.

_____. Pleno. Recurso Extraordinário nº 203.859-8, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 24 ago. 2001. Ementário nº 2040-6.

_____. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 116.188-4, São Paulo. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 16 mar. 1990. Ementário nº 1573-1.

_____. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 93.770-6, Rio de Janeiro. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 03 abr. 1981. Ementário Nº 1.206-3.

_____. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 21.826, Distrito Federal. Seção de Jurisprudência. Aud. de Publ. 30 dez. 1953.

_____. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 235.737-3, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 17 maio 2002. Ementário nº 2069-3.

_____. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 18.331, São Paulo. *Diário da Justiça*, 08 nov. 1951. p-00283.

_____. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 77.867, São Paulo. Seção de Jurisprudência. Aud. de Publicação de 17 dez. 1974.

_____. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 102.141-1, Rio de Janeiro. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 29 nov. 1985. Ementário nº 1402-2.

_____. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 237.718-6, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 06 set. 2001. Ementário nº 2042-3.

_____. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 101.441-1, Rio Grande do Sul. Serviço de Jurisprudência. *Diário da Justiça*, 19 ago. 1988. Ementário N 1511-3.

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 2. ed. rev. e ampl. Coimbra: Coimbra ed., 1984.

CANOTILHO, J.J. GOMES. *Direito constitucional*. Coimbra: Ed. Almedina, 1993.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidade tributária das instituições de educação. *Revista de Direito Tributário*, v. 2, n. 3, p. 167-172, jan./mar., 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASSONE, Vittorio. Imunidade tributária dos templos: a solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, p. 35-56, jul/ago, 2003.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Inocêncio Mártires. *Interpretação constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 225. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4.).

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

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

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 1996.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Trad. de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 87. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4.)

MALERBI, Diva. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 69. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4.)

MARINS, James. Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1.

_____. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Imunidade de instituições sem fins lucrativos dedicadas a assistência social. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 64-78, jul. 2003.

_____. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MICHELI, Gian. *Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 59.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 105. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4.)

NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. Extrafiscalidade e o imposto de exportação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

PIOVESAN, Flávia. Por uma nova arquitetura global. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 1º Caderno, Tendências/Debates, p. A3, 24 jul. 2009.

RUSSEL, Bertrand. *História da Filosofia Ocidental, Livro Terceiro*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1957.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Estructura jurídica del sistema tributario. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 9.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 14. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. A estrutura da Constituição de 1988 (VIII). *Correio Braziliense*. Suplemento Direito & Justiça, p. 8, 15 jun. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades tributárias. . In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 204-206. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4.)

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

TRINDADE, Caio de Azevedo. A imunidade tributária como instrumento de garantia e efetivação dos direitos humanos. In: SCAFF, Fernando Facury. *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.