

**Marcelo Magalhães Peixoto
Edison Carlos Fernandes**
(Coordenadores)

TRIBUTAÇÃO, JUSTIÇA E LIBERDADE

**Homenagem da Associação Paulista de Estudos
Tributários a Ives Gandra da Silva Martins**

Colaboradores

<i>Adilson Rodrigues Pires</i>	<i>Kiyoshi Harada</i>
<i>Agostinho Toffoli Tavoraro</i>	<i>Luciano Amaro</i>
<i>André Elali</i>	<i>Luís Eduardo Schoueri</i>
<i>Angela Maria da Motta Pacheco</i>	<i>Marcelo de Lima Castro Diniz</i>
<i>Cristiano Carvalho</i>	<i>Marcelo Magalhães Peixoto</i>
<i>Dejalma de Campos</i>	<i>Maria de Fátima Ribeiro</i>
<i>Edison Carlos Fernandes</i>	<i>Marilene Talarico Martins Rodrigues</i>
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	<i>Matheus Bueno de Oliveira</i>
<i>Eduardo de S. L. Jobim</i>	<i>Natanael Martins</i>
<i>Eduardo Maneira</i>	<i>Octavio Campos Fisher</i>
<i>Fábio Soares de Melo</i>	<i>Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho</i>
<i>Fernando Facury Scaff</i>	<i>Paulo de Barros Carvalho</i>
<i>Gabriel Lacerda Troianelli</i>	<i>Paulo Lucena de Menezes</i>
<i>Guilherme Amorim Campos da Silva</i>	<i>Ricardo Hiroshi Akamine</i>
<i>Guilherme Cezaroti</i>	<i>Ricardo Lobo Torres</i>
<i>Hugo de Brito Machado</i>	<i>Roberto Wagner Lima Nogueira</i>
<i>Igor Mauler Santiago</i>	<i>Sacha Calmon Navarro Coêlho</i>
<i>José Augusto Delgado</i>	<i>Tercio Sampaio Ferraz Junior</i>
<i>José Carlos Moreira Alves</i>	<i>Thiago Degelo Vinha</i>
<i>José Eduardo Soares de Melo</i>	<i>Zelmo Denari</i>
<i>José Marcos Domingues de Oliveira</i>	

**Curitiba
Juruá Editora
2005**

CONTRIBUIÇÃO DOS INATIVOS: UM CASO DE EMENDA CONSTITUCIONAL INCONSTITUCIONAL – UMA ANÁLISE SOBRE CAUSA E DIREITO ADQUIRIDO	
Fernando Facury Scaff	173
A VACINA CONTRA INCONSTITUCIONALIDADE	
Gabriel Lacerda Troianelli	207
O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO	
Guilherme Amorim Campos da Silva	215
SUBSÍDIOS E INCENTIVOS FISCAIS – UMA VISÃO A PARTIR DO TRATADO DA OMC	
Guilherme Cezaroti	227
JULGAMENTO ADMINISTRATIVO E AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	
Hugo de Brito Machado	247
O NOVO CÓDIGO CIVIL E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – RELACIONAMENTO E ASPECTOS CONTROVERTIDOS	
José Augusto Delgado	257
A INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS CONSTITUCIONAIS ORIGINÁRIAS – SUA IMPOSSIBILIDADE EM NOSSO SISTEMA CONSTITUCIONAL	
José Carlos Moreira Alves.....	311
BASES DE CÁLCULOS CONTROVERTIDAS – ICMS, ISS, PIS/PASEP, E COFINS	
José Eduardo Soares de Melo.....	315
A CHAMADA CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (EMENDA CONSTITUCIONAL 39 DE 2003)	
José Marcos Domingues de Oliveira.....	335
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO – ASPECTOS CONTROVERTIDOS	
Kiyoshi Harada.....	355
DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA PARA FINS FISCAIS	
Luciano Amaro.....	371
NOTAS ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: LIMITES A UMA LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR	
Luís Eduardo Schoueri	391
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO NA CLASSIFICAÇÃO CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS E NA EXPERIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO	
Marcelo de Lima Castro Diniz	411

NOTAS ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: LIMITES A UMA LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

Luís Eduardo Schoueri¹

Sumário: 1. Imunidade Recíproca. 2. Imunidade das Atividades Religiosas. 3. Imunidade dos Partidos Políticos, das Entidades Sindicais de Trabalhadores e das Entidades de Assistência Social e de Educação. 4. Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. 5. Considerações Finais. 6. Referências.

No presente artigo abordar-se-á o tema da imunidade tributária, de ampla relevância para os estudos tributários, notadamente caro a Ives Gandra da Silva Martins, consoante se infere da leitura das incontáveis linhas por ele dedicadas a tal tema².

Inicialmente, cumpre observar que as normas sobre imunidades não são absolutas, antes se sujeitando a limitações, cuja correta e coerente interpretação depende da compreensão do conteúdo do art. 173 da Constitui-

¹ Professor Titular da área de Legislação Tributária do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da USP; Professor dos cursos de Pós-graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie, Professor do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – EAESP/FGV Vice-Presidente do IBDT/USP e Advogado em São Paulo.

² Cf., dentre outros, Sistema Constitucional Tributário. *In: Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva MARTINS (Org.). Belém: CEJUP, 1994. v. I, p. 19 e ss.; A Interpretação do § 3º do art. 155 da CF e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Valdir de Oliveira ROCHA (Org.). São Paulo: Dialética, 1998. v. II, p. 179 e ss.; Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada à Luz de Decisões da Suprema Corte. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 79, 2002, p. 120 e ss.; Ainda a Imunidade Tributária dos Serviços prestados pelos Correios e Telégrafos. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 76, 2002. p. 44 e ss.; Imunidade das Contribuições Sociais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 40, 1999. p. 83 e ss.; Imunidades Condiçionadas e Incondicionadas. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 28, 1998. p. 68 e ss.

ção Federal de 1988, artigo este que se inspira no princípio da livre concorrência.

O referido princípio pressupõe a livre iniciativa, mas com ela não se confunde, já que, enquanto o primeiro inexistente sem a segunda, a recíproca não é verdadeira³. Tem a livre concorrência a ver com a própria existência do mercado, o qual, nos termos do art. 219 do texto constitucional, integra o patrimônio nacional. O incentivo do mercado interno, “*de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País*”, é mandamento que se extrai do preceito em questão.

Com efeito, por vezes a presença no campo do domínio econômico, ultrapassando o campo do domínio público, indicará que o contribuinte deve se sujeitar ao princípio da livre concorrência, hipótese na qual pode ser encerrada a imunidade, tendo em vista que se passa a revelar possível capacidade contributiva (capacidade para contribuir com os gastos da coletividade).

Importa notar que a idéia de imunidade traz consigo uma proteção. É o não se sujeitar ao *munus* público. Daí por que, via de regra, a expressão “imunidade” é reservada aos impostos⁴. Sabe-se que são eles os tributos destinados a cobrir os gastos gerais da coletividade, devendo, pois, ser suportados igualmente por todos, na medida de sua capacidade econômica. A imunidade exclui algumas situações ou alguns contribuintes, o que implica, de certo modo, um privilégio, já que os gastos públicos aproveitam a toda a coletividade, mas alguns membros desta deixam de suportá-los⁵.

A partir de tal raciocínio, vê-se que, qualquer que seja a imunidade, implica ela uma exceção à regra de que gastos gerais da coletividade devem ser suportados por todos os membros desta. Ora, se o princípio da igualdade foi inserido no texto constitucional para balizar a atuação do legislador e do aplicador da lei, é razoável admitir que o próprio constituinte tivesse tal conceito como um princípio de Direito, que conduziria sua própria conduta. Assim, se o constituinte cria uma exceção a uma regra, deve-se, em nome do princípio da igualdade, encontrar um fundamento para a diferenciação⁶. Por

³ Cf. BASTOS, Celso. **Direito Econômico Brasileiro**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000. p. 75.

⁴ Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 187.

⁵ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Imunidade Intergovernamental e sua Extensão às Autarquias Federais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** 6, 1996. p. 102.

⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. V, p. 167.

que razão o constituinte deixou de incluir aquela situação entre as tributáveis? Claro que o constituinte não *precisaria* ser coerente, mas o aplicador do Direito deve *pressupor* que o constituinte não agiu arbitrariamente⁷. Encontrando-se um fundamento para o tratamento diferenciado àquelas situações, identificar-se-á a harmonia do sistema tributário, o que, inclusive, poderá ser útil no momento de sua interpretação.

Uma primeira fundamentação para as imunidades é a falta de capacidade contributiva manifesta em algumas situações: se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição. Cabe insistir, aqui, que a ausência de capacidade contributiva não se confunde com a ausência de riqueza: é possível que alguém possua alguma riqueza, sem por isso possuir capacidade contributiva⁸. Exemplo de tal situação é o daquela pessoa que aufera alguma renda (e, portanto, possua alguma riqueza), mas cujo estado de saúde precário obrigue-a a gastar com medicamentos ou enfermeiros tudo o que ganha. Nada lhe restará para contribuir com os gastos da coletividade.

Outra fundamentação que se poderá encontrar para as imunidades será a busca, por parte do constituinte, de algum valor que lhe seja tão caro, a ponto de justificar um tratamento desigual. Normalmente, tais valores estarão relacionados à liberdades e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente como base do ordenamento. Tais liberdades e garantias, por serem a base de nosso ordenamento, não podem ser modificados sequer por emenda constitucional, como se extrai do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

Passaremos a tratar, então, de algumas das imunidades expressas em nosso ordenamento jurídico. Alertamos para o fato de que o aplicador da lei pode identificar outras, ainda não expressas, decorrentes do próprio sistema. Ou seja: embora o constituinte tenha declarado um rol de situações que se afastariam da tributação, uma análise do texto constitucional pode revelar que esse rol não é exaustivo⁹. Apenas a título de exemplo, citamos o caso das repartições consulares estrangeiras, que estão afastadas da pretensão tributá-

⁷ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 335; CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y language**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994. p. 58-66; e GRAU, Eros Roberto. **Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 74.

⁸ Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134.

⁹ Nesse sentido manifesta-se também BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 227. Ainda sobre o assunto, cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 64.

ria brasileira por causa de um costume internacional: embora a Constituição seja silente a tal respeito, a tributação da propriedade detida por uma embaixada, por exemplo, seria inadmissível.

1 IMUNIDADE RECÍPROCA

O art. 150, inc. VI, apresenta uma série de imunidades, iniciando pela imunidade recíproca:

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, um dos outros.

(...)

§ 2º A vedação do inc. VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inc. VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Como já alertávamos acima, a imunidade que aqui se apresenta pode encontrar um duplo fundamento. De um lado, já por premissa lógica, não se poderia admitir que uma pessoa jurídica de Direito Público possuísse capacidade contributiva. Tudo o que ela arrecada já é voltado aos gastos da coletividade, descabendo, pois, cogitar de parcela que “sobra” para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de Direito Público. Mas, ao mesmo tempo, a imunidade recíproca é a garantia da independência entre as pessoas jurídicas de Direito Público, dentre as quais não há hierarquia ou subordinação. Preserva-se, assim, o princípio federativo. Afinal, como pensar em autonomia dos entes federais se parte daquilo que é arrecadado fosse desviado para outra pessoa jurídica de Direito Público a título de impostos?

A imunidade recíproca surgiu já no primeiro texto constitucional republicano brasileiro, no qual se nota a pena de Ruy Barbosa, influenciado pelo modelo norte-americano. Fugiria ao nosso escopo a análise da evolução daquele modelo. Importa ressaltar, entretanto, que, enquanto naquele país a

jurisprudência nem sempre foi constante acerca do alcance da imunidade (ora estendendo aos Estados-membros, ora restringindo-a à União), no Brasil o tema é matéria de disposição constitucional, não permitindo, daí, que se infiram restrições a seu alcance¹⁰.

É assim que a imunidade atinge a todas as pessoas jurídicas de Direito Público. Não só a União está protegida dos impostos estaduais e municipais, e estes dos impostos daquela, como também se garante a imunidade entre Estados ou entre Municípios.

O texto constitucional utiliza a expressão “*patrimônio, renda ou serviços*”. Em uma primeira interpretação, poder-se-ia entender que outros fatos econômicos poderiam estar sujeitos ao imposto. Assim, poder-se-ia cogitar da hipótese de a União doar a um Município um terreno, para a construção de um parque público. Haveria a possibilidade de incidência do imposto estadual sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos? A princípio, poder-se-ia acreditar que sim, tendo em vista que o referido imposto não atingiria o patrimônio, nem a renda, nem os serviços daquelas pessoas jurídicas de Direito Público. Fosse esse o raciocínio adequado, então como ficaria a proteção que se quer garantir ao princípio federativo? E qual a capacidade contributiva manifestada no ato? O exemplo mostra que a expressão “*patrimônio, renda ou serviços*” deve ter uma interpretação bem mais ampla: ao se referir àqueles três elementos, o constituinte procurou atingir a totalidade das situações econômicas passíveis de tributação. Ou seja: ainda que, juridicamente, o imposto possa incidir sobre uma transmissão de bens, ou sobre uma operação de circulação de mercadorias, economicamente todo imposto atingirá *patrimônio, renda ou serviços* do contribuinte¹¹. Daí parecer acertado afirmar que a imunidade recíproca estende-se a todos os impostos, qualquer que seja o fato gerador destes.

Por outro lado, a amplitude que ora se defende para a imunidade recíproca encontra limitação pelo próprio constituinte.

Com efeito, já no § 2º acima citado, vê-se que ao mesmo tempo em que a imunidade estende-se às autarquias e fundações, ela se limita “*ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes*”. O referido dispositivo é complementado pelo parágrafo seguinte, quando se compreende que a imunidade não atinge “o *patrimô-*

¹⁰ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 129-130.

¹¹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 162.

nio, 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” ou, ainda, ao caso em que o promitente comprador adquira imóvel pertencente a uma pessoa jurídica de Direito Público.

A pergunta que surge, pois, refere-se ao limite: quando estaremos diante de elementos econômicos vinculados às finalidades essenciais de uma pessoa jurídica de Direito Público, ou às delas decorrentes?

Em certos casos, a resposta é óbvia. Ninguém cogitará da tributação, pelo ISS, do serviço diplomático ou dos serviços do Exército Brasileiro, por exemplo. Ou ainda: se uma pessoa jurídica de Direito Público aplica no mercado financeiro os recursos obtidos por conta da arrecadação de tributos, visando a manter seu valor econômico, é claro que a receita é “decorrente” de suas atividades essenciais.

Mas que dizer dos serviços prestados por uma empresa municipal de processamento de dados? Aqui, será valiosa a orientação do § 3º acima, que propõe a distinção a partir do regime jurídico a que se sujeita a atividade. Se ela está sujeita ao regime jurídico próprio dos empreendimentos privados, então não mais haverá imunidade. Especialmente, se é cobrado um preço ou uma tarifa pelo serviço, então, não haverá a imunidade.

Percebe-se que a linha divisora proposta pelo constituinte reside no momento em que o Estado – bem como suas autarquias ou fundações – deixa de atuar no setor que lhe é próprio, o público, passando a atuar diretamente no setor da economia destinado aos empreendimentos privados (o “domínio econômico”). Encontra-se esta linha mais uma vez explicitada pela Constituição Federal no capítulo da Ordem Econômica, no qual encontramos o seguinte preceito:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

(...)

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

(...)

Vê-se, mais uma vez, que, quando o Estado atua no domínio econômico, submete-se ele ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive sob os aspectos tributários. Visou o constituinte, com tal providência, assegurar a plena observância do princípio da livre concorrência, que ele mesmo consagrou (art. 170, inc. IV)¹².

Assim, conclui-se que a imunidade recíproca encontra como limite o campo de atuação próprio do Estado (o setor público); quando a pessoa jurídica de Direito Público ingressa no domínio econômico, cessa a imunidade.

2 IMUNIDADE DAS ATIVIDADES RELIGIOSAS

A atividade religiosa também é protegida da exigência de *impostos*, conforme se extrai do preceito constitucional:

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

(...)

§ 4º As vedações expressas no inc. VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

(...)

O elemento axiológico da imunidade encontra-se, obviamente, no princípio da liberdade religiosa, base do Estado contemporâneo, assim consagrado entre os direitos e deveres individuais (CF, art. 5º, inc. VI): “*é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias*”.

Assegura-se a imunidade ao templo. Não significa isso que apenas o edifício onde se pratica o culto está imune. Afinal, o edifício, sem o culto,

¹² Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico**. Tese (Titularidade) – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2002. p. 379-380.

não se diferenciara de outros edifícios. O que caracteriza o templo é sua destinação para o culto¹³. Daí que a atividade de culto não pode dissociar-se do templo e, conseqüentemente, toda a atividade religiosa estará imune¹⁴. Veja-se, nesse sentido, que o § 4º, acima reproduzido, volta a usar a expressão “o patrimônio, a renda e os serviços”, o que indica que não é apenas o prédio que estará imune, mas toda a atividade que ali se desenvolve¹⁵.

A jurisprudência posicionou-se nesse sentido, determinando que a imunidade abrange também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais desenvolvidas pelos templos¹⁶.

Por outro lado, “templo” não é, necessariamente, um bem imóvel; nada impede cogitar-se de uma embarcação movida por missionários, a qual, em sua atividade religiosa, também estará imune¹⁷.

Mais uma vez, surge a pergunta: até onde vai a imunidade? O referido § 4º refere-se às “atividades essenciais”, e aqui encontraremos o limite da imunidade. Finalidades essenciais dos templos são, por exemplo, a prática do culto, a formação de sacerdotes e ministros, e a assistência espiritual aos crentes. Incorrendo o templo em atividade que ultrapassa sua finalidade essencial, cessará a imunidade¹⁸.

Também aqui parece o princípio da livre concorrência servir de vetor para a determinação do limite. Com efeito, constata-se, pelo referido parágrafo, que o constituinte não pretendeu conferir à imunidade amplitude a ponto de atingir qualquer atividade do templo; limitou-a às suas finalidades essenciais. Ora, “finalidades essenciais” dos templos são aquelas que não podem ser exercidas, com igual proveito, por terceiros.

¹³ Cf. CASSONE, Vittorio. Imunidade Tributária dos Templos – A Solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil. In: **Revista Fórum de Direito Tributário** 4, 2003. p. 42.

¹⁴ Cf. SILVA, José Manuel da. Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** 14, 1996. p. 24.

¹⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso cit.** (nota 8 supra), p. 72.

¹⁶ É o que se pode depreender das seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal: “(...) sendo vedado a entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício, e dependências (...)” (RE 21.826, Rel. Min. Ribeiro da Costa – 2ª T. – ADJ 07.03.1955 – p. 898); “(...) 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. (...) 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 (...)” (RE 325.822/SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – Tribunal Pleno – DJ 14.05.2004 – p. 33).

¹⁷ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito cit.** (nota 9 supra), p. 137.

¹⁸ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Contribuição cit.** (nota 11 supra), p. 380-381.

Assim, quando os templos passam a exercer atividades em concorrência com terceiros, inicia-se o campo do domínio econômico e com ele pode encerrar-se a imunidade, já que se passa a revelar, concomitantemente, capacidade contributiva (capacidade para contribuir com os gastos da coletividade).

Esse limite será determinado, caso a caso, sempre com base no princípio da proporcionalidade. Assim, enquanto parece que os serviços desvinculados das finalidades religiosas ou filantrópicas, como sejam, por exemplo, os de comunicação radiofônica ou televisiva, pagam impostos, estar-se-á ainda fora do domínio econômico caso a atividade de comunicação seja instrumento de evangelização.

É a mesma razoabilidade que exigirá que se distingam o caso em que o templo promove uma quermesse, para arrecadar fundos para sua atividade essencial, daquele outro, em que a entidade religiosa mantém um comércio regular. Enquanto no primeiro caso dificilmente se cogitará de um efeito danoso à concorrência, o último caso poderá afetar o princípio da livre concorrência, não cabendo, pois, a extensão da imunidade.

3 IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS, DAS ENTIDADES SINDICAIS DE TRABALHADORES E DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO

Em uma única alínea, o constituinte agrupou uma série de entidades que gozam de imunidade:

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

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;

(...)

§ 4º As vedações expressas no inc. VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

(...)

Mais uma vez, encontramos-nos diante de situações em que a exceção ao regime geral de impostos justifica-se não só pela falta de capacidade contributiva, como também por valores fundamentais prestigiados pelo constituinte.

Com efeito, no caso dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores, assegura-se que as pessoas jurídicas de Direito Público não venham, por meio de impostos, a obstar a criação e desenvolvimento daqueles. Prestigia o constituinte, pois, o princípio democrático (art. 1º, *caput*), com as conseqüentes liberdades de criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos (art. 17) e de associação sindical (art. 8º).

Para as entidades assistenciais e de educação, a *ratio* da imunidade está em que educação e assistência social estão entre as funções do Estado. Assim, quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade do Estado. Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva¹⁹.

Com efeito, quando a sociedade, livremente, decide organizar uma entidade sem fins lucrativos, destinada à assistência social ou à educação, qualquer imposto que sobre ela incidisse implicaria o desvio de recursos dessas áreas para outras finalidades estatais. A pessoa jurídica de Direito Público apenas retiraria recursos voltados à assistência social ou à educação, para destiná-los às mesmas áreas (o que caracterizaria evidente desperdício) ou a outras áreas (caracterizando um desvio). Dada a importância da atuação estatal nos campos da assistência social e da educação, houve por bem o constituinte assegurar que, uma vez destinados recursos àquelas áreas, não pudessem eles ser desviados.

Para a imunidade de que ora se cogita, vale o que já expusemos ao comentar o § 4º do art. 150: o limite da imunidade encontra-se quando as referidas entidades deixam as áreas próprias do setor público e passam a atuar no domínio econômico. Em outras palavras, também aqui parece aplicável o raciocínio de que a imunidade poderá ser encerrada na medida em que as mencionadas entidades passem a desempenhar atividades que poderiam ser igualmente desempenhadas por terceiros, já que, neste caso, estarão elas revelando a existência de recursos “disponíveis” (*i.e.*: não aplicados na sua finalidade essencial), não se justificando a falta de tributação²⁰.

O raciocínio acima exige que se considere, em separado, o caso das entidades filantrópicas de saúde, tendo em vista que, mesmo quando pareça não atuarem no campo da assistência social em sentido estrito,

¹⁹ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Contribuição cit.** (nota 11 supra), p. 381.

²⁰ *Idem*, p. 382.

poderão ainda assim estar fora do domínio econômico, gozando, então, da imunidade²¹.

Com efeito, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 199 da Constituição Federal, as instituições privadas poderão participar do sistema único de saúde, mediante contrato de Direito Público ou convênio, permitindo-se, inclusive, a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções àquelas entidades. Deve-se notar que tal atividade, em que pese o fato de ser remunerada, não se inclui no domínio econômico. Trata-se o sistema único de saúde, ao contrário, de campo de atuação pública, ou serviço público em sentido estrito, abrangido pelo art. 175 da Constituição Federal, em que é autorizada, “*de forma complementar*”, a participação da iniciativa privada.

Caso, por outro lado, tais entidades atuem no campo do domínio econômico, então não parece clara a extensão da imunidade ao patrimônio, renda ou serviços ali empregados, já que se teria uma situação privilegiada, em prejuízo das empresas privadas que ali estivessem presentes. Tendo em vista que a Ordem Econômica brasileira prestigia, no art. 170, tanto a livre-iniciativa como a livre concorrência, dificilmente se sustentaria que a imunidade fosse tão ampla a ponto de agir em detrimento das empresas privadas. Assim, deve-se concluir que a imunidade de que ora se trata apenas alcança as atividades que estejam fora do domínio econômico, *i.e.*, aquelas que se entendem como serviço público. Tais são, a par das atividades de assistência social, aquelas que se compreendem no sistema único de saúde.

Dentro do domínio econômico, por outro lado, o princípio da livre concorrência atuará como vetor negativo à atuação da imunidade, ao qual se poderá contrapor o vetor da capacidade contributiva, veiculado pela norma tributária arrecadadora (negativa) da imunidade. Em caso de entidades assistenciais, a capacidade contributiva poderá considerar-se ausente se os eventuais recursos auferidos no domínio econômico fazem-se necessários para suprir sua atuação no serviço público. Livre concorrência e capacidade contributiva deverão, então, ser sopesados, à luz do caso concreto, para alcançar-se uma decisão sobre a possibilidade de a imunidade, excepcionalmente, alcançar atividades que se encontram no domínio econômico.

Já as entidades de educação exigem que, no exame da imunidade, se considere que se trata de área em que convivem o Estado (art. 208²²) e a

²¹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. A Imunidade das Entidades Beneficentes às Contribuições Sociais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18. São Paulo: Dialética, 1997. p. 42.

²² “O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: (I) ensino fundamental obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os

iniciativa privada (art. 209²³). Enquanto o primeiro caso refere-se a serviço público em sentido estrito, no segundo estar-se-á no domínio econômico, já que se trata de campo *livre à iniciativa privada*, mas sujeito à regulação, autorização e avaliação pelo Estado. Ocorre que o art. 213 prevê que recursos públicos sejam igualmente dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, desde que “(i) *comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; e (ii) assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades*”.

Vê-se, assim, que o Constituinte não limitou o emprego de recursos públicos ao serviço público em sentido estrito, estendendo-o a entidades que atuam no domínio econômico. Diferentemente, pois, do caso da saúde, em que inexistente qualquer indicação de que o constituinte quisesse criar favorecimentos entre os agentes do domínio econômico, na educação o benefício parece tolerado. Não obstante a dotação de recursos públicos possa implicar vantagem àquelas entidades sem fins lucrativos, o legislador constitucional brasileiro admitiu a possibilidade da subvenção, desde que qualquer excedente financeiro não deixasse de ser aplicado na própria educação, que é, nos termos do art. 205, “dever do Estado”. Ora, se a subvenção é tolerada pelo constituinte mesmo no domínio econômico, parece correto ali se incluir a imunidade.

Retomando o texto constitucional, vemos que a imunidade de que ora se trata não se estende a qualquer entidade educacional ou assistencial sem fins lucrativos, mas apenas àquelas que atenderem “*os requisitos da lei*”. Embora o constituinte tenha usado a expressão “lei”, sem qualificá-la como ordinária ou complementar, relembramos, aqui, o art. 146, que dispõe caber à lei complementar “*regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*”. Ora, se a imunidade é uma dessas limitações, claro que é a lei complementar que apresentará os requisitos para o gozo da imunidade.

Cumprindo tal papel, encontramos o CTN, cujo art. 14 arrola os requisitos a serem observados pelas entidades ora estudadas:

que a ele não tiveram acesso na idade própria; (II) progressiva universalização do ensino médio gratuito; (III) atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino; (IV) atendimento em creche e pré-escola às crianças de zero a seis anos de idade; (V) acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; (VI) oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando; (VII) atendimento ao educando, no ensino fundamental, através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde”.

²³ “O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: (I) cumprimento das normas gerais da educação nacional; (II) autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público”.

Art. 14. (...)

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.

Importa esclarecer, neste ponto, que esses são os únicos requisitos que devem ser observados para que se goze a imunidade. Não pode a lei ordinária apresentar outros requisitos, já que, uma vez cumpridos os da lei complementar, a entidade já está imune, por mandamento constitucional, a qualquer interferência do poder tributante ordinário.

O requisito apresentado no inc. I é o que maior dificuldade pode oferecer para o desenvolvimento das entidades de educação e de assistência social, já que ele pressupõe não só a vedação de distribuição de lucros aos sócios ou instituidores (o que é normal a qualquer entidade sem fins lucrativos), mas, de modo amplo, que não se distribua qualquer parcela do patrimônio, a qualquer título que seja.

Distribuir uma parcela do patrimônio não é o mesmo que empregar recursos da entidade na finalidade à qual ela se propôs. Um raciocínio tão absurdo levaria a crer que a associação arrecadaria recursos e os entesouraria, sem a possibilidade de empregá-los em sua finalidade. Ao contrário: pressupõe-se que a associação empregue os recursos que arrecadou em sua finalidade. Assim, por exemplo, não “distribui” uma parcela do patrimônio a associação que concede bolsas de estudos a pessoas carentes, quando esse é exatamente seu objetivo. Tampouco é “distribuição” o pagamento de salários de seus empregados.

Assim, o conceito de “distribuição” deve ser entendido num sentido diverso: “distribuir” parcela do patrimônio é empregá-lo em finalidade diversa daquela à qual se propôs a associação.

Na legislação do imposto de renda encontra-se figura análoga, quando se trata da distribuição disfarçada de lucros. Ali, como aqui, investiga-se quando se considerará ocorrida a distribuição. Embora haja várias teorias a respeito, parece-nos acertada aquela que emprega o conceito do “ato anormal de gestão”, desenvolvida entre os franceses.

A teoria do ato anormal de gestão questiona o dilema que decorre do fato de que, em princípio, não cabe ao Fisco julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa: é provável que, se a

empresa tivesse sido melhor administrada, seu resultado seria mais positivo e, portanto, maior seria a arrecadação dali proveniente. Se este raciocínio é suficiente para justificar a atuação do sócio/acionista que, por participar dos lucros da empresa, pode questionar os atos praticados por seus dirigentes, o mesmo não se dá no caso do Fisco. Embora também este tenha interesse no bom desempenho da empresa, não pode ele questionar os atos de direção desta. De tal postulado, entretanto, não se pode extrair a conclusão de que todo e qualquer ato praticado pelos dirigentes de uma empresa está livre do crivo fiscal²⁴.

Daí a teoria do ato anormal de gestão, que se fundamenta na idéia de que a atividade dos administradores de sociedades deve ser ditada pelo interesse destas, não por seu interesse pessoal. Assim, em virtude da teoria do ato anormal de gestão, não se admite sejam consideradas, na determinação do lucro tributável da empresa, as despesas que, por princípio, não têm qualquer ligação com o interesse da empresa, ou cujo valor se revele exagerado. Entre as primeiras estariam, por exemplo, liberdades concedidas a um parente, a um amigo ou a outra sociedade com a qual o administrador tenha laços pessoais, ou, ainda, se o administrador concorda com a concessão de caução em operação estranha ao interesse social.

Não é difícil transportar a teoria do ato anormal de gestão para o tema das imunidades, de modo a concluir que a entidade distribui uma parcela de seu patrimônio quando se desvenda prática de ato anormal de gestão. Assim é que a entidade assistencial ou de educação, para que goze da imunidade, deve manter-se dentro de seu objeto social. Não pode distribuir lucros a seus sócios, por óbvio, já que a própria Constituição condiciona a imunidade a que sejam sem fins lucrativos. Mas não basta que incoorra a distribuição formal de lucros. Importa, ademais, que todos os atos praticados por seus administradores sejam no interesse da associação, *i.e.*, necessários para que esta atinja seus objetivos institucionais.

É muito comum que, com base no citado dispositivo do CTN, defenda-se que a associação não pode remunerar seus administradores. Não nos parece que tal entendimento extraia-se do art. 14 acima transcrito. Com efeito, o que se veda é a distribuição de uma parcela do patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Como visto, a "distribuição" pressupõe um pagamento que se desvia de suas finalidades, um ato anormal de gestão.

Ora, considerando que as associações crescem geometricamente em importância na sociedade brasileira, seria uma visão míope esperar que elas

²⁴ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 155.

mantivessem uma gestão amadora, composta apenas por voluntários. Se tal requisito pode ser esperado de pequenas associações, hoje se identificam entidades de grande porte, que cumprem papel importante na assistência social e na educação, cuja gestão exige a atuação profissional. Daí não ser anormal que tais entidades valham-se de profissionais cuja formação permita a maximização de seus resultados. A remuneração de tais administradores, desde que baseada em critérios de mercado, não pode ser considerada um ato anormal de gestão. Ao contrário, “anormal” seria esperar que profissionais tivessem dedicação exclusiva a tais entidades, sem qualquer remuneração.

Assim, não nos parece ilícito que uma entidade sem fins lucrativos remunere seus dirigentes. Tal circunstância, por si, não será suficiente para que ela perca a imunidade. Importará, outrossim, que a remuneração não se revele excessiva, *i.e.*, que a entidade não acabe por distribuir parcela de seu patrimônio ou por suas rendas a qualquer título, inclusive a título de remuneração de seus dirigentes.

Ainda tratando da imunidade que se assegura às entidades de assistência social, devemos mencionar que a regra de que as imunidades referem-se apenas a impostos encontra, aqui, uma exceção, quando se lê, no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que versa sobre as contribuições sociais destinadas à seguridade social, que:

Art. 195. (...)

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

Percebe-se que, embora o constituinte tenha empregado o termo “isentas”, mais adequado seria dizer “imunes”, já que se trata de uma proteção constitucional.

Notemos que a imunidade acima referida aplica-se exclusivamente às entidades de assistência social; não vale, assim, para os partidos políticos, para os sindicatos de empregadores, para as pessoas jurídicas de Direito Público, para os templos nem para as entidades de educação.

A razão do privilégio reside no fato de que as entidades de assistência social dedicam a totalidade de seus recursos à seguridade social. Conforme dispõe o art. 194 do texto constitucional, “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 à assistência social”. Ora, se a assistência social é parte da segu-

ridade social, não haveria sentido em retirar-se recursos daquela para retornar a ela mesma. Daí a imunidade.

Tal como o caso da imunidade de impostos, também aqui se prevê a observância de requisitos previstos em "lei". Parece-nos estenderem-se a esse caso os comentários acima, no sentido de que a lei que pode apresentar tais requisitos é uma lei complementar, não uma lei ordinária, já que, afinal, a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar (art. 146, inc. II). Não obstante, a Lei 8.212/1991, tratando da organização da seguridade social e do plano de custeio desta, arrola, no seu art. 55, uma série de condições para o gozo da "isenção". Em nosso entendimento, a referida lei, por ser ordinária, não poderia impor requisitos diversos dos previstos no Código Tributário Nacional, que é lei complementar.

4 LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO

Ao lado das imunidades já estudadas, que levam em conta elementos subjetivos para seu reconhecimento, o texto constitucional apresenta casos de imunidade objetiva, *i.e.*, a imunidade que se concede a uma operação, independentemente de quem a pratica. É essa a espécie de que trata a alínea "d" do art. 150, inc. VI, da Constituição Federal:

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

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

(...)

Enquanto nos demais casos, a imunidade encontrava como um de seus fundamentos a ausência de capacidade contributiva, a espécie de que ora se trata em nada se relaciona com aquele princípio. O constituinte não pressupôs que quem incorre em operações relativas a livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão tivesse menor capacidade econômica, merecendo, daí, maior atenção. Ao contrário, o que se encontra no referido dispositivo é um estímulo à atividade cultural, por meio dos livros, periódicos e jornais, além de garantia da liberdade de manifestação do pensamento, do direito de crítica e de posicionamento político, religioso ou ideológico. No papel de garantia, encontra-se a defesa de uma liberdade fundamental.

Quando se entende que a imunidade é objetiva, depreende-se que ela apenas atinge as operações, não quem as pratica. Assim, enquanto a imunidade impede que se tributem as vendas de livros (mercadorias) pelo ICMS, por exemplo, nada veda a tributação do lucro do livreiro pelo imposto de renda. Por outro lado, a jurisprudência aceitou que a imunidade se estende até mesmo aos impostos que se cobriam sobre os anúncios que se inserem em jornais e periódicos²⁵.

A regra ora estudada vem tendo um entendimento amplo por parte da jurisprudência: tendo em vista ser odiosa qualquer forma de censura prévia em matéria de imprensa, nossos tribunais vêm acatando a imunidade independentemente de qual o conteúdo da publicação²⁶. Assim, não cabe ao aplicador da lei condicionar a imunidade a que o conteúdo da publicação seja “adequado”. Embora se pudesse acreditar que um livro escolar, por exemplo, deveria receber tratamento diverso de uma publicação pornográfica, o constituinte não admitiu qualquer diferenciação para efeitos tributários: tratando-se de livro, jornal ou periódico, está assegurada a imunidade, qualquer que seja seu conteúdo. Graças a brilhante sustentação de nosso homenageado, até mesmo os catálogos telefônicos já tiveram sua imunidade assegurada pelo Supremo Tribunal Federal, enquanto periódicos, com informações de interesse da coletividade²⁷. Alerta-se, por outro lado, que meros catálogos de produtos de empresas não se consideram livros, jornais ou periódicos.

²⁵ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 142.

²⁶ Podem ser apontados os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal: “(...) a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. o constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infante-juvenil (...)”. (RE 221.239/SP – Rel. Min. Ellen Gracie – 2ª T. – DJ 06.08.2004 – p. 61); “(...) É de se entender que não estão excluídos da imunidade os ‘periódicos’ que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de ‘inegável utilidade pública’, 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”. (RE 101.441 – Rel. Min. Sydney Sanches – Tribunal Pleno – DJ 19.08.1988 – p. 20.262)

²⁷ Nesse sentido, tem-se os seguintes julgados: “(...) a edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS, (CF, art. 19, inc. III, ‘d’), 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, é

Se a imunidade vem sendo concedida de forma ampla no que se refere ao conteúdo, deve-se ressaltar que a jurisprudência exige que se esteja diante de um livro, jornal ou periódico. A importância do meio físico no qual se apresenta a publicação é matéria até hoje não pacificada. Atualmente, a grande polêmica gira em torno dos livros que se apresentam em meio eletrônico (CD-ROM). Continuam a ser livros, apesar de não se apresentarem em papel? A doutrina encontra-se dividida²⁸, e a jurisprudência ainda não se posicionou a respeito.

Parece correto afirmar que a imunidade concedida aos livros consiste em privilégio constitucional destinado a um conjunto específico e limitado de situações, razão pela qual o contribuinte, por encontrar-se no campo do domínio econômico, está sujeito ao princípio da livre concorrência. Em tal situação, tendo em vista a presença de vetor indicativo da existência de capacidade contributiva e a ausência de um fundamento para a concessão de um privilégio constitucional, uma interpretação ampla da abrangência da referida imunidade torna-se amplamente criticável.

Essa interpretação ampla, típica dos direitos humanos, seara na qual prevalece o princípio *in dubio pro libertate*, é dotada de exagero, apresentando analogia ingênua entre a cultura tipográfica e a eletrônica. A imunidade sob análise, como de resto ocorre com qualquer outro privilégio constitucional, deve ser interpretada de acordo com a letra da lei e com os objetivos e a finalidade da concessão, observando-se o postulado da razoabilidade²⁹. Nesse sentido, não há razão para estender esta imunidade para além do que o constituinte expressamente protegeu.

Tampouco cabe interpretação larga do conceito de *papel destinado a sua impressão*. Defendeu-se, no passado, que a expressão seria ampla, atingindo qualquer insumo para a confecção de livros, jornais e periódicos. As-

de se entender que não estão excluídos da imunidade os 'periódicos' que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas (...) de 'inegável utilidade pública' (...). (STF – RE 101.441/RS – Rel. Min. Sydney Sanches – Tribunal Pleno – DJ 19.08.1988 – p. 20.262); “(...) não estão excluídos da imunidade constitucional as publicações “que cuidam de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como e o caso das listas telefônicas” (...). (STF – RE 134.071/SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – 1ª T. – DJ 30.10.1992 – p. 19.516)

²⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito cit.** (nota 9 supra), p. 150, por exemplo, entende que o fato de a imunidade constante do art. 150, inc. VI, d, proteger apenas o papel, não significa que o campo normativo do dispositivo constitucional esteja limitado. Já TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado cit.** (nota 8 supra), p. 65, afirma que parece incabível a extensão constitucional, por exemplo, a livros eletrônicos e a produtos de informática.

²⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. III, p. 305.

sim, por exemplo, a tinta ou os filmes fotográficos. O posicionamento jurisprudencial foi no sentido de que a imunidade garante-se apenas ao papel, não a outros insumos³⁰. Por outro lado, o termo papel é amplo, já que ali se compreendem, por exemplo, o papel fotográfico ou o “percalux”, papel plastificado que muitas vezes substitui o couro na encadernação de livros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da análise destas notas acerca das imunidades tributárias, resulta evidente a relevância apresentada por estas para a concretização do princípio da igualdade. O aspecto excepcional das imunidades à regra de que gastos gerais da coletividade devem ser suportados por todos é necessário para o equilíbrio da igualdade entre os contribuintes.

A relevância das imunidades para o ordenamento jurídico pátrio fundamenta o status de garantias constitucionais que elas apresentam, assegurando a observância de princípios basilares do Direito brasileiro a impedir a incidência de tributos sobre determinados contribuintes e situações.

Por fim, cabe ressaltar que as imunidades não são dotadas de caráter absoluto, porquanto se sujeitam, dentre outros, a limites determinados pelo vetor do princípio da livre concorrência, ao qual se sujeitam os contribuintes nas situações em que atuarem no campo do domínio econômico, revelando capacidade contributiva. Tais limites devem ser determinados caso a caso, sempre com base no postulado da proporcionalidade.

6 REFERÊNCIAS

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 227. Ainda sobre o assunto, cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BASTOS, Celso. **Direito Econômico Brasileiro**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000.

CASSONE, Vittorio. Imunidade Tributária dos Templos – A Solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil. *In: Revista Fórum de Direito Tributário* 4, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Imunidade Intergovernamental e sua Extensão às Autarquias Federais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 6, 1996.

³⁰ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo. A Não-Extensão aos Chamados Livros, Jornais, Periódicos Eletrônicos. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 33, 1998. p. 137.

Imunidade das Contribuições Sociais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 40, 1999. p. 83 e s; Imunidades Condicionadas e Incondicionadas. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 28, 1998.

Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada à Luz de Decisões da Suprema Corte. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 79, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito Tributário**. Belém: CEJUP, 1994.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 335; CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y language**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994. p. 58-66; e GRAU, Eros Roberto. **Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. A Imunidade das Entidades Beneficentes às Contribuições Sociais. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 18. São Paulo: Dialética, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Imunidades**. São Paulo: Saraiva, 1992.

SARAIVA FILHO, Oswaldo. A Não-Extensão aos Chamados Livros, Jornais, Periódicos Eletrônicos. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 33, 1998.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico**. Tese (Titularidade) – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2002.

_____. **Distribuição Disfarçada de Lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.

SILVA, José Manuel da. Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. *In: Revista Dialética de Direito Tributário* 14, 1996.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. V.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. III.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.