

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**MARCELLA FERREIRA DINARDI TISCAL**

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEAS  
A), B), C) E D)**

**São Paulo**

**2017**

MARCELLA FERREIRA DINARDI TISCAL

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEAS A), B), C) E D)

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

Prof. Dr. Charles W. McNaughton

São Paulo  
2017

**TÍTULO DA MONOGRAFIA: IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS, ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEAS A), B), C) E D)**

**BANCA EXAMINADORA:**

1.º:

2.º:

**AVALIAÇÃO:**

**NOTA DO 1.º EXAMINADOR:** \_\_\_\_\_

**MÉDIA:** \_\_\_\_\_

**NOTA DO 2.º EXAMINADOR:** \_\_\_\_\_

## **RESUMO**

O objetivo deste trabalho é analisar as correntes apontadas na doutrina e jurisprudência acerca do tema imunidades tributárias do artigo 150, inciso VI, alíneas a), b), c) e d), da Constituição Federal.

Neste trabalho, serão examinadas a importância do instituto das imunidades tributárias, seu alcance, bem como seu objetivo e o fundamento de sua existência que está pautado estritamente em princípios constitucionais.

Os princípios constitucionais exaltados neste trabalho serão: liberdade religiosa, liberdade de pensamento, liberdade expressão, livre associação a partidos políticos, entidades sindicais, acesso à educação e cultura, entre outros.

Palavras-chave: Direito tributário; Imunidades tributárias; Princípios constitucionais.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>2. CONCEITO E OBJETIVOS DA IMUNIDADE.....</b>	<b>7</b>
<b>3. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>4. ESPÉCIES DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>14</b>
4.1. Imunidade recíproca.....	14
4.2. Imunidade destinada à impressão de livros, jornais e periódicos.....	17
4.3. Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social.....	23
4.3.1. Partidos políticos.....	28
4.3.2. Entidades sindicais dos trabalhadores.....	29
4.3.3. Instituições de ensino.....	29
4.3.4. Instituições de assistência social.....	32
4.4. Imunidade dos templos de qualquer culto.....	34
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>40</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>42</b>

## 1. INTRODUÇÃO

As imunidades no Brasil são constantemente debatidas tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, por justamente afastarem a tributação de diversas situações hipotéticas, que supostamente, estariam sujeitas à incidência tributária.

Isto porque, os entes federativos muitas vezes deixam de abastecer seus cofres em razão desta imunidade.

Por sua vez, a partir deste trabalho, será possível verificar a relação direta de diversos princípios constitucionais consagrados pelo legislador, tais como, a livre manifestação do pensamento, a liberdade religiosa, a liberdade de comunicação, o pacto federativo, a livre associação, entre outros, com o instituto da imunidade previsto no artigo 150, inciso VI, alíneas a, b, c e d, a saber, imunidade recíproca, de partido político, entidade sindical, instituição de ensino, assistência social e de templos de qualquer culto.

Ademais, nos depararemos com algumas questões de interpretação da norma, principalmente no que tange à alínea c) do mencionado dispositivo, a qual será debatida e esclarecida.

Mister esclarecer que as imunidades do artigo 150, VI, a, b, c e d são as de maior representatividade no direito tributário, razão pela qual foram elegíveis para compor o tema deste trabalho.

O objetivo do trabalho é defender, acima de tudo, os princípios constitucionais basilares do direito brasileiro que são a fundamentação, a garantia e a preservação das imunidades tributárias.

## 2. CONCEITO E OBJETIVOS DA IMUNIDADE

Conceitualmente, em linhas gerais, imunidade é o poder que a Constituição Federal detém de não tributar algumas situações ou pessoas que teoricamente estariam sujeitas à imposição tributária.

O saudoso professor Aliomar Baleeiro conceitua o instituto da seguinte maneira:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente.<sup>1</sup>

O doutrinador define que a imunidade nada mais é do que norma que estabelece a incompetência para tributar.

O conceito de imunidade para Hugo de Brito Machado é definido da seguinte forma:

É uma espécie de limitação da competência tributária, que consiste em retirar do alcance do legislador tributário determinadas pessoas, ou determinados fatos. As pessoas imunes não podem ser colocadas pelo legislador como sujeito passivo da relação obrigacional tributária e os fatos imunes não podem ser utilizados na definição de hipóteses de incidência de leis tributárias. A imunidade é subjetiva quando diz respeito à pessoa e objetiva quando diz respeito ao fato. Pode ser também objetiva-subjetiva, quando sua caracterização dependa do fato e da pessoa com o mesmo envolvida.<sup>2</sup>

Trata-se de uma forma de limitação da competência tributária dos entes federativos.

Ademais, para o ilustre professor José Eduardo Soares de Melo: “A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal.”<sup>3</sup>

Em posicionamento contrário ao exposto, Paulo de Barros Carvalho destaca o instituto da imunidade como:

---

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 228.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 108-109.

<sup>3</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146.

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>4</sup>

O professor não considera a imunidade como forma de limitação de competência tributária, pois segundo ele, não teria lógica a Constituição outorgar poder e ao mesmo tempo retirá-lo. Tratam-se de normas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas para instituir regras especificamente para algumas situações hipotéticas. Ademais, ratifica que a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, pois entende que a competência para legislar já possui demarcações que os preceitos da Constituição determinaram.<sup>5</sup>

O ilustre Edgard Neves da Silva cita a definição de Amílcar de Araújo Falcão, que preceitua a imunidade como:

Uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.<sup>6</sup>

Mais adiante ele preconiza que apenas a Constituição pode proibir que determinadas situações relativas a pessoas ou a bens sejam abarcadas pela hipótese de incidência dos impostos e, conseqüentemente, quais situações estão dentro do campo de não incidência.

Destarte, com objetivo de contextualizar o instituto da imunidade, o doutrinador ainda descreve:

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los. Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico, etc., e assim, não deve considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 190-191.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 209 apud FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.<sup>7</sup>

Neste mesmo sentido, se posiciona Ives Gandra da Silva Martins ao afirmar que: *“As imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição, não havendo nascimento nem da obrigação tributária nem do crédito tributário, por determinação superior. Por vontade do Constituinte”*<sup>8</sup>, bem como destaca que se trata de:

Fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária.

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo.

É que nas imunidades, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc.<sup>9</sup>

Não obstante, tem-se que a imunidade é um prestígio concedido pela Constituição a determinadas áreas da sociedade que não devem ser oneradas pela carga tributária, com objetivo de garantir a promoção de determinados fins públicos, tais como: garantia e promoção da federação, liberdade religiosa, processo democrático, educação, liberdade de manifestação do pensamento.

Desta forma, a imunidade deve ser observada quando cabível, caso contrário a função pública das instituições, entidades, partidos, sindicatos, seria restringida.

Ademais, alguns doutrinadores asseveram que princípio não é imunidade, embora ela abarque valores e princípios fundamentais, pois são figuras opostas, sendo certo que ambos limitam o poder de tributar.

Diante das proposições elencadas, nota-se que não há na doutrina um conceito uniforme ou até mesmo um consenso a respeito da imunidade.

Em linha com o entendimento dos juristas Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins, Amílcar de Araújo Falcão, José Eduardo Soares de Melo, é possível considerar que a imunidade tributária é uma forma de limitação ao poder de tributar dos entes federados; uma forma de a Constituição Federal restringir a atuação das

---

<sup>7</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 209-210.

<sup>8</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 31.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 32

peças políticas e evitar o constrangimento da tributação de certas pessoas ou situações que ela quis preservar e prestigiar. É uma vedação constitucional expressa cujo ente federado está submetido.

Passemos a análise do próximo tópico.

### 3. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

Imperioso esclarecer a diferença entre os dois institutos que possuem efeito similar, porém, em sua essência são totalmente opostos.

Ambos objetivam um único fim: o não pagamento do tributo.

O doutrinador Edgard Neves da Silva menciona a existência de dois posicionamentos acerca do conceito de isenção.

A primeira corrente, seguida por Ruy Barbosa Nogueira, Amilcar de Araújo Falcão e Gilberto Ulhoa Canto, entende que a natureza jurídica da isenção está relacionada com o não pagamento do tributo. É necessário que haja a incidência tributária, ou seja, o surgimento da obrigação tributária, mas que não se consolida em razão da isenção. Tal linha de pensamento considera a teoria dualista da obrigação tributária, em que se faz necessária a ocorrência do fato gerador (incidência tributária) e posteriormente seu lançamento, fato último este que torna o crédito tributário exigível. Desta forma, em razão da norma de isenção a obrigação tributária não se completa, pois ela suprime a fase seguinte que seria o lançamento.<sup>10</sup>

Em linha com o exposto acima, posicionam-se Ruy Barbosa Nogueira e Bernardo Ribeiro de Moraes, respectivamente:

Isenção, sendo uma dispensa do pagamento do tributo devido, ou como declara o CTN no art. 175, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo de incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência.<sup>11</sup>

A isenção tributária consiste num favor concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto...implica a isenção, sempre na incidência do tributo, pois somente pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido.<sup>12</sup>

A segunda corrente, entende que a isenção seria juridicamente uma não-incidência legalmente qualificada.

Nas palavras do jurista Edgard Neves da Silva:

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 216.

<sup>11</sup> BARBOSA, Ruy apud MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 217.

<sup>12</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 217.

A isenção, por efeito de lei, incluir-se-ia no campo de não incidência. O que seria tributado deixa de sê-lo, visto que a norma isencional, atingindo a hipótese de incidência, torna-a insuficiente para gerar os efeitos que lhe são próprios. Nesse caso, ao contrário da teoria primeira, não haveria a possibilidade do nascimento da obrigação tributária, visto que o fato gerador abstrato, como se verá, não estaria completo.<sup>13</sup>

Para que não haja confusão entre a não incidência simples e a não incidência qualificada (isenção), o doutrinador ressalta que para aquela o legislador não dá efeito jurídico ao fato econômico e para esta o efeito jurídico existe, pois teoricamente deveria ocorrer a tributação, mas ela só não ocorre porque existe uma norma que isenta e exclui todos ou alguns fatos da incidência.

Adeptos dessa segunda teoria posicionam-se Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Já para o professor Paulo Barros de Carvalho a diferenciação de um instituto e outro não faz sentido, pois entende tratar-se de conceitos totalmente distintos. Conforme suas palavras:

Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, como teremos oportunidade de descrever em capítulo ulterior.<sup>14</sup>

Outrossim, afirma que *“são categorias que não se interpenetram, mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos e indiretos.”*<sup>15</sup>

Diante dos posicionamentos acima, pode-se afirmar que a diferenciação entre imunidade e isenção faz todo sentido, já que muitos estudiosos confundem os institutos e geram mais problemas no momento de sua interpretação e aplicação.

Dentre as principais diferenciações, temos: i) enquanto a imunidade é regulamentada por lei complementar e está expressamente prevista na constituição federal, a isenção não requer previsão constitucional e pode ser outorgada por meio

<sup>13</sup> Ibidem.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 193.

<sup>15</sup> Ibidem.

de lei infraconstitucional; ii) a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário, em que houve a ocorrência do fato gerador, mas o legislador, por razões diversas, optou por impedir a sua tributação. Quanto à imunidade tributária, não houve nem o surgimento da obrigação tributária para que haja a sua exclusão.; iii) a isenção é exercício da competência do ente federativo, já a imunidade, não esbarra na competência da pessoa política, mas antes, na limitação constitucional.

## 4. ESPÉCIES DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

### 4.1. Imunidade recíproca

A origem deste instituto se deu na jurisprudência dos Estados Unidos.

Ressalta-se que a constituição americana não previa expressamente a imunidade dos entes políticos. A sua consagração surgiu, então, de entendimentos jurisprudenciais, conforme mencionado anteriormente.

Em suma, o caso que deflagrou o instituto da imunidade foi o famigerado julgado *McCulloch vs. Maryland*, em que o Estado de Maryland tentou tributar uma filial de um banco nacional, criado para regular o comércio e a moeda.<sup>16</sup>

Em verdade, este caso retratou pela primeira vez a tese de imunidade do Governo Federal diante dos Estados, ou seja, o reconhecimento de que os Estados não poderiam tributar a União ao argumento de que “*seria o mesmo que submeter todos os cidadãos dos Estados Unidos a impostos votados sem representação deles e para restrito interesse local. Faltaria o consentimento que existe, entretanto, no imposto federal, pelo fato de ser votado pelos representantes de todos os Estados.*”<sup>17</sup>

Portanto, à época apenas a União detinha imunidade reconhecida pelos Tribunais, ou seja, a reciprocidade para afastar a tributação dos Estados ainda não existia.

Destarte, em meados de 1939, através do caso *Graves vs. N.Y. ex rel. O’keefe*, o entendimento acerca da recíproca começou a se espalhar pelo país e ganhar mais força, pois finalmente a Corte decidiu favoravelmente ao Estado de Nova Iorque a aplicação do imposto de renda a um procurador da *Home Owner’s Loan Corporation*, criada pela União.<sup>18</sup>

No Brasil, a figura da imunidade recíproca ganhou força quando em 1891, Rui Barbosa foi convidado a redigir o anteprojeto da nossa primeira Constituição

---

<sup>16</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 235.

<sup>17</sup> Idem, p. 235-236.

<sup>18</sup> Ibidem, p. 238-239.

Republicana, que embora tenha tido inspiração norte – americana, inovou, pois criou a proibição expressa à tributação, através de impostos entre os entes políticos.<sup>19</sup>

A Constituição Republicana de 1891, em seu artigo 11, 1º ), dispunha que:

É vedado aos Estados, como à União criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para o outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem.<sup>20</sup>

Desta forma, o instituto foi se dissipando para as constituições seguintes e mantido até hoje.

Atualmente, a imunidade está embasada em pilares constitucionais que garantem a sua existência, tais como, o pacto federativo e a capacidade contributiva.

O pacto federativo visa garantir a autonomia política, legislativa e financeira dos entes federados, ocasionando o desenvolvimento em todas as suas esferas, já que é cediço, que, não há hierarquia entre as pessoas políticas.

Como assevera Aliomar Baleeiro: *“Ora, a Constituição de 1988 representa a culminância de um processo de abertura política já lentamente iniciado, para o restabelecimento da vida democrática nacional. Por isso, como não poderia deixar de ser, cuidou de reforçar o federalismo, como garantia adicional da liberdade, cuidou de aumentar o espaço legislativo dos Estados, do Distrito Federal a dos Municípios.”*<sup>21</sup>

Mais adiante o nobre jurista relata que: *“Ao conferir maior renda tributária aos Estados, Distrito Federal e Municípios, quer pela participação de um ente estatal no produto da arrecadação de outro, quer pela participação em fundos de redistribuição, quer pela atribuição mais lata de competência tributária, a Constituição dotou-os de maior autonomia política, legislativa e financeira.”*<sup>22</sup>

Interessante ressaltar o entendimento de Aliomar Baleeiro ao mencionar que ainda que a imunidade recíproca não tivesse menção expressa no texto constitucional, sua legitimidade decorreria naturalmente da descentralização de poder, própria do Estado Federal.<sup>23</sup>

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 860.

<sup>20</sup> BRASIL. Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926.

<sup>21</sup> BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 292-293.

<sup>22</sup> Ibidem, p. 293.

<sup>23</sup> Ibidem, p. 293.

Desta forma, tem-se que o pacto federativo é de extrema relevância dentro do Estado democrático, resguardado por cláusula pétrea no art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal, não podendo ser alterada nem por emenda.<sup>24</sup>

Outro princípio que é importante ressaltar é o da capacidade contributiva, já que os entes federados não possuem condições de arcar com o pagamento de tributos, pois o produto da arrecadação é destinado ao serviço público.

No que tange à abrangência da imunidade recíproca, é importante destacarmos quais seriam os tributos abarcados por ela, bem como quais pessoas poderiam usufruir de seu benefício.

A doutrina não é unânime neste ponto, porém a corrente majoritária entende que a aplicação deste instituto se estende a todos os impostos e não apenas às expressões literais mencionadas no art. 150, VI, a), da Constituição Federal, a saber: *“patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.”*<sup>25</sup>

O jurista Baleeiro, defende a corrente majoritária, a qual determina que os termos utilizados na Carta Magna seriam genéricos e que, portanto, a imunidade atingiria a todos os tributos, independente da hipótese de incidência.

Essencialmente deve-se verificar se o patrimônio da entidade pública está sendo atingido de forma direta ou indireta.

Neste sentido, o jurista afirma:

É necessário que (i) desonere a renda, o patrimônio, ou os serviços da pessoa estatal, verificando se o encargo do tributo será suportado pelo ente estatal, no exercício de sua função, não importando a posição do ente, se contribuinte de fato ou de direito, conquanto que ele arque com os encargos; (ii) não aproveite a particulares, mas apenas pessoa jurídica de direito privado, no exercício de suas atividades essenciais; (iii) não aproveite as empresas estatais que atuam em regime de direito privado, em respeito ao princípio da livre concorrência entre as empresas de setor público e privado.<sup>26</sup>

Ou seja, a imunidade só alcança o ente quando ele pratica atividade pública, bem como quando não há contraprestação de quaisquer valores, nem finalidade lucrativa. Ademais, as autarquias e fundações também estão abrangidas pela

---

<sup>24</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado.

<sup>25</sup> BRASIL. Constituição, 1988, art. 150, inciso VI, a).

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 300-301.

imunidade enquanto prestadoras ou delegatárias de serviço público, assim como as sociedades de economia mista e empresas públicas.

Analisados estes pontos, Baleeiro resume a lógica da imunidade da seguinte forma:

Presumir que, nas industrializações ou comercializações promovidas pelo ente estatal como contribuinte de iure: a) haja transferência do encargo a terceiro-adquirente, inexistindo redução do patrimônio ou da renda pública; b) se organize a atividade em empresa industrial ou comercial, em regime de direito privado, despidendo-se do seu poder de império e demonstrando capacidade econômica, e por esses fundamentos, em princípio, negar a imunidade. Presumir que, nas aquisições de bens de qualquer natureza – industrializados ou não – para o desempenho das atividades essenciais da pessoa estatal sofra ela o ônus dos tributos incidentes, especialmente o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, com redução de seu patrimônio (ou de sua renda) e por esses fundamentos, reconhecer a imunidade.<sup>27</sup>

## 4.2. Imunidade destinada à impressão de livros, jornais e periódicos

A ideia de imunizar os livros, jornais e periódicos para impressão se fundamenta na garantia à liberdade de comunicação e de pensamento e no estímulo à cultura, previstos na Constituição Federal, com o objetivo de facilitar sua difusão de forma a distribuir conhecimento para maior parte da população possível.<sup>28</sup>

Assevera o texto constitucional em seu artigo 5º, incisos IV, IX, XIV, respectivamente:

IV. É livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

(...)

IX. É livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

(...)

XIV. É assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;<sup>29</sup>

<sup>27</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 300-301.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 932.

<sup>29</sup> BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 5º, incisos IV, IX e XIV.

Também dispõe o artigo 220 da Magna Carta: “*Artigo 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.*”<sup>30</sup>

O renomado jurista Ives Gandra da Silva Martins define o sentido desta imunidade da seguinte forma:

O sentido da imunidade protetora desta liberdade de expressão, informação e cultura, é não permitir que através do poder de tributar, que é também o poder de destruir, governantes vocacionados ao totalitarismo utilizassem-se da imposição como cerceamento da livre manifestação do pensamento. Colocou, o constituinte, os jornais, os livros e os periódicos a salvo de perseguições mesquinhas ou violências pecuniárias que pudessem tornar inviável o direito de expressão, de informação e de exteriorização da cultura, cuja relevância para o exercício da cidadania é incontestável.<sup>31</sup>

Mais adiante em sua obra, o mestre relata que com objetivo de evitar que os detentores do poder perseguissem talentos inconformados com seu governo, o legislador brasileiro visou garantir a liberdade de expressão e afastou a imposição tributária, objetivando impedir que o poder de tributar inviabilizasse os meios de informação e formação.<sup>32</sup>

A exemplo da perseguição mencionada acima, citou o caso de Hitler, na Alemanha nazista. De forma absurda e humilhante, o artista alemão de origem judaica, Kurt Geron, foi “obrigado” a escrever um pseudodocumentário sobre as supostas boas condições de vida nos campos de concentração e infelizmente faleceu nas câmaras de gás. Obviamente estamos diante de um cenário extremo, porém, o fato é que, o constituinte buscou evitar o acontecimento de situações ao menos similares que de alguma forma pudessem impedir a livre manifestação da liberdade de expressão, pensamento e cultura.<sup>33</sup>

É cediço que o Brasil enfrenta, hoje em dia, uma grave carência na área da educação, seja na baixa remuneração dos professores, ou na condição física das escolas. Notadamente, o povo brasileiro reflete essa ausência ao analisarmos o alto índice de analfabetismo funcional, por exemplo. Evidentemente que quanto mais um país difunde o acesso à educação, à cultura, e à liberdade de expressão, mais

---

<sup>30</sup> Ibidem, art. 220.

<sup>31</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 37.

<sup>32</sup> Ibidem.

<sup>33</sup> Vide: <<http://m.dw.com/pt-br/as-estrelas-alemãs-perseguidas-pelo-nazismo/a-1517305>>. Acesso em: 18 set. 2017.

consciente e criterioso seu povo se torna para tomar decisões e conseqüentemente refleti-las na vida política da nação.

Mister esclarecer que, para parte da doutrina, a imunidade em comento é considerada objetiva, pois ela não recai sobre pessoas e sim sobre coisas. Todo o material que for utilizado para confecção de livro, jornal ou periódico, inclusive, insumos ou mesmo instrumentos ou equipamentos que se destinem exclusivamente à produção destes.<sup>34</sup>

Entretanto, muito se discutiu a respeito do alcance da imunidade, se apenas ao material acabado ou a todos os insumos e materiais empregados.

O STF decidiu, por meio do RE 174.476-6/SP que o referido instituto da imunidade alcança não só o papel utilizado, como também os filmes e papéis fotográficos,<sup>35</sup> ou seja, ainda assim há uma certa limitação às matérias-primas empregadas.

Já o Ministro Marco Aurélio, no julgado RE 102.141-I-RJ, rel. Min. Aldir Passarinho, DJU 29.11.1985, p. 21.920, argumentou que a imunidade deve recair sobre todos os insumos utilizados para a produção dos livros, jornais e periódicos. Abaixo segue a reprodução da ementa do acórdão:

Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os postulados nela consagrados. 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 da obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege.<sup>36</sup>

Por fim, argumenta:

Abandone-se, na espécie, a tentação ligada ao literalismo, perquirindo-se o objetivo maior da norma constitucional, isso diante da impossibilidade e, diria mesmo, da inconveniência de o legislador ser casuísta. Para mim – e aí não estaríamos agora a discutir o alcance do preceito constitucional – seria suficiente a referência a livros, jornais e periódicos. A alusão ao papel, destinado à impressão, outro sentido não tem senão o de exemplificar um dos itens que entram na produção do bem. Os demais também estão abrangidos pela imunidade tributária, sob pena de tornar-se restrita a imunidade, desconhecendo-se o objetivo precípua que, há de ser incansavelmente repetido, é o verdadeiro estímulo à veiculação de notícias e ideias, tal como inerente ao próprio Estado Democrático de Direito.<sup>37</sup>

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 279.

<sup>35</sup> Vide: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=221018>>. Acesso em: 18 set. 2017.

<sup>36</sup> Vide: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=194456>>. Acesso em: 18 set. 2017.

<sup>37</sup> Revista Dialética de Direito Tributário, v. 30, p. 165-166.

O Min. Carlos Velloso defende o alcance total da imunidade e finaliza seu voto da seguinte forma:

O entendimento em sentido contrário assenta-se, na verdade, numa interpretação puramente literal do texto constitucional. A interpretação literal, entretanto, não presta obséquio nem ao Direito nem à Justiça. Ela não chega a ser, aliás, interpretação. É técnica de trabalho, tão só.<sup>38</sup>

Em que pese os posicionamentos acima, o STF afastou da imunidade a tinta utilizada na impressão, senão vejamos:

Esta Corte já firmou entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 203.859, 204.234, 178.863 e 2267.690) de que apenas os materiais relacionados com o papel – assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto – estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição. No caso, trata-se de tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido peça referida imunidade, e, portanto, imune ao ICMS, divergiu da jurisprudência desta Corte.

Resta entender as tantas restrições do STF à construção lógica da imunidade como prestígio da cultura.

Hugo de Brito Machado argumenta que a possibilidade de tributação de quaisquer matérias-primas que estejam vinculadas aos livros, periódicos e jornais pode frustrar a própria ideia através da qual foi instituída a imunidade, pois alarga a tributação tanto pelo ICMS como pelo IPI, já que ambos admitem alíquotas seletivas que podem gerar o abuso do poder governamental em face das liberdades a que a imunidade decidiu abranger.<sup>39</sup>

O ilustre Aliomar Baleeiro, aduz comentário favorável à imunidade ampla no sentido de que “*sem a liberação dos impostos incidentes nas aquisições de bens de uso, consumo ou de capital ou sobre os serviços utilizados pelas empresas de impressão, gera efeitos contrários aos desígnios constitucionais, encarece a produção e falseia a concorrência*”<sup>40</sup>, pois a consequência é, (i) o aumento do custo produtivo e do preço final, limitando o acesso das pessoas de baixa renda à informação; (ii) em razão do alto custo para produção, apenas as empresas de porte

<sup>38</sup> Revista Dialética de Direito Tributário, v. 30, p.167

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 283.

<sup>40</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 346.

grande suportariam o ônus dos impostos cuja incidência independe do resultado da atividade, gerando a concorrência desleal.<sup>41</sup>

Deve-se analisar se o objeto final visa garantir a propagação das ideias, do pensamento, da cultura, da arte, pois, em caso afirmativo, resta evidente que a imunidade deva abarcar a toda cadeia.

Outro aspecto relevante a ser analisado é a respeito da imunidade sobre os livros eletrônicos, ou seja, CDs, DVDs, entre outros.

A doutrina possui posicionamento dúplice, ou seja, favorável e desfavorável quanto à tributação.

O doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes defende que os livros eletrônicos não podem ser atingidos pela imunidade, pois não são livros com base na escrita e no papel de impressão, conforme determina a Constituição e acrescenta que é inaceitável a inserção de expressões na Magna Carta. Se o Constituinte quisesse inserir outra forma de transmissão das ideias e do pensamento deveria ter sido expresso no texto constitucional. Inclusive porque à época da elaboração da Constituição os CDs e disquetes já existiam, logo, resta evidente a não intenção do legislador em abarcar esses meios de propagação de ideias pela imunidade.<sup>42</sup>

No mesmo sentido posiciona-se Ricardo Lobo Torres. O doutrinador entende que de acordo com a nova classificação de cultura, a saber, topográfica e tecnológica, a imunidade estaria adstrita à cultura topográfica, já que o livro impresso é o único previsto na Magna Carta.<sup>43</sup>

O jurista Hugo de Brito Machado discorda do posicionamento acima e defende que, em que pese o texto constitucional utilize o termo “livro, jornal, periódico e papel destinado a sua impressão”, restringir sua interpretação literal seria uma afronta à própria Constituição, comprometendo o respeito aos valores fundamentais que o legislador pretendeu preservar. Acrescenta que é indispensável a integração analógica à efetividade da Constituição.<sup>44</sup>

Negar essa imunidade é negar a supremacia constitucional, que não pode ser limitada pelo literalismo hermenêutico, expressão de ultrapassado e canhestro formalismo jurídico. Tem-se de considerar o elemento teleológico, ou finalístico, que nos indica ser a imunidade em questão destinada a

---

<sup>41</sup> Ibidem.

<sup>42</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 138.

<sup>43</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 184.

<sup>44</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p.84.

impedir funcione o tributo como instrumentos contra a liberdade de expressão e de informação, de transmissão de ideias e de disseminação cultural. Inadmissível interpretação que impede a realização do princípio essencial albergado pela norma imunizante, tolhendo sua função por uma forma de esclerose precoce, que se não harmoniza com o moderno constitucionalismo no qual se têm preconizado métodos específicos para a interpretação de normas da Constituição, em homenagem à sua supremacia no ordenamento jurídico.<sup>45</sup>

O autor, incisivamente assevera que, em razão da substituição da cultura topográfica, pregada por Lobo Torres, pela cultura eletrônica, é inegável que ou se entende a imunidade em sentido abrangente, ou se deixa enfraquecer a imunidade, que em breve restará inútil para a proteção dos valores mais caros da imunidade.<sup>46</sup>

Conclui que a melhor forma de fazer cumprir o direito é a interpretação evolutiva e não a alteração do texto constitucional pelo legislador.<sup>47</sup>

Favoravelmente a este entendimento, preconiza Yoshiaki Ichihara:

Não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a uma interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro, pois, em termos de conteúdo, função, objetividade, recursos para pesquisa, cópiagem, transporte, divulgação, rapidez, na localização dos textos etc., os CD-Roms superam em muito os tradicionais livros, jornais, periódicos, etc.<sup>48</sup>

Ora, se os livros eletrônicos não estiverem abarcados no princípio da imunidade apenas por estarem veiculados em outro formato, de que vale o prestígio da imunidade e os princípios basilares da constituição vinculados à livre manifestação do pensamento, da difusão da cultura, arte? Estaria o princípio entrelaçado simplesmente à forma e não à sua finalidade pela qual foi instituída? A Constituição Federal foi publicada em 1988, sendo que nesta época não se tinha ideia da proporcionalidade e atingimento que a era tecnológica alcançaria. Ademais, a não existência de literal dispositivo legal não pode desprestigiar ou limitar o alcance do que o legislador constitucional pretendeu criar.

Recentemente o STF se posicionou favoravelmente ao reconhecimento da imunidade dos livros eletrônicos, denominados *e-books* e, inclusive, *audio books*. Os suportes que os acompanham também tiveram sua imunidade reconhecida, senão vejamos:

---

<sup>45</sup> Ibidem.

<sup>46</sup> Ibidem.

<sup>47</sup> Ibidem, p. 85.

<sup>48</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 312.

4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus mysticum) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento accidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). 5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou áudio livro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro). 6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. 7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CDRom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.<sup>49</sup>

Trata-se de um avanço considerável para a jurisprudência a qual está fluindo no mesmo sentido da evolução da tecnologia.

### **4.3. Imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social**

Assevera o artigo 150, inciso VI, alínea c) que os entes federados não poderão instituir impostos sobre “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”.<sup>50</sup>

Os requisitos mencionados no artigo em comento se encontram redigidos no artigo 14, do Código Tributário Nacional, conforme abaixo:

<sup>49</sup> Vide: <file:///C:/Users/celli/Downloads/texto\_312597387.pdf>. Acesso em: 20 set. 2017.

<sup>50</sup> BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 150, inciso VI, alínea d).

Art. 14. O disposto na alínea IV do art. 9 é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem em 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.<sup>51</sup>

A lei complementar neste caso, tem o condão de regular apenas os aspectos formais da imunidade, não podendo alterar seu conteúdo.<sup>52</sup>

De acordo com Roque Antonio Carrazza, os requisitos do art. 146 acima devem ser observados por todos os órgãos mencionados na alínea c).<sup>53</sup>

O ilustre doutrinador assevera que o objetivo é não ter distribuição de lucro, praticando a concorrência comercial e categoriza como aspecto material da norma.<sup>54</sup>

Outrossim, afirma Aliomar Baleeiro que:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.<sup>55</sup>

Ou seja, o principal ponto está envolto no produto da arrecadação de suas atividades que obrigatoriamente deve ser empregado, em sua totalidade, no desenvolvimento das atividades previstas em seu objeto social.

O fato de a entidade produzir lucro não descaracteriza a sua imunidade, pelo contrário, é admissível para que esta exerça suas atividades e se mantenha ativa.

A professora Misabel Abreu Machado Derzi faz um adendo com relação à veracidade da formação de instituição de educação e assistência social e diz que é importante verificar:

- A natureza “não-lucrativa” da atividade e a aplicação de seus resultados;
- O destino do patrimônio líquido da sociedade, em caso de dissolução ou término de suas atividades;

<sup>51</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 14.

<sup>52</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 903.

<sup>53</sup> Ibidem.

<sup>54</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 293.

<sup>55</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 313.

- A impossibilidade de alienação onerosa, por parte de seus sócios, de “quotas” ou outras “participações”.<sup>56</sup>

A autora defende que não é coerente aplicar a imunidade em casos de encerramento das atividades e acúmulo de patrimônio, o que faz todo sentido.

Outro aspecto importante que deve ser debatido está relacionado à condicionante imposta ao final da alínea “c” que menciona “atendidos os requisitos da lei”. A doutrina diverge quanto ao tipo de lei que deve ser observada para o atingimento da imunidade, se lei ordinária ou lei complementar.

O doutrinador Luciano Amaro, muito bem fundamentado, defende que a lei a ser utilizada e observada deve ser a lei complementar, a saber, o artigo 14 do Código Tributário Nacional ao fundamento de duas razões. Em primeiro lugar, em razão de estarmos diante de uma limitação ao poder de tributar, cabe à lei complementar regular esta matéria, em função do artigo 146, inciso II, do Código Tributário Nacional, senão vejamos:<sup>57</sup> *“Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”*.<sup>58</sup>

Neste sentido também dispõe o § 1º, do artigo 18, do mesmo diploma legal:

§ 1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.<sup>59</sup>

Em segundo lugar, Amaro faz a seguinte citação:

A imunidade abrange um largo espectro de tributos, de competência de diferentes entes políticos; há de haver, portanto, norma uniforme, geral, que se aplique às diversas esferas de poder, o que, no campo tributário, também é assunto de lei complementar.<sup>60</sup>

Neste mesmo sentido se posiciona Ives Gandra da Silva Martins acrescentando que, se fosse admitido que as leis ordinárias de cada uma das tantas entidades federativas do país regulamentassem suas próprias imunidades, poderíamos ter tantas proposições diferentes para aceitação desse instituto, com grandes chances de se eliminar o prestígio do legislador através da criação de requisitos inviáveis de serem cumpridos. Ademais, a depender do grau de

<sup>56</sup> Idem, p. 319.

<sup>57</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2014, p.180.

<sup>58</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 146, inciso II.

<sup>59</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 18, § 1º.

<sup>60</sup> Ibidem.

dificuldade financeira de cada pessoa política, é possível que fossem criadas diversas barreiras para que as pessoas indicadas na alínea “c” do dispositivo constitucional não usufruíssem da imunidade.<sup>61</sup> Desta forma aduz que:

Na veiculação de normas gerais de caráter nacional que obriguem União, Estados e Municípios, o Congresso Federal deixa de ser poder da União para se transformar em poder da Nação, transfigurada, neste caso, a lei complementar, de lei federal em lei nacional.<sup>62</sup>

Ademais, cita o julgamento do extinto Tribunal Federal de Recursos sobre a imunidade das instituições fechadas de previdência privada, em que aquela Corte entendeu por bem que para o gozo da imunidade deveriam ser observados os requisitos do artigo 14, do Código Tributário Nacional, o qual exerce função de lei complementar.<sup>63</sup>

O jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho, cita em sua obra sobre o posicionamento do professor Luis Ricardo Gomes Aranha, o qual se posiciona de forma contrária.

Aranha define os módulos da imunidade:

Gratuidade. A gratuidade, já doutrinariamente, já por inserção do art.14 do Código Tributário Nacional, há de ser entendida como ausência de ânimo de lucrar. (...)

Generalidade. É um dos requisitos doutrinários mais difíceis de mensuração. Lembrando que a instituição nasceu no Brasil, por herança lusitana, de corporações locais, a generalidade pressupõe um dado comunitário e um dado territorial. O que é uma comunidade social dispensa conceito. São todos que moram e vivem (lazer, trabalho, sono) em território comum. Aliás, está é a origem do Município em que se situe, sem exceções, vantagens ou privilégios. (...)

Conceito. Em tentativa, em faze do direito posto, esboçemos o conceito de instituição de educação e assistência social: “ Toda organização de pessoas, nascida objetivando, benemerentemente, assistir carentes, cujos objetivos sociais não possam ser alterados pela vontade dos participantes adventícios: que seja aberta a toda a comunidade que faça parte; cujos eventuais resultados financeiros revertem totalmente aos fins instituídos e que observe os demais requisitos condicionais do art. 14 do Código Tributário Nacional.<sup>64</sup>

Ora, a gratuidade não deve ser arguida como fator determinante, haja vista o posicionamento do STF no sentido de que a imunidade não pode ser afastada das

---

<sup>61</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 44.

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 41.

<sup>64</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro apud ARANHA, Luis Ricardo Gomes. *O Patrimônio e os Serviços das Instituições: uma questão de imunidade*. Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – publicação interna.

instituições de ensino, por exemplo, em razão das cobranças por seus serviços prestados, desde que respeitado o artigo 14, do CTN.<sup>65</sup>

Além disso, a questão relacionada à generalidade, conforme assevera Sacha,

é absurda, pois a imunidade não pode ficar à mercê de dificuldades de mensuração da atividade assistencial ou educacional. Nem se pretendeu, tampouco se lhes exigiu gratuidade em tal mister. De onde viriam, então, as receitas, as rendas cuja distribuição o CTN veda como pressuposto de imunidade? É preciso nos darmos conta de que o país todo é carente de assistência, educação e cultura.<sup>66</sup>

Em sentido similar ao do jurista Aranha, se posiciona o doutrinador Ricardo Lobo Torres, o qual entende que a lei em questão seria a ordinária e não a complementar.

Em suas razões aduz que a lei complementar só é cabível nos casos expressamente previstos na Constituição e que no caso em tela os requisitos que o dispositivo diz que devem ser observados referem-se às normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, podendo estabelecer deveres com objetivo de favorecer os interesses da arrecadação e da fiscalização e de prevenir ou punir ações ou omissões ilícitas, e não às limitações ao poder de tributar que é reservado à lei complementar.<sup>67</sup>

Diante dos posicionamentos acima, tem-se que a lei referenciada na alínea “c” deve ser a lei complementar, em que pese não haja menção expressa no texto, já que matéria que verse sobre a limitação ao poder de tributar está adstrita à lei complementar, conforme dispõe claramente os artigos 146 e 18, do CTN.

---

<sup>65</sup> RE n. 93.463/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. CORDEIRO GUERRA, DJ 14.05.1982.

<sup>66</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 308.

<sup>67</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 206.

### 4.3.1 Partidos políticos

O mestre Aliomar Baleeiro preceitua que “os *partidos políticos são instrumentos de governo, entidades fundadas e mantidas exclusivamente para fins públicos, como órgãos imediatos e complementares da organização estatal*”.<sup>68</sup>

A pluralidade de partidos garante a democracia do Estado de direito, pois possibilita a existência de posicionamentos e ideologias diversas, fazendo prevalecer a liberdade de associação e de expressão.

Importante ressaltar que apenas os partidos regularmente constituídos têm direito à imunidade, ou seja, desde que seus estatutos estejam registrados, ainda que provisoriamente, no Tribunal Superior Tribunal Eleitoral.<sup>69</sup>

O artigo 17 da Constituição Federal aduz que é livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos desde que resguardem a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observem os seguintes preceitos: “I – caráter nacional; II – proibição de recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes; III – prestação de contas à Justiça Eleitoral; IV – funcionamento parlamentar de acordo com a lei”.<sup>70</sup>

Evidentemente os partidos políticos não possuem capacidade contributiva para arcarem com o pagamento de impostos, haja vista que não exercem atividade que visa o lucro e, ainda que obtivesse lucro, toda receita auferida não poderia ser distribuída, devendo ser revertida para os fins partidários.

Outrossim, vale ressaltar que as fundações, também abarcadas pela imunidade, o são desde que preencham os requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional.<sup>71</sup>

Os impostos abrangidos pela imunidade são os que incidem sobre a renda, sobre os imóveis onde funcionam; sobre os serviços que prestam a terceiros e sobre a transmissão de bem imóveis.<sup>72</sup>

---

<sup>68</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 330.

<sup>69</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 912.

<sup>70</sup> BRASIL. Constituição Federal, 1988, art.17, incisos, I, II, III e IV.

<sup>71</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 912.

### 4.3.2 Entidades sindicais dos trabalhadores

O Constituinte ao instituir a imunidade em comento intentou prestigiar a força trabalhadora, impedindo que o ônus tributário recaísse sobre esta classe com objetivo de evitar que a economia necessária ao desenvolvimento da atividade fosse afetada.

Desta forma, o direito que o legislador buscou preservar foi o da livre associação profissional e sindical, prevista no artigo 8º, da Constituição Federal.

Roque Antonio Carrazza, ao se posicionar a respeito deste tópico, menciona que o sindicato de empregados não pode ser compelido a pagar IPTU sobre o imóvel onde tem sede, IR sobre os rendimentos, ISS sobre os serviços que presta aos seus filiados, etc.<sup>73</sup>

Por fim, afirma que as federações e confederações ligadas às entidades sindicais também estão abrangidas pela imunidade, isto é, associações sindicais de segundo e terceiro graus, assim como as centrais sindicais que são formadas pela reunião de vários sindicatos de empregados. A mesma é o somatório de entidades sindicais.

Desta forma, se as partes são imunes, o todo necessariamente também o é.<sup>74</sup>

Não há na doutrina e na jurisprudência divergências relevantes a respeito da imunidade dos entes sindicais.

### 4.3.3. Instituições de ensino

O direito à educação encontra respaldo na Constituição Federal, em diversos artigos, senão vejamos:

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

---

<sup>72</sup> Ibidem, p. 911.

<sup>73</sup> Ibidem, p. 913.

<sup>74</sup> Ibidem.

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...)

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela 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 - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) 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, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

§ 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.

§ 2º O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

§ 3º Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela freqüência à escola.

Art. 209. 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. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.<sup>75</sup>

Resta evidente, diante do rol de artigos previstos acima, que a educação é um dever do Estado e um direito do cidadão.

O legislador constitucional ao criar esta imunidade pensou em preservar valores ditos essenciais ao desenvolvimento social da sociedade.

O ilustre Ives Gandra da Silva Martins, a respeito deste aspecto menciona que:

As imunidades relativas a entidades de educação e assistência social objetivam atrair os cidadãos a suprir as ineficiências do Poder Público, decorrentes, na maior parte das vezes, da incompetência administrativa, dos desperdícios, da corrupção e da luta sem ética pelo poder. No Brasil,

<sup>75</sup> BRASIL. Constituição Federal, 1988, artigos 6º, 23, inciso, V, 205, 208, 209 e 218.

mais do que nunca, a triste constatação de Lord Acton é presente, pois o Poder corrompe, e o Poder Absoluto corrompe absolutamente. Por esta razão, sabiamente, o constituinte, conhecendo a natureza humana dos detentores do poder, na história brasileira, estimula o cidadão, através das imunidades tributárias, a que faça o que o Estado deveria fazer e não o faz, como ocorre nas áreas da Educação e da Saúde, em que o sistema privado é incomensuravelmente superior ao público, principalmente no ensino de primeiro e segundo grau ou nos hospitais particulares.<sup>76</sup>

É inegável que há uma considerável relação entre poder e educação.

Uma “sociedade estudada”, que preza pelo conhecimento, não se cala diante dos abusos que lhe são imputados daqueles que estão no poder. Assim como, dificilmente, terá governantes corruptos ou arbitrários, sendo certo que a população enquanto cidadã é refletida através daqueles que estão na liderança.

A educação afasta o estereótipo de “massa de manobra” intitulado para aquele povo manipulável que se corrompe pelo que a mídia “barata” lhe oferece.

Aprofundando especificamente no tema em questão, conforme visto em subitem anterior, o brilhante Aliomar Baleeiro cita que, não estaria abrangido pela imunidade, *“o estabelecimento de ensino explorado profissionalmente pelos seus proprietários, ou que, pertencendo a uma instituição, proporcione percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores”*.<sup>77</sup>

Contudo, no entendimento do mestre, não descaracteriza a natureza de instituição de ensino aquelas que remuneram apenas o trabalho dos professores, etc, ou que cobram serviços a alguns para custear a educação gratuita a outros, prevalecendo a imunidade válida.<sup>78</sup>

Mais uma vez estamos diante da questão do lucro auferido. Ora, para sua própria manutenção é importante que haja auferimento de valores, contudo, que deverão ser revertidos integralmente para o objetivo da instituição.

Carrazza assevera que a imunidade só não faz sentido quando os funcionários, dirigentes, administradores e gestores, sob a aparência de salário, são na verdade alvo de distribuições disfarçadas de lucro.<sup>79</sup>

Ademais, defende que não faz sentido, principalmente no caso das instituições de ensino e de assistência social, que seus dirigentes não recebam

<sup>76</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Curso de direito*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 215.

<sup>77</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 313.

<sup>78</sup> Ibidem.

<sup>79</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 906.

remuneração pelos serviços prestados. Afinal, é desejável que os dirigentes atuem em tempo integral, a fim de garantir o profissionalismo e a competência.<sup>80</sup>

Posicionamentos que se contrapõe a este entendimento colocam em cheque a credibilidade de suas instituições, pois estas acabam se tornando amadoras e incompetentes.<sup>81</sup>

Por fim, o autor conclui que trata-se de contraprestação econômica pela atividade laboral realizada<sup>82</sup>.

Mister mencionar que a instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como laboratório, instituto, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente “instituição” acima e fora de espírito de lucro, e não simples “empresa” econômica, sob o rótulo educacional ou de assistência social. Desta forma, não se descaracteriza, instituição educacional que, para sua manutenção e alargamento de sua atividade, vende os direitos autorais, inclusive os resultantes das patentes de descobertas e invenções de seus laboratórios, como tem acontecido nos Estados Unidos, ou cobra seus cursos.<sup>83</sup>

Um dado importante refere-se a um projeto de lei complementar do Governo Federal que alterou os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam dos requisitos para o gozo da imunidade de que se cuida. Na prática a aprovação do projeto resultaria na extinção da imunidade tributária dessas entidades. Foram inseridos dispositivos absurdos que inviabilizariam a manutenção da imunidade, como por exemplo, a prestação de serviços gratuitos à população. Felizmente o Congresso rejeitou tal proposta, pois violaria flagrantemente a Constituição Federal.<sup>84</sup>

#### **4.3.4. Instituições de assistência social**

---

<sup>80</sup> Ibidem.

<sup>81</sup> Ibidem.

<sup>82</sup> Ibidem.

<sup>83</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 314-315.

<sup>84</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 276.

Instituição de assistência social, nas palavras de Carrazza, é pessoa jurídica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem fins lucrativos atender aos direitos sociais, tais como previstos no art. 6º da Constituição, senão vejamos:<sup>85</sup>

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.<sup>86</sup>

Em razão de o Estado não conseguir arcar sozinho com os serviços a serem prestados nessas áreas, o mesmo estimula essas sociedades civis, sem fins lucrativos a intervirem em prol dos mais necessitados e carentes .<sup>87</sup>

O objetivo vislumbrado na Magna Carta é preservar os direitos sociais, principalmente das pessoas que tem difícil acesso a eles.<sup>88</sup>

Aspecto curioso, e, não menos importante a ser analisado, é a respeito das aplicações financeiras auferidas pelas entidades.

Ora, se o capital obtido veio em razão do objetivo principal da entidade, sendo reflexo das atividades assistenciais, por que não considerá-lo para fins de imunidade?

Desta forma, não estão estas entidades obrigadas ao recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos obidos através de aplicações financeiras. Este entendimento, inclusive, foi exarado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região em SP, *in verbis*.<sup>89</sup>

Contudo, o disposto no referido artigo 12, padece de vícios, pois pretendeu restringir a imunidade Constitucional pela via oblíqua de lei ordinária.

(...)

Que as instituições de educação e de assistência social são entidades amparadas pela imunidade, isto é, é reconhecido pela melhor doutrina e por diversos julgados dos Tribunais.

(...)

De fato, se as instituições de educação e assistência social cumpre funções complementares à atividade que o estado deveria cumprir, elas não podem ser alcançadas pela tributação dos impostos gerais, pois o seu patrimônio deve ser preservado, para que possam atingir os objetivos a que se propõe.

(...)

<sup>85</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 924.

<sup>86</sup> BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 6º.

<sup>87</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 924.

<sup>88</sup> Ibidem, p. 924-925.

<sup>89</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Campus Jurídico, 2012, p. 115.

Destarte mostra-se plausível o direito pugnado pela agravante, motivo pelo qual reconsidero a r. decisão “a quo”, para conceder a liminar, suspendendo a tributação do imposto de Renda, na fonte, sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos pela impetrante em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, expedindo-se ofícios aos bancos onde a agravante mantém aplicações financeiras, para cumprimento dessa decisão, ate ulterior decisão de mérito pelo MM. Juízo Monocrático.<sup>90</sup>

Desta forma, conclui o autor Fernando Bonfá de Jesus que a aplicação financeira do lucro dessas entidades, ou como preferir, dos superávits apurados não constitui uma atividade-fim, mas mera forma de manutenção do potencial de investimento da entidade, sendo assim, não constitui desvio dos objetivos sociais, desde que aplicados em sua totalidade na manutenção da sociedade civil.

#### 4.4 Imunidade dos templos de qualquer culto

A imunidade dos templos de qualquer culto está sedimentada no art. 5º, incisos VI, VII e VIII, da Constituição Federal:

(...)

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

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

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

(...)<sup>91</sup>

Conforme se depreende dos artigos acima, o objetivo do legislador foi de garantir, preservar, estimular e prestigiar a liberdade religiosa das pessoas, bem como que a mesma seja divulgada e manifestada livremente.

O Brasil é um país laico, ou seja, não possui religião oficial.

À época do Império a religião católica apostólica romana foi tida como oficial, porém após a alteração da forma de governo para República isto foi revogado, já que houve a separação entre Estado e Igreja. Hoje todas as religiões são aceitas.

<sup>90</sup> Idem.

<sup>91</sup> BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 6º, incisos VI, VII e VIII.

O conceito de religião é vago, o que permite abarcar qualquer crença transcendental de pessoas que se reúnem com a certeza íntima de que estão moralmente obrigadas pelos mandamentos que dela emanam.<sup>92</sup>

Neste sentido, não pode o Poder Público realizar qualquer tipo de análise acerca do conteúdo dos cultos, e nem oprimir seu acontecimento, desde que não ponham em risco, a segurança, a moral e os bons costumes.<sup>93</sup>

Oportuno trazer à baila um aspecto curioso mencionado pelo jurista Ives Gandra da Silva Martins com relação à abrangência da imunidade aos cultos de negação à Deus. Pois bem, estamos diante de um Estado laico, ou seja, que não possui uma religião oficial, porém, não se pode olvidar que a Constituição Federal foi promulgada sob a proteção de Deus, desta forma, não seria coerente admitir que templos de cultos demoníacos possam se beneficiar do mesmo privilégio que os cultos a Deus.<sup>94</sup>

Obviamente não são todos os cultos que são realizados em nome de Deus que devem ser alcançados pela imunidade, pois em alguns deles se mata em nome de Deus, se realiza sacrifício de crianças, animais e este tipo de prática, no entanto, não é aceita em nosso ordenamento.

Nestes casos, pode o Poder Público interferir, a fim de evitar práticas irresponsáveis que coloquem em risco a segurança e vida da população.

Roque Antonio Carrazza afirma que a liberdade religiosa, tem três dimensões a individual (direito de ter convicções espirituais), a social (direito de manifestá-la) e a política (direito à objeção).<sup>95</sup>

O direito de ter convicções protege o foro íntimo das pessoas, permitindo que cultivem, sem nenhum empeco, suas crenças religiosas. Já o direito de manifestar suas convicções garante a todas as pessoas, individual ou coletivamente, em público ou em caráter privado (inclusive na prisão), exercer o culto, com seus dogmas e liturgias, bem como ensiná-los, sem vir sofrer, por isso, quaisquer constrangimentos ou danos. Por fim, o direito à objeção de consciência concede, ao indivíduo, a faculdade de, em nome das suas convicções espirituais, subtrair-se às obrigações legais (v.g. ao serviço militar obrigatório), sem sofrer qualquer tipo de sanção, a menos que se recuse “a cumprir prestação alternativa, fixada em lei (art. 5, VIII, da CF).”<sup>96</sup>

<sup>92</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Campus Jurídico. 2012, p. 9-10.

<sup>93</sup> *Ibidem*.

<sup>94</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 6. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 180.

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 9.

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 9-10.

Os cidadãos têm o direito e liberdade de professarem uma fé que faça sentido para si mesmo; têm o direito de escolha.

Mister esclarecermos a expressão “templo de qualquer culto” para fins de tributação.

Templo de qualquer culto é aquele aonde ocorre o ritual, missa, culto, cerimônia, etc.

O mesmo autor, parte do pressuposto de que o culto está relacionado com confissão religiosa, de acordo com a Constituição Federal, sendo que, para sua existência, é imperioso que sejam identificáveis quatro requisitos, a saber:

a) uma crença comum num Ser Supremo e Transcendente; b) alguns atos de culto, disciplinando a relação dos fiéis, que devem ser em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente, em que creem; c) uma organização jurídica, por mínima que seja, indicando a designação da entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos (ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico); d) certa estabilidade, isto é, vontade de perdurar no tempo.<sup>97</sup>

Pois bem, o aspecto controvertido na doutrina é até que ponto as atividades religiosas fora do templo estariam abarcadas pela imunidade.

O doutrinador Sacha Calmon defende a tese de que, por exemplo, a casa do padre, pastor, não constitui direito à imunidade, pois trata-se de moradia e não templo e ratifica:

Não seria o caso, por exemplo, de o Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do bispo D. Sigaud, homem sabidamente rico. Imune é o templo, não a ordem religiosa. Esta pode gozar de isenções quanto a seus bens, rendas, serviços, indústrias e atividades, se pias, caritativas, filantrópicas. Tal, porém, constitui ordem diversa de indagação, matéria estranha ao tema imunitório. Dependerá, aí, a isenção do prudente alvedrio do legislador federal, estadual e municipal, conforme seja o tributo.<sup>98</sup>

Ou seja, o autor parte do pressuposto de que os líderes religiosos detentores de riqueza deveriam arcar com a tributação de sua moradia.

Além disso, entende que se a ordem religiosa alugar prédios, arrendar terrenos para estacionamento, conventos e seminários, etc., os mesmos deverão sofrer a incidência tributária, pois possuem finalidade lucrativa. No entanto, se o patrimônio estiver sendo utilizado para fins educacionais ou assistenciais, mesmo

<sup>97</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Campus Jurídico. 2012, p. 26.

<sup>98</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 304.

que lucrativamente, e obedecidos os requisitos legais, poderá ser invocada a imunidade das instituições de educação ou assistenciais, conforme o caso.<sup>99</sup>

Verifica-se, do entendimento de Sacha Calmon, que o jurista se utilizou da hermenêutica restritiva quando da interpretação do dispositivo.

Entendimento contrário é o do jurista José Eduardo Soares de Melo o qual defende que, por exemplo, os valores auferidos em decorrência de casamentos, batizados, missas e atividades correlatas não tipificam rendas e serviços tributáveis pelas pessoas públicas, que não podem cobrar imposto sobre a renda e serviço de qualquer natureza.<sup>100</sup>

Ademais, ressalta que se inserem no campo da desoneração tributária as vendas de velas e artigos sacros, que não devem se sujeitar ao ICMS, já que trata-se de atividade vinculada ao objetivo religioso.<sup>101</sup>

Da mesma forma é o entendimento do ilustre doutrinador quanto à entidade religiosa que possui emissora de televisão por assinatura, mediante cobrança dos usuários, com o objetivo de transmissão de programas de cunho religioso. São imunes do ICMS.<sup>102</sup>

Por outro lado, o autor entende que as festas e recepções realizadas nos salões das igrejas, sem cunho eminentemente religioso e mediante a cobrança de valores, bem como o serviço de buffet, sujeitam-se ao ISS.<sup>103</sup>

Neste sentido, preceitua que a imunidade religiosa está relacionada aos pressupostos religiosos dos serviços, sendo imprescindível que as receitas tenham origem na prática de liturgias.<sup>104</sup>

Denota-se que a linha de defesa do Soares de Melo é mais abrangente com relação às hipóteses de cabimento da imunidade.

O ilustre Roque Antonio Carrazza, entende que a imunidade religiosa se estende não somente ao templo aonde são realizados os rituais, como também em suas extensões, tais como a casa paroquial, a casa pastoral, casa do pai de santo, o terreiro, etc.<sup>105</sup>

---

<sup>99</sup> Ibidem.

<sup>100</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 150-151.

<sup>101</sup> Ibidem.

<sup>102</sup> Ibidem.

<sup>103</sup> Ibidem.

<sup>104</sup> Ibidem.

<sup>105</sup> CARRAZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Campus Jurídico, 2012, p. 16.

O autor acredita não fazer sentido a imunidade recair apenas sobre o prédio em si, e fazer incidir o mesmo imposto sobre as hipóteses acima descritas.<sup>106</sup>

Desta forma, é suficiente que haja comprovada relação entre as receitas auferidas e as finalidades essenciais da confissão religiosa.<sup>107</sup>

Carrazza enfatiza por diversas vezes que, em que pese haja lucro decorrente das atividades religiosas, o mesmo não pode ser distribuído aos membros da igreja como forma de bonificação. Além disso, seria um contrassenso não admitir que, para manutenção do templo, existisse lucro. Mister ressaltar que o conceito de lucro não é aquele advindo do direito empresarial, onde há o enriquecimento e a posterior distribuição.<sup>108</sup>

De todo modo, é importante que não seja banalizada a imunidade religiosa, afim de que seu objetivo precípua, que é o prestígio à liberdade religiosa, não seja deturpado.

O Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de que os lotes vagos e prédios dados em locação não devem ser abrangidos pela imunidade:

Sendo assim, não socorre às Recorrentes a interpretação ampliativa que este Tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea, c mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, lotes vagos, prédios comerciais dados em locação.<sup>109</sup>

Atualmente, é de se notar um cenário tanto quanto contraditório no mundo religioso. Igrejas que muitas das vezes lucram mais do que empresas.

Por outro lado, a igreja exerce uma função social importante na sociedade, atuando em benefício das pessoas na assistência social, educação, promoção humana, entre outros, de modo que se o emprego de seu lucro for totalmente destinado à sua manutenção não há que se falar em violação deste instituto.

Há um forte debate no Congresso Nacional com diversas propostas de emenda à constituição com relação à imunidade religiosa.

A despeito da maçonaria, o Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de que a mesma não é alcançada pela imunidade, pois não se professa religião alguma em suas lojas:

Nessa linha, penso que, quando a Constituição conferiu imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”, este benefício fiscal está circunscrito aos

<sup>106</sup> Ibidem.

<sup>107</sup> Ibidem.

<sup>108</sup> Ibidem

<sup>109</sup> Vide: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 20 set. 2017.

cultos religiosos.

(...)

Verifico, então, que a própria entidade declara enfaticamente não ser uma religião e, por tal razão, parece-me irretocável a decisão a quo, a qual, quanto ao tema consignou.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> Vide: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 20 set. 2017.

## 5. CONCLUSÃO

Por todo exposto neste trabalho, é possível concluir que a imunidade tributária é uma das formas de limitação ao poder de tributar.

Isto porque, ela veda a atuação indiscriminada e muitas vezes abusiva do Estado, objetivando resguardar e preservar valores de extrema relevância para a sociedade.

Tratam-se de valores primordiais para o desenvolvimento da sociedade que se forem tributados, e em razão da alta carga tributária no Brasil, não atenderão a sua finalidade.

Portanto, é preciso garantir que não estão sendo criadas barreiras, de forma a impedir sua fruição.

Além disso, é imprescindível que seja observada a melhor forma de interpretação da norma a qual não pode restringir-se à literalidade total da lei, mas deve acompanhar o desenvolvimento e o avanço da sociedade, a exemplo do reconhecimento da imunidade dos livros eletrônicos.

No que diz respeito às imunidades dos livros, jornais e periódicos a aplicação da mesma deve ser em todas as matérias-primas empregadas em sua construção e não só ao papel.

Relativamente à imunidade recíproca, a mesma também é aplicada às sociedades de economia mista, empresas públicas e autarquias, porém deve ser verificado se os serviços públicos prestados por estas sociedades o são em forma de concorrência com empresas privadas ou em regime de exclusividade. Não é possível aceitar o incentivo à livre concorrência quando da prestação de serviços públicos. Além disso, todo lucro existente deve ser redirecionado para a manutenção e prestação dos serviços públicos.

A regra em questão se aplica às instituições de ensino e assistência social, ou seja, a renda obtida através da prestação dos serviços deve ser aplicada totalmente no objeto social das entidades.

Quanto às instituições religiosas, deve-se verificar para qual finalidade os recursos obtidos estão sendo aplicados. Ademais, em que pese sua finalidade, não é possível aceitar que todos os tipos de atividade comercial desenvolvidas sejam

imunes à tributação, pois o objetivo é preservar a liberdade religiosa e não atividade comercial e o enriquecimento.

A observância aos princípios constitucionais, tais como, da liberdade religiosa, livre associação, liberdade de pensamento, pacto federativo, liberdade de expressão, etc., é imprescindível para que as imunidades sejam aplicadas de forma a cumprir com a função para a qual foram criadas beneficiando os cidadãos.

A despeito da questão do lucro, muito mencionada no capítulo 4, e que permeia principalmente as imunidades das alíneas b) e c) é imprescindível que seja analisado o caso concreto a fim de garantir que os salários pagos aos dirigentes ou membros estão dentro dos padrões de razoabilidade, pois não se pode aceitar a distribuição de dividendos ou bonificações em nenhuma hipótese ou a nenhuma pessoa.

Infelizmente o cenário em que estamos inseridos nos retrata uma triste realidade de abuso e enriquecimento ilícito por parte de todas as pessoas envolvidas e beneficiadas com a imunidade.

É possível nos depararmos com diversos exemplos de organizações não governamentais, igrejas, partidos políticos, instituições de ensino e de assistência social que fraudam a nossa constituição desviando rios de dinheiro, bem como a finalidade real dessas sociedades.

Desta forma, deve haver fiscalização efetiva a fim de evitar o desvio de dinheiro e sociedades de fachada com o objetivo precípua de que os princípios constitucionais sejam preservados e mantidos em sua essência.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### a) Obras publicadas em meio impresso

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRASIL. Código Tributário Nacional, 1966.

BRASIL. Constituição Federal, 1988.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Campus Jurídico, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: 2015, Malheiros Editores.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 6. São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005.

Revista Dialética de Direito Tributário. *Dialética*, v. 30.

### b) Obras publicadas em meio digital

BRASIL. Recurso Extraordinário n. 102.141-1. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=194456>>. Acesso em: 18 set. 2017.

BRASIL. Recurso Extraordinário n. 174.476-6. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=221018>>. Acesso em: 18 set. 2017.

BRASIL. Recurso Extraordinário n. 325.822-2. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Recurso Extraordinário n. 562.351. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 20 set. 2017.

KÄSTNER, Sven. As estrelas alemãs perseguidas pelo nazismo. *DW Cultura*, 13 mar. 2005. Disponível em: <<http://m.dw.com/pt-br/as-estrelas-alemãs-perseguidas-pelo-nazismo/a-1517305>>. Acesso em: 18 set. 2017.