

ALEXANDRE CASTEJON

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

São Paulo - SP

2010

ALEXANDRE CASTEJON

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Monografia apresentada no curso de especialização em Direito Tributário como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof. Jonathan Vita

São Paulo - SP

2010

À SONIA REGINA MACHUCA,
minha mãe, minha vida, meu alicerce, mulher de fibra, uma guerreira, meu exemplo.

À LUANA DE FREITAS BIDOY CASTEJON,
minha fiel esposa, minha companheira, com quem sempre posso contar.

AGRADECIMENTOS

À minha família, pelo amor, pelo apoio, pelo incentivo, pela paciência, pela confiança depositada e por tornar real a conclusão deste curso de especialização em Direito Tributário.

Aos amigos que conquistei ao longo destes dois anos na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, especialmente na Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão.

Aos professores e funcionários, em especial ao Professor Doutor Jonathan Vita pelas brilhantes aulas ministradas e pelas lições ensinadas no ramo do Direito Tributário.

A Deus acima de todas as coisas.

RESUMO

A presente monografia tem escopo de discorrer sobre todas as hipóteses de imunidades tributárias previstas no artigo 150 da Lei Maior, com o fim de elucidar as questões polêmicas acerca do tema.

Palavras-chave: CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE. GENÉRICA. IMPOSTO. RECÍPROCA. TEMPLOS. PATRIMÔNIO. RENDA. SERVIÇOS. PARTIDOS POLÍTICOS. FUNDAÇÕES. ENTIDADES SINDICAIS. EDUCAÇÃO. ASSISTÊNCIA SOCIAL. LIVROS. JORNAIS. PERIÓDICOS. PAPEL. IMPRESSÃO.

ABSTRACT

The purpose of this monograph has scope to discuss all options of tax immunity under article 150 of Law Major in order to elucidate the controversial issues about the subject.

Key Words: FEDERAL CONSTITUTION. IMMUNITY. GENDER. TAX. EACH OTHER. TEMPLE. HERITAGE. REVENUE. SERVICES. POLITICAL PARTIES. FOUNDATIONS. TRADE UNION ENTITIES. EDUCATION. SOCIAL ASSISTANCE. BOOKS. NEWSPAPER. PERIODIC. ROLE. PRINTING.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	9
3 ASPECTOS HISTÓRICOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	14
4 CLASSIFICAÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	18
4.1 Considerações Iniciais	18
4.2 Imunidade Genérica	18
4.3 Imunidade Específica	20
5 DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO	25
6 ESPÉCIES DE IMUNIDADE GENÉRICA	29
6.1 Considerações iniciais	29
6.2 Imunidade Recíproca	30
6.3 Imunidade dos Templos	36
6.4 Imunidade dos Partidos Políticos, das Entidades Sindicais e das Instituições de Educação ou de Assistência Social	40
6.4.1 Interpretação da Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal	45
6.5 Imunidade do Livro, Jornal e Periódico	48
7 CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	57

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo discorrer acerca das hipóteses de imunidade tributária previstas no artigo 150 da Constituição Federal promulgada em 1988.

Consiste na análise doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, bem como no apontamento das diversas peculiaridades existentes.

Há a apresentação do conceito de imunidade, a evolução histórica deste instituto e ainda, as características de cada espécie imunizante elencada no artigo 150 do texto constitucional.

Não obstante o grande empenho em debater os principais aspectos das imunidades genéricas, não se pretende alcançar o exaurimento da matéria, que é muito extensa e possui inúmeros posicionamentos conflitantes no âmbito doutrinário.

2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade de que trata o presente estudo, está prevista na Constituição Federal promulgada em 1988, no Título VI, “Da Tributação e do Orçamento”, na seção II, em que são elencadas as limitações ao poder de tributar, no artigo 150, inciso VI, o que torna evidente que a imunidade é regra objetiva de impedimento à competência tributária dos entes da Federação - União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Embora o conceito de imunidade seja de fácil compreensão, não há conceito único deste instituto na doutrina brasileira. Diversos são os doutrinadores que tratam sobre o tema, trazendo inúmeros conceitos. Vejamos.

Luciano Amaro¹ assim dispõem:

“O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por

¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva. 2ª Ed, 1998. p. 105

consequente, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como ‘obstáculos’ ou vedações ao exercício da competência tributária, ou ‘supressão’ dessa competência tributária, consoante a propósito das imunidades tributárias (...)”

Hugo de Brito Machado² conceitua:

“Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.”

Roque Antonio Carrazza³ entende que imunidade é o afastamento da competência do poder de tributar dos entes políticos em razão da observância de peculiaridades de algumas pessoas, *in verbis*:

“A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

(...)

É imune a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações prestigiados pela Carta Magna, encontra-se fora do alcance da entidade tributante.”

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores. 28ª Ed, 2007. p. 31

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores. 22ª Ed. p 682 e 686

Ensina Sacha Calmon Navarro Coelho⁴ que:

“A expressão limitações constitucionais ao poder de tributar alberga princípios e imunidades. (...) Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição. As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada). (...) A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.”

Ainda quanto ao tema, Yoshiaki Ichihara⁵ aduz que:

“Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência dirigida às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.

Neste ponto, é importante esclarecer que o instituto da imunidade não ofende o princípio constitucional da isonomia, isso porque tal princípio se funda no tratamento igual àqueles que são, de fato, iguais e autoriza o tratamento desigual perante àqueles que possuem características merecedoras de tal desigualdade. Na

⁴ NAVARRO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 157

⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000. p. 183

realidade, a imunidade tributária prevista na Constituição Federal pode ser interpretada como a consolidação do princípio da isonomia.

Explicamos.

A aplicação da isonomia real implica no tratamento desigual aos desiguais na medida de suas desigualdades. Ora, tratar de forma igualitária cidadãos que se encontram em situações distintas é praticar a desigualdade.

É o que corrobora Celso Ribeiro Batos⁶:

“Em Direito, o princípio da igualdade torna-se de mais difícil conceituação porque o que ele assegura não é a mesma quantidade de direito para todos os cidadãos. A igualdade nesse sentido é uma utopia. Nela todos disporiam de igual quantidade de bens, seriam remunerados igualmente e todas as profissões teriam a mesma dignidade (...) Há sempre distinções pessoais (...) É este o sentido que tem a isonomia no mundo moderno. É vedar que a lei encalce uma conseqüência a um fato que não justifica tal ligação.”

Ademais, importante dizer que a imunidade é garantia constitucional assegurada ao contribuinte e, por esta razão, nenhuma lei ou autoridade pode restringi-la ou afastá-la.

Assim, afrontar uma norma de imunidade é o mesmo que incidir em inconstitucionalidade.

Pelo exposto é possível concluir que a imunidade tributária prevista no artigo 150 da Constituição Federal é uma limitação ao poder de tributar conferido aos entes políticos, não fere o princípio da isonomia e é incontornável garantia constitucional.

⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor. 2002. p. 319.

Por fim, é válido esclarecer que as imunidades tributárias devem ser entendidas como normas de fixação da competência tributária, pois delimitam o campo da incidência tributária de forma permanente, fazendo com que as pessoas políticas detentoras da competência de instituir tributo se tornem impedidas de instituí-los em determinadas situações.

3 ASPECTOS HISTÓRICOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição de 1824 foi outorgada por D. Pedro I, em meio à Monarquia Hierárquica em que os poderes eram divididos em Legislativo, Executivo, Judiciário e Moderador. Esta Constituição, embora estivesse carregada de aspectos antidemocráticos, era estruturada com base no liberalismo, o que pode ser apurado pelo rol dos direitos individuais, que era algo moderno para a época. Todavia, a Carta Magna de 1824 sequer fez menção ao instituto da imunidade.

Em 15 de novembro de 1889, houve um golpe de estado que pôs fim à Monarquia, proclamando-se uma República Federativa. Na época o governo provisório criou uma comissão especial, composta por cinco membros que ficou conhecida como “Comissão dos Cinco” e tinha por objetivo elaborar o anteprojeto da Constituição.

Após a realização deste anteprojeto, a nova Constituição Federal, promulgada em 1891, implantou a Federação e a República. Com base neste sistema e na harmonia entre as esferas que compunham o Estado, foi prevista a imunidade tributária, mais precisamente nos artigos 7, 8, 9,10 e 11, da Constituição então Vigente.

Quanto à Constituição de 1891, há que se falar também das grandes conquistas no âmbito das garantias constitucionais, vez que as autoridades se tornaram os representantes da sociedade, o que não constava no texto anterior, citando, a título de exemplo, a previsão do *habeas corpus* no texto constitucional.

No entanto, após a entrada em vigor da Constituição de 1891, ocorreram diversas crises e decretações de estado de sítio, o que gerou a reforma constitucional de 1926, fortemente marcada pelo autoritarismo. Na ocasião foram introduzidas alterações no instituto da intervenção da União nos Estados, no processo legislativo e no fortalecimento do Executivo.

A Constituição Federal promulgada em 1934 teve curta duração, entretanto, consagrou o princípio da igualdade em seu artigo 113, consolidou a competência tributária privativa da União, manteve as imunidades recíprocas entre os entes políticos e inovou ao estabelecer imunidades em relação ao exercício profissional de jornalistas e professores, alargando as hipóteses de imunidade.

A carta política de 1937, em seu artigo 32, “b” e “c”, trouxe fragmentos da imunidades dos templos de qualquer culto, também prevista na atual Constituição Federal. Introduziu ainda, como ensina o Prof. Ichihara⁷:

“a exclusão da incidência do imposto sobre a propriedade territorial em relação aos imóveis urbanos, a imunidade do imposto de vendas e consignações efetuadas, quando da primeira operação efetuada por pequeno produtor, como definido em lei estadual (...) e dos impostos na exportação de mercadorias de sua produção ao exterior, até o máximo de 5% ‘ad valorem’ (...)”

Após, a Constituição de 1945 isentou de imposto os produtos essenciais de consumo para as pessoas de pequena capacidade econômica (artigo 15, § 2º) e ainda, manteve as imunidades recíprocas (artigo 31) e as imunidades quanto á

⁷ ICHIHARA, op. cit.

propriedade territorial urbana e dos impostos de exportações nas situações expostas alhures.

Ampliou o rol das imunidades, trazendo de fato a imunidade dos templos de qualquer culto, dos bens e serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, desde que suas rendas fossem aplicadas integralmente no país (artigo 31 V “b”). Inovou ainda, ao prever a imunidade ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Havia também, a imunidade dos impostos direitos sobre os direitos autorais e remuneração de professores e jornalistas.

A Constituição de 1967, em seu § 1º, do artigo 19, inseriu de forma expressa que:

“Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Cumprir mencionar ainda que o artigo 20 da Constituição de 1967⁸:

“Muito se aproxima das imunidades previstas na CF/88, estabelecendo a imunidade recíproca (art. 20, III, “a”), extensiva às autarquias com as condições e as restrições estabelecidas (art. 20, § 1º); a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 20, III, “b”); a imunidade dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social (art. 20, III, “c”); as imunidades do livro, dos jornais e dos periódicos, assim como o papel destinada á sua impressão (art. 20, III, “d”).”

A Constituição Federal de 1969, cuja redação foi datada pela Emenda Constitucional nº 1/69 se comparada com a Constituição Federal de 1967, restringiu o campo da imunidade, mantendo apenas a imunidade recíproca (art. 19, III, “a”) extensiva à autarquias no que se refere ao patrimônio, renda e aos serviços vinculados às suas

⁸ ICHIHARA, op. cit. p. 145

finalidades essenciais ou delas decorrentes; aos templos de qualquer culto (art. 19, III, “b”); dos partidos políticos, de instituições de educação e de assistência social (art. 19, III, “c”); e do livro, do jornal e dos periódicos, assim como o papel destinado á sua impressão.

Manteve a imunidade das pequenas glebas rurais, já prevista na Constituição de 1967; a imunidade dos direitos de garantia ao campo de incidência do imposto de transmissão de qualquer título, de bens imóveis (art. 23, I); e a imunidade do imposto sobre transferência de prioridade como decorrência de desapropriação de imóveis rurais.

A atual Constituição Federal promulgada em 1988, prevê o instituto da imunidade tributária em seu artigo 150, que será objeto de estudo adiante, inclui ao campo das imunidades, as fundações dos partidos políticos, os sindicatos de trabalhadores; mencionou ser imperiosa a ausência de finalidade lucrativa das entidades assistenciais e de educação para efeito de imunidade tributária; estabeleceu imunidade recíproca das fundações públicas e manteve a imunidade recíproca entre os entes políticos.

4 CLASSIFICAÇÃO DE IMUNIDADE EM GENÉRICA E ESPECÍFICA

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Classificação do instituto da imunidade tributária pode dar-se de diversas formas, todavia, para o presente trabalho imperioso se faz à análise da classificação quanto a interpretação das formas imunizantes.

As formas imunizantes podem ser distintas pelo grau de abrangência da vedação constitucional, e podem ser classificadas em genéricas e específicas.

Nesta classificação, a imunidade genérica recebe este nome porque pode ser aplicada a todos os impostos, já a específica refere-se apenas a determinado tributo individualmente.

Passemos a análise de cada uma delas.

4.2 IMUNIDADE GENÉRICA

O artigo 150, IV, da Constituição Federal traz ao ordenamento as imunidades genéricas. Vejamos:

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

(...)

VI- Instituir imposto d]sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) Templos de qualquer culto;

c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistências sociais, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) Livros, jornais, periódicos, e o papel destinado a suas impressões.”

Tais imunidades vedam que as pessoas políticas tribuam qualquer imposto sobre o patrimônio, rendas e serviço nas situações elencadas neste dispositivo.

Fernando Ferreira Castellani⁹ ensina que:

“são chamadas de imunidades genéricas, pois seu campo de aplicação refere-se a todos os impostos. (...) afastam a incidência de todos os impostos previsto na CF.”

Seguindo o mesmo raciocínio, Regina Helena Costa¹⁰ conceitua imunidade genéricas:

“Primeiramente, as imunidades gerais ou genéricas, contempladas no artigo 150, VI, das Constituições, são assim denominadas porque têm

⁹ CASTELLANI, Fernando Ferreira. *Direito Tributário - Coleção OAB Nacional*. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 64

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias - Teoria e análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros Editores. 2001. p. 118

como diretriz hermenêutica a salvaguarda das diversas liberdades (religiosas, políticas, de informação etc) (...). Estão as imunidades genéricas contidas em normas de maior amplitude ou de maior abertura horizontal (...).”

Importante reiterar que o presente estudo se baseia exclusivamente à análise desta espécie de imunidade.

4.3 IMUNIDADE ESPECÍFICA

As imunidades específicas, também chamadas de tópicas ou específicas, são as normas constitucionais dirigidas a uma espécie tributária específica, ou ainda, as “que dizem respeito a um imposto ou exação que pode ser reconduzida a esta categoria tributária.”¹¹

Nesta mesma linha de raciocínio, Regina Helena Costa¹² esclarece que:

“as imunidades específicas “são circunscrita, em geral restrita a um raciocínio a um único tributo - e que pode ser um imposto, taxa ou contribuição -, e servem a valores mais limitados ou convencionais especiais.”

Essas imunidades estão previstas em artigos isolados ao longo do texto constitucional, quais sejam: artigo 149, § 2º , I; 153, § 2º, II, § 3º, III, § 4º II; 155. § 2º}, X, a, b, c e d, § 3º; 156, II, § 2º; 184, § 5º e 195, § 7º, como segue:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹¹ CARRAZZA, op. cit. P. 768

¹² COSTA, op. cit. p. 126

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

(...)

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

VI - propriedade territorial rural;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel

(...)

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

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

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

(...)

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

Assim são normas de abrangência limitada, restritas a um único tributo ou tipo de tributo, entretanto representam imunidades tributárias pois afastam a competência atribuída às pessoas políticas com relação a determinadas situações, condições ou bens, e, ainda que denominadas pelo próprio texto constitucional como “isenções”, devem ser admitidas como imunidades, pois não há espaço para o legislador infraconstitucional afastar a “isenção constitucional” citada.

5 DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADES E ISENÇÃO

Conforme amplamente demonstrado alhures, não há conceito único de imunidade na doutrina brasileira, todavia, o entendimento de que imunidade é vedação constitucional ao poder de tributar é pacífico.

Majoritário na doutrina também, o entendimento de que isenção é exceção da lei quanto á regra da tributação, ou seja, a situação excepcionada pela lei no que tange a tributação.

Assim, isenção e imunidade são institutos muito parecidos, já que o resultado prático de ambos é obstar a ocorrência de fato gerador.

Regina Helena Costa¹³ destaca as características comuns:

¹³ COSTA, op. cit. p. 107

“ (...) a imunidade e a isenção tem pontos em comuns: 1) ambas são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária - no caso da imunidade - e da hipótese de incidência tributária - no caso da isenção; 3) podem ter por objeto qualquer espécie tributária; 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais.”

Todavia, fácil perceber que a essência distintiva entre elas na fonte formal da qual provêm, sendo a imunidade proveniente da norma constitucional, enquanto a isenção de norma infraconstitucional.

Segundo os ensinamentos de Hugo de Brito Machado¹⁴:

“isenção é a exclusão, por lei, da parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de atribuição, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese da incidência da regra de tributação. (...) Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há neste caso, imunidade. A regra constitucional impede a incidência de regra jurídica de tributação”.

Fernando Ferreira Castellani¹⁵ entende que:

“isenção e imunidade são institutos diversos. A imunidade é uma regra constitucional que retira a competência do ente tributante. Isenção é uma causa legal (lei do ente competente) que determina que uma determinada pessoa, atividade ou bem não seja tributados”.

Assim, o que distingue estes institutos é a posição hierarquicamente superior da imunidade em relação à isenção, haja vista que a primeira se encontra disposta em texto constitucional, enquanto a segunda apenas em texto infraconstitucional.

¹⁴ MACHADO op. cit. p. 252

¹⁵ CASTELLANI, op. cit. p. 128

Desta forma, ainda que a imunidade e a isenção possuam aspectos semelhantes são institutos com essências diferentes, razão pela qual devem ser tratados de forma distinta.

Importante frisar que, ainda que o termo utilizado pela Carta Magna seja “isenção”, trata-se de hipótese de imunidade. É o que ocorre, por exemplo, com artigo 195, § 7º, da Constituição. Federal que assim dispõe:

“ Artigo 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendem às exigências estabelecidas em lei.” (g.n.).

Leandro Paulsen¹⁶, ao comentar o dispositivo transcrito alhures, não deixa dúvidas:

“ Como norma constitucional que proíba a tributação, para o custeio da seguridade social, das entidades beneficentes, cuida-se de imunidade e não, propriamente, de isenção. A imunidade condiciona o exercício da tributação, enquanto a simples isenção é benefício fiscal concedido pelo legislador e que pode ser renovado. A imunidade ora em questão não está à disposição do legislador, que não pode afastá-la.”

Outro não é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto ao tema. Senão, vejamos:

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2007. 9ª Ed. p. 544

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDÊNCIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ARTIGO 195, §7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas por lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no artigo 195, §7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no artigo 195, § 7º, da Constituição da república, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecidas em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedentes: RTJ 137/965. - Tratando-se de entidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -. Revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no artigo 195, § 7º, da carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. (g.n.).¹⁷

Portanto, torna-se evidente que a imunidade está expressa na Constituição Federal, enquanto a isenção é objeto de disposição legal, ainda que no texto constitucional esteja descrito como 'isenção', não há que se falar em isenção.

¹⁷ STF, RMS 22192/DF; Primeira Turma, Min. Relator Celso de Mello, DJ 19.12.1996

6 ESPÉCIES DE IMUNIDADES GENÉRICAS

6.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Ab initio, antes de adentrarmos no estudo detalhado de cada hipótese de imunidade genérica, faz-se necessário explicar as hipóteses previstas na Carta Magna, quais sejam:

“Artigo 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 uns dos outros;

b) Templos de qualquer culto;

c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, da entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos atendidos os requisitos da lei;

d) Livros, jornais, periódicos e o papel destinados a impressão.”

Assim , passaremos a estudar isoladamente cada uma das hipóteses supracitadas.

6.2 IMUNIDADES RECÍPROCA

A Imunidade recíproca está prevista, expressamente, no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal e tem por objetivo vedar a cobrança de imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços de um ente político sobre outro.

Importante dizer, que a imunidade recíproca decorre do princípio da isonomia das pessoas políticas.

O princípio federativo se baseia na federação como forma de organização do poder dentro do estado, com a repartição dos poderes e sem um ente federativo interfira em outro, preservando a autonomia de cada ente.

Roque Antonio Carraza¹⁸ ensina que a isonomia recíproca:

“decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais. Ora, isto a Constituição não tolera, tanto que escreveu nas cláusulas pétreas que não será sequer

¹⁸ CARRAZZA, op. cit.p. 695

objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir 'a forma federativa de estado'.”

O princípio da isonomia traz a idéia de igualdade entre as pessoas políticas, afastando a possibilidade de sobreposição de um ente sobre outro. Desta feita, não há que se falar em tributação por meio de impostos entre os entes, haja vista que a tributação pressupõe uma supremacia daquele que tributa em relação ao tributado.

Com efeito, ainda que não esteja expresso no texto constitucional, a imunidade recíproca abrange os demais impostos e não apenas os impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, isso porque o imposto apenas pode ser exigido daquele que está hierarquicamente abaixo do ente tributante, o que não ocorre entre os Estados.

Outro não é o posicionamento de Roque Antonio Carraza¹⁹. Vejamos:

“Só considerações de ordem histórica explicam, pois, a isenção desta alínea ‘a’ - como vista desnecessária, sob p aspecto técnico.

II- Postas estas idéias, fica fácil concluirmos que, no Brasil, a imunidade tributária da União, do estados, do Distrito Federal e dos Municípios estende-se a todos os impostos, e não apenas aos impostos sobre ‘patromônio, renda ou serviços, uns dos outros.’”

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado²⁰:

“ Não obstante seja expressa, no artigo 150, inciso VI, da vigente Constituição Federal, apenas e relação aos impostos, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange. Seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se

¹⁹ CARRAZZA, op. cit. P. 697

²⁰ MACHADO, op. cit. p. 307

*submete, porque é parte integrante do estado, que da mesma é titular.”
(g.n.)*

Ademais, vale ressaltar que o §2º do artigo 150, da Constituição Federal autoriza a extensão da imunidade recíproca às autarquias e fundações públicas, vejamos:

Artigo 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, uns dos outros;

(...)

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

Frise-se que as autarquias e fundações públicas são pessoas jurídicas de direito público, com autonomia gerencial e financeira para exercício, exclusivo, de atividades próprias do Estado, ou seja, não exercem atividade econômica.

Por esta razão, pode-se dizer que as autarquias e fundações são beneficiárias da imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal.

Outro não é o posicionamento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, vejamos:

“EMENTA: MATÉRIA TRIBUTÁRIA. IPTU. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA DOS ENTES POLÍTICOS. EXTENSÃO ÀS

*AUTARQUIAS. ALÍNEA A DO INCISO VI DO ART. 150 DA MAGNA CARTA. PRECEDENTES. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (TIP) E TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA (TLP). INEXIGIBILIDADE. ATIVIDADES ESTATAIS QUE NÃO SE REVESTEM DAS CARACTERÍSTICAS DE ESPECIFICIDADE E DIVISIBILIDADE. A imunidade tributária recíproca dos entes políticos, prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Magna Carta, "é extensiva às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes". Precedentes: AI 495.774-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, e os REs 212.370-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence; e 220.201, Relator o Ministro Moreira Alves. É assente nesta colenda Corte que as taxas de iluminação pública e de limpeza pública se referem a atividades estatais que se traduzem em prestação de utilidades inespecíficas, indivisíveis e insuscetíveis de serem vinculadas a determinado contribuinte, não podendo ser custeadas senão por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Agravo desprovido."*²¹

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. AUTARQUIA ESTADUAL. C.F., art. 150, VI, a, § 2º.

- I. A imunidade tributária recíproca dos entes políticos $\frac{3}{4}$ art. 150, VI, a $\frac{3}{4}$ é extensiva às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. C.F., art. 150, VI, a, § 2º. Precedentes.*
- II. Mandado de Segurança. Verba honorária: descabimento (Súmula 512-STF).*
- III. RE provido. Agravo regimental provido em parte."*²²

²¹ STF, AI 463910 AgR/MG, 1ª Turma, Min. Relator Carlos Britto, DJ 08.09.2006

²² STF, Ag R no RE 204453/MG, 2ª Turma, Min. Relator Carlos Velloso, DJ 18.03.2005

Outrossim, insta destacar que o instituto da imunidade recíproca apenas beneficia o ente estatal que desempenha as suas atividades típicas, o que quer dizer que estará excluída do benefício da imunidade recíproca toda pessoa política que explorar a atividade econômica.

Desta feita, estarão excluídas do benefício as pessoas jurídicas de direito público enquanto exercerem atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços ou tarifas. É o que prevê o § 3º do artigo 150, da Constituição Federal, *in verbis*:

“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, uns dos outros;

(...)

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

Insta ressaltar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal entende que as sociedades de economia mista, assim como as empresas públicas gozam da mesma imunidade sempre que explorarem serviços públicos. Vejamos.

“EMENTA Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte.

1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição Federal.

*2. Ação cível originária julgada procedente”.*²³

Assim, as pessoas da Administração Pública Indireta deverão ser tributadas sempre que explorarem atividade econômica, vez que passam a concorrer com o setor privado e, caso fossem beneficiárias da imunidade, teriam tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa, sendo prejudicial à economia.

Este é o posicionamento majoritário do Egrégio Supremo Tribunal Federal. Vejamos.

“EMENTA Incra. Imunidade tributária. Exploração de unidade agroindustrial. Ausência de configuração de atividade econômica capaz de impor o regime tributário próprio das empresas privadas.

1. A atividade exercida pelo Incra, autarquia federal, não se enquadra entre aquelas sujeitas ao regime tributário próprio das empresas privadas, considerando que a eventual exploração de unidade agroindustrial, desapropriada, em área de conflito social, está no âmbito de sua destinação social em setor relevante para a vida nacional.

²³ STF, ACO 959/RN, Tribunal Pleno. Min Relator Meneses Direito, DJE 16.05.2008

2. A imunidade tributária só deixa de operar quando a natureza jurídica da entidade estatal é de exploração de atividade econômica.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.”²⁴

Pelo exposto, é possível concluir que a imunidade recíproca está expressamente prevista na Constituição Federal em seu artigo 150, VI, decorrendo do princípio federativo e da isonomia das pessoas políticas.

Conclui-se também que a imunidade é extensiva a todos os impostos e aplicável a favor de qualquer ente da administração pública, seja direta ou indireta, desde que não pratiquem atividade econômica.

6.3 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade em referência está prevista no art 150, inciso VI, alínea “b” da Carta Magna, e compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais dos templos de qualquer culto.

Tal imunidade provém da concepção de que a República Federativa do Brasil é um país laico, o que se verifica pela leitura dos artigos 5º, em seus incisos VI, VII e VIII, e 19, inciso I, todos da Constituição Federal, que preserva a liberdade religiosa e visa proteger a liberdade religiosa dos cidadãos. Vejamos:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

²⁴ STF, RE 242827/PE, 1ª Turma. Min Relator Menezes Direito. DJ 24.10.2008

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;

(...)

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;'

Assim, é fácil perceber que a imunidade dos templos visa assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais.

Nesse passo, é possível concluir que a imunidade dos templos de qualquer culto não alcança tão somente o local destinado a sua realização, mas sim, a todos os bens, situações ou ações praticadas para a finalidade religiosa.

Hugo de Brito Machado²⁵ registra que:

²⁵ MACHADO, op. cit. p. 308

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

NA mesma linha, Roque Antonio Carrazza²⁶ destaca que:

“a palavra templos tem sido entendida com uma certa dose de liberdade. São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se anexos dos templos todos os locais que tornam possível, isto é, viabilizam, o culto ou dele decorrem. Assim, são anexos dos templos, em termos da religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério, etc”.

Neste ponto, é importante destacar que a imunidade em questão não se estende às atividades que não estejam vinculadas às finalidades essenciais dos templos, é o que corrobora o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal, como segue:

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

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

Consoante o artigo acima transcrito, caso a atividade exercida destoe da finalidade essencial, não será agraciada pela imunidade em comento.

²⁶ CARRAZZA, op. cit. p. 718

Todavia, há divergência doutrinária quanto à extensão do termo “finalidades essenciais”.

Explicando melhor, existe uma corrente doutrinária que entende descaber a incidência da imunidade na receita auferida em atividades desligadas das finalidades essenciais dos templos.

Nesse sentido, Yoshiaki Ichihara²⁷ entende que:

“Tudo aquilo que fugir do âmbito da ‘finalidade essencial’, seja decorrente da atividade econômica regida por normas de direito provado em geral ou não, está fora da imunidade aqui em comento.”

Em contrapartida, há também entendimento doutrinário no sentido de que as entidades imunes podem prestar serviços, auferir rendas e adquirir patrimônio mesmo que por meio de atividades não diretamente relacionadas com as finalidades essenciais destas instituições, sem perder a imunidade dos templos de qualquer culto, desde que os recursos obtidos sejam destinados à sua atividade fim.

Fernando Ferreira Castellani²⁸ ensina:

“tem se dado mais relevância à destinação dos recursos. Com isso, passa-se a busca da existência ou não da vinculação em sua aplicação, independente da origem da receita. Assim, acaba-se por estender a imunidade às receitas não originadas com as atividades relacionadas à própria igreja, desde que sua aplicação integral seja para a prática do culto religioso e de seus elementos relacionados”.

Data venia, não compartilhamos deste posicionamento, uma vez que entendemos que, ainda que os valores obtidos sejam convertidos para a manutenção da atividade essencial da entidade, fica afastada a imunidade em estudo, pois, assim

²⁷ ICHIHARA, op. cit. p. 239

²⁸ CASTELLANI, op. cit. p. 68

como o próprio Estado, que quando passa a praticar atividade econômica perde a imunidade recíproca, também os templos de qualquer culto devem perder a imunidade que lhes cabe quando adentrarem a esta esfera, qual seja, a prática de atividade econômica.

Depreende-se, desta forma, que a imunidade dos templos de qualquer culto tem por objetivo principal a liberdade religiosa do país, deixando de incidir, porém, quando as atividades praticadas pelos administradores dos templos religiosos adquirirem cunho econômico, fazendo, inclusive, concorrência desleal com empresários que pratiquem aquela mesma atividade.

6.4 IMUNIDADES DOS PARTIDOS POLÍTICOS, DAS ENIDADES SINDICAIS E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS

Preceitua a Lei Maior ser vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, *in verbis*:

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

(...)

VI - instituir imposto 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 inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

Assim, nos termos do dispositivo legal acima mencionado, é vedado à União, aos Estados, ao Município e aos Distrito Federal instituir sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos “partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social”, atendidos os requisitos da lei.

Da leitura do texto constitucional supracitado, depreende-se que para a exigência da imunidade nele prevista, faz-se necessária a existência de lei que o regulamente. Restado evidente, portanto tratar-se norma constitucional de eficácia limitada.

Norma de eficácia limitada é aquela que depende de regularização, que não é Código Tributário Nacional, definiu os seguintes requisitos que devem ser cumpridos pelas instituições de educação e assistência social consideradas imunes:

“Art. 9º É vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I- instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o dispositivo nos artigos 21, 26 e 65;*
- II- cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;*
- III- estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;*
- IV- cobrar imposto sobre*
 - a) o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros;*
 - b) templos de qualquer culto;*

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e das assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”.

“Art. 14 O dispositivo na alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referida:

I-não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (redação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001);

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.”

Os requisitos do artigo 14, do Código Tributário Nacional foram instituídos para que a imunidade tributária em consonância com o objetivo almejado pelo legislador constitucional, não seja desviada de seu intuito inicial, qual seja, de desonerar de impostos às pessoas jurídicas mencionadas que não tem a finalidade de gerar lucros e que desempenham as atividades que seriam atribuições do estado.

Sendo assim, desde que cumpram com os requisitos elencados acima, as instituições já mencionadas serão consideradas imunes.

Hugo de Brito Machado²⁹ ensina que:

“a imunidade das instituições de educação e assistência social, todavia, é condicionada. Só existe para aquelas instituições sem fins lucrativos (...). É razoável, todavia, entender-se que o não ter finalidade lucrativa pode traduzi-se no atendimento dos requisitos do artigo 14, do Código Tributário Nacional.”

Vale observar que requisito “a ausência de finalidade lucrativa” se refere apenas quanto às instituições de educação e de assistência social, haja vista que os partidos políticos, suas fundações e as entidades sindicais são pessoas jurídicas que, essencialmente, não visam o lucro.

Neste caso, vale ressaltar que o pagamento dos funcionários e administradores não afasta e não representa violação aos preceitos da imunidade e, portanto, não afasta a imunidade, desde que o valor pago na remuneração seja equivalente às funções desenvolvidas.

Assim, desde que comprovado o efetivo exercício da função, bem como o recebimento de salário compatível com o mercado, entendemos que existem bons argumentos para defender o pagamento feito aos dirigentes pelo exercício de função técnica, cuja remuneração deverá estar em conformidade com as atividades efetivamente exercidas.

Sobre a possibilidade de remuneração de dirigentes já se manifestou a Professora Misabel Abreu Machado Derzi³⁰:

“Igualmente incompatível a exigência da inexistência de remuneração de dirigentes e administradores das entidades imunes. Remuneração de serviços prestados não configura distribuição de lucros ou participação nos resultados ou no patrimônio. A diferenciação é

²⁹ MACHADO, op. cit. p. 309

³⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*. São Paulo: 1998. 2ª Ed. p. 176

elementar. Injustificável frente à Constituição Federal confundir inexistência de fins lucrativos - características presente no artigo 150, VI, c - com pagamento de remuneração a dirigentes das pessoas imunes. A fraude acaso existente não se combaterá dessa maneira, Outros artifícios remuneratórios poderão ser criados, sob outros títulos.”

Quanto à exigência de escrituração de suas receitas em livros, convém esclarecer que se trata de obrigações acessórias composta ao contribuintes que deve ser cumprida sob pena de sofrer ônus tributante. No entanto, a escrituração não precisa atender a todas as regras contábeis, apenas comprovar o cumprimento dos requisitos elencados no artigo 14, do Código Tributário Nacional.

Importante ressaltar, também que *“ainda que as instituições de ensino cobrem mensalidades pesadas e que obtenham renda elevada, gozam da imunidade desde que apliquem todos os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais no Pis, mantenham escrituração regular e não distribuam lucro.”*³¹

Quanto à imunidade que se designa aos partidos políticos e suas fundações, importante dizer que se funda nos direitos liberais, juntamente aos direitos políticos a diversificação partidária.

O mesmo raciocínio leva ao objetivo a imunidade prevista para as entidades sindicais, que *prestigia a liberdade de associação sindical e reflete a relevância das entidades sindicais diante da vigência ordem jurídica.*

Insta esclarecer que as entidades sindicais imunes são apenas as entidades sindicais dos trabalhadores, excluindo-se as entidades patronais, que obviamente possuem de mais recursos para a manutenção de suas atividades.

Pelo exposto, pode-se concluir que para que as instituições trazidas pelo artigo 150, VI, alínea c, da Constituição Federal sempre que atentas aos requisitos do artigo 14,

³¹ PAULSEN, op. cit. p. 246

do Código Tributário Federal, são agraciadas pela imunidade tributária constitucional.

6.4.1 INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA Nº 724 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ainda quando à imunidade prevista no artigo 150, VI, alínea c, há de falar-se sobre a edição da Súmula nº 724 pelo Supremo Tribunal Federal.

A Sula em referência foi editada em 2003 e refere-se à cobrança de Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU às pessoas jurídicas elencadas no artigo 15, VI, c, da Constituição Federal, *in verbis*:

“Súmula nº 724

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

Com a edição da súmula supracitada o Supremo Tribunal Federal rechaçou qualquer entendimento de que as entidades beneficiadas poderiam ser tributadas no caso de auferirem renda.

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal dispõe seis acórdãos como precedentes à edição da Súmula nº 724. vejamos:

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, ALÍNEA C DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO SOBRE IMÓVEL DA PROPRIEDADE DA ENTIDADE.

A norma inserta no art. 150, inciso VI, alínea c, da CF prevê a imunidade fiscal das instituições de assistência social, de modo a impedir a obrigação tributária, quando satisfeitos os requisitos legais.

Tratando-se de imunidade que cobre o patrimônio, rendas e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição social são de uso direto ou são locados.

Recurso improvido.³²

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO PATRIMÔNIO DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CF, ART. 150, VI, C):

Sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.³³

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO PATRIMÔNIO DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO, SEM FINS LUCRATIVOS (FUNDAÇÃO AUTÁRQUICA MENTEDORA DA UNIVERSIDADE FEDERAL) (CF, ART. 150, VI, C):

Sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.³⁴

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ENTIDADE DE EDUCAÇÃO. IPTU. IMUNIDADE

O Plenário desta corte, ao julgar o RE 217.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (art. 150, VI, C, da Constituição) se aplica para afastar a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Por outro lado, com base nesses precedentes do Plenário, esta primeira turma, ao julgar o RE 217.233, entendeu que a referida

³² STF, RE 286.692-0/SP. 1ª Turma, Min. Relator Ilmar Galvão. DJ 16.03.2001

³³ STF, RE 273.718-6/SP. Tribunal Pleno, Min. Relator Sepúlveda Pertence, DJ 06.09.2001

³⁴ STF, RE 217.233/RJ, 1ª Turma, Min. Relator Ilmar Galvão. DJ 14.09.2001

imunidade também alcança as instituições de educação nas mesmas circunstâncias.

Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.

Recurso Extraordinário conhecido e provido.³⁵

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SENAC. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINALIDADES LUCRATIVA. ITBI. IMUNIDADE.

(...)

Esta Corte, por seu plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (art.150,VI,'c',da Constituição) se aplica para afastar a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiro, desde que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Por entidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição Por ela imóvel locado a terceiro. Destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais.

Recurso Extraordinário não reconhecido.³⁶

RECURSO EXTRAORDINÁRIO, AGRAVO REGIMENTAL. 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ART. 150. VI. C. DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 3. NÃO IMPEDE O ALCANCE DO BENEFÍCIO A CIRCUNSTÂNCIA DE O IMÓVEL ENCONTRAR-SE LOCADO. 4. IMPOSSIBILIDADE DE SE DISCUTIR SOBRE A DESTINAÇÃO DA RENDA OBTIDA COM O ALUGUÉL. INVIABILIDADE DE REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 279.5. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.³⁷

³⁵ STF, RE 231.928-9/MG, 1ª Turma, Min. Relator Moreira Alves, DJ 14.12.2001

³⁶ STF, RE 235.737-3/SP, 1ª Turma, Min. Relator Moreira Alves, DJ 17.05.2002.

³⁷ STF, Ag no RE 203.248-4/MG, 2ª Turma, Min. Relator Gilmar Mendes, DJ 25.10.2002

A edição da súmula número 724 pôs fim a qualquer discussão doutrinária acerca da tributação das pessoas elencadas na alínea c, do art. 150, da Lei Maior quando alugam imóveis de propriedade.

No entanto, para que, de fato, seja apreciada a imunidade fez-se necessário que toda a renda obtida no aluguel seja revestida as finalidades essenciais desta entidade.

6.5 IMUNIDADE DO LIVRO, JORNAL E PERIÓDICOS

A Carta Magna promulga em 1988 manteve a imunidade dos livros, jornais, periódicos do papel destinado à sua impressão.

Vale dizer que a imunidade em referência é objetiva, ou seja, esta imunidade vigora independentemente do proprietário do livro, jornal, periódico ou papel.

Ademais, tal imunidade deve ser compreendida em seu sentido finalístico, assim não há que se falar em tributação de qualquer ato ou meio indispensável para a sua produção. Isso quer dizer que a imunidade deve estar presente em todo o desenrolar da produção do livro, do jornal ou do periódico.

Por esta razão, o Supremo Tribunal Federal entende que não há incidência de impostos sobre qualquer material, equipamento, ou ainda, instrumento que sejam destinados à fabricação destes objetos. Vejamos:

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

também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos”.³⁸

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART.150, VI, “D” DA CF/88. “ÁLBUM DE FUGURINHAS”. ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e 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 artísticos 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 infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.*³⁹

Assim, por meio da edição do inciso VI, alínea “d” do artigo 150 da Constituição Federal, resta cristalino que a intenção do legislador constituinte foi facilitar a discussão da cultura e das informações em geral e garantir a liberdade de comunicação, por meio da redução dos custos do produto final em decorrência da imunidade tributária.

Desta forma, o legislador ordinário não limitou a abrangência da imunidade constitucional a somente aquelas operações que estiverem diretamente relacionadas ao livro, jornal ou periódico. Pelo contrário, a expressão escolhida aumentou o ânimo de abrangência da norma para que fossem consideradas imunes quaisquer operações que envolvem o livro, jornal ou periódicos.

³⁸ STF, RE 174.476/SP, Tribunal Pleno, Min. Relator Maurício Corrêa, DJ 12.12.1997

³⁹ STF, RE 221.239/SP, 2ª Turma, Min. Relator Ellen Gracie, DJ 06.08.2004

Neste ponto, importante ressaltar que a doutrina moderna entende que a imunidade destinada aos objetivos descritos no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser estendida aos chamados “livros eletrônicos”, que seriam os discos, os disquetes e os CD-Roms; lista telefônica; e álbum de figurinha, entre outros.

Isso porque estes doutrinadores entendem que os objetos eletrônicos mencionados realizam, de fato, a mesma tarefa dos livros, no sentido literal da palavra, já que exercem de forma eficaz transmissão de conhecimento aos destinatários finais.

Roque Antônio Carraza ensina que:⁴⁰

“devem ser equipados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem as vezes ou, até, o substituem”.

Hugo Brito Machado⁴¹ compartilha do mesmo entendimento. Vejamos:

“ Questão das mais relevantes consiste em saber se a imunidade dos livros, jornais e periódicos, e o papel destinado a sua impressão, abrange os produtos de moderna r]tecnologia, como os CD-roms e os disquetes para computadores.

A melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o contribuinte considerou importante para a nação. A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade da expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inevitável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe.”

Da mesma forma, são imunes revistas e lista telefônicas, vez que também transmitem informações ao leitor. Outro não é o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal da Justiça, *in verbis*:

⁴⁰ CARRAZZA, op. cit. p. 748

⁴¹ MACHADO, op. cit. p. 311

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 19. III. 'D'. DA C.F.). I.S.S. - LISTAS TELEFÔNICAS. A EDIÇÃO DE LISTAS TELEFÔNICAS (CATALOGOS OU GRIAS) E IMUNE AO I.S.S., (ART. 19, III, 'D', DA C.C.).

Mesmo que nelas haja publicações pagas, se a forma 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 de se entender que não estão excluídos as imunidade os 'periódicos' que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discutivo, 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 mandato de segurança.⁴²

TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. EXIGÊNCIA D IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS) SOBRE A EDITORAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO INDUSTRIAL E DISTRIBUIÇÃO DE LISTAS TELEFÔNICAS INQUINADA OFENSA AO ARTIGO 19, III, D, DA CARTA DE 1969.

Orientação jurisprudencial do STF, no sentido de que 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 publica, como é o caso das listas telefônicas". Recuso provido.⁴³

De outra forma não poderiam ser tratados os álbuns de figurinhas, isso porque ainda que não tragam qualquer informação, estimulam o raciocínio, a criatividade e possuem grande caráter pedagógico para as crianças, alcançando o objetivo da norma imunizante.

Este entendimento é pacífico no Supremo Tribunal Federal:

⁴² STF, RE 101.441/RS, Tribunal Pleno, Min. Relator Sydney Sanches, DJ 19.08.1988

⁴³ STF, RE 134.071/SP, 1ª Turma, Min. Relator Ilmar Galvão, DJ 30.10.1992

CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D", DA CF/88. "ALBUM DE FIGURINHA". ADMISSIBILIDADE.

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 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. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (g.n.)⁴⁴

EMENTA Álbum de figurinha. Imunidade tributaria. Art. 150. VI, "d", da Constituição Federal.

Precedentes da Suprema Corte. 1. Os álbuns d figurinhas e os respectivos cromos adesivos estão alcançados pela imunidade tributária prevista no artigo 150. VI, "d", da Constituição Federal. 2. Recurso extraordinário desprovido. (g.n.)⁴⁵

Todavia, quanto aos papeis destinados à fotografia, o entendimento jurisprudencial não acompanha os demais. O Supremo Tribunal federal entende que as tintas e os filmes fotográficos não integram os objetivos imunizantes. Vejamos:

EMENTA: LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO. O plenário do Supremo Tribunal Federal, em recentes julgamentos

⁴⁴ STF, RE 221.239/SP, 2ª Turma, Min. Relator Ellen Gracie, DJ 06.08.2004

⁴⁵ STF, RE 179.893/SP, 1ª Turma, Min. Relator Menezes Direito, DJ 30.05.2008

(RE 190.761 e 174.476), versando a imunidade prevista no dispositivo constitucional em referencia, entendeu ser ela restrita, no que tange a equipamentos e insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel ou qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão. Acórdão que dissentiu desse entendimento ao entender estar o abrigo do privilegio constitucional tintas e filmes fotográficos, que, evidentemente, não são assimiláveis ao papel de impressão. Conhecimento e provimento do recurso.⁴⁶

Desta forma, concluímos que a imunidade protege o meio material para a divulgação de informação, ou seja, livros, jornais, periódicos, listas telefônicas, álbuns de figurinha, etc. E, ainda, todo o material utilizado para a sua fabricação.

⁴⁶ STF, RE 267.690/SP, 1ª Turma, Min. Relator Ilmar Galvão, DJ 10.08.2000

7 CONCLUSÃO

Em razão de todo o exposto no presente trabalho podemos concluir que a imunidade tributária prevista no artigo 150 da Constituição Federal é uma limitação ao poder de tributar conferido aos entes políticos que não fere o princípio da isonomia, constituindo-se inegavelmente como parte da fixação da competência tributária constitucional, sendo portanto uma das regras de Competência Tributária.

No que tange aos institutos da imunidade e isenção, restou evidente que a principal diferença entre eles está no fato de que a imunidade está expressa na Constituição Federal, ainda que conste com o título de “isenção”, enquanto a isenção de fato é objeto de disposição legal, podendo o legislador dispor desta última como lhe convier, o que não acontece com as imunidades.

Outrossim, quanto às hipóteses previstas no artigo 150, VI da Constituição, é possível concluir que cada uma delas possui sua finalidade social, isso porque as normas imunizantes fazem com que a tributação não inviabilize alguns direitos constitucionalmente protegidos.

Assim, imunidade recíproca decorre de princípios constitucionais, e além de obstar que um ente cobre tributo de outro ente, é extensiva às pessoas da administração pública indireta desde que não pratiquem atividade econômica.

A imunidade recíproca também pode ser estendida a todos os impostos.

Depreende-se também que a imunidade dos templos de qualquer culto tem por escopo tem por escopo garantir a liberdade religiosa de todo o país.

Neste ponto vale dizer que restou demonstrado no deslinde deste trabalho que alguns doutrinadores entendem que, ainda que a atividade exercida pelos templos imunes não sejam diretamente relacionadas às suas finalidades essenciais, a imunidade estará presente desde que a renda obtida seja convertida para a manutenção de sua atividade fim. Entretanto, outros professores, cujo entendimento tem nosso apoio, deixam claro que quando a atividade praticada pelos templos tem caráter econômico, a prerrogativa da imunidade não deve incidir sob pena de afronta ao princípio da livre concorrência e ainda desestabilização econômica sistêmica.

Quanto à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF, podemos afirmar que sempre que verificados os requisitos elencados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, os partidos políticos, as entidades sindicais e as instituições de caráter educacional ou assistencial são beneficiadas por tal benefício.

Importante ressaltar que o STF, com a edição da súmula 724, autorizou a extensão da imunidade para os imóveis de propriedade das pessoas disposta no artigo desde que a renda obtida no aluguel seja revertida às finalidades essenciais destas entidades.

Por fim, restou evidenciado que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Carta Constitucional tem por objetivo garantir a disseminação da cultura à todos os cidadãos, razão pela qual protege o meio material para a divulgação de informação, ou seja, livros, jornais e periódicos e todo o material utilizado para sua fabricação.

Desta forma, por todo o exposto, fácil concluirmos a grande importância do instituto da imunidade tributária genérica no nosso ordenamento jurídico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva. 2ª Ed, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor. 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília. DF: Senado, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966).

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores. 22ª Ed. 2006

CASTELLANI, Fernando Ferreira. *Direito Tributário - Coleção OAB Nacional*. São Paulo: Saraiva. 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias - Teoria e análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros Editores. 2001

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores. 28ª Ed, 2007

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades*. São Paulo: Editora Resenha Tributária. 1990.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 9ª Ed. 2007.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*. São Paulo: 1998.

RUSSO, Luciana. *Direito Constitucional - Coleção OAB Nacional*. São Paulo: Saraiva. 2009.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. *Imunidade Tributária das Instituições sem fins lucrativos*. São Paulo: MP Editora. 2005.