

PESQUISAS
TRIBUTÁRIAS
Nova Série – 4

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Coordenador

Ives Gandra da Silva Martins

Conferencista inaugural

José Carlos Moreira Alves

Relatório do XXII Simpósio

Fátima F. Rodrigues de Souza e

Vittorio Cassone

 **Centro de
Extensão
Universitária**

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

CO-EDIÇÃO

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

HELENILSON CUNHA PONTES

SUMÁRIO: 1. Posição da questão – 2. Questões.

1. Posição da questão

Interpretar, buscando decidir, questões relacionadas à imunidade tributária, diante do direito positivo brasileiro, implica uma tarefa de compreensão (atribuição de sentido) dos enunciados previstos na Constituição Federal, notadamente no que tange à disciplina do Sistema Tributário Nacional.

O direito brasileiro particulariza-se pela constitucionalização da divisão das competências tributárias entre os três diferentes níveis federais (União, Estados e Distrito Federal, e Municípios) de poder. A rigidez na divisão constitucional de competências tributárias é uma conseqüência da preocupação do constituinte em assegurar a efetividade do modelo federal de Estado constitucionalmente adotado. Federalismo só é possível com um nível de descentralização de receitas tributárias que permita a manutenção própria das respectivas unidades federadas.

A Constituição brasileira, é por todos sabido, não cria tributos, mas tão-somente atribui a competência às unidades federadas para que os mesmos os criem. A Constituição, portanto, prevê tão-somente a regra de competência para que os entes federais, no âmbito das suas respectivas atribuições, disciplinem legislativamente as hipóteses de incidência dos tributos que, pela Constituição, lhes competem.

Simultaneamente à regra de atribuição de competência aos respectivos entes federados, a Constituição taxativamente estabelece as “limitações constitucionais ao poder de tributar”. À regra de competência expressa (“compete a ...”) seguem outras regras que disciplinam o exercício desta competência.

Em que consistem estas regras que conferem competências em matéria tributária rigidamente fixadas na Constituição Federal brasileira? Como se opera o processo de interpretação/aplicação dessas regras? A

nossa concepção do tema funda-se em três pautas (pressupostos metodológicos da compreensão) primordiais.

A *primeira pauta* consiste em conceber a interpretação do direito como o processo intelectual através do qual, partindo-se de fórmulas lingüísticas contidas nos textos jurídicos, chega-se à determinação de seu conteúdo normativo, isto é, parte-se dos significantes (*significanti*) (os enunciados lingüísticos) aos significados (*significati*).¹

Necessário, antes tudo, distinguir o texto normativo concretizado no enunciado lingüístico (*significanti*) da norma jurídica (decisional), enquanto comando normativo (*significati*). Aquele é o objeto sobre o qual se debruça o intérprete do direito; esta é o produto do labor interpretativo. Interpretar o direito é, portanto, transformar o texto, enunciado lingüístico, mediante atribuição de sentido, em norma jurídica, comando normativo dotado de força cogente. Interpretar o direito é decidir atribuindo sentido aos textos normativos.² A interpretação, portanto, é uma tarefa prática que envolve sempre uma decisão atributiva de sentido.

A *segunda pauta* consiste em reconhecer que o processo de interpretação e aplicação do direito desenvolve-se ontologicamente inserido em um contexto sistêmico. A norma jurídica somente adquire tal qualidade quando concebida dentro de um ordenamento jurídico.³ Em outras palavras, o intérprete do direito nunca interpreta e aplica apenas um texto normativo, mas sempre o ordenamento jurídico diante do qual a norma jurídica (decisional) é construída.

Ora, se aplicar o direito é, em última análise, aplicar o ordenamento, interpretar e aplicar as regras de competências tributárias é, sobretudo, aplicar a Constituição Federal. Compreender – para aplicar – as regras de

(1) ZAGREBELSKY, Gustavo. *Manuale di diritto costituzionale*. Torino : UTET, 1990. v. 1. p. 68.

(2) Neste sentido, Friedrich Müller (*Discours de la méthode juridique*, Léviathan. Paris : PUF, 1996. p. 168) acentua a distinção entre texto normativo e norma jurídica e afirma que o texto normativo é tão somente a “parte emergente de um iceberg”. Vale dizer, como a interpretação jurídica nunca é somente de um texto normativo isolado, mas, na realidade, de todo o direito, aquele é tão-somente uma pequena amostra do objeto sobre o qual o intérprete desenvolve sua atividade.

(3) Vale lembrar a clássica lição de Norberto Bobbio segundo a qual uma norma é jurídica não porque possui sanção organizada à sua inobservância, mas porque pertence, está inserida (*appartenenza*) em um sistema jurídico: “Quando io mi pongo di fronte ad una norma singola e mi domando se sia o no una norma giuridica, il criterio della giuridicità non è certamente la sanzione, ma l'appartenenza al sistema, ovvero la validità, nel sentido già chiarito di riferibilità di quella norma ad una delle fonti di produzione normativa riconosciute come legittime. La sanzione ha riguardo non alla validità ma all'efficacia, e abbiamo già visto che una norma singola può essere valida senza essere efficace” (*Teoria della norma giuridica*. Torino : G. Giappichelli, 1958. p. 207-208).

competências tributárias no ordenamento jurídico brasileiro é mais do que nunca concretizar a Constituição Federal em todo o seu arcabouço. Reconhecer um ente político como competente para instituir e exigir determinado tributo é mais do que aplicar uma regra isolada de competência; é, sobretudo, aplicar a Constituição Federal, pois, na feliz expressão de Eros Roberto Grau, “não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços”.⁴

A *terceira pauta* consiste em compreender as regras de competência tributária como normas constitutivas que *estabelecem condições* (necessárias, ou suficientes, ou necessárias e suficientes) para a realização de um certo ato normativo.⁵

O conteúdo normativo da regra de competência compõe-se, assim, de um *plexo de condições* sob o qual o direito admite o exercício de um determinado poder normativo. Conceber a regra de competência como um conjunto articulado de condições para o exercício de um poder normativo implica em reconhecer o caráter sistêmico da mesma. Em outras palavras, se a regra de competência, na realidade, consubstancia um *conjunto articulado de condições normativas pressupostas ao exercício do poder*, logo, o exercício deste poder nunca terá como fundamento legal apenas *um enunciado* do direito positivo, mas *sempre um conjunto* deles.

Admitindo-se a utilidade dessas três pautas, pode-se afirmar que as normas de competência tributária não são aquelas escritas nos textos dos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal, mas o produto da interpretação de todo o Texto Constitucional do qual esses três enunciados são apenas uma parcela. O processo de interpretação e aplicação das normas de competência não se desenvolve sem o apelo do intérprete/aplicador a todo o articulado de sentido da Constituição Federal.

A formulação pelo intérprete de uma norma jurídica (decisional) de competência tributária *não* é mero resultado da inteligência de texto

(4) Afirma este autor que: “A interpretação de qualquer norma da Constituição [leia-se: qualquer texto] impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dela – da norma – até a Constituição.

Uma norma jurídica isolada, destacada, desprendida do sistema jurídico, não expressa significado normativo nenhum” (*A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo : Malheiros, 1997. p. 176-177).

(5) Cf. ATIENZA, Manuel e MANERO, Juan Juiz. “Sulle regole che conferiscono poteri”. *Analisi e diritto* (1994) – ricerche di giurisprudenza analitica, org. Paolo Comanducci e Riccardo Guastini. Torino : Giappichelli, 1994. p. 55-84; e *Adversus Pompeyanos*. A proposito de alcune critiche alla nostra concezione delle regole che conferiscono poteri. *Analisi e diritto* (1995) – ricerche di giurisprudenza analitica, org. Paolo Comanducci e Riccardo Guastini. Torino : Giappichelli, 1995. p. 238-251.

normativo-constitucional onde se insere a expressão “compete à...” (arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal). A perfeita compreensão da norma jurídica que atribui competência tributária somente se dá quando esta é tomada em toda a sua plenitude, isto é, quando é considerado todo o conjunto de condições pressupostas ao exercício do poder normativo.

Assim sendo, a imunidade tributária *não* é regra constitucional que recorta a competência dos entes políticos para tributar certos atos, fatos ou pessoas, *nem mesmo* regra que limita constitucionalmente a competência dos entes políticos. O texto normativo onde se inscrevem os enunciados imunizantes são, na realidade, *mais uma* das condições que compõem o conteúdo normativo da norma jurídica de competência tributária.

O enunciado imunizante não limita, nem recorta, a norma de competência tributária simplesmente porque esta somente surge após a consideração de todas as condições normativas pressupostas no Texto Constitucional para o exercício do poder de instituir e exigir tributos, do qual os textos imunizantes são apenas mais uma espécie. Vale dizer, a norma de competência tributária é o resultado da consideração, pelo intérprete do direito, de todas as condições previstas, em sua maioria, no arcabouço constitucional como pressuposto para o exercício do poder de instituir tributos.

O texto da regra imunizante (*significanti*) é mais uma condição a ser observada pelo intérprete na formulação da norma de competência tributária (*significati*), ao lado, portanto, de todo o rol de condições constitucionalmente previstas para o exercício da função legislativa de instituição de tributos. A imunidade tributária, desta forma, não é enunciado que consubstancia “limitação” ao poder de tributar como solenemente declarado no Texto Constitucional pelo simples fato de que este poder de tributar somente é admitido constitucionalmente, após considerados os enunciados imunizantes, e, de resto, todo o rol constitucional de condições para o exercício da função legislativa de instituir tributos, a saber, o princípio da estrita legalidade tributária, da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade, e assim por diante.⁶

⁽⁶⁾ Como as normas de competência tributária são o resultado da interpretação das condições pressupostas ao exercício da função legislativa, previstas em todo o ordenamento jurídico (no Brasil, em especial, no ordenamento constitucional), e considerando que certas condições são veiculadas positivamente mediante princípios ontologicamente abertos, pode-se concluir que nem mesmo o Juiz Hércules de Ronald Dworkin (*Taking rights seriously*. Cambridge : Harvard University Press, 1977. p. 105) conseguiria enumerar de forma taxativa todas as normas de competência tributária validamente possíveis em um ordenamento jurídico assim concebido. Como a norma de competência tem como condição

A norma de competência tributária não existe e, em seguida, tem seu âmbito (espacial, pessoal ou material) reduzido pelo enunciado imunizante. Pelo contrário. A norma de competência tributária é o resultado do preenchimento de todo o plexo de condições normativas para o seu surgimento, no qual os enunciados imunizantes são apenas uma espécie, ao lado dos demais princípios constitucionais que condicionam o exercício da atividade legislativa. Somente com a consideração de todo o Texto Constitucional é que o intérprete pode chegar à norma de competência tributária.

Assim sendo, a previsão de hipótese legal que desatenda quaisquer das condições normativas previstas nos enunciados imunizantes incide diretamente sobre a validade constitucional da norma de competência formulada pela autoridade que exerceu o poder normativo.

Diante dessa pré-compreensão do tema da imunidade tributária, passemos diretamente às questões formuladas.

2. Questões

1) A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado “livro eletrônico” (em CD-Roms, disquetes etc.)?

Estabelece o Texto Constitucional (art. 150, VI, *d*) ser vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal instituir

prévia a observância de certos princípios cujo peso somente pode ser avaliado diante de cada caso concreto (por exemplo, princípio da igualdade), impossível é, para o operador do direito, enumerar, ainda que teoricamente, todas as hipóteses possíveis e válidas de surgimento das normas jurídicas de competência. Esta afirmação é uma consequência teórico-dogmática da concepção do ordenamento jurídico como um sistema aberto de regras e princípios, enquanto espécies de normas jurídicas. As regras peculiarizam-se por albergarem uma *fattispecie* definida, isto é, diante de um caso concreto, cumpre ao intérprete simplesmente decidir se a regra é aplicável ou não: *tertium non datur*. As regras aplicam-se assim segundo uma lógica de “all or nothing” como afirma R. Dworkin (op. cit., p. 24). Os princípios jurídicos, por outro lado, consubstanciam “mandatos de otimização” (Robert Alexy. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main : Suhrkamp, 1994. p. 75 e ss.), por essência abertos, de modo a permitir uma dimensão de peso que transforma a sua aplicação ao caso concreto em um processo de *bilanciamento* (sopesamento) entre os diferentes princípios positivados pelo ordenamento. Diante de um caso concreto, a aplicação de um determinado princípio jurídico é o resultado da avaliação, pelo intérprete, da dimensão de peso que o mesmo assume, neste caso concreto, em relação aos demais princípios da ordem jurídica. Em outras palavras, ao contrário das regras, a carga normativa dos princípios se concretiza em graus.

impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. É o que a doutrina pátria denomina imunidade objetiva, independentemente do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão não podem sofrer a incidência de quaisquer impostos.

A pergunta formulada somente pode ser respondida diante da compreensão do sentido normativo da expressão “papel destinado a sua impressão” referida no Texto Constitucional. A imunidade é do livro, jornal e periódico – ainda que objetivamente considerados como realidades fenomênicas próprias – ou do papel destinado a sua impressão?

A primeira referência constitucional à imunidade do papel utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos coube à Constituição Federal de 1946, cujo art 31, V, c, dispunha ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios lançar impostos sobre “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”.

Aliomar Baleeiro ressaltou o fato de que a origem da imunidade tributária ao papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos, introduzida pela Constituição Federal de 1946, radica nas conseqüências dos atos restritivos praticados pelo Estado brasileiro durante a Era Vargas sobre a livre manifestação do pensamento e da difusão da cultura.⁷ Em outras palavras, o Constituinte se referiu expressamente ao papel porque a tributação sobre a importação deste era o meio utilizado pelo Estado Novo para a supressão da liberdade de imprensa e de expressão cultural. Outra não é a explicação para a inserção desta expressão na história jurídico-positiva do Direito Constitucional brasileiro.

O ordenamento constitucional anterior manteve essa regra imuniante (art. 19, III, d), com uma alteração redacional: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado a sua impressão”.

(7) Nas palavras de Aliomar Baleeiro (Imunidades e isenções tributárias, RDT 1/79): “As técnicas de poder pessoal empregadas por Vargas, algumas delas originais. Por exemplo, o papel usado como meio de coação à imprensa. Curioso, na Inglaterra, até 1862, vigorou um imposto com o nome de *tax on the Knowledge*, imposto sobre o conhecimento, sobre a informação, e que pesava sobre os jornais. Existia também na Áustria, na Turquia e em outros países. Pesava sobre a quantidade de papel que eles empregavam. Só foi extinto, se não me engano, pela campanha de um sujeito chamado Thompson, em 1862. De sorte que, por paradoxal e escandaloso que pareça, no Brasil, até essa época, havia mais liberdade de imprensa no Brasil do que na Inglaterra. Diga-se isso para glória e honra do regime político que vigorava no Brasil naquele tempo, o regime parlamentarista; e da personalidade de Pedro II”.

Todo e qualquer processo de interpretação e aplicação do direito traz como pressuposto inexorável a crença de que o direito é ontologicamente finalístico, isto é, as regras jurídicas não são um amontoado de preceitos deônticos sem qualquer articulado, sem qualquer finalidade prática. Todo comando jurídico tem um objetivo, uma finalidade, e é diante dos respectivos objetivos normativos que compete ao intérprete desvendar e simultaneamente construir o significado normativo (norma jurídica decisional). Outra não é a lição de Carlos Maximiliano:

“Considera-se o direito como uma ciência primariamente normativa ou *finalística*; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, *teleológica*. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi redigida”.⁸

Admitir que todo e qualquer texto normativo possui uma razão prática, uma finalidade e que a tarefa do intérprete do direito é construir a norma jurídica atendendo à razão inspiradora dos textos normativos, é concluir pela inutilidade da literalidade como critério útil de interpretação. Aliás, interpretação literal sequer interpretação é, como ensinou o saudoso Geraldo Ataliba: “A chamada *interpretação literal* não é interpretação. É pressuposto da interpretação, pois é lendo que o intérprete se aproxima do texto, para – desenvolvendo acurada atividade científica – desvendar o conteúdo, sentido e alcance das normas contidas nos textos”.⁹

Buscando os fins da regra imunizante sob comento percebe-se claramente que o objetivo da mesma não é a proteção do livro, do jornal ou do periódico, mas da mensagem que os mesmos veiculam. A não se entender desta forma, qual a razão que levaria o constituinte a proteger de impostos o livro, o jornal e o periódico?

É oportuno e útil que se distinga entre meio e mensagem. O meio é o suporte físico que veicula um determinado conteúdo informativo, enquanto a mensagem é o próprio conteúdo, a idéia veiculada. O mundo contemporâneo e a revolução da microeletrônica e da informática que todos assistimos opera o fenômeno da separação entre meio e mensagem. Até pouco tempo atrás, se alguém desejasse conhecer o conteúdo (a

(8) *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro : Forense, 1981. p. 151-152, grifos do original.

(9) *Instituições de direito público e República*. São Paulo, 1984. p. 142.

mensagem) veiculado por um livro, um jornal ou um periódico não tinha outra opção senão adquirir um amontoado de celulose no qual estava inscrita a mensagem que se procurava em alguma livraria ou banca de revista. Hoje, a mesma mensagem pode ser veiculada por diferentes meios: pode-se ir até a esquina e comprar um jornal ou pode-se lê-lo tranqüilamente na poltrona do escritório acessando um *site* na *Internet*, por exemplo. O mesmo já se aplica aos periódicos e em breve a muitos livros.¹⁰

A informação já não é refém de átomos, único suporte possível de veiculação de idéias até bem pouco tempo. A informação no mundo moderno, além de átomos, é cada vez mais transmitida por *bits*. Os *bits* estão, aos poucos, assumindo o lugar dos átomos, quem olhar para o lado certamente irá perceber tal fenômeno. Os avanços tecnológicos deixam claro que o próximo século tornará ainda mais profunda a substituição dos átomos pelos *bits*.¹¹

Voltemos ao Texto Constitucional que protege objetivamente, ressalte-se, os jornais, livros e periódicos e o papel destinado a sua impressão, enquanto aqueles notoriamente já são encontrados em *bits* ou em átomos, este último é insumo atômico (feito de átomos). Calha, então, à fiveleta a reflexão realizada por Nicholas Negroponte:

“Pensemos num jornal moderno. O texto é preparado num computador; as matérias são com freqüência enviadas pelos repórteres sob a forma do *e-mail*. As fotos são digitalizadas e, em geral, também transmitidas por fio. E o *layout* da página de um jornal moderno é feito por programas de editoração eletrônica, os quais preparam os dados para serem transferidos para o filme ou diretamente para as chapas de impressão. Isso significa que toda a concepção e construção do jornal é digital, do princípio ao fim, e até o último passo, quando a tinta é

(10) MARKOFF, John. (*Digerati*, org. John Brockman. São Paulo : Campus, 1997. p. 65-66) acentua que: “As mudanças nas comunicações afetarão de forma adversa alguma das instituições. Uma delas é o negócio dos jornais. Se eu quiser ler alguma notícia, entro *on-line*. Posso saber tudo o que aconteceu hoje. Posso obter reportagens detalhadas. Posso acessar o *Los Angeles Times* e *Time*, que têm um serviço diário. Os jornais estão com um problemão nas mãos. Os números mostram, e as coisas estão piorando. Não são apenas as notícias. Se eu quiser comprar uma máquina *Nikon* posso acessar o *Chicago Tribune*, o *San Jose Mercury News* e diversos outros jornais do país e procurar os anúncios desejados em todos esses jornais, de uma vez só, *on-line*. Não vejo como os jornais, em sua forma impressa, especialmente com o custo crescente do papel, sobreviverão”.

(11) Um *bit* é o menor elemento atômico do DNA da informação (Nicholas Negroponte. *A vida digital*. 2. ed. Companhia das Letras, 1996. p. 19).

comprimida sobre as árvores mortas. Esse é o momento no qual os *bits* transformam-se em átomos”.¹²

Ora, os livros, tais como os jornais e os periódicos, atualmente, já são um produto digitalizado; é informação veiculada por *bit* do início ao fim. O átomo (papel) é apenas um meio através do qual o receptor pode captar a mensagem do livro, jornal ou periódico. O receptor da mensagem pode eleger o veículo (o meio) desejado para recebê-la. Esta é uma consequência da separação entre meio e mensagem.

Assumindo que a regra imunizante objetiva proteger não o jornal, o livro ou o periódico (enquanto átomos), mas a mensagem que os mesmos veiculam, que hoje reconhecidamente assume vários meios (além de átomos, também *bits*), não há como não reconhecer a imunidade tributária também para o chamado “livro eletrônico”.

A Constituição protege e busca realizar valores socialmente almejados. Imaginar que a Constituição, ao se referir ao papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos, objetiva proteger apenas a informação veiculada por átomos (papel) e não à mensagem que, afinal, é difundida por aqueles meios é retirar toda a carga valorativa do Texto Constitucional, além de tomar o invólucro por conteúdo.¹³

Se o objetivo do Texto Constitucional é proteger e estimular a divulgação da informação e não o papel em si (átomo) usado para tanto – esta conclusão parece indubitosa –, qual o sentido que se deve atribuir à expressão “e ao papel destinado a sua impressão”, prevista constitucionalmente?

A nosso ver, o sentido de tal expressão deve ser buscado na origem da expressão na História Constitucional brasileira e na própria literalidade do Texto Constitucional, senão vejamos.

A proteção imunizante ao papel surgiu justamente como um instrumento do legislador constituinte de 1946 para a proteção da liberdade de informação e de difusão cultural àquela altura ameaçadas pela tributação incidente sobre o papel importado de outros países. É evidente que o legislador somente poderia se referir ao papel destinado

(12) Op. cit., p. 59.

(13) BARLOW, John Perry. (*Digerati*, p. 9) escreve: “O grande erro com relação à informação é tomar invólucro por conteúdo. Quando começamos a transformar a informação em um produto pós-Gutenberg, era fácil pensar que o produto era o livro; montamos um enorme aparato industrial para criar esses objetos, lidamos com eles como lidamos com qualquer outro bem manufaturado. Em termos de distribuição, não havia uma distinção útil a ser feita entre um livro e uma torradeira. Ainda estamos concentrados nessa idéia de que a informação é um produto, uma propriedade, uma coisa feita de átomos, e não de *bits*”.

a impressão de livros, jornais e periódicos, porque: i) estes veículos àquela época somente assumiam a forma de papel (átomos); e ii) a tributação sobre o papel era o instrumento utilizado pelo Estado Novo para impedir a livre expressão da informação e da cultura, de modo que era importante expressamente proteger o papel da tributação.¹⁴

Inexistindo hodiernamente as razões que justificaram a preocupação em proteger o papel, por evidente, deve a exegese da proteção constitucional acompanhar o evoluir da realidade subjacente à textualidade constitucional.

Se, mesmo assim, preferir-se o apego ao Texto, a outra conclusão não se chegará. A Constituição de 1988 é textual ao proteger de impostos os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. A *Constituição protege livros jornais e periódicos ao lado do papel destinado a sua impressão e não livros, jornais e periódicos que assumem forma de papel. Em outras palavras, a Constituição protege livros, jornais e periódicos enquanto mensagem e não enquanto papéis (meios, átomos) que veiculam mensagens.* Esta é uma distinção fundamental para a compreensão da regra imunizante sob comento.

Esta exegese somente reforça o caráter objetivo da regra imunizante, isto é, protegem-se de impostos livros, jornais e periódicos, independentemente do meio que assumam. Quando assumir a forma de átomos, o papel destinado a sua impressão resta, desde logo, livre de impostos. Vale a pena refletir sobre as palavras do Ilustre Ministro Marco Aurélio:

“Abandone-se, na espécie, a tentação ligada ao literalismo, perquirindo-se o objetivo maior da norma constitucional, isso diante da impossibilidade, 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 a 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 precípuo que, há de ser incansavelmente repetido, é o de verdadeiro estímulo à veiculação de notícias e idéias, tal como inerente ao próprio Estado Democrático de Direito”.¹⁵

(14) O intérprete mais atento da Constituição de 1946 percebe o relevo do termo “papel” na redação do dispositivo constitucional (Art. 31. É vedado... lançar impostos sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros).

(15) RE 174.476-6, DJU 12.12.1997.

Portanto, acreditando que o objetivo da imunidade constitucional é a proteção à livre veiculação de notícias e idéias escritas (mensagens), e não do meio (papel) através do qual aquelas são veiculadas, entendemos estar o chamado “livro eletrônico” alcançado pela imunidade tributária objetiva prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal.

2) Como deve ser interpretada a cláusula “atendidos os requisitos da lei”, constante do art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal? Como significativa da necessidade de lei complementar, remetendo, pois, ao art. 14 do CTN, ou, pelo contrário, de que mera lei ordinária pode fixar os requisitos, extrapassando, inclusive, aqueles fixados pelo CTN?

Segundo a Constituição Federal (art. 150, VI, *c*) é vedada a instituição de impostos sobre o 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*.

Este dispositivo constitucional assegura uma imunidade tributária caracterizada pela subjetividade, isto é, a imunidade é concedida em função dos sujeitos envolvidos em eventual relação jurídico-tributária cujo objeto seja a exigência de impostos. É o que a doutrina denomina imunidade tributária subjetiva.

O questionamento acerca do caráter da lei referida pelo Texto Constitucional não é novo, já que o ordenamento constitucional anterior albergava dispositivo idêntico (art. 19, III, *c*). Yonne Dolácio de Oliveira, sob o pálio da ordem constitucional pretérita, já entendia que a lei apta a prever os requisitos para exercício da imunidade tributária é a lei complementar, uma vez que a esta é reservado pelo Texto Constitucional o campo material consistente na disciplina das limitações constitucionais ao poder de tributar.¹⁶

Parece-nos com razão a eminente Professora. Necessário que se distinga entre o mandamento constitucional, que confere a titularidade do direito subjetivo à imunidade tributária, da lei ordinária que disciplinará o exercício desse direito. Ao estabelecer essa imunidade tributária (condição para exercício da função legislativa em matéria tributária), o legislador constituinte delegou ao legislador infraconsti-

⁽¹⁶⁾ *As Imunidades Genéricas*. Estudos Tributários, coord. Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo : Resenha Tributária, 1974. p. 471.

tucional a tarefa de disciplinar amiúde aquela condição constitucional ao exercício da competência tributária. Diga-se, desde logo, que disciplinar o exercício de um direito jamais pode se transformar em retirar-lhe a substância. Concretizar o comando constitucional não admite esvaziá-lo de sentido.

As condições para o exercício da função legislativa em matéria tributária, não obstante em sua maioria previstas no Texto Constitucional, nele não se esgotam. A Constituição prevê expressamente que a lei complementar (art. 146) fixará outras condições para o exercício da competência tributária. Em outras palavras, os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), na sua pretensão ao exercício da função legislativa em matéria tributária, estão adstritos, além da Constituição Federal, também às regras previstas em lei complementar.

Foi sábio o legislador constituinte ao assim estabelecer, uma vez que o conteúdo normativo da imunidade constitucional correria o risco de ver-se esvaziado caso cada ente político, aí incluídos os mais de cinco mil municípios brasileiros, resolvesse fixar em lei votada pelo respectivo Poder Legislativo os “requisitos” para o exercício da imunidade constitucional.

Com efeito, a se entender que a lei referida pelo Texto Constitucional não é uma lei complementar, por decorrência, deve o intérprete concluir que esta é uma simples lei ordinária de cada ente político, uma vez que a rígida discriminação das competências tributárias na Constituição, consequência da fórmula federativa, impede a União Federal (ente político, ordem jurídica parcial) de impor aos demais entes federados condições ao exercício das suas respectivas competências impositivas.

Atualmente, o art. 14 do CTN – lei complementar tributária – já estabelece os requisitos exigidos constitucionalmente para o exercício do direito à imunidade tributária comentada. Este dispositivo complementar somente pode ser alterado por outra lei complementar.

Em conclusão: “Não se interpreta o direito em tiras” (Eros R. Grau). O art. 150, VI, c, jamais pode ser “lido”, “compreendido” sem o art. 146, ambos da Constituição Federal. Aquele alberga a previsão para a disciplina de determinadas condições ao exercício da função legislativa relativa à tributação de determinados sujeitos passivos, que, por previsão desse último dispositivo, é matéria reservada à lei complementar. De onde se conclui que a lei referida no art. 150, VI, c, somente pode ser uma lei complementar.

3) Como interpretar a expressão “rendas relacionadas com as finalidades essenciais” enunciada no § 4.º do art. 150 da CF? Lucros ou ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades seriam imunes? E os aluguéis de imóveis que lhes pertencessem? Ou estariam apenas excluídos os rendimentos de atividades que poderiam implicar agressão ao princípio da livre concorrência?

O § 4.º do art. 150 do Texto Constitucional estabelece que a imunidade tributária constitucionalmente assegurada aos templos de qualquer culto e aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, compreendem somente o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades.

Ora, “rendas relacionadas às finalidades essenciais” são as receitas auferidas por aquelas entidades *no e para o* desenvolvimento das atividades que lhe são próprias. Em outras palavras, são as receitas auferidas e utilizadas por aquelas entidades na execução do seu desiderato próprio. A determinação da origem e da aplicação da renda é a chave para interpretar-se a imunidade constitucional das referidas entidades.

Em outras palavras, a aplicação dos recursos auferidos por qualquer daquelas entidades em seu desiderato próprio, independentemente de como foi auferida tal renda, não a torna imune de imposto. Necessária também a perquirição da origem dessa renda, isto é, se a mesma está ou não relacionada com as finalidades essenciais da entidade eventualmente imune. A relação com as finalidades essenciais das entidades envolve, portanto, a investigação da fonte e da aplicação dos recursos sobre os quais se pretende a imunidade tributária.

As Igrejas são imunes no que tange às receitas auferidas e aplicadas no desenvolvimento do seu objetivo que, primordial e não exclusivamente, é a pregação dos respectivos credos religiosos. A imunidade constitucional não alcança, por exemplo, as receitas auferidas pelas Igrejas no desenvolvimento de atividade econômica, mesmo que se justifique a aplicação dos recursos a esse título auferidos na realização das finalidades essenciais da entidade. Ora, a imunidade constitucional em tela objetiva proteger a liberdade de culto de imposições e eventuais embaraços fiscais. Foge ao objetivo do Texto Constitucional considerar como “relacionado com as finalidades essenciais” o excedente financeiro conseguido pela Igreja em atividade econômica por ela desenvolvida.

Os partidos políticos possuem imunidade tributária no que tange às receitas auferidas e aplicadas na divulgação de seu ideário político.

Parece-nos que o Texto Constitucional também não admite a imunidade tributária sobre rendas obtidas (origem) por partidos políticos em decorrência do desenvolvimento de alguma atividade econômica. O mesmo raciocínio se aplica em relação às entidades sindicais de trabalhadores e às entidades de educação e assistência social.

Diante desse pressuposto, afasta-se *prima facie* a última pergunta formulada quanto à imunidade apenas dos rendimentos decorrentes de atividades que possam implicar agressão ao princípio da livre concorrência uma vez que nenhuma das entidades referidas no Texto Constitucional têm – ou pelo menos devem ter – como finalidade essencial o desenvolvimento de atividade econômica sob o regime da livre iniciativa econômica. A imunidade tributária não protege, em qualquer hipótese, o produto da atividade econômica desenvolvida pelas entidades referidas no art. 150, VI, *b e c*, do Texto Constitucional. Em outras palavras, a Constituição Federal, ao conceder a imunidade tributária, não cogita de as entidades, cujas atividades foram protegidas de tributação via impostos, exercerem atividade econômica; de todo modo, caso as mesmas desenvolvam tal atividade, não lhes assiste qualquer direito subjetivo à imunidade constitucional.

Obter lucro ou ganho de capital em aplicações financeiras também não é finalidade essencial de nenhuma das entidades a quem a Constituição Federal assegurou imunidade tributária. O fato de tal lucro ou ganho de capital ser aplicado na finalidade essencial da entidade não retira o caráter tributável do rendimento, já que – repita-se – obter ganhos em aplicações financeiras não é a finalidade essencial de nenhuma das entidades protegidas, de impostos, pela Constituição Federal. A finalidade essencial é requisito a ser averiguado na origem e na aplicação dos rendimentos sujeitos à imunidade constitucional, por força do próprio Texto Constitucional.

O mesmo se afirma com relação aos rendimentos decorrentes de aluguéis de imóveis. Nenhuma das entidades protegidas pela Constituição tem por finalidade essencial alugar imóveis de sua propriedade. Assim, auferindo receitas decorrentes de aluguéis de imóveis de sua propriedade, devem as entidades referidas no art. 150, VI, *b e c*, recolher o tributo cabível sobre tais receitas.

Assim, a renda, objeto da imunidade constitucional, compreende as receitas auferidas pelas entidades referidas no art. 150, VI, *b e c*, cuja origem e aplicação estejam ligados às atividades que caracterizam cada uma daquelas entidades. Além da aplicação da renda na finalidade própria de cada entidade, necessário também que tal renda haja sido auferida no bojo das atividades desenvolvidas por cada respectiva entidade.

4) A limitação constitucional do § 3.º do art. 155 da Constituição Federal se aplica às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas?

O § 3.º do art. 155 do Texto Constitucional estabelece que, à exceção do ICMS, do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros e do imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Este dispositivo alberga uma imunidade tributária objetiva sobre as operações nele previstas. Nenhum outro tributo além daqueles expressamente enumerados no Texto Constitucional poderá incidir sobre as referidas operações.

Ao se referir a “nenhum outro tributo”, a Constituição Federal expressamente afasta a competência da União Federal para tributar aquelas operações também mediante contribuições sociais. Desnecessário se torna retomar a discussão acerca da natureza tributária das contribuições sociais, uma vez que o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição (art. 102, *caput*), já decidiu pela natureza tributária das contribuições sociais no Texto Constitucional de 1988. Neste sentido, vale lembrar as palavras do Min. Ilmar Galvão em voto proferido no RE 146.733-SP:

“A natureza tributária das contribuições sociais é indubitosa, não somente em face da referência contida no art. 195, § 6.º, à norma do art. 150, III, *b*, acima mencionada, mas também diante da ressalva que o art. 149, *caput*, faz ao mencionado art. 195, § 6.º, após afirmar que as contribuições sociais estão sujeitas às normas do art. 146, III, e 150, I e III, que dizem com a lei complementar instituidora das normas gerais sobre matéria tributária e com os princípios da retroatividade e da anualidade, que regem a cobrança do tributo” (RTJ 143/685).

Portanto, dada a indubitosa natureza tributária das contribuições sociais, e o próprio Texto Constitucional que afasta expressamente qualquer “outro tributo”, parece-nos que a limitação constitucional prevista no § 3.º do art. 155 da Constituição Federal se aplica às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas.