

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

RAQUEL XAVIER VIEIRA BRAGA

**INVESTIGANDO A OPERATIVIDADE
DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

Porto Alegre

2013

RAQUEL XAVIER VIEIRA BRAGA

**INVESTIGANDO A OPERATIVIDADE
DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito do Estado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre
2013

Ao Professor HUMBERTO ÁVILA

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não seria realizado sem o apoio e a colaboração de muitas pessoas.

Agradeço o incentivo e a ajuda que recebi e recebo dos caros amigos intelectuais, Arthur Ferreira Neto, Marcos Roberto de Lima Aguirre e Pedro Augustin Adamy.

Expresso meu agradecimento a Professora da língua inglesa, Tatiana Cibele Mendonça Pereira, por acompanhar meus esforços no processo de seleção para ingresso no Mestrado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e ao recente amigo Jonathan Doering Darcie, pelas conversas sobre o tema.

Agradeço ao Professor Adão Sergio do Nascimento Cassiano pelas sugestões apresentadas na qualificação do trabalho de Mestrado em Direito para futura defesa junto ao Programa de Pós-Graduação.

Ao Professor Luiz Felipe Silveira Difini, agradeço o aprendizado obtido durante a disciplina sobre imunidades tributárias ministrada pelo Professor no Programa de Pós-Graduação, as observações recebidas na qualificação do trabalho de Mestrado em Direito para futura defesa junto ao Programa de Pós-Graduação e as críticas construtivas proporcionada no momento de defesa do trabalho.

Agradeço ao Professor da Universidade Federal do Paraná, André Folloni, pelos valiosos contributos que me proporcionou ao avaliar o trabalho na qualidade de membro da banca.

Ao Professor Andrei Pitten Velloso, agradeço a reflexão sobre o trabalho, as importantes críticas e sugestões que me proporcionou na qualidade de membro da banca e os ensinamentos que recebi no momento da defesa.

Recebi do Professor Humberto Ávila a generosidade intelectual de orientar esta dissertação. A ele este trabalho é dedicado, com minha gratidão por tudo que aprendi e que aprendo.

Meu muito obrigado a todas as pessoas que contribuíram, direta e indiretamente, para realização desta pesquisa.

Por último, e mais importante, agradeço aos meus pais, Cléia Maria e Eduardo, pelo amor, pela amizade e pela contínua torcida.

O caminho do coração não é alcançado ao primeiro intento e à primeira tentativa. Múltiplos caminhos devem ser experimentados e malogrados, antes que o do coração seja atingido. Como orientar a própria busca desorientada? Apenas a resposta a uma pergunta norteia o caminhante, como bússola ao marinheiro: esse caminho, tem ele um coração? –

José Souto Maior Borges

How people were taxed, who was taxed, and what was taxed, tell more about a society than anything else.
Charles Adams

Sistematicamente, caracteriza as imunidades a circunstância de que com elas o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólumes certos princípios, ideias-forças ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político.
Amílcar de Araújo Falcão

RESUMO

A presente dissertação examina o instituto jurídico da imunidade tributária. Para tanto, dedica-se na primeira parte à sua definição, razão pela qual analisa o uso da palavra imunidade, preparando o trabalho para investigar a espécie normativa na qual a imunidade tributária está inserida. A partir de então, analisa a forma de atuação da norma imunizante. Compreendidos o conteúdo, os fundamentos e as características das imunidades, realiza a definição conceitual de imunidade tributária, o que permite partir para segunda parte do trabalho: seu estudo classificatório. Nele, investiga-se a operatividade das imunidades tributárias da seguinte forma: primeiramente, é examinada a forma de direcionamento da norma; em segundo lugar, analisa-se como a norma imunizante se manifesta no texto constitucional; em terceiro lugar, reflete-se sobre a abrangência da norma quanto às espécies tributárias e às situações as quais a norma alcança; num quarto momento, investiga-se a força normativa das imunidades tributárias para, na quinta etapa, debruçar-se sobre a eficácia normativa da imunidade tributária; e, por fim, o trabalho analisa o seu modo de interpretação, examinando os critérios sistemáticos que controlam a interpretação da norma imunizante.

Palavras-chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Imunidade Tributária. Definição. Classificação Operacional.

ABSTRACT

This paper examines the legal institute of tax immunity. In order to do such, it dedicates on the first step to define tax immunity, which reason is to analyse the use of the word immunity to investigate the type of standard which tax immunity is inserted. As a result, it analyses the acting form of the immunizing rule. After understanding the content, the aims and the characteristics of the immunities, this work defines the concept of the tax immunity which leads to its classificatory study, the second step of this paper. This study investigates the operativity of the immunities in this way: first, examines the direction's form of the rule. Second, analyses the rule's manifestation in constitutional terms. In a third moment, reflects about the rule's coverage related to taxes sorts and the situations which the rule achieves. Moreover, investigates the rule's strength of the tax immunity. Furthermore, examines the efficacy of the tax immunity. Finally, the analysis is focused on its interpretation type, that investigates the systematic criteria which controls the interpretation of the immunizing rule.

Key-words: Constitutional Law. Tax Law. Tax Immunity. Definition. Operational Classification.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	DEFINIÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	13
2.1	SIGNIFICADO	13
2.1.1	Estrutura das Imunidades	13
2.1.1.1	Quanto à Linguagem	13
2.1.1.1.1	<i>A Palavra Imunidade</i>	14
2.1.1.1.2	<i>A Expressão Imunidade Tributária</i>	16
2.1.1.2	Quanto à Espécie Normativa.....	17
2.1.1.2.1	<i>Regra Jurídica</i>	19
2.1.1.3	Quanto ao Campo de Atuação.....	211
2.1.1.3.1	<i>Delimitação Negativa de Competência Tributária</i>	211
2.1.2	Conteúdo das Imunidades	255
2.1.2.1	Quanto à Funcionalidade.....	255
2.1.2.1.1	<i>A Função Instrumental das Imunidades Tributárias</i>	255
2.1.2.2	Quanto à Perspectiva Material	288
2.1.2.2.1	<i>O Sentido da Imunidade Tributária</i>	288
2.1.2.3	Quanto ao Fim Público Perseguido	29
2.2	<i>Fundamentos</i>	322
2.2.1	Dignidade Humana e Vida	355
2.2.2	Proteção dos Direitos de Defesa	366
2.2.2.1	Liberdade.....	366
2.2.2.2	Propriedade.....	377
2.2.3	Promoção dos Direitos Prestacionais	388
2.2.3.1	Saúde	388
2.2.3.2	Educação	39
2.2.3.3	Cultura e Informação.....	400
2.2.4	Preservação do Processo Democrático	411
2.2.5	Viabilização da Estrutura Federativa	433
2.2.6	Igualdade	455

2.3	CARACTERÍSTICAS	533
2.3.1	Instrumentabilidade.....	533
2.3.2	Intermediabilidade.....	544
2.4	CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	544
3	CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES.....	577
3.1	QUANTO À DIREÇÃO	577
3.1.1	Subjetiva.....	588
3.1.2	Objetiva	588
3.1.3	Mista	59
3.2	QUANTO À MANIFESTAÇÃO.....	60
3.2.1	Expressa	611
3.3	QUANTO À PRETENSÃO ABARCANTE.....	633
3.3.1	Parcial-parcial	644
3.3.2	Parcial-total.....	655
3.3.3	Total-parcial	666
3.3.4	Total-total.....	666
3.4	QUANTO À FORÇA.....	677
3.4.1	Fraca (Isolamento)	677
3.4.2	Moderada	688
3.4.3	Forte (Agrupamento)	69
3.5	QUANTO À EFICÁCIA.....	744
3.5.1	Bloqueadora.....	744
3.5.2	Protetiva	755
3.5.3	Possibilitadora	766
3.6	QUANTO AO MODO DE INTERPRETAÇÃO PARA APLICAÇÃO	79
3.6.1	Isonômica (Imunidade Enquanto Medida de Aplicação da Igualdade).....	79
3.6.2	Ponderada (Imunidade com ponderação na interpretação teleológica).....	82
3.6.3	Congruente (Imunidade Guiada pela Razoabilidade)	829
	REFERÊNCIAS	922

1 INTRODUÇÃO

Através da dualidade é possível ver o instituto da imunidade tributária. A imunidade tributária aparece no avesso da tributação, de forma que para haver um é preciso haver o outro. Nas palavras de Borges, “O poder de isentar [sentido *lato*] é o próprio poder de tributar visto ao inverso”.¹

A imunidade é medida constitucional que impede que determinados fatos, situações, acontecimentos, objetos, sujeitos sejam alcançados pela tributação. Esta medida não é despropositada: a norma jurídica imunizante existe porque é preciso resguardar valores e promover ideais no Estado de Direito. Valores esses dificilmente alcançados na ausência da imunidade tributária. Nesse sentido, ela é um poderoso instrumento a serviço do bem comum, cujas etapas perpassam pela promoção de direitos fundamentais, pela concretização da igualdade, pela viabilização da estrutura federativa, entre outros fatores que serão analisados.

A imunidade tributária é instrumento que visa o alcance de determinados fins públicos. Sua instrumentalidade levanta importantes questionamentos: como o instrumento funciona? Como ele pode ser manipulado? Para obter boa utilização dos instrumentos, é preciso saber como é esse instrumento, qual a sua forma e o seu conteúdo e qual a maneira, intersubjetivamente controlável, de analisá-lo e interpretá-lo.

O presente trabalho tem como missão demonstrar como o instrumento imunizante pode (e deve) ser utilizado no sistema constitucional tributário. Para tanto, adota o método *analítico-funcional*, o qual implica a maior clareza possível no uso da linguagem e o exame do modo de interpretação para aplicação do objeto investigado. A doutrina foi primorosa em vários aspectos, mas ainda há muito para ser enfrentado. Estudos ímpares do direito tributário e a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foram imprescindíveis para a pesquisa, como será visto no decorrer do trabalho.

O tratamento conferido pela Constituição às imunidades tributárias é complexo. Todo instrumentalismo demanda atenção cuidadosa por parte de quem o está investigando, utilizando, interpretando e aplicando, para não se perder a conexão com o objetivo para o qual ele serve. A Constituição Brasileira traz em seu bojo a impossibilidade de tributar determinadas situações, acontecimentos, sujeitos e objetos, ainda que manifestem realidade econômica, percepção patrimonial ou incremento financeiro, porque estão conectados com finalidades relevantes, atinentes aos deveres do próprio Estado. Para tanto, a Constituição

¹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 31.

mostra o que e quem ela escolheu para afastar da tributação, por que e, o que é importante, para que ela assim o fez.

O trabalho é dividido em duas partes. A primeira dedica-se à definição da imunidade tributária. A segunda, à sua classificação operacional.

Primeiramente, é preciso saber qual o significado da locução imunidade tributária, para, então, verificar à qual espécie normativa a imunidade tributária pertence, partir para o exame de sua forma e de seu conteúdo, analisar em quais bases ela se fundamenta e, sendo as imunidades tributárias um meio, conectar o seu uso com as finalidades que as fundamentam.

Num segundo momento, as imunidades tributárias são organizadas por classe porque a classificação oferece uma série de vantagens. Possibilita a compreensão de como a norma imunizante funciona: para quem ou para que, para onde, em que medida e de que modo. Além disso, através da classificação operacional é possível descortinar a forma como a norma imunizante se relaciona com outras normas a ela conectadas, qual sua força normativa, quais efeitos a norma produz, como ela se expressa, com base em quais critérios é interpretada para ser aplicada e como é apropriado analisá-la.

Segundo Torres, o tributo é o preço da liberdade:² quem possui liberdade e propriedade possui condições de contribuir com a sociedade para assegurar todo o restante de sua liberdade e de sua propriedade. Da mesma forma, quem utiliza uma parcela de sua liberdade e propriedade para satisfação do bem comum, está, ao lado do Estado, desempenhando um papel social de relevo. Quando a liberdade e a propriedade se expressam dessa forma, a Constituição reconhece a importância pública e impede que essa manifestação seja objeto de tributação.

² TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 138.

2 DEFINIÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 SIGNIFICADO

2.1.1 Estrutura das Imunidades

2.1.1.1 Quanto à Linguagem

A mente elabora, entende, associa a partir de um código dado, a língua.³ Como o ser humano expressa seu pensamento através da linguagem,⁴ é difícil imaginar uma visão de mundo construída sem o seu uso, de maneira que não há uma organização social sem a língua.

Na relação entre o direito e a linguagem, de acordo com Carvalho, “onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestem”.⁵ Por isso a contextualização do significado da palavra *imunidade* é decisiva na construção da definição da imunidade tributária.

Ao tratar do tema das imunidades tributárias, este trabalho se propõe examinar seus fundamentos, o que remete ao destaque dos clássicos ensinamentos de Aristóteles sobre as noções de justiça e de igualdade.⁶ Como o trabalho não adota o marco jusnaturalista, a consideração ao pensamento aristotélico limitar-se-á a identificação genealógica destes *princípios*⁷. O estudo parte da concepção jurídica dos direitos fundamentais seguindo, portanto, em dada medida, a perspectiva de Alexy ao versar sobre o tema dos direitos fundamentais a partir da Constituição alemã.⁸ Porque o horizonte⁹ adotado neste estudo é a investigação da funcionalidade das imunidades à luz da Constituição Federal de 1988 a partir

³ SCHÜLER, Donaldo. *Afrontar Fronteiras*. Porto Alegre: Movimento/Braskem, 2012. p. 16.

⁴ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado Lógico-Filosófico – Investigações Filosóficas*. Tradução de M. S. Lourenço. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p. 38.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 41.

⁶ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Traduzido por Antônio de Casro Cacirol. São Paulo: Atlas, 2009. p. 108.

⁷ A expressão *princípio* é aplicada em sentido genérico, aproximando-se de um ideal, como era para os gregos: um objeto de reflexão pura e simples.

⁸ “Difícil haver uma disciplina no âmbito das ciências humanas que, a partir de sua perspectiva e com seus métodos, não esteja em condições de contribuir com a discussão acerca dos direitos fundamentais,” considera Alexy. Parte o autor do conceito de uma teoria jurídica dos direitos fundamentais de sua Constituição materna, a alemã.” (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 31.)

⁹ Conforme Gadamer, “Horizonte é o âmbito de visão que abarca e encerra tudo o que pode ser visto a partir de um determinado ponto.” GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I – Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 10ª ed. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Rio de Janeiro: Vozes, 2008. p. 399.

de seu enquadramento normativo, o trabalho aplica a distinção entre princípios e regras realizada por Ávila¹⁰ e, quanto à espécie regra, segue o entendimento de que as regras são razões para agir dotadas de autoridade, conforme a teoria de Raz.¹¹

Porque o direito utiliza a linguagem para o equilíbrio racional de interesses,¹² a investigação depende da análise, quanto à estrutura do uso objeto investigado, do uso da palavra.

2.1.1.1.1 A Palavra Imunidade

A locução imunidade pode referir-se a vários objetos.¹³ Alguns exemplos mostram o caráter polissêmico do nome imunidade e as múltiplas possibilidades de contextualização no seu uso. Existem várias imunidades fora do direito.

Imunidade de um organismo que é, por hipótese, humano, analisado em determinada região, sobre específicas condições, por suposição, climáticas. Se a imunidade tratasse de um organismo animal, e não humano, o significado seria bem diferente. Distintas funcionalidades dizem respeito a distintos significados no uso da linguagem.¹⁴

Outra ideia é a imunidade emocional em referência às condições psicossomáticas do gênero humano sob a análise dos mecanismos de defesa psíquicos.

Há também a imunidade como capacidade de resistência física e territorial enquanto resposta a uma agressão.

Podemos pensar na imunidade metabólica em relação à capacidade de absorver nutrientes de determinados tipos de alimentos e preservar o metabolismo de materiais oxidantes, radicais livres, metais pesados.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo, Malheiros, 2012. p. 78.

¹¹ RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 73.

¹² ALEXY, Robert. *Teoria de la Argumentación Jurídica*. Traduzido para o espanhol por Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 112.

¹³ GUASTINI, Ricardo. GUASTINI, Ricardo. *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*. Interpretare e argomentare. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011. p. 3. “Accade che due o più cose portino lo stesso nome. Detto altrimenti, accade che uno stesso vocabolo denoti oggetti diversi e magari irrelati, eterogenei.”

¹⁴ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado Lógico-Filosófico – investigações filosóficas*. 5ª ed. Traduzido por M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p. 180. “Pensa nas ferramentas numa caixa de ferramentas: lá está um martelo, um alicate, uma serra, uma chave de parafusos, uma régua, um frasco de cola, cola, pregos e parafusos. Tão diferentes quanto são as funções destes objectos são as funções das palavras.”

Outro caso é a imunidade do corpo humano em relação às doenças. Vasto e importante campo da medicina, com inúmeras ramificações e formas de análise científica.¹⁵

O uso da palavra imunidade, dependendo dos ajustes contextuais, apresenta alguns encaminhamentos de definição: imunidade-defesa, imunidade-controle, imunidade-garantia.

No direito, a palavra imunidade também possui vários significados: imunidade parlamentar,¹⁶ imunidade no exercício da profissão,¹⁷ imunidade de jurisdição¹⁸ e nosso objeto de estudo, imunidade tributária.

A palavra imunidade, independentemente do contexto utilizado, possui um significado mínimo,¹⁹ e esse significado informa uma barreira intransponível: algo onde não é possível

¹⁵ Na biologia, lembra Moraes, a imunidade indica “resistência às infecções ou aos micróbios”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4. p. 105.

¹⁶ O Supremo Tribunal Federal analisou a imunidade parlamentar como um instrumento assecuratório e viabilizador da autonomia do agente político no exercício do mandato: Inquérito 1024-QO-PR, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em 21.11.2002, DJ 04.03.2005.

Em outro caso, o Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de aproximar a imunidade da expressão inviolabilidade. Ver: AgRg Recurso Extraordinário n. 299109-RJ, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 03.05.11, DJ 31.05.2011.

Ainda, entendeu o Supremo Tribunal Federal que a imunidade parlamentar não pode ser interpretada de forma isolada, mas em conexão com a finalidade que lhe é subjacente no HC 89417-RO, STF, 1ª Turma, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, julgado em 22.08.2006, DJ 15.12.2006.

O Supremo Tribunal Federal irá analisar até que ponto a imunidade parlamentar alcança a postura do agente político na tribuna da casa legislativa. Reconhecida Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 600063-RG/SP, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.08.2011, DJ 27.09.2011.

¹⁷ Sobre a imunidade ao exercício da profissão, na interpretação e aplicação do artigo 133 da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal entendeu que “a imunidade profissional é indispensável para que o advogado possa exercer condigna e amplamente o seu múnus público” na ADI 1127-DF, STF, Tribunal Pleno, Relator originário: Ministro Marco Aurélio, Redator para o Acórdão: Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 17.05.2006, DJ 10.08.2010.

Ainda em relação à imunidade do advogado, o Supremo Tribunal se posicionou no sentido de ser uma proteção constitucional ao exercício profissional. Ver voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa no HC 89.973-CE, 2ª Turma, julgado em 05.06.2007, DJ 24.08.2007.

O Supremo Tribunal analisou a imunidade funcional do magistrado e decidiu que a imunidade aos agentes públicos é um veículo para resguardar o exercício autônomo da profissão, evidenciado no voto do Ministro Relator Celso de Mello: “O que se mostra relevante identificar, nessa causa de imunidade (CP, art. 142, III – LOMAN art. 41), é a razão que lhe é subjacente, pois a regra em questão tem um claro propósito finalístico, que põe em evidência o ‘telos’ da instituição dessa cláusula de proteção, cuja finalidade última consiste em resguardar o exercício da atividade funcional independente.” STF, Inquérito 2699QO-DF, Tribunal Pleno, julgado em 12.03.2009, DJ 07.05.2009.

Ainda, a proteção ao magistrado no exercício da função jurisdicional conferida pelo tratamento imune é identificada no julgamento do Tribunal na Queixa-Crime 501-DF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em 27.04.94, DJ 28.11.97.

¹⁸ O Supremo Tribunal analisou os fins perseguidos pela imunidade de jurisdição dos Estados estrangeiros frente ao poder judiciário nacional. Cf. voto da Relatora Ministra Ellen Gracie no ACO 633 – AgR-SP, Tribunal Pleno, julgado em 11.04.07, DJ 22.06.07. Sobre a igualdade como razão última da imunidade, também o voto vista do Ministro Carlos Britto.

¹⁹ STEIN, Ernildo. Não podemos dizer a mesma coisa com outras palavras. In: ZILLES, Urbano (Coord.). *Miguel Reale: Estudos em Homenagem a seus 90 Anos*. Porto Alegre: EDIPUC/RS, 2000. p. 489.

entrar. Etimologicamente, a palavra imunidade indica negação de *munus*, ou seja, livre de encargos,²⁰ nos aproximando do aspecto tributário.

2.1.1.1.2 A Expressão Imunidade Tributária

Se a concretização da relação obrigacional tributária está na participação do poder público em uma realidade provida de reflexo econômico²¹ e a imunidade é algo impermeável, então a imunidade tributária está relacionada com a impossibilidade de o poder público participar de determinada realidade provida de reflexo econômico. Considerada uma limitação ao poder interventivo de tributar,²² o sentido da locução indica que não há tributação quando houver imunidade.

A expressão imunidade tributária pode se referir a vários objetos, de varias formas.²³ O direito de determinado sujeito em não ser tributado, o dever do legislador em não tributar, a impossibilidade de determinado objeto ser tributado. A locução pode especificar graus de intensidade quanto ao objeto ao qual se aplica, condições em relação ao sujeito a quem se destina e a qual (ou quais) espécie(s) de tributo(s) está (ou estão) abrangido(s) pela imunidade.

O importante na investigação sobre a imunidade tributária a que este trabalho se propõe, é o entendimento básico de que, em se tratando de imunidade tributária, não é possível a participação do poder público em determinada realidade provida de reflexo patrimonial, ou seja, determinada situação de manifestação econômica que até poderia acarretar a participação do

²⁰ Bernardo Ribeiro Moraes pontua que a “Na sua acepção etimológica, a palavra ‘imunidade’ vem do latim: *immunitas, tatis*”. MORAES, Bernardo Ribeiro. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*, São Paulo, Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1008. p. 105.

²¹ Nas palavras de Arthur Ferreira Neto, não é admissível norma tributária que pretenda cobrar tributo “em razão do fato de alguém, por exemplo, possuir olhos azuis, praticar uma religião, adotar determinada ideologia”. FERREIRA NETO, Arthur. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 108.

²² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 128. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Notas DERZI, Misabel. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 374. Acompanha este entendimento CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 806.

²³ Humberto Ávila esclarece: “Evidentemente, a palavra ‘imunidade’ pode ser aplicada com várias conotações, já que ela é utilizada para fazer referência à norma constitucional que subtrai o poder de tributar sobre determinado fato (‘a imunidade prevista na Constituição’), podendo-se falar em ‘imunidade-norma’; ao direito decorrente do enquadramento da situação de fato na norma que subtrai o poder (‘a entidade de educação tem direito à imunidade’), daí se falando em ‘imunidade-direito’; ao sujeito ou ao objeto protegido pela incidência da norma de imunidade (‘o templo está imune’), podendo se referir à imunidade-objeto, e assim sucessivamente, dependendo do ponto de vista que se utilize”. ÁVILA, Humberto. Imunidades e Isenções. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (Coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 287.

poder público, é bloqueada pela imunidade. Mas como a imunidade faz tal bloqueio? Recomenda, sugere, determina, impõe? É chegada a hora de tratar da perspectiva normativa da imunidade tributária.

2.1.1.2 Quanto à Espécie Normativa

Em virtude da conexão funcional entre a imunidade tributária e os princípios jurídicos de eficácia externa subjetiva,²⁴ e porque as imunidades carregam valores importantes,²⁵ não é difícil imaginar a imunidade tributária tratada como algo a ser buscado porque é bom. Nesse ponto, a imunidade seria algo desejável porque é recomendável que o potencial contribuinte não seja tributado quando finalidades a serem perseguidas pelo próprio Estado estão em jogo. Logo, a imunidade seria uma norma²⁶ com vistas a assegurar determinados valores construídos a partir das preferências compartilhadas pelas pessoas.²⁷

A doutrina diverge sobre o enquadramento da imunidade-norma. Pestana entende tratar-se de um princípio jurídico com traços de generalidade, extraído não só a partir de determinados dispositivos normativos, mas da ideia de unidade constitucional.²⁸ A visão é vaga, podendo conduzir a um estado confusional, especialmente sobre o que é norma (a ideia

²⁴ A proximidade da norma de imunidade tributária e da eficácia dos princípios em relação aos direitos subjetivos de liberdade está no aspecto funcional de mecanismo de defesa que protegem a liberdade do contribuinte das perturbações decorrentes de uma invasão Estatal. A construção da eficácia externa subjetiva dos princípios é de ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 110.

²⁵ BORGES, Souto Maior. “Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das inferências ou perturbações da tributação”. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 221.

²⁶ Os esclarecimentos estão em: ARNIO, Aaulis. “El derecho no es sólo un buen consejo que el intérprete (por ejemplo, el juez) puede seguir o ignorar sobre la base de su propio juicio. Es la base dotada de autoridad para la decisión”. (*Lo Racional como Razonable - Un tratado sobre la justificación jurídica*. Traduzido para o espanhol por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 14); ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 136; HABERMAS, Jürgen. “À luz de normas, é possível decidir o que deve ser feito; ao passo que, no horizonte de valores, é possível saber qual comportamento é recomendável” (*Direito e Democracia: entre facticidade e validade*, volume I. Traduzido por Flávio Bebo Siebeneichler. Rio de Janeiro: Templo Brasileiro, 1997. p. 317); e RAZ, Joseph. “In short the adviser must intend his giving the advice to be taken as a reason to believe that what he says is true, correct, or justified. But he does not necessary intend it to be taken as a reason for action, even though it may be the case that his giving the advice is a valid reason for action for the recipient” (*The Authority of Law*. 2ª ed. New York: Oxford, 2009. p. 14).

²⁷ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*, volume I. Traduzido por Flávio Bebo Siebeneichler. Rio de Janeiro: Templo Brasileiro, 1997. p. 316.

²⁸ PESTANA, Márcio. *O Princípio da Imunidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 62. No sentido de que tanto pode ser um princípio como uma regra, verificar em: BORGES, Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 217; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 49 e ss.

de unidade constitucional decorre de um princípio normativo?), quais as distinções entre as espécies normativas (somente os princípios possuem generalidade?), quais os critérios intersubjetivamente controláveis para o enquadramento de um enunciado em uma espécie de norma jurídica (a extração de uma norma a partir de várias outras normas é um critério de definição de espécie normativa?), sobre o que é valor (valor e princípio seriam a mesma coisa? O princípio é a única espécie normativa com carga valorativa?), sobre o que é exposto e o que é implícito (como ocorre a construção de uma norma jurídica a partir de um conjunto de normas?), ou seja, ao invés de ajudar, prejudica a compreensão e a clareza de entendimento sobre a normatividade da imunidade tributária.

Tratar a imunidade tributária como princípio jurídico é incorrer em contradição, se se entender que princípio jurídico se diferencia das regras porque o traço característico dos princípios é a determinação dos fins a serem perseguidos e promovidos, sem a prévia determinação da forma como esses fins deverão ser buscados, ou seja, os princípios jurídicos não se ocupam diretamente com a previsão de comportamento ou com a atribuição de poder.²⁹ Não é possível enquadrar um enunciado jurídico que prescreve a proibição de um ente público em tributar determinados fatos como um princípio jurídico: o que está na camada de abertura da determinação normativa não é o fim a ser buscado, mas a forma como deve ser feito: ou seja, o percurso inverso do exigido pelos princípios jurídicos.³⁰

Para imunidade tributária ser enquadrada na espécie normativa princípio, ela teria que tratar de imediato dos fins eleitos, e não da conduta necessária para atingi-los tampouco da demarcação atributiva de poder. Em outras palavras, num primeiro plano estaria o bem perseguido e não a forma como alcançá-lo. Isso de fato não ocorre no caso das imunidades tributárias. Na demarcação constitucional do poder de tributar há vedação expressa em tributar os templos de qualquer culto, por exemplo.

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 85 e ss.

³⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” (*Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 85).

2.1.1.2.1 Regra Jurídica

A análise das normas em espécie realizada neste trabalho rejeita o modelo de colagem entre dispositivo e norma.³¹ Porém, constatar que a norma jurídica é resultado do processo interpretativo (e não uma subsunção imediata) não impede que as normas sejam organizadas por classe. A norma imunidade tributária enquadra-se na espécie classificatória de regra jurídica. É regra jurídica constitucional que afirma o que deve ser feito nas situações as quais se aplica.³²

É regra jurídica porque a Constituição escolheu como a impossibilidade de tributar deve ser realizada, excluindo outras razões³³ que poderiam existir, não fosse a regra jurídica que, para além de orientar o comportamento do legislador e dos entes federados, é a própria razão para que seja procedida determinada conduta, qual seja, a não tributação sobre determinados fatos.

Por ser regra jurídica, não se está afirmando a dissociação das imunidades com valores. Pelo contrário, existem valores e finalidades importantes que suportam a regra jurídica. Contudo, a nota aguda que caracteriza a regra é que ela coloca para o seu destinatário a forma como deverá ser realizada determinada conduta ou exercido determinado poder, evitando assim que fique ao critério do destinatário a escolha dos meios para alcançar os objetivos pretendidos pela regra jurídica.

Se as imunidades tributárias existem para impedir o poder de tributar exatamente para viabilizar ou, no mínimo, não obstaculizar, atividades que são devidas e desejadas pelo próprio Estado,³⁴ como teremos a oportunidade de verificar ao tratarmos dos fundamentos das imunidades tributárias,³⁵ então com muito mais propriedade que assim a Constituição o fizesse por meio de regra jurídica que toca direto no ponto de orientação necessário para que a finalidade pretendida seja alcançada: o *como*. Essa possibilidade é proporcionada pela regra jurídica, cujas características são economia de tempo, trabalho e

³¹ Idem. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 33 e ss.; GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24 e ss.

³² RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 59.

³³ SCHAUER, Frederick. "What emerges is a different way of thinking about the weight of a rule, its ability to resist the force of other reasons for decision indicating contrary results" (*Playing by the Rules - A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. New York: Oxford University Press, 2002. p. xvi).

³⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 273.

³⁵ Vide página 32 e ss.

redução quanto ao risco de erro na tomada de decisão.³⁶ É expressivo o cuidado que a Constituição teve quando atribuiu poder de tributar ao tratar das imunidades tributárias: conferiu-lhe qualidade normativa de regra jurídica se preocupando não só com finalidades públicas, mas em como essas finalidades poderiam ser atendidas ou, no mínimo, facilitadas e adotou, através da impossibilidade de imposição tributária sobre determinados fatos, as regras jurídicas de imunidade tributária.³⁷

A decidibilidade e a imediatibilidade, traços definitórios das regras jurídicas,³⁸ estão presentes na regra imunizante. A decidibilidade da imunidade tributária é evidente, porque o constituinte já avaliou qual o meio de se alcançar a finalidade pretendida, e o meio é impedir a tributação através das imunidades tributárias sobre acontecimentos previamente determináveis pela Constituição. A imediatibilidade da imunidade tributária também é evidente, porque a Constituição já traçou o plano na demarcação do poder e a forma como ele deve ser exercido por seu destinatário.

A imunidade tributária, meio para a persecução de determinados fins públicos escolhidos pela Constituição é, quanto à espécie normativa, regra jurídica,³⁹ o que leva ao seguinte questionamento: em qual cenário? É preciso examinar a atuação da regra.

³⁶ RAZ, Joseph. “Rules are thus justified as time-saving devices and as devices to reduce the risk of error in deciding what ought to be done. We may add to these features the related justification of rules as labour-saving devices. A rule can be examined in tranquility on the basis of the best information available concerning the factors likely to be present in the situations to which it applies” (*Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 59).

³⁷ Na doutrina, encontramos o enquadramento da imunidade tributária como regra jurídica em ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 273; e DERZI, Misabel Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. Notas de DERZI, Misabel de Abreu Machado. p. 374. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 810 e FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1996. p. 78 compartilham o enquadramento da imunidade como regra de estrutura. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 227.

³⁸ A definição de regra jurídica é fornecida por ÁVILA, Humberto: “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos” (*Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 85).

³⁹ É notável que inclusive no caso de adoção de outras importantes teorias sobre a distinção entre princípios e regras, ainda assim as imunidades se enquadrariam na modalidade normativa de regra, pois as situações abarcadas pela imunidade tributária são especificadas pela Constituição, ou seja, os critérios de fraca distinção de generalidade e abstração que definiriam os princípios estão distantes da dinâmica constitucional das imunidades tributárias. Se a escolha fosse o critério distintivo forte (aplicação absoluta e insuperável das regras), as imunidades tributárias são um importante exemplo do caráter ponderativo na análise da espécie normativa regra, como revelado na definição do sentido da palavra livro.

No pensamento jurídico brasileiro, por todos: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 91 e ss. Na obra, a importante verificação sobre a ponderabilidade das regras jurídicas: “As regras não fogem a esse padrão, na medida em que se submetem tanto a uma ponderação interna quanto a uma ponderação externa: sofrem uma ponderação interna porque a reconstrução do conteúdo semântico da sua hipótese e da finalidade que lhe

2.1.1.3 Quanto ao Campo de Atuação

2.1.1.3.1 Delimitação Negativa de Competência Tributária

A regra da imunidade tributária proíbe a tributação sobre determinados fatos,⁴⁰ por isso atua na competência tributária,⁴¹ ou seja, na atribuição constitucional de poder aos entes federados.⁴²

A situação não é simples. Pelo contrário, a norma tributária “não é o texto nem o conjunto deles, mas o conteúdo de sentido construído a partir da interpretação sistemática baseada em textos normativos”.⁴³ O tributo depende, para sua instituição, de uma série de etapas a ser cumprida pelo intérprete. Uma delas é a análise da imunidade tributária: para saber o que pode ser objeto de tributação é preciso saber o que a Constituição proíbe que seja objeto de tributação. A imunidade tributária, na qualidade de limitação negativa do poder de

é subjacente depende de um confronto entre várias razões em favor de alternativas interpretativas (exemplo: definição do sentido de livro para efeito de determinação do aspecto material da regra da imunidade)” (p. 95).

Quanto à possibilidade ponderativa das regras, o enquadramento do livro eletrônico no signo livro para fins de imunidade tributária é esclarecedor. No processo ponderativo de atribuição de peso dos argumentos na imunidade do livro eletrônico, ver: ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, n. 79, p. 163-83, 2001.

O Supremo Tribunal Federal irá analisar o conteúdo e alcance da imunidade do livro neste importante debate sobre a inclusão do livro eletrônico, reconhecida a repercussão geral em 20.09.12 no RE 330.817-RJ, Pleno, Relator: Ministro Dias Toffoli. DJ 01.10.12.

⁴⁰ A expressão fato utilizada reporta-se tanto ao *Sachverhalt* quanto ao *Tatsach* de Wittgenstein. Ver: WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado Lógico-Filosófico - Investigações Filosóficas*. Tradução de M. S. Lourenço. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p. xxvi.

Se o mundo consiste em fatos e no mundo o que é complexo é um fato, então tanto o objeto quanto o seu contraponto, o sujeito, estão incluídos no tratamento da expressão fato. Cf. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado Lógico-Filosófico - Investigações Filosóficas*. Tradução de M. S. Lourenço. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p. 7. Ver, também: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1996. p. 26.

⁴¹ DERZI, Misabel. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Notas de DERZI, Misabel de Abreu Machado. 2010. p. 372.

⁴² CARRAZA, Roque Antonio. “No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 565). Cf. ÁVILA, Humberto. “A parcela de poder atribuída a cada Estado-Membro para instituir tributos denomina-se competência tributária” (*Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 272). Também AMARO, Luciano. “Ao definir a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Constituição confere a cada uma dessas pessoas o poder de instituir tributos, que serão exigíveis, à vista da ocorrência concreta de determinadas situações, das pessoas que se vincularem a essas mesmas situações” (*Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 175).

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 33.

tributar,⁴⁴ seria um obstáculo, um impedimento a ser observado e investigado na construção do que se possa entender como competência tributária.

Com efeito, a antítese é um traço da imunidade tributária.⁴⁵ A imunidade é negativa sob a perspectiva de ser uma norma jurídica que proíbe algo. Esse algo remete a uma perspectiva interventiva, o tributo⁴⁶ em seu aspecto positivo,⁴⁷ enquanto participação do Estado em determinada realidade econômica. A antítese da imunidade tributária ocorre porque há uma permissão ao cidadão para manifestar-se patrimonialmente junto com uma proibição de intervenção tributária. Essa proibição atua como uma razão que exclui razões para ação estatal.⁴⁸

De forma muito singela: quando se fala em tributação, a princípio há uma proximidade com um sim (sob a ótica interventiva); quando se fala em imunidade, está-se em aproximação de um não (sob a ótica limitadora-defensiva). A própria expressão imunidade tributária já apresenta indícios de que é o conjunto de um sim no fim com um não no início: o que seria sim, ou até poderia ser sim, é não. Eis a antítese.

Essa proibição, que revela o aspecto negativo, advém do tratamento que a Constituição confere à competência tributária. Um exemplo: a União possui competência para instituir tributos sobre a renda, mas não pode tributar a renda dos demais entes federados.⁴⁹ Por isso a imunidade

⁴⁴ Idem. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 134. BALEEIRO, Aliomar. Notas de DERZI, Misabel. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 374.

⁴⁵ A figura de linguagem está presente na própria expressão imunidade tributária.

⁴⁶ As diferentes formas de atribuição de significado à palavra tributo são analisadas com propriedade por CARVALHO, Paulo de Barros. “O vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência, são elas: a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária; e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; f) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica” (*Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 51).

⁴⁷ Sobre o aspecto positivo da tributação e negativo da imunidade, por todos: CARRAZA, Roque Antonio. “Pois bem, a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias. Neste sentido, podemos dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo). Assim, as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhes são afetos se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos pelo legislador constituinte com regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação)” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 806).

⁴⁸ RAZ, Joseph. “Following a rule entails its acceptance as an exclusionary reason for not acting on conflicting reasons even though they may tip the balance of reasons” (*Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 61).

⁴⁹ Artigo 150, VI, a, da Constituição.

tributária atua na formação da competência tributária como delimitação negativa.⁵⁰ Além disso, enquanto regra jurídica que delimita negativamente a competência tributária, a imunidade tributária é uma razão para que a competência tributária, quando efetivada, seja realizada de forma orientada, não opcional e passível de controle para não alcançar determinados fatos escolhidos pela Constituição como insuscetíveis de tributação. A imunidade, por delimitar a competência tributária, possui como função, entre outras, proteger determinada esfera da liberdade dos cidadãos.⁵¹

A Constituição juridicizou, através de regra jurídica expressa, a impossibilidade de imposição tributária sobre determinados fatos, sujeitos, objetos e atividades porque eles representam a melhor maneira de alcançar a concretização de valores importantes para a sociedade e buscados pelo Estado, como são os direitos fundamentais.⁵² A Constituição, ao normatizar a competência tributária, impediu o alcance do poder de tributar sobre determinadas circunstâncias para que dadas finalidades públicas, devidas pelo próprio poder público, fossem atendidas. A direção é contrária ao instituto da não incidência, de maneira que enquanto a imunidade no plano constitucional e a isenção no plano infraconstitucional precisam de norma jurídica para colocar fora do alcance da tributação determinada pessoa ou bem,⁵³ a não incidência ocorre quando não há norma jurídica contemplando a possibilidade de tributação, ou seja, a não incidência é tudo aquilo que está fora da previsibilidade e da determinabilidade da norma.⁵⁴ No direito tributário, o instituto da não incidência possui uma importância significativa, uma vez que a instituição de tributo somente ocorre mediante previsão legal.⁵⁵ A exigência da legalidade confere ao destinatário da norma a possibilidade de conhecimento prévio quanto à tributação e,

⁵⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, nº 62. p. 81.

⁵¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. p. 383. A proteção de parcela da liberdade do particular será retomada na análise da proteção dos direitos de defesa. Vide nota de rodapé número 112 na página 36.

⁵² Sobre a relação entre a regra imunizante e os direitos fundamentais, ver os fundamentos das imunidades tributárias: página 32 e ss.

⁵³ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967. Tomo II. (Arts. 8º - 33)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. Tomo II, p. 391-2.

⁵⁴ A incidência, tratada pelo direito, precisa, por sua vez, de suporte fático para desencadear a juridicização da norma (MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico - plano da existência*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 71). Na não incidência o fato sequer preenche o antecedente da regra de incidência (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 298).

Hugo de Brito Machado pensa diferente. Para ele, a imunidade é não incidência juridicamente qualificada porque o constituinte, por uma questão de cautela, ou reiteração, resolveu por bem proibir manifestamente a incidência (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 269). Cf. BORGES, José Souto Maior. *Isenção Tributária*. 2ª ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1980. p. 156.

⁵⁵ Artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal.

com ela, a confiança sobre as situações não abarcadas pela norma jurídica, o que proporciona saber quando se está fora da costura da norma e, com isso, diante da não incidência.

Realizada a distinção entre a norma jurídica (norma pertencente a um sistema jurídico)⁵⁶ da exoneração fiscal e a inexistência de tributação pela não incidência, extrajurídica (desprovida de participação no sistema jurídico, ou sem previsão normativa), resta diferenciar as duas mais importantes formas de exoneração fiscal: a imunidade e a isenção tributárias.⁵⁷

Segundo Borges, “no poder de tributar se contém o poder de eximir”.⁵⁸ A imunidade tributária, como analisado,⁵⁹ atua no plano constitucional, mais precisamente na definição da competência tributária. A isenção, por sua vez, atua no plano da legislação ordinária, no exercício da competência tributária.⁶⁰ Assim como a imunidade, a isenção é regra jurídica enquanto espécie normativa, mas com tarefa própria: a de bloquear, no cenário infraconstitucional, parte da esfera de atuação da regra de tributação.⁶¹⁻⁶² Tanto na imunidade quanto na isenção há uma previsão normativa expressa limitadora da tributação. A principal diferença entre elas é a forma de atuação no ordenamento jurídico. O Supremo Tribunal

⁵⁶ A norma, para ser jurídica, deve fazer parte de um sistema jurídico praticado por uma determinada comunidade, conforme RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 53.

⁵⁷ A menção às duas espécies se dá em virtude da obra de COELHO, que apresenta seis espécies de exonerações fiscais: imunidades, isenções, reduções diretas de base de cálculo e de alíquotas, deduções tributárias de despesas presumidas e concessão de créditos presumidos, remissões e devolução de tributos pagos legitimamente. Ver: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 201.

⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 30-1. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Imunidade e Isenções Tributárias*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 01, 1977. p. 70.

⁵⁹ Vide p. 21.

⁶⁰ A Constituição Federal é expressa ao exigir lei ordinária específica para tratamento de isenção. “Art. 150. [...] § 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g”.

O jurista Luciano Amaro diferencia com propriedade a imunidade da isenção, ao afirmar que “a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 177).

⁶¹ “Entre regra de tributação e regra de exoneração há uma implicação lógica (ou de hierarquia lógica ou de conexão substancial por dependência conceitual): a regra de isenção pressupõe a regra de tributação” (ÁVILA, Humberto. *Imunidades e Isenções*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (Coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 307.). Cf. BASTOS, Celso. “A isenção não pode ser entendida senão como norma excepcionadora de outra mais ampla que institui o tributo. A isenção, portanto, pressupõe o tributo enquanto que a imunidade impede que este se configure.” *Imunidade dos Templos*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.5, 1978. p. 221. No mesmo sentido, ver: MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. *Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF*. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 93, 1964. p. 142.

⁶² Segundo Barbosa Corrêa, as isenções subtraem carga fiscal para facilitar o desenvolvimento de certas atividades econômicas em defesa do interesse geral. (CORRÊA, Barbosa. *Incidência, Não Incidência e Isenção*. Resenha Tributária, São Paulo: 1975. p. 20).

Federal, através do voto do Ministro Soares Muñoz, realizou a distinção, ao aplicar a doutrina de Rui de Melo e Raul Reis: “Quando a dispensa do tributo é concedida pela própria Constituição, não há isenção, mas imunidade”.⁶³

2.1.2 Conteúdo das Imunidades

2.1.2.1 Quanto à Funcionalidade

2.1.2.1.1 A Função Instrumental das Imunidades Tributárias

Os instrumentos proporcionam condições fundamentais para a atividade humana, como durabilidade, estabilidade e previsibilidade.⁶⁴ O direito, meio de organização social, atua no comportamento humano:⁶⁵ prescreve e regula condutas, incentiva e desestimula comportamentos; confere, organiza e distribui o poder; permite, obriga e proíbe determinadas atitudes.⁶⁶ O elemento finalístico está presente tanto na conduta humana propriamente dita⁶⁷ quanto naquela vigiada pelo direito que age sobre a conduta para que ela produza aqueles

⁶³ Recurso Extraordinário n. 93.770-RJ, 1ª Turma, Relator: Ministro Soares Muñoz, decisão unânime, julgado em 17.03.81, DJ 03.04.81.

⁶⁴ AARNIO, Aulis prefaciando PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*. v. 8. Springer, 2009. p. 4.

⁶⁵ GREEN, Leslie. “Law is not a surd feature of the universe, like the speed of light or Planck’s constant. Law belongs to the meaningful world of ends and means. By meaningful I refer to the fact that we can make sense of a lot of human action by understanding it as adopting means to achieve certain ends in light of the situation as the agents see it” (Law as a Means. In: CANE, Peter. *The Hart-Fuller Debate in the Twenty-first Century*. Oxford: Hart, 2010. p. 171).

RAZ, Joseph. “...the law is a means for deliberately molding and fashioning individual conduct and social relations” (*Between Authority and Interpretation*. New York: Oxford University Press, 2009. p. 104).

Ver, também: *The Authority of Law*. Transcrição extensa, raciocínio importante: “Regarding the rule of law as the inherent or specific virtue of law is a result of an instrumental conception of law. The law is not just a fact of life. It is a form of social organization which should be used properly and for the proper ends. It is a tool in the hands of men differing from many others in being versatile and capable of being used for a large variety of proper purposes. As with some other tools, machines, and instruments a thing is not of the kind unless it has at least some ability to perform its function. A knife is not a knife unless it has some ability to cut. The law to be law must be capable of guiding behavior, however inefficiently. Like other instruments, the law has a specific virtue which is morally neutral in being neutral as to the end to which the instrument as an instrument” (p. 226).

SCHAUER, Frederick. “Law is a social construction, and neither a natural kind nor anything akin to a proper name. Accordingly, like many (or perhaps all) human artifacts, law may not be subject to an essentialist understanding at all, and thus to assume that only an essentialist description of the concept of law will reflect law’s nature is potentially to embark on a path that may stifle rather than enrich our understanding” (*On the Nature of the Nature of Law*. Alemanha, 2011: Archiv für Rechts und Sozialphilosophie. p. 2-3. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1836494>>. Acesso em: 22 dez. 2012. 21:10).

⁶⁶ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 302.

⁶⁷ ARISTÓTELES. “Em toda atividade prática e em toda escolha de preferências há um fim” (*Ética a Nicômaco*. Traduzido por Antônio de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009. p. 25).

efeitos desejados pelas finalidades estatais. Dito de outro modo, a conduta, controlada pelo direito por meio de normas,⁶⁸ é direcionada para o alcance de fins.⁶⁹

A tributação é fator relevante na tomada de decisão dos seus destinatários.⁷⁰ Quando a Constituição opta por não tributar determinados fatos, assim o faz por razões específicas. Exemplo: não tributa os templos de qualquer culto para garantir a liberdade religiosa por respeito jurídico à importância da fé para o ser humano.⁷¹ A imunidade tributária é um instrumento utilizado pela Constituição para proteger, facilitar ou promover determinados fatos desejados pelo Estado e pela sociedade.⁷²

A análise do instrumentalismo remete, necessariamente, a consideração de finalidades.⁷³ Os fins pelos quais a imunidade tributária se faz instrumento implicam comunhão de interesses entre o direito e seus destinatários: é desejo de todos a proteção dos direitos de liberdade e propriedade e a promoção dos direitos sensíveis que agem na formação e no desenvolvimento do ser humano, em muito efetivados pelas regras de imunidade tributária.

A finalidade não basta em si: precisa de uma forma para ser concretizada. A imunidade tributária é a realização da forma que proporciona a implementação gradual de determinadas finalidades pretendidas pela Constituição. O Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucional a cobrança do IPMF sobre as pessoas de direito público reconheceu

⁶⁸ HART, H.L.A. (...) “law as a means of social control”. (*The Concept of Law*. 2nd ed. New York: Oxford University Press, 1994. p. 155).

⁶⁹ O jurista alemão Rudolf von Jhering analisou, com toda propriedade, a vinculação da expressão correto (na sua língua materna) com a finalidade do direito. “A expressão ‘correto’ encerra a ideia de direção, i.e., de caminho que alguém tem de percorrer para alcançar seu fim – a finalidade. É a mesma ideia que o idioma aplicou de modo tão abundante: no âmbito do direito (em nossa língua alemã, Richter, Richtsteig, Weg Richtens, *recht* equivale a *reht*, i.e., reto – *regere, rex, regula, rectum, regieren, dirigire, directum, diritto, derecho, droit*). Todas essas expressões não foram derivadas do caráter peculiar do direito como tal, mas daquilo que o direito, como disciplinamento da conduta humana, tem em comum com todo comportamento: a observância do caminho reto, direito, correto; a direção ao alvo, o fim” (*A Finalidade do Direito*. Tradução de Heder K. Hoffmann. Tomo I. Campinas: Bookseller, 2002. p. 291).

⁷⁰ Sobre o processo de decisão, ver: RAZ, Joseph. “It should be remembered that a decision is reached only when the agent both reaches a conclusion as to what he ought to do and forms the belief that it is time to termini his deliberations” (*Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 67).

⁷¹ Sobre a liberdade religiosa e os direitos fundamentais, ver: SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 42.

A Constituição, no resguardo da liberdade religiosa, veda expressamente no artigo 19 a intervenção dos entes federados que prejudique o funcionamento dos cultos religiosos ou igrejas.

⁷² ÁVILA, Humberto. (...) “a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado” (*Sistema Constitucional Tributário*. 5^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 273). Cf. BORGES, José Souto Maior. “Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na Constituição Federal, torna-se possível a preservação de valores sociais da mais diversa natureza: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais” (*Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 221).

⁷³ “Das Recht [ist] nicht Selbstzweck, sondern nur Mittel zum Zweck. Nas palavras do tradutor, “O direito não é um fim em si mesmo, mas apenas um meio para um fim” (JHERING, Rudolf Von. *Der Zweck im Recht* apud ADAMY, Pedro Augustin. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 301).

o traço instrumental da imunidade tributária. No precedente, o Tribunal afirmou que a imunidade recíproca, atingida pela pretensa implementação do IPMF no sistema tributário brasileiro, serve para viabilizar o sistema federal, sendo indispensável para a preservação de cada um dos entes políticos.⁷⁴

A missão da imunidade tributária é concretizar fins que, não fosse a regra da imunidade, dificilmente seriam alcançados. O jurista Greco mostrou, no final da década de setenta, a procedimentalidade do direito tributário,⁷⁵ aspecto que reflete bem o próprio conteúdo das imunidades tributárias: instrumento para alcançar atos finais desejados pelo Estado e pela comunidade.

Dois exemplos mostram a função instrumental das regras imunizantes: para conseguir o mínimo de acessibilidade à educação é necessário não obstruir e também facilitar, por intermédio da medida exonerativa, a atividade das entidades educacionais. A imunidade às entidades de assistência social, por sua vez, é uma forma de o direito constitucional tributário contribuir com a acessibilidade à saúde, cuja concretização é direito de todos e dever do Estado. A inspiração está em Adamy: “as imunidades tributárias são um exemplo privilegiado da instrumentalização do direito tributário”.⁷⁶

⁷⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7- DF, STF, Pleno, Relator: Ministro Sydney Sanches, julgado em 15.12.93, DJ 18.03.94.

No precedente, o Ministro Sepúlveda Pertence pronuncia a instrumentalidade das imunidades tributárias: “É que, ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas, na alínea *b*, aos ‘templos de qualquer culto’, na letra *c*, ao ‘patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos’, e, na letra *d*, a ‘livros, jornais, periódicos e o papel destinados a sua impressão’, constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante”.

O Ministro Celso de Mello também se manifestou expressamente sobre a instrumentalidade da norma imunizante: “A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.”

⁷⁵ “[...] toda função se exterioriza por um procedimento, entendido como sequência ordenada de atos voltados para um ato final” (GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação – uma visão funcional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 85).

⁷⁶ ADAMY, Pedro Augustin. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 309.

2.1.2.2 Quanto à Perspectiva Material

2.1.2.2.1 O Sentido da Imunidade Tributária

Se o direito tributário é um instrumento para alcançar determinadas finalidades, arrecadatórias ou não, o tributo não é um fim em si mesmo:⁷⁷ está a serviço de algo. No momento em que esse algo sai do jogo ou não está em jogo, o tributo perde a razão de ser. É nesse acontecimento que as imunidades tributárias entram em cena. Por isso, Derzi constata que as imunidades são um *non sense*.⁷⁸

Muitas das finalidades do direito tributário estão além da arrecadação: proporcionar às pessoas a aparelhagem adequada para desenvolver suas ideias, fomentar sua cultura, viabilizar a instrução e educação de todos e conferir acessibilidade possível a tratamentos de saúde. Tais atividades são finalidades que o direito tributário, enquanto instrumento, se propõe a alcançar quando a Constituição aciona as imunidades tributárias, ao invés da tributação.

A imunidade forma, em conjunto com a imposição tributária, a dualidade da competência tributária, como se a imunidade e a imposição tributária fossem dois lados de um espelho. A doutrina brasileira esclareceu a dualidade quando apresentou um cálculo simbólico de subtração para compreensão da competência tributária. Por Ávila: “A parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição”.⁷⁹ Por Derzi: “[...] a norma de competência é um conjunto que resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – norma denegatória de poder (imunidade)”.⁸⁰

A delimitação negativa de competência realizada pela regra de imunidade tributária prestigia aquelas atuações dos particulares que possuem especial significado para a comunidade e facilita o cumprimento dos deveres fundamentais pelo próprio Estado. As imunidades são a forma que a Constituição encontrou de incentivar e reconhecer a atividade do particular naquele espaço público que diz respeito à efetivação de finalidades perseguidas pelo próprio Estado e também de contribuir com o desempenho estatal para atendimento de finalidades públicas: o sentido da imunidade tributária é traduzir a relação de cooperação e complementaridade entre o Estado e o particular.

⁷⁷ ADAMY, Pedro Augustin. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 305.

⁷⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 377.

⁷⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 272.

⁸⁰ DERZI, op. cit., p. 378.

A figura da imunidade tributária representa o esvaziamento (a perda de sentido) do dever fundamental de pagar tributo⁸¹ em prol da preservação do ponto de convergência na promoção dos direitos fundamentais: o encontro entre a não intervenção tributária e a atuação do particular e do Estado em direção ao mesmo fim. A dignidade do gênero humano em ser responsável, que fundamentaria o dever de pagar tributo, não tem sentido quando essa responsabilidade é expressada de forma solidária com a comunidade através da aplicação de manifestação econômica em favor da realização de direitos prestacionais, o que revela a manifestação de capacidade para promover finalidades públicas.

2.1.2.3 Quanto ao Fim Público Perseguido

Existem fins públicos elementares para a organização social. Com visto, muitos deles são viabilizados, pela Constituição, através das regras jurídicas imunizantes direcionadas para finalidades que as justificam. Tais finalidades, por sua vez, podem estar a serviço de outras finalidades subjacentes.

É o caso da imunidade recíproca, em que a Constituição proíbe a tributação via impostos do patrimônio, renda ou serviços dos entes federados para que a autonomia financeira seja preservada: a autonomia, além de pressupor uma divisão de competências, depende da independência de recursos para que os entes federados possam desempenhar suas atribuições.⁸²

Se uma pessoa política tivesse que responder com a elevada tributação decorrente de impostos para outra pessoa política ocorreria um esvaziamento da autonomia, abrindo espaço para uma dependência recíproca e, com ela, uma perda na capacidade social dos entes que compõem o pacto federativo. Além disso, a imunidade recíproca preserva a unidade nacional preconizada pelo federalismo que acolhe as diferenças culturais permeadas pelas diversidades regionais e locais através da preferência por uma organização federal.⁸³ Numa segunda camada de fins, estão os fins perseguidos pelo regime democrático de governo enquanto ideal de vida política. O constitucionalista gaúcho Souza Junior ensina as formas de manifestação

⁸¹ Ver, por todos: NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 186.

⁸² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 37ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 81.

⁸³ Sobre as características essenciais da ordem federal, ver: LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 1976. p. 354 e ss.

dos fundamentos da democracia, desde a soberania popular na origem até o bem comum como fundamento último.⁸⁴

“O homem encontra condições de tornar-se homem na medida em que se integra na cidade,”⁸⁵ nos ensinamentos de Aristóteles. É vivendo em comunidade, na troca com o outro, que o gênero humano se constrói. É na vida política, que proporciona ao ser humano a interação com o outro, que habitam os fins públicos: a formação e o desenvolvimento do gênero humano se dão na *polis*. O cenário do direito tributário é a vida política⁸⁶ e nela brotam os bens públicos perseguidos pelo viver em comunidade, como a educação, a cultura, a instrução, a difusão de ideias, a saúde, o trabalho, a forma federativa de Estado, a fé compartilhada, o desenvolvimento social. A imunidade tributária atua para esses fins públicos.

Em virtude dessas considerações é possível verificar que a imunidade tributária, independentemente da espécie (recíproca, dos templos, das instituições assistenciais, dos livros, etc.), é um meio justificado pelo próprio fim que pretende viabilizar (faz-se necessária, portanto, a relação de causalidade entre meio e fim). Esse fim é pretendido pelo poder público, pela sociedade e por aqueles que a ela pertencem. Isso não quer dizer que os fins são todos iguais. Existem fins e fins. A importância de um copo de água depende do grau da sede do sujeito. Quanto maior a força da instrumentalidade, maior a relevância da intermediabilidade para alcançar os objetivos institucionais e, portanto, maior a extensão da imunidade tributária.⁸⁷

Há casos em que a norma imunizante é indispensável para concretização de fins. A indispensabilidade pode ocorrer de três formas:

-
- ⁸⁴ “a) como fundamento de origem, a soberania popular;
 b) como fundamento de exercício, a opinião majoritária de uma cidadania universal e plural;
 c) como fundamento ontológico (de essência), a dignidade da pessoa humana, princípio primeiro e fim último do convívio social; e
 d) como fundamento teleológico (de fins), o bem comum, o bem de todos naquilo que todos temos em comum, isto é, o bem de todos sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade, e qualquer outra forma de discriminação” (SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. Regimes Políticos. In: MARTINS, Ives Granda; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coords.). *Tratado de Direito Constitucional 1*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 593-4).
- ⁸⁵ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Traduzido por Antônio de Castro Caetano. São Paulo: Atlas, 2009. p. 12.
- ⁸⁶ O ser humano, isoladamente, não possui expressão econômica. Encontramos afirmação em Ricardo Lobo Torres de que “o espaço assim aberto ao tributo é o da publicidade” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 3).
- ⁸⁷ As características das imunidades serão exploradas nas páginas 53 e 54 e a força nas páginas 67 e ss. Contudo, é oportuno adiantar a ideia da interpretação extensiva. Nela, a finalidade é ingrediente indispensável para adstrição do significado. A leitura está em dois grandes juristas: ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004. p. 147; e GUASTINI, Riccardo. *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*. Interpretare e argomentare. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011. p. 322.
 Os fins das normas estão conectados com a intenção de uma “regulação materialmente adequada”, como mostra Karl Larenz, ao tratar do critério teleológico-objetivo. A obra: LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 471.

- a) por unidade;
- b) por sequência;
- c) por aglutinação.

Na primeira hipótese, basta a extração de uma única imunidade para romper com a possibilidade de concretização do fim, como no caso da imunidade recíproca. Baleeiro, por sua vez, manifestou descrédito quanto à existência de um sistema federal sem a imunidade das pessoas de direito público.⁸⁸ Neste caso a imunidade é absoluta, no sentido de não ser possível revogação do texto constitucional por emenda.⁸⁹ Desse modo, a retirada de norma imunizante do texto constitucional deve ser analisada sob a perspectiva da concretização dos fins. Sob esta ótica, a intensidade da referibilidade da norma imunizante aos direitos fundamentais deve ser examinada na perspectiva da manutenção, ainda que em menor intensidade, do direito fundamental envolvido caso a norma imunizante seja extraída do texto constitucional via emenda.⁹⁰

A segunda hipótese diz respeito àquelas etapas indispensáveis para alcançar determinado resultado que corresponde à situação, fato ou objeto escolhido pela Constituição como imune. Não é possível, por exemplo, publicar um livro sem passar pelas etapas da redação da obra e da revisão do texto. Por isso o Supremo Tribunal Federal aplicou a imunidade dos livros aos serviços de produção editorial.⁹¹

⁸⁸ Nas palavras do jurista: “Eu insisto, e estou demorando neste ponto porque me pareceu a parte mais fundamental da imunidade, essa, a recíproca. Porque tem raiz presa às próprias instituições. Não acredito num regime federal em que o princípio da imunidade recíproca não seja básico.” (BALEIRO, Aliomar. *Imunidade e Isenções Tributárias. Revista de Direito Tributário*, 1977, p. 76).

⁸⁹ Nas imunidades absolutas aplica-se o artigo 60 da Constituição Federal. Diz o § 4º:

“Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direito, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.”

⁹⁰ Dependendo do grau de referibilidade, a retirada de determinada regra imunizante não inviabiliza os fins públicos perseguidos, como o foi a imunidade referente ao imposto de renda sobre os rendimentos dos aposentados e pensionistas. Com efeito, a percepção de renda é materialidade para aplicação do artigo 153 e a aplicação da capacidade social é atendida na imunidade do artigo 195, II da Constituição, ou seja, a extração da regra imunizante não abala a preservação daqueles que percebem substrato econômico por aposentadoria ou pensão. Nesse sentido, ver o seguinte precedente na Suprema Corte: Recurso Extraordinário n. 37.600-SP, Relatora: Ministra Ellen Gracie, 2ª Turma, julgado em 16.12.03, DJ 23.04.04.

Ver, sobre o exame da referibilidade, ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 74.

⁹¹ Recurso Extraordinário n. 102.141-1-RJ, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Aldir Passarinho, julgado em 18.10.85, DJ 29.11.85.

Na outra ponta, há casos em que a intermediabilidade da imunidade não é aproveitável. O recipiente da força da instrumentalidade seria vazio e, portanto, inaplicável o instrumento. É a situação da maçonaria em relação à liberdade religiosa. Neste sentido o Supremo Tribunal Federal entendeu que culto maçônico não manifesta atos de fé.⁹²

No terceiro caso, os fundamentos aglutinam as regras imunizantes injetando-lhes força normativa e, quanto maior a força, maior a indispensabilidade e, quanto maior a indispensabilidade, mais extensa a interpretação. É o que ocorre com a aglutinação reclamada pelo direito fundamental à educação: as regras imunizantes se aproximam para formar uma corrente de fundamentação.

Entre a indispensabilidade e a inaproveitabilidade do instrumento imunizante navegam as interpretações extensiva e restritiva. Os fundamentos da regra imunizante protagonizam o método empregado. Para utilizar um instrumento, é preciso saber para que ele serve. No caso das regras imunizantes, estão a serviço de atender os fundamentos que as suportam.

2.2 FUNDAMENTOS

Por que, havendo tantas normas que limitam o poder de tributar, a Constituição precisaria também da norma imunizante?

Cresce a conscientização sobre a tributação como instrumento para realização da justiça.⁹³ A jurista Grupenmacher mostra o afinamento dos direitos humanos com a tributação na aplicação interna dos tratados internacionais, precipuamente no princípio da não discriminação entre os nacionais e os estrangeiros.⁹⁴⁻⁹⁵ O professor Lobo Torres analisa detidamente as posições históricas do poder estatal frente à liberdade públicas dos indivíduos, de forma a revelar que o tributo representa o ingresso do poder estatal no “espaço aberto pelos direitos humanos”.⁹⁶ Velloso oferece a visão da justiça tributária desde a perspectiva

⁹² Recurso Extraordinário 562.531-RS. 1ª Turma, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 04.09.12, DJ 14.12.12.

⁹³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos e Tributação*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 816.

⁹⁴ A jurista, ao analisar a proteção dos direitos inerentes à pessoa humana na perspectiva do direito internacional, cita o texto da Declaração Universal dos Direitos do Homem: “[...] o desprezo e o desrespeito pelos direitos da pessoa resultaram em atos bárbaros que ultrajaram a consciência da Humanidade e que o advento de um mundo em que as pessoas gozem de liberdade de palavra, de crença e de liberdade de viverem a salvo do temor e da necessidade foi proclamado como a mais alta aspiração do homem comum” (*Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos e Tributação*. p. 817).

⁹⁵ GRUPENMACHER, op. cit., p. 830.

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 14.

aristotélica de justiça comutativa e distributiva, até os critérios metanormativos de razoabilidade e proporcionalidade na concretização da justiça pela realização da igualdade.⁹⁷

A justiça é um dos fins últimos do direito. Habita no espírito do ser humano a inquietude necessária para mover a mente em direção à construção de racionalidade coerente capaz de concretizar, pela aplicação dos instrumentos (para nós, as normas), com alguma intensidade, a justiça. A efetivação dos direitos fundamentais é revelação da justiça, e a forma que a justiça possui para se manifestar é a igualdade. Velloso afirma que a igualdade, concretizada a partir da noção de justiça, “está sobretudo nos direitos fundamentais”.⁹⁸ Há, ainda, conforme Alexy, um enunciado geral de igualdade tanto criação do direito quanto nas proposições racionais para interpretar as diversas acepções da igualdade, desde a igualdade enquanto direito do status negativo (não realização de tratamento desigual para situações equivalentes) até a atribuição de um feixe de direitos subjetivos com estruturas variadas ao ponto de orquestrar um direito completo (ou, ao menos, com perspectiva de completude) de igualdade.⁹⁹

A capacidade contributiva, critério para realização da igualdade, possui, no direito tributário, importância ímpar para a realização de justiça tributária. A manifestação econômica seleciona os contribuintes e concretiza o princípio da igualdade na tributação. Contudo, há outro ingrediente indispensável à composição do estatuto do contribuinte e para concretização da justiça através da igualdade: a capacidade para promover finalidades públicas, como será analisado no exame da igualdade como fundamento das imunidades tributárias.¹⁰⁰

Existem fatos e existem pessoas que manifestam capacidade social. Há entidades que se dedicam, por exemplo, à realização da educação, saúde, cultura, etc. A sociedade precisa dos direitos fundamentais, em alguma medida, atendidos. O Estado possui tal tarefa, mas não consegue, muitas vezes, alcançar para a sociedade os direitos prestacionais. Com efeito, a Constituição encontrou um poderoso mecanismo para atuar nessa direção: a imunidade tributária. A norma imunizante, portanto, é importante instrumento que participa e age para justiça tributária devido ao elo que possui com os direitos fundamentais.

A imunidade tributária utiliza o critério da manifestação de capacidade para promover finalidades públicas, e não o critério da capacidade contributiva, em que os sujeitos ou fatos

⁹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 66 e ss.

⁹⁸ Ibidem, p. 48.

⁹⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 432.

¹⁰⁰ Vide p. 45 e ss.

da norma imunizante deveriam demonstrar ausência de capacidade econômica para enquadramento na situação jurídica imune. Em outras palavras, enquanto concretização da igualdade através do critério da capacidade social, a imunidade tributária não diz respeito à aplicação do critério da capacidade contributiva.¹⁰¹ Uma entidade pode, por exemplo, atuar no domínio econômico (alugar imóveis, realizar aplicações financeiras)¹⁰² e receber tratamento imune porque revela capacidade para promoção de finalidades públicas, critério de *discrimen* da igualdade (princípio jurídico abastecedor dos direitos fundamentais), cujos limites são enfrentados pelas exigências da igualdade, pela ponderação racional e pela razoabilidade¹⁰³ e não, decisivamente, pelo princípio da livre concorrência.¹⁰⁴ Quando houver imunidade tributária há manifestação de capacidade para concretização de direitos fundamentais.¹⁰⁵ É o momento de investigar cada um dos fundamentos da regra imunizante porque, como leciona Raz, as regras, por não serem razões finais, necessitam ser justificadas pelos valores fundamentais.¹⁰⁶

¹⁰¹ Por caminho distinto, o jurista português Casalta Nabais reconhece a proximidade da imunidade com os direitos fundamentais. Segundo o autor, a imunidade tributária reflete a influência dos direitos fundamentais sobre a tributação: “Na verdade, os direitos fundamentais podem exercer uma importante ação sobre a tributação a outros títulos. Desde logo, é uma homenagem a certos direitos ou liberdades fundamentais que algumas constituições estabelecem determinadas imunidades fiscais ou exclusões tributárias constitucionais que, ao excluírem da (eventual) tributação manifestações normais da capacidade contributiva integrantes de formas ou modos típicos de exercício dessas liberdades ou direitos, alargam o conteúdo constitucional destes para além do que resultaria do normal equilíbrio constitucional direitos fundamentais/dever fundamental de pagar impostos, amputando em consequência a este algumas das suas manifestações” (NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 558).

¹⁰² Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 749.009-SP, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 13.03.12, DJ 29.03.12.

¹⁰³ Vide página 79 e ss.

¹⁰⁴ Nesse ponto, com admiração, discordamos do respeitado jurista Luís Eduardo Schoueri, que defende duas formas de controle interpretativo das imunidades: a ausência de capacidade contributiva e o teste da livre concorrência para aplicabilidade da norma imunizante. Ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e Ordem Econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

¹⁰⁵ Nesse contexto o voto do Ministro Celso de Mello no julgamento do Supremo sobre o IPMF: “Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação”. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939/DF, Relator: Ministro Sydney Sanches, Pleno, julgado em 15.12.93, DJ 18.03.94.

¹⁰⁶ RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 76.

2.2.1 Dignidade Humana e Vida

A Constituição, ao proibir a tributação das instituições de educação, de assistência social, das entidades sindicais dos trabalhadores, dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, coloca a regra imunizante como instrumento protetivo da vida e da dignidade humana porque na base da educação, da saúde, da instrução, da cultura, da difusão e do compartilhamento de ideias está a vida vivida com dignidade pelas pessoas.

A dignidade humana, na realidade, é o fundamento das normas porque o homem está no centro do direito. Nas palavras de Ávila, “qualquer norma deverá colocar o homem no centro de importância e valoração.”¹⁰⁷

Nas imunidades tributárias o fundamento na dignidade humana é notável: sem educação, saúde, instrução, capazes de oferecer autodeterminação, desenvolvimento das capacidades humanas e autonomia não há possibilidade de vida digna.¹⁰⁸ Eis a razão de a dignidade humana fundamentar a proibição de tributação, através da regra jurídica da imunidade tributária, para viabilizar a concretização da própria dignidade humana.¹⁰⁹ Por isso há imunidades tributárias consideradas como cláusulas pétreas, destinadas a impossibilitar a retirada do texto constitucional de norma imunizante quando sua extração inviabilizar o direito fundamental do ser humano em ter sua dignidade reconhecida pelo Ordenamento Jurídico.¹¹⁰ Nos termos de Alexy, o fim último (grau máximo da abstração) dos direitos fundamentais é a garantia da dignidade humana.¹¹¹

¹⁰⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 395

¹⁰⁸ Sobre os direitos sociais como expressão da dignidade humana, ver: SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 94.

¹⁰⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. “[...] o princípio da dignidade da pessoa impõe limites à atuação estatal, objetivando impedir que o poder público venha a violar a dignidade pessoal, mas também implica (numa perspectiva que se poderia designar de programática ou impositiva, mas nem por isso destituída de eficácia pela) que o Estado deverá ter como meta permanente, proteção, promoção e realização concreta de uma vida com dignidade para todos” (*Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 131).

¹¹⁰ Segundo Nichele, as imunidades referentes ao direito prestacional à saúde e à educação são consideradas cláusula pétrea devido à sua conectividade com a dignidade humana. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 49, p. 143, mar./abr. 2003.

¹¹¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2011. 2ª ed. p. 41.

2.2.2 Proteção dos Direitos de Defesa

2.2.2.1 Liberdade

Para além do resguardo conferido pelas limitações constitucionais ao poder de tributar,¹¹² há uma parcela da liberdade cujo tratamento protetivo é tarefa da imunidade tributária: na parcela de manifestação de realidade econômica que, por revelar capacidade social, poderia ser objeto de tributação, mas a Constituição imunizou, de forma que a liberdade protegida pela norma imunizante é um passo além da esfera de liberdade protegida pelos demais limites constitucionais da tributação. A liberdade de que trata a imunidade tributária é garantida porque está a serviço dos fins públicos que as fundamentam: o espaço, para além da liberdade mínima protegida sistematicamente pelos princípios e outras regras jurídicas formadoras das limitações constitucionais ao poder de tributar,¹¹³ que viabiliza a concretização dos fins públicos estimulados pelo Estado. Por isso a imunidade tributária “suprime” do Estado o poder de tributar.

Essa parcela “supressora” atuante na esfera de competência tributária representa a liberdade protegida pela regra jurídica de imunidade tributária. Essa liberdade é considerada um direito de defesa porque, estando o particular promovendo, em sua atividade, a realização de finalidades desejadas pelo Estado, caberá a ele resistir no caso de uma suposta invasão tributária: o exercício de sua liberdade está protegido pela regra de imunidade, que estende as liberdades individuais para atrair os particulares a colaborarem com o poder público na realização e promoção de atividades consideradas essenciais à coletividade, como as que tocam diretamente nos direitos prestacionais. Por isso a liberdade que fundamenta a imunidade enquanto instrumento de proteção dos direitos de defesa está conectada com o outro aspecto fundamentador das imunidades: os direitos prestacionais.

¹¹² ALEXY, Robert. “[...] as normas constitucionais de competência bem como outras normas procedimentais e normas relativas a formalidades, presentes na parte organizacional da Constituição, têm como função, ao lado de outras, proteger a liberdade individual” (*Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 383).

¹¹³ Sobre a parcela de liberdade protegida pelos princípios jurídicos, ver: ÁVILA, Humberto. “Relativamente aos sujeitos atingidos pela eficácia dos princípios, é preciso registrar que os princípios jurídicos funcionam como direitos subjetivos quando proíbem as intervenções do Estado em direitos de liberdade, qualificada também como função de defesa ou de resistência (*Abwehrfunktion*). Os princípios também mandam tomar medidas para a proteção dos direitos de liberdade, qualificada também de função protetora (*Schutzfunktion*). Ao Estado não cabe apenas respeitar os direitos fundamentais, senão também o dever de promovê-los por meio da adoção de medidas que os realizem da melhor forma possível” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 110).

A imunidade tributária alcança a liberdade dos cidadãos naquele aspecto fomentador da promoção dos fins públicos que o particular está apto a proporcionar para a sociedade: a liberdade enquanto resistência à intervenção tributária ocorre para otimizar a acessibilidade dos direitos sensíveis aos indivíduos,¹¹⁴ porque, como pontua Sen:

[...] a privação de liberdade vincula-se estreitamente à carência de serviços públicos e assistência social, como por exemplo a ausência de programas epidemiológicos, de um sistema bem planejado de assistência médica e educação ou de instituições eficazes para a manutenção da paz e da ordem locais.¹¹⁵

Relevante o exemplo da imunidade com foco nas atividades de exportação porque, evidentemente, preserva a esfera de liberdade do particular para além da parcela mínima protegida pelos princípios constitucionais em prol do desenvolvimento econômico e nacional, tendo em vista a atuação do particular no interesse fundamental de toda uma coletividade, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal.¹¹⁶

2.2.2.2 Propriedade

Com o direito de propriedade não é diferente. Estando os bens vinculados às atividades essenciais das entidades que promovem os fins públicos, a Constituição lança mão do instrumento imunizante, de forma a viabilizar e também estimular que a propriedade seja utilizada para proporcionar à sociedade uma maior acessibilidade aos direitos sensíveis. É o caso da imunidade do IPTU dos templos de qualquer culto. Enquanto local onde o ser humano manifesta sua religiosidade, exerce sua fé, agrupa-se para praticar atos de crença, há no bem

¹¹⁴ MARTINS, Ives Granda da Silva. “É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair os cidadãos a colaborar com o Estado, nas suas atividades essenciais...” (MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 32. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

¹¹⁵ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Motta e Ricardo Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 17.

¹¹⁶ Recurso Extraordinário n. 564.413/SC, STF, Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 12/08/10, DJ 28/10/10. O Ministro GILMAR MENDES posicionou-se sobre o traço indutor da imunidade às operações com exportação para atender o desenvolvimento nacional. No voto:

“No tocante ao estímulo às exportações, entendo razoável a sua admissão como diretriz decorrente do art. 3º, I, da Constituição, que estabelece como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional.

É possível extrair da Constituição Federal de 1988 clara orientação normativa no sentido da desoneração da atividade exportadora, com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional. Nesse particular, cabe observar, sobretudo, as regras contidas nos arts. 153, § 2º, III, e 155, § 2º, X, da Constituição, que impedem a incidência do IPI e do ICMS sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.”

expressividade pública, de forma que o Supremo Tribunal Federal aplicou a regra imunizante sobre imóveis de propriedade de instituição religiosa.¹¹⁷

A regra de imunidade tributária defende um espaço da propriedade para além do estágio de preservabilidade mínimo do direito de propriedade, protegido sistematicamente por princípios constitucionais. A imunidade toca na utilização da propriedade em prol do atendimento e da promoção dos direitos fundamentais.

2.2.3 Promoção dos Direitos Prestacionais

Assim como o juiz Hercules somente existe de forma idealizada, um Estado eficiente ao ponto de fornecer a todos os cidadãos amplo acesso às áreas de saúde, educação, oportunidades de trabalho e escolha profissional, informação e cultura disponível também é um ideal e, portanto, irrealizável.¹¹⁸ Somente através do poder público, que opera sobre condições de informação limitada, escassez de recursos e de tempo,¹¹⁹ é impossível atender à demanda da sociedade no que pertine aos direitos prestacionais, denominados também de direitos sensíveis. Por isso é desejável pelo próprio poder público que o particular ingresse ativamente em prol dos desenvolvimentos nacional, social e cultural.¹²⁰

O particular, uma vez atuando para concretização de fins públicos, é incentivado pela Constituição através da proibição de intervenção tributária. O instrumento imunizante viabiliza a participação do particular na realização das tarefas públicas, revelando o status de cooperação entre o Estado e o particular.

2.2.3.1 Saúde

O direito à saúde é elementar em um Estado Democrático de Direito consagrado em uma Constituição de perfil analítico preocupada em, para além de proteger a liberdade dos indivíduos contra intervenções estatais, prescrever ações positivas do poder público através de

¹¹⁷ Recurso Extraordinário n. 325.822-2, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 18.12.02, DJ 14.05.04. Ver, também, a Súmula n. 724 do Tribunal Supremo.

¹¹⁸ Sobre a atuação do poder público para prestações positivas dos direitos fundamentais econômicos, sociais e culturais, ver: ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2012. p. 174 e p. 360.

¹¹⁹ VERMEULE, Adrian. *Judging under Uncertainty - An Institutional Theory of Legal Interpretation*. Cambridge: Harvard University Press, 2006. p. 29.

¹²⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). “[...] as imunidades relativas a entidades de educação e de assistência social objetivam atrair os cidadãos a suprir as ineficiências do Poder Público” (*Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 33. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

normas que garantem direitos subjetivos a prestações.¹²¹ A Constituição apresenta um título específico sobre a ordem social e, nele, uma seção que trata da saúde, “direito de todos e dever do Estado”, um capítulo que trata dos direitos sociais, uma seção que trata das limitações do poder de tributar com regra expressamente proibindo instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social relacionados com as finalidades essenciais de tais entidades, uma atribuição aos entes políticos, na organização político-administrativa, da tarefa de cuidar da saúde e da assistência pública.¹²²

A imunidade tributária é o meio utilizado pela Constituição para proporcionar maior acessibilidade à população ao direito à saúde, chamando o particular para colaborar com a tarefa estatal na prestação de uma das atividades mais básicas para preservação da vida, a saúde, importante fim público que fundamenta a regra imunizante que alcança as atividades assistenciais,¹²³ uma vez que a Constituição prevê expressamente a liberdade de iniciativa privada em prol da assistência à saúde e reconhece a relevância pública das ações e dos serviços de saúde.¹²⁴

2.2.3.2 Educação

A educação forma e transforma o ser humano. É através da educação que a pessoa se desenvolve, capacita-se, prepara-se para a vida individual e social. Nas palavras de Garcia:

¹²¹ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 434.

¹²² Ver, no texto constitucional: Artigo 196 da Constituição Federal de 1988; Capítulo II, Artigo 6º: São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição; Artigo 150, VI, c; Artigo 150, VI, § 4º; Artigo 23, II, atribui competência comum entre os entes federados o cuidado com a saúde. O artigo 24, XII, atribui competência concorrente entre os entes federados para legislar sobre a defesa e proteção da saúde. A Constituição reforça, pelo princípio da subsidiariedade, aos Municípios a competência para “prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população” no artigo 30, VII. Nos artigos 34, VII, e, e 35, III, prevê intervenção federal para assegurar a aplicação de receita pública destinadas aos serviços públicos de saúde e, no artigo 167, IV, protege a destinação dos recursos públicos para ações e serviços públicos de saúde.

¹²³ Sobre a convergência de atuação: abstenção de intervenção tributária por parte do Estado e atividade do particular na promoção dos fins públicos, interessante colocação no voto da Ministra Ellen Gracie. STF, Pleno, RE 580.2640-RS, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Redator: Ministro Ayres Britto. Julgado em 16.12.2010. DJ 05.10.2011. “Há que se destacar, pois, que, embora normalmente, sujeitas ao pagamento de impostos, as sociedades de economia mista podem vir a gozar de imunidade quando a natureza dos serviços por ela prestados e modo como exercidos evidenciem tratar-se de *longa manus* dos entes políticos para a prestação de serviços públicos típicos à população, sem contraprestação e sem finalidade lucrativa”.

¹²⁴ Artigos 199 e 197 da Constituição, respectivamente. Sobre a atividade assistencial em relação à saúde, ver: STF, Ação direta de inconstitucionalidade n. 2028- DF, Relator Ministro Moreira Alves. Julgado em 11.11.1999. DJ 16.06.2000.

Uma educação consciente pode até mudar a natureza física do Homem e suas qualidades, elevando-lhe a capacidade em um nível superior. Mas o espírito humano conduz progressivamente à descoberta de si próprio e cria, pelo conhecimento de mundo exterior e interior, formas melhores de existência humana.¹²⁵

A Constituição, para assegurar o acesso ao mundo do saber pelo processo da educação dos indivíduos, utilizou a ferramenta da imunidade tributária, como um meio para viabilizar o acesso a todos ao conhecimento e a expansão da liberdade. Ao cuidar da educação, “direito de todos e dever do Estado e da família”,¹²⁶ estreita os laços entre Estado, família e sociedade na busca desse bem comum imprescindível ao desenvolvimento humano.

A imunidade tributária é um potente instrumento que a Constituição encontrou para preservar o funcionamento das entidades que se dedicam ao ensino de embarço via imposição tributária e promover o direito fundamental à educação de forma a viabilizar o acesso às pessoas à oportunidade de se desenvolverem e de se formarem. As atividades de ensino não se restringem àquelas cursadas nas instituições de ensino nucleares, como escolas e universidades. Atividades complementares que atuam diretamente na formação curricular dos indivíduos também realizam a função de ensinar. Por essa razão o Supremo Tribunal Federal interpretou extensivamente o significado da expressão ensino ao aplicar a regra imune ao ensino de idiomas.¹²⁷

2.2.3.3 Cultura e Informação

O processo do pensamento, sentimento e ações do homem é alimentado pela cultura e pelo processamento de informações. A regra da imunidade tributária produz a promoção do direito fundamental de acessibilidade aos livros, aos encontros de fé, aos jornais que noticiam e informam. A imunidade é um caminho para proporcionar à sociedade o acesso às fontes de cultura, direito constitucional de toda a comunidade.¹²⁸

¹²⁵ GARCIA, Maria. Educação, Cultura e Desporto. In: MARTINS, Ives Granda; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional 2*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 467-8.

¹²⁶ Artigo 205 da Constituição.

¹²⁷ Ag Rg no RO em MS 24.283-DF, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 21.09.10, DJ 07.10.10.

Sobre a interpretação extensiva no conceito de escola pelo direito alemão, ver: ADAMY, Pedro Augustin. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 96, p. 108, jan./fev. 2011. Rodapé nº 21.

¹²⁸ Artigo 215 da Constituição confere a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional cujas manifestações devem ser garantidas, incentivadas e apoiadas pelo Estado. No artigo 23, confere competência comum aos entes políticos para “proteger os documentos, obras e outros bens de valor histórico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos”, impedir a erosão de “obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico e cultural” e “proporcionar

A cultura traduz o cultivo das crenças, dos ritos, dos valores espirituais e materiais de uma sociedade, dos hábitos, dos costumes, da arte de uma comunidade.¹²⁹ Eis a razão para a Constituição destinar uma seção para promover as manifestações culturais, preservar o patrimônio cultural brasileiro e incentivar o pertencimento do indivíduo na sociedade brasileira.¹³⁰

Proibir a tributação dos templos de qualquer culto, dos livros, jornais e periódicos é um modo de possibilitar a formação e o desenvolvimento da cultura e proporcionar uma maior acessibilidade possível às pessoas aos bancos de dados das informações, que colaboram para visão de mundo individual e coletiva, nutrindo o ser humano para, conectado à sua capacidade produtiva, fazer associações, movimentar os pensamentos, desenvolver suas inteligências.¹³¹

2.2.4 Preservação do Processo Democrático

A efetivação das liberdades públicas é decisiva para a vida pública. Pessoas se associam para difundir ideias, manifestar pensamentos, construir visões de mundo intersubjetivamente compartilhadas. Na base da realização das liberdades públicas está o processo democrático.¹³²

os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência”. No artigo 24, outorga competência legislativa concorrente aos entes políticos sobre a “proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico” e sobre “educação, cultura, ensino e desporto”. Trata, no artigo 30, da competência dos Municípios para “promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local” e no artigo 150, imuniza tributariamente os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, os templos de qualquer culto e as entidades filantrópicas.

¹²⁹ GARCIA, Maria. Educação, Cultura e Desporto. In: MARTINS, Ives Granda; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional 2*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 515.

¹³⁰ Artigos 215 e 216 da Constituição.

¹³¹ “A imunidade 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”. Recurso Extraordinário n. 221.239-SP, STF, 2ª Turma, Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em 25.05.04, DJ 06.08.04.

“A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está o interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos.”. Recurso Extraordinário n. 190.761-SP, STF, Pleno, Redator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 26.09.96, DJ 12.12.97.

Ainda, o Supremo entendeu que a imunidade se aplica àqueles materiais indispensáveis à publicação dos jornais e periódicos: “A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.” Súmula n. 657.

¹³² O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional norma que, ao regulamentar as formas de manifestação pública, restringiu excessivamente o direito de reunião e associação atingindo de forma desproporcional o processo democrático. Ver: Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1969-DF, STF, Pleno, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 28.06.07, DJ 31.08.07.

As entidades sindicais e os partidos políticos atuam para viabilização e preservação do processo democrático. As entidades sindicais representam importante espaço público para promover melhoria de condições no trabalho, deliberar sobre o exercício do direito de greve, negociar objetivos, interesses e liberdades nas relações de trabalho.¹³³ Entre as funções públicas das entidades sindicais, está a legitimidade da confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional para propositura de ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal e para impetrar mandado de segurança coletivo.¹³⁴

Os partidos políticos, por sua vez, formam ideias políticas na comunidade através do papel que exercem nas escolhas dos eleitores sobre seus representantes, apresentam ao povo opções políticas e indicam pessoas capazes de representá-los na arena pública.¹³⁵ Na atuação pública, os partidos políticos com representação no Congresso Nacional são dotados de legitimidade constitucional para propositura de ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal e para impetrar mandado de segurança coletivo.¹³⁶

O bloqueio do efeito poluente provocado por uma tributação complexa com uma legislação extensa como, por exemplo, a que dispõe sobre o imposto de renda¹³⁷ realizado pela regra imunizante, mantém as entidades promotoras da democracia, como é o caso da entidade sindical dos trabalhadores e dos partidos políticos, no cumprimento de suas funções no cenário público, livres de eventuais inferências ou perturbações da tributação.¹³⁸ Para aplicação do instrumental imunizante aos partidos políticos e às entidades sindicais deve haver, necessariamente, uma relação de pertinência entre a atividade desempenhada pelos destinatários da regra e a função pública subjacente, de modo a desencadear a manifestação do critério da capacidade social.

¹³³ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Direito do Trabalho na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 220.

¹³⁴ Artigo 103, IX, e artigo 5º, LXX, da Constituição.

¹³⁵ Ver: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 37ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 150, e LAFER, Celso. *Hannah Arendt: pensamento, persuasão e poder*. 2ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2003. p. 114.

¹³⁶ Art. 103, VIII, e artigo 5º, LXX, da Constituição.

¹³⁷ ADAMS, Charles. *For Good and Evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2ª ed. New York: Madison Books, 2001. p. 375.

¹³⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e Isenção Tributária – Instituição de Assistência Social. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 66, 1966. p. 369.

2.2.5 Viabilização da Estrutura Federativa

A independência dos entes federados em não responder com determinados encargos uns para os outros é decisiva para que o Estado, através de cada um de seus entes, possa atender, na medida do possível, aos fins públicos estipulados pela Constituição. Entre eles, destacam-se, para fins de estudo da norma imunizante, os interesses públicos fundamentais que sustentam a relação direitos-deveres fundamentais.¹³⁹

O principal destinatário dos deveres fundamentais é o Estado.¹⁴⁰ A Constituição outorga competência comum para União, Estados, Distrito Federal e Municípios cuidar da saúde e assistência pública, protegerem os documentos que compõem o arcabouço cultural do País e proporcionarem os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência. Também outorga competência concorrente para os entes federados legislarem sobre a proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico e paisagístico, educação, cultura, ensino e desporto, produção e consumo e para legislarem sobre direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico e sobre orçamento. A educação, a saúde e a cultura são deveres constitucionais do Estado.¹⁴¹

Para que um Município possa desempenhar sua missão política de desenvolvimento urbano, é preciso haver independência política e financeira. Para que os Estados e o Distrito Federal atuem no ensino fundamental, é preciso haver autonomia política e financeira. Para que os Municípios atuem na educação infantil, é preciso que haja autonomia política e financeira. Para que as pessoas políticas – União, Estado, Distrito Federal e Municípios – colaborem umas com as outras no desempenho de suas tarefas de concretização prestacional do ensino, é preciso que cada uma detenha autonomia, política e financeira.

A regra imunizante é um meio para o alcance da autonomia financeira dos entes políticos e do tratamento isonômico entre os entes federados, porque a inexistência de

¹³⁹ Com efeito, a atuação estatal em prol das finalidades públicas que correspondem ao interesse da coletividade como um todo aparece nos serviços públicos do terceiro setor. Um exemplo é o serviço postal previsto no artigo 21, X da Constituição. Sobre a definição de serviço público construída pelo Supremo Tribunal Federal, ver: ADPF n. 46, STF, Pleno, Relator originário: Ministro Marco Aurélio, Relator para acórdão: Ministro Eros Grau, julgado em 05.08.09, DJe publicado em 26.02.10.

¹⁴⁰ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004. p. 44. Ver, também: FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner; SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à proteção e promoção da saúde na ordem jurídico-constitucional: uma visão geral sobre o sistema (público e privado) de saúde no Brasil. In: PEREIRA, Hélio do Valle; ENZWEILER, Romano José (Coords.). *Curso de Direito Médico*. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. p. 18.

¹⁴¹ No texto constitucional: artigo 23, artigo 24 e artigos 205, 208, 196 e 215.

hierarquia proporciona uma harmonização de poderes.¹⁴² Sua tarefa instrumental é facilitar, por meio da impossibilidade de determinados encargos tributários, que cada uma das pessoas políticas possa realizar, e bem, seus deveres fundamentais e atender, da melhor forma possível, a concretização dos direitos prestacionais, o que possibilita que as pessoas políticas, autônomas e independentes possam desenvolver suas capacidades, inerentes à própria função: atender os fins públicos.

O princípio da subsidiariedade implementa a estrutura federativa ao impedir que os níveis de poder mais distantes da praça pública assumam atribuições mais bem desempenhadas pelas autoridades locais.¹⁴³

Baracho esclarece que é na organização federal que a subsidiariedade encontra sua maior expressão:

O ponto fulcral a ser considerado em uma Constituição Federal é o que se refere à repartição de competências, quando procura-se (sic) indagar as diversas instâncias de proximidade que cumprem suas tarefas.

A organização subsidiária tem uma primeira característica essencial, decorrente da necessária confiança estabelecida pelos atores sociais, no que se refere a sua capacidade. Na sua relação com essa forma de Estado, entende-se que a organização federal inspira-se na ideia subsidiária para todos os domínios da vida pública.¹⁴⁴

Por outro aspecto, o princípio da subsidiariedade, na sua versão horizontal, atua na convergência entre o público e o privado no atendimento dos direitos sensíveis, na medida em que “O interesse pela subsidiariedade está em fazer possível aquilo que nem os particulares sozinhos, nem a Administração Pública somente, podem fazer”,¹⁴⁵ de maneira que o

¹⁴² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imunidade recíproca – da adequada exegese. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*. Rio de Janeiro, v. 1. 1993. p. 193.

¹⁴³ O constitucionalista Cezar Saldanha Souza Junior ensina que “A regra de ouro do princípio da subsidiariedade, que está no âmago do regime democrático, é a seguinte: não se deve transferir para uma sociedade mais alta – e, portanto, mais distante das pessoas – tudo aquilo que uma sociedade, mais próxima destas, pode fazer e bem. O poder público, nas relações internas entre os níveis de órgãos que o compõem, também é alcançado por esse princípio. O Ente Federativo encarregado do nível mais geral e elevado do bem comum não deve acumular as tarefas que possam ser cumpridas, e bem, pelos Entes Federativos mais próximos da sociedade e dos cidadãos. Portanto, numa federação saudável, não deveriam os Estados-membros tomar para si atribuições que as autoridades locais possam exercer bem; nem a União concentrar as que os Estados-membros tenham condições de bem cumprir. Tais violações ofendem, ao mesmo tempo, a forma federativa e o regime democrático” (SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. Regimes Políticos. In: MARTINS, Ives Granda; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coords.). *Tratado de Direito Constitucional 1*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 598-9).

¹⁴⁴ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio da Subsidiariedade: conceito e evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 61.

¹⁴⁵ COTTURRI, Giuseppe. *Culture e Soggetti della Sissidiarietà*. p. 11. Disponível em: <http://www.forumterzosettore.it/multimedia/allegati/2007%20Cotturri_sussidiarieta.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2013 às 22:00hs; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner; SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à proteção e promoção da saúde na ordem jurídico-constitucional: uma visão geral sobre o

princípio, derivado da combinação do princípio federativo com o princípio democrático, aproxima-se do princípio da capacidade para promover fins públicos, de forma a se relacionar com a imunidade tributária: imuniza o poder público com a regra da imunidade recíproca e imuniza o particular que tem aptidão para promover os fins que o Estado deveria atender, mas sozinho não consegue, com as regras de imunidade às atividades promovedoras dos direitos prestacionais.

A análise, para fins de aplicação da imunidade recíproca, focaliza no desenvolvimento da capacidade social do Estado e não tanto na ausência de capacidade econômica da atividade estatal, ainda que as pessoas políticas, no exercício de suas funções, não manifestem realidade econômica propriamente dita.¹⁴⁶

2.2.6 Igualdade

Está em Aristóteles o elemento formativo do pensamento ocidental sobre o direito justo. Nas lições do estagirita, a justiça é o meio entre os extremos do excesso e da carência. Para haver um estado de coisas justo, é necessária uma partitura isonômica de forma que as pessoas possam estabelecer relações de troca. Na base do pensamento ocidental sobre a igualdade está a justiça pensada por Aristóteles no sentido de justa proporção. A semente da ideia de justiça partilhada pela humanidade implementou o entendimento mínimo de que o direito é o direito justo e a justiça tem a ver com a igualdade entre os seres humanos, de forma a tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais.¹⁴⁷

A inerência da igualdade no direito é encontrada no contributo de Canaris com o pensamento jurídico. O pensador alemão, na elaboração do método sistemático, ensina que o princípio da igualdade arregimenta a ideia de um sistema jurídico unitário e ordenado, de forma que a organização coerente do direito afirma-se na igualdade.¹⁴⁸ A igualdade, *mutatis*

sistema (público e privado) de saúde no Brasil. In: PEREIRA, Hélio do Valle; ENZWEILER, Romano José (Coords.). *Curso de Direito Médico*. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. p. 17.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. “O Estado, na concretização do interesse geral, é responsável pela execução dessas tarefas, mas não é seu único ator, desde que a sociedade civil deve contribuir, na medida do possível, para a execução das tarefas de interesse geral, através de suas próprias ações” (*O Princípio da Subsidiariedade: conceito e evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 60).

¹⁴⁶ Sobre a ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas, ver: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 281; e DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 404.

¹⁴⁷ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Traduzido por Antônio de Castro Caetano. São Paulo: Atlas, 2009. p. 108.

¹⁴⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Tradução de Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. p. 18-9.

mutandis, faz parte do direito: quando se interpreta o direito para aplicá-lo, a igualdade acompanha e orienta o processo de concretização das normas jurídicas. Com efeito, segundo Alexy, verifica-se a igualdade na própria lógica discursiva, de modo que discurso coerente é aquele que produz igualdade nas afirmações, ou seja, é contraditória uma afirmação contrária ao tratamento igual para situações iguais e ao tratamento desigual para situações díspares.¹⁴⁹ A formulação da igualdade no campo jurídico, em muito direcionada ao legislador, diz respeito a aspectos que colocam determinados indivíduos ou fatos em uma situação de igualdade por possuírem características essenciais para determinado tratamento jurídico que os consideram, em dado ponto, como comuns e, como isso, em separado daqueles indivíduos ou fatos que não possuem tais caracteres.

Conforme Souto Maior Borges, a isonomia na Constituição se expressa na legalidade, em sintonia com a ideia aristotélica de que há justiça quando as relações entre os seres humanos livres e iguais são reguladas por lei. Enquanto expressão constitucional da justiça, a igualdade é igualdade perante a lei (formal) e igualdade na lei (material), ou seja, não basta a aplicação da lei a todos, ela deve se aplicar indistintamente com igualdade. A igualdade ocupa espaço importante na interpretação extensiva quando a lei, exatamente por ser lei (direcionada para normalidade dos casos) pode demandar uma postura ativa (não ativista) do Poder Judiciário para a concretização do estado de igualdade, e isso não significa que o Judiciário invada o Legislativo, ensina o pensador pernambucano.¹⁵⁰ Nos casos difíceis, o Judiciário aplica a lei de forma isonômica.¹⁵¹

Recebe-se de Velloso a reflexão sobre a igualdade enquanto realização de justiça que brota dos direitos fundamentais e a capacidade contributiva, expressão da igualdade no direito tributário, como condição para justiça tributária. O jurista analisa também o mecanismo da proporcionalidade que, por estar a serviço da otimização dos direitos fundamentais, revela-se importante instrumento para realização da justiça.

Segundo Velloso, outro mandado direcionado para justiça material é a razoabilidade. Esse postulado normativo, enquanto mecanismo de controle da arbitrariedade, atua para igualdade. A capacidade contributiva, critério para aplicação da isonomia tributária, mostra que a justiça, antes da superestimação de um ideal metanormativo incapturável, é direcionada

¹⁴⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 82.

¹⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 64, p. 15, 1994.

¹⁵¹ Sobre a evolução da tese do legislador negativo, ver: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 416 e ss.

para prática e encontra-se positivada no ordenamento jurídico pela capacidade contributiva.¹⁵² A justiça não é uma palavra bonita que se concretiza quando é pronunciada. A justiça é o que se faz com ela.

A capacidade contributiva não é o único critério no direito tributário para realização da igualdade. A regra imunizante apresenta outro critério para justiça tributária na concretização da igualdade, como será analisado em pormenor adiante.¹⁵³ Verifica-se em Bobbio a preocupação quanto à indeterminação do significado descritivo da igualdade. A igualdade, expressão da justiça nas relações humanas, se manifesta em diferentes níveis. Existe igualdade de todos sem discriminação, há a igualdade de oportunidades disponíveis, com as mesmas chances e o mesmo ponto de partida, há igualdade na destinação e na atribuição do direito para todos os cidadãos.

A igualdade, como investigada por Borges em conformidade com Bobbio, é uma igualdade na lei e perante a lei. É perceptível o movimento intelectual tencionado para concretizar a igualdade, para dar-lhe operatividade, ou seja, a busca da igualdade alcançada na prática: uma igualdade possível, real, vivenciada, experimentada pelas pessoas e realizada no tratamento jurídico.¹⁵⁴

Está em Ávila o exame da operatividade da igualdade. Em primeiro lugar, não há só uma norma de igualdade. Dependendo da realidade que a norma jurídica pretende abarcar, podemos estar diante da igualdade-princípio (o estado de igualdade deve ser buscado), da igualdade-regra (destinada ao legislador e ao administrador) e da igualdade-postulado (destinada ao aplicador). Em segundo lugar, as normas-igualdade podem se agrupar e ser aplicadas conjuntamente, dependendo do caso.

Tal reflexão é decisiva para o presente trabalho, porque a igualdade age na regra imunizante tanto como fundamento quanto como mecanismo de controle. Conforme os ensinamentos de Bobbio, as pessoas podem ser iguais em vários aspectos e por isso só é possível atingir o estado de igualdade justa quando houver um critério que a corresponda. Conforme Ávila, para compreender a igualdade é preciso compreender os elementos que a estruturam, e eles são os destinatários da norma, o critério de comparação e a finalidade da medida comparativa. A aplicação da igualdade pressupõe uma comparação. A comparação só

¹⁵² VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 75.

¹⁵³ Ver páginas 52 e ss.

¹⁵⁴ BOBBIO, Norberto. *Igualdad y Libertad*. Tradução de Pedro Aragón Rincón. Barcelona: Ediciones Paidós, 1979. p. 72 e BORGES, José Souto Maior. Significação do princípio da isonomia na constituição de 1988. *Revista da Esmafe, Recife*, v. 2, p. 314, 1997.

existe em relação a uma finalidade justificadora. A igualdade é medida no critério que a dimensiona: no caso do instrumental imunizante, na capacidade.¹⁵⁵

Ávila analisa a vinculação do princípio da igualdade às finalidades estatais na análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Entre os precedentes investigados, o pensador mostra julgado que toca em uma norma infraconstitucional de exoneração tributária. O precedente analisa a constitucionalidade de norma de isenção de impostos sobre operação de câmbio realizada para o pagamento de determinado bem importado. O Supremo Tribunal reconheceu no desenvolvimento nacional a finalidade pública subjacente à regra exonerativa.¹⁵⁶ Segundo Ávila, a finalidade extrafiscal (interesse social) foi decisiva para a decisão do Tribunal, que aplicou uma diferenciação de tratamento justificada pela finalidade pública.

Ferreira Neto, ao trabalhar os critérios aristotélico-tomistas, mostra a presença da igualdade em todos eles: na comutação a troca é orientada por um critério de igualdade, a equivalência no câmbio das relações; a restauração de forma a recuperar o estado de igualdade; a distribuição de maneira a encontrar um critério justo que diferencie contribuintes de não contribuintes; o reconhecimento para preservação dos direitos fundamentais do contribuinte na construção das limitações materiais ao poder de tributar e, por fim, a participação, de forma que o contribuinte manifeste, além de riqueza, responsabilidade com o meio ao qual ele pertence – e essa pertença é simbolizada pelo pagamento de tributo.

Na parte da justiça distributiva, o autor atenta para a importância de encontrar um critério racional com base em características concretas do destinatário da norma que realizará a distinção. Tais qualidades devem justificar o *discrimen*. Ponto elementar para analisar, em seguida, como funciona a capacidade para aplicação da imunidade tributária. Na contributiva, a manifestação de riqueza é o critério de *discrimen* no direito tributário. Mas será essa capacidade a única existente no direito tributário? Perguntado de outra maneira, a capacidade contributiva é, no direito tributário, único critério de diferenciação para aplicação da igualdade? A manifestação de riqueza é condição necessária e suficiente para medida de comparação na igualdade tributária?

Tipke e Lang analisam a capacidade contributiva como extração da justa tributação, na medida em que a igualdade, corporificação da justiça, determina que a distribuição do encargo tributário aos destinatários da norma tributária se dê em proporção com a capacidade

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 87.

¹⁵⁶ Idem. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 413. O julgado: Recurso Extraordinário n. 185.802-SP, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Néri da Silveira, julgado em 15.12.94, DJ 04.08.95.

contributiva econômica. A justiça, segundo os doutrinadores, é valorada no critério de comparação. Todavia, salientam os juristas que, nos casos tributários protagonizados pela finalidade social, como a extrafiscalidade, a capacidade contributiva seria retirada de cena.¹⁵⁷ Contudo, isso levaria a conclusão de que, se existe outra capacidade além da contributiva, não seria possível uma justaposição de capacidades. Uma haveria de ser “retirada” para a outra atuar. Como é possível constatar, discordamos de tal premissa. Ainda que o cenário das capacidades diga respeito a finalidades tributárias distintas, uma determinada manifestação de capacidade não exclui outra.

Não se compara por comparar. Com efeito, esclarece Ávila, finalidade dos tributos é fundamental para adoção de medida de comparação.¹⁵⁸ Portanto, é oportuno refletir sobre o critério de *discrimen* da norma imunizante à luz da igualdade, seu fundamento. Porque identificar o critério de concretização da igualdade é decisivo para a possibilidade de compreensão da norma imunizante.¹⁵⁹

O instrumento imunizante está a serviço da promoção social, econômica e cultural dos direitos fundamentais, reconhecendo a indispensabilidade das tarefas exercidas no meio social pelas instituições e entidades engajadas no desenvolvimento humano através da cultura, da educação, da saúde, das ideias políticas, dos interesses nas relações de trabalho, que realizam, ao lado dos entes políticos, contributo social, e por isso recebem a aplicação da regra que impede a tributação.

A regra da imunidade tributária age no *discrimen* primário visando à promoção de fins públicos: para haver repartição isonômica de encargos públicos pecuniários¹⁶⁰ é preciso diferenciar situações que não são iguais. Entidades que se dedicam a atividades promotoras de direitos fundamentais prestacionais (saúde, educação, cultura), por exemplo, não são iguais, sob o enfoque da manifestação de capacidade para promover finalidades públicas, a empresas que atuam no mercado de capitais, por exemplo. Ambas são importantes, contudo os papéis desempenhados na sociedade são diferentes. Há determinadas atividades comprometidas com fins públicos relevantes que não são alcançadas por determinados encargos tributários. Os fins, uma vez priorizados pela regra imunizante, direcionam a medida de aplicação da igualdade que, não obstante tratar-se de matéria tributária, não corresponde à manifestação de

¹⁵⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 201.

¹⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 198.

¹⁵⁹ BOBBIO, Norberto. *Igualdad y Libertad*. Tradução de Pedro Aragón Rincón. Barcelona: Ediciones Paidós, 1979. p. 62.

¹⁶⁰ Expressão encontrada em FERREIRA NETO, Arthur. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 131.

capacidade econômica propriamente dita, mas a manifestação de capacidade para promover determinadas finalidades públicas expressas na Constituição. Dito de outro modo: nem todas as finalidades públicas dizem respeito a situações contempladas por regra imunizante. As atividades econômicas em sentido estrito,¹⁶¹ por exemplo, não estão abarcadas por imunidade tributária.¹⁶² As atividades desempenhadas pelo poder público, direta ou indiretamente, com preponderância de interesses do capital, não estão no campo de aplicação do critério da capacidade social e, por conseguinte, não reclamam imunidade tributária.

A Constituição distingue atividade econômica desenvolvida de modo especulativo¹⁶³ de serviço público.¹⁶⁴ Entre os serviços públicos, que interessam para o exame da norma imunizante, é preciso diferenciar os destinados ao atendimento de interesse coletivo de abrangência limitada (categoria mais restrita de sujeitos ou situações envolvidas) e os direcionados para realização de interesse social (generalidade de sujeitos e situações envolvidas, ou seja, para sociedade como um todo), conforme Grau.¹⁶⁵ Para fins de aplicação do instrumental imunizante, os serviços públicos essenciais à sociedade existem para atender as finalidades públicas identificadas pela capacidade social. Portanto, imprescindível a análise da relevância do serviço público. Assim como nem todos os deveres do Estado estão identificados com os serviços públicos, espécie daquele gênero, nem todos os serviços públicos estão identificados com as finalidades públicas reveladoras de capacidade social. Aqueles serviços públicos atrelados à prestação de direitos fundamentais, correspondentes aos deveres fundamentais do Estado, manifestam capacidade para realização das finalidades atinentes ao critério para aplicação da igualdade, ainda que desempenhados por entidades privadas.¹⁶⁶

A finalidade pública para fins de manifestação de capacidade social diz respeito à atividade de interesse público em reciprocidade com os interesses dos cidadãos¹⁶⁷ porque agem no desempenho da efetivação dos direitos fundamentais. Nas palavras de Grau,

¹⁶¹ Ver: GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 105.

¹⁶² Artigo 150, § 3º da Constituição de 1988.

¹⁶³ MAROLLA, Eugênia Cristina Cleto. Imunidade tributária recíproca. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*. São Paulo: Verbatim, 2011. p. 50.

¹⁶⁴ Artigo 173 da Constituição trata da atividade econômica sentido estrito e o artigo 175 do serviço público. GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 125.

¹⁶⁵ Artigo 150, § 4º, da Constituição de 1988. Ver: BALEEIRO, Aliomar. *Imunidades e isenções tributárias*. p. 72. Sobre os serviços públicos desempenhados por regime de concessão e permissão, ver: DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.118.

¹⁶⁷ Sobre a reciprocidade, ver: ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses públicos “versus” interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 101 e 127.

“família, sociedade civil e Estado são manifestações de uma mesma realidade: o homem associando-se a outros homens,”¹⁶⁸ de forma que quando a finalidade for identificada como confluência dos interesses da sociedade civil e do Estado, a partir do texto constitucional, poderá ser construída a utilização do critério da capacidade social para aplicação de norma imunizante.

O agrupamento das imunidades tributárias examinado na força forte das regras imunizantes¹⁶⁹ mostra quais os desenvolvimentos sociais (sentido amplo) são evidenciados pela Constituição como finalidades públicas desencadeadoras da aplicação do *discrimen* da capacidade social.

Quando o Supremo Tribunal Federal analisou a imunidade tributária para as sociedades de economia mista, assim o fez com a visão direcionada para manifestação de capacidade social porque a Constituição, ao atribuir às entidades a exigência de não ter o lucro como prioridade¹⁷⁰ para fins de aplicação da regra imunizante, baseou-se na manifestação da capacidade de promover fins públicos reveladora da instrumentalidade estatal:

[...] esta Corte reconheceu que a imunidade tributária recíproca aplica-se às sociedades de economia mista que se caracterizam inequivocamente como instrumentalidades estatais (sociedades de economia mista ‘anômalas’).

O foco na obtenção de lucro, a transferência do benefício a particular ilegítimo ou a lesão à livre iniciativa e às regras de concorrência podem, em tese, justificar o afastamento da imunidade.¹⁷¹

A Constituição, ao afastar a regra imunizante quando a preponderância nas atividades das instituições for fins privados, utiliza a manifestação de capacidade para finalidades públicas, principalmente sociais (promoção de direitos fundamentais prestacionais), como medida de comparação.¹⁷²

¹⁶⁸ GRAU, op. cit., p. 21.

¹⁶⁹ Vide item 3.4.3 na segunda parte do trabalho, p. 69 e ss.

¹⁷⁰ No artigo 150, VI, c, a Constituição direciona a regra da imunidade tributária às instituições que não têm como fim primário a obtenção de lucro. Nos §§ 2º e 4º vincula a finalidade essencial dos serviços públicos, em que os fins públicos estão em primeiro plano, não o lucro. No § 3º afasta a aplicação da regra imunizante àquelas atividades em que preponderam os fins privados.

¹⁷¹ AgRg no Agravo de Instrumento n. 551.556/SP, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 01/03/11, DJ 01/04/11.

¹⁷² Na doutrina brasileira, Regina Helena Costa trabalha sob o enfoque da diferença entre capacidade econômica e capacidade contributiva nas imunidades tributárias. “Pensamos que dentre os casos de imunidade estão, exatamente, os mais significativos exemplos de situações de existência de capacidade econômica, mas de ausência de capacidade contributiva” (COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 87).

Na medida em que a imunidade age no *discrimen* que diferencia contribuintes de não contribuintes, adotando como medida de comparação a capacidade social, atua como critério para realização da igualdade. O voto do Ministro Gilmar Mendes é esclarecedor: “Ademais, a interpretação que revele o verdadeiro alcance da regra da imunidade não viola o princípio da igualdade, mas apenas o reafirma, na medida em que efetiva o desigual tratamento de situações desiguais”.¹⁷³

É importante, então, definir o que é capacidade social: trata-se da manifestação de liberdade direcionada ao desenvolvimento. São capacidades promotoras do fortalecimento e da proteção das capacidades humanas e daqueles arranjos sociais oriundos das convenções humanas estruturantes para vida coletiva.¹⁷⁴ Capacidade social é capacidade para a sociedade, isto é, capacidade para promover finalidades públicas.

Quando a regra imunizante se dirige à manifestação de promoção ao desenvolvimento econômico, por exemplo, o *discrimen* não está na capacidade contributiva, e sim na capacidade social: na atuação em determinadas situações de interesse de todos e em determinados setores importantes ao desenvolvimento social, cultural e/ou econômico. É o caso da imunidade às operações de exportação onde, embora manifestada capacidade contributiva, o critério para aplicação da regra imunizante é a manifestação de capacidade social.¹⁷⁵

Sob o aspecto normativo,¹⁷⁶ a capacidade social é um princípio jurídico que concretiza a igualdade na aplicação da regra de imunidade tributária,¹⁷⁷ cuja medida deve passar pela análise do postulado da razoabilidade, pela ponderação na interpretação teleológica da norma imunizante e pelas exigências da própria igualdade.¹⁷⁸ Com efeito, a regra imunizante é o

¹⁷³ Recurso Extraordinário n. 564.413/SC, STF, Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 12.08.10, DJ 28.10.10.

¹⁷⁴ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Motta e Ricardo Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 77.

¹⁷⁵ Ver, por uma visão diferente: SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e Ordem Econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011. p. 231.

¹⁷⁶ A compreensão de que as normas jurídicas se relacionam com outras normas da sociedade é nota fundamental em nosso trabalho. Sobre o ponto, AARNIO, Aulis: “toda decisión genuinamente jurídica tiene que estar en concordancia con el derecho válido. Esta es una precondition mínima de una decisión jurídica. Pero aun así, las normas jurídicas no son completamente autónomas con respecto a las otras normas de la sociedad. Ellas reciben, al menos en parte, su propio contenido de las normas morales y de otras normas sociales. En cierto modo, las normas jurídicas y las otras normas actúan interconectadamente” (AARNIO, Aulis. *Lo Racional como Razonable - Un tratado sobre la justificación jurídica*. Traduzido para o espanhol por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 27).

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 433. “O princípio da igualdade pode fundamentar a obrigatoriedade de comportamentos variados que não mantêm vinculação com a capacidade contributiva”.

¹⁷⁸ Idem. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 134.

veículo canalizador do critério da capacidade social, ou seja, da capacidade para promover finalidades públicas. Logo, é traço característico das imunidades tributárias a instrumentabilidade e, com ela, a intermediabilidade.

2.3 CARACTERÍSTICAS

2.3.1 Instrumentabilidade

Lemos em Schüller que “o instrumento desempenha papel notável na história dos triunfos humanos”.¹⁷⁹ O ser humano instrumentaliza, emprega meios para atingir fins. O próprio direito, pelo seu traço organizatório, se identifica pela finalidade. A finalidade precisa de um meio para ser atingida,¹⁸⁰ representada pelo uso de ferramentas, de instrumentos. O homem, como usuário e instrumentalizador, considera “cada árvore como madeira em potencial”.¹⁸¹ A instrumentalidade é característica importante no próprio direito tributário, porque o tributo não é um fim em si mesmo. O tributo é utilizado para aparelhar o poder público de recursos para que o Estado possa desenvolver suas atividades e também para induzir comportamentos, a fim de desenvolver algum setor social específico que revele a necessidade de atuação por parte dos particulares.

A imunidade tributária possui como traço a instrumentabilidade: através da norma imunizante a Constituição pretende atender finalidades públicas de base para a sociedade, reconhecendo a atuação do particular em favor da efetivação dos direitos fundamentais e contribuindo para que o Estado possa agir da melhor forma possível no desenvolvimento social. A imunidade é peça-chave para autonomia das pessoas políticas, é proporcionadora da acessibilidade à população aos direitos fundamentais sensíveis, é alavanca para o desenvolvimento da economia no comércio dos produtos nacionais no mercado externo. As imunidades tributárias são regras jurídicas a serviço de finalidades públicas e não um fim em si mesmo.¹⁸²

¹⁷⁹ SCHÜLER, Donaldo. Segue o filósofo gaúcho: “Empreenda-se a história do instrumento, passando pelo carro de tração animal, pelo navio, pelo trem de ferro, história em que se inscreve agora o avião, veículo a serviço do homem na conquista de novas fronteiras” (SCHÜLER, Donaldo. *Afrontar Fronteiras*. Porto Alegre: Movimento/Braskem, 2012. p. 33).

¹⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação - uma visão funcional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 70.

¹⁸¹ ARENDT, Hannah. *A Condição Humana*. Tradução de Roberto Raposo. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010. p. 197.

¹⁸² Na jurisprudência, ver: Recurso Extraordinário n. 253.747-SP, STF, Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em 01.08.02, DJ 20.08.02. No voto, o Ministro Relator pronunciou-se sobre o instrumentalismo da norma imunizante para efetivar direitos fundamentais.

2.3.2 Intermediabilidade

Do caráter instrumental advém a intermediabilidade das imunidades: a imunidade é um meio para o alcance de fins. Com efeito, a intermediabilidade invoca um processo de meios e fins. Contudo, a cadeia sequencial de meios deve manter uma proximidade com o fim visado para intermediação não perder o seu significado. A importante advertência é encontrada em Adamy, ao tratar da erosão da finalidade pelo desgaste do uso do instrumento.¹⁸³ A intermediabilidade que caracteriza a imunidade tributária é limitada por critérios constitucionais, ou seja, não se pode perder de vista que as imunidades tributárias são um meio para consecução de finalidades constitucionais: as imunidades devem ser tratadas dignamente, sem desvalia ou superestimação.¹⁸⁴

2.4 CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Para construir o conceito de imunidade tributária, vamos resumir o percurso percorrido até agora:

1. A imunidade tributária é a impossibilidade de o poder público participar de determinada manifestação de realidade econômica.
2. A imunidade é um obstáculo à tributação a ser observado pelo intérprete na construção da norma tributária.
3. A imunidade tributária é regra jurídica que atua na delimitação da competência tributária.
4. A imunidade tributária é um instrumento que tem como missão o alcance de fins constitucionalmente relevantes.
5. A imunidade tributária é uma ferramenta que prestigia atividades dos particulares importantes para a sociedade, como educação, saúde, instrução, cultura, difusão de ideias, informação; e viabiliza, por proporcionar a autonomia

¹⁸³ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 312 e ss.

¹⁸⁴ A expressão é encontrada em ADAMY, Pedro. ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 311

financeira das pessoas políticas, que o Estado atenda os fins públicos que deve promover.

6. A imunidade tributária atua no espaço de liberdade e de propriedade que, embora possa revelar capacidade econômica, não é tributado devido à importância da capacidade de promover finalidades públicas.
7. A imunidade tributária encontra na igualdade seu ponto de partida para atuar no *discrimen* proporcionador de fins públicos.
8. A capacidade social identificada no *discrimen* proporcionador de fins públicos é um princípio jurídico que concretiza a igualdade através da regra de imunidade tributária.

Com efeito, é possível esquematizar: a parte cinza do disco corresponde ao campo de atuação da regra imunizante sob o aspecto instrumental:



Conceituamos a imunidade tributária como *regra constitucional instrumentalizadora de fins públicos que atua na delimitação de competência tributária, contribuindo, por um lado, com a independência financeira dos entes federados para que eles possam promover, da melhor forma possível, as finalidades públicas que lhes competem e, por outro, impedindo que o poder público participe de realidade econômica quando identificada, na atividade do particular, capacidade para promover finalidades públicas.*

3 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

Classificar é, conforme Guastini, incluir uma entidade individual dentro de uma classe.¹⁸⁵ A tarefa de classificar envolve “decidir sim ou não no que diz respeito a atribuir ou não algo a alguma outra coisa”.¹⁸⁶

A proposta nesse estudo classificatório é compreender a operatividade das imunidades tributárias, organizando-as por categorias.¹⁸⁷

A classificação das imunidades tributárias objetiva analisar para quem ou para que a regra se direciona, de que forma a regra se manifesta na Constituição, qual a sua abrangência (em relação a tributos e a fatos), qual a intensidade de sua força normativa, qual a sua eficácia e como a norma imunizante deve ser interpretada para ser aplicada.

3.1 QUANTO À DIREÇÃO

A dificuldade em classificar a direção das imunidades tributárias quanto ao objeto e ao sujeito diz respeito à própria complexidade da relação do ser humano com os objetos. Os objetos, manuseados pelo sujeito, podem existir fora do homem?

Se o objeto, para existir, precisa passar pelos sentidos do ser humano, é ele o destinatário primeiro e último das imunidades tributárias. Por isso, Carraza entende que as imunidades tributárias são sempre subjetivas, “já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações”.¹⁸⁸

A regra imunizante diz respeito ao sujeito quando trata do objeto porque o objeto só existe em relação ao sujeito. Contudo, é apropriado distinguir a destinação imediata da regra ao gênero humano daquela que se dirige a ele apenas mediatamente.

¹⁸⁵ GUASTINI, Riccardo. O jurista italiano exemplifica: “Tizio è un uomo”, si include una entità individuale (Tizio) entro una classe (la classe degli uomini); dicendo, ‘Gli uomini sono mortali’, si include invece una classe (la classe degli uomini) entro una classe più ampia (la classe dei mortali)” (*Trattato di Diritto Civile e Commerciale*. Interpretare e argomentare. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011. p. 24).

¹⁸⁶ MacCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Tradução de Conrado Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 94.

¹⁸⁷ Sobre o estudo classificatório das imunidades tributárias na doutrina, ver: ATALIBA, Geraldo. Venda de Minérios – Faturamento-PIS. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Renovar, v. 1, 1991. p. 306-9; e COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 123 e ss.

¹⁸⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 809.

Ferreira Sobrinho separa o ser humano do objeto. Como o ser humano não se confunde com os objetos com os quais se relaciona, é possível realizar uma preponderância para fins de classificação da regra imunizante quanto à sua direção.¹⁸⁹

A Constituição utiliza, com visto, a manifestação de capacidade social como critério para realização da igualdade através da regra de imunidade. Para fins de direção, importa a fonte de expressão da capacidade para promover finalidades públicas: quando é manifestada pela pessoa, trata-se de imunidade subjetiva, quando a capacidade social se manifesta através do objeto utilizado pelo sujeito, será objetiva e quando a capacidade social depender do arranjo entre a pessoa e o objeto será mista.

3.1.1 Subjetiva

A imunidade tributária subjetiva foca nas pessoas cujas atividades revelam capacidade social relevante. Costa constata que as imunidades tributárias subjetivas são outorgadas “em consideração ao papel socialmente relevante que [as pessoas] desempenha[m]”.¹⁹⁰ A regra imunizante, com a missão de colaborar com a capacidade do Estado em cumprir com os deveres fundamentais se dirige às pessoas políticas e com a tarefa de facilitar a realização de fins públicos se dirige às entidades que atuam na promoção das finalidades desejadas pelo poder público.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a importância da função desempenhada pelos sujeitos que exercem atividades reveladoras de capacidade social ao sumular que a imunidade alcança operações, as quais, embora correlatas, fomentam a atividade socialmente desempenhada pelas entidades que não perseguem lucro.¹⁹¹

3.1.2 Objetiva

Na imunidade objetiva o foco imediato é o bem manipulado pelo sujeito ou a situação que envolve o sujeito em contato com as finalidades sociais fundamentadoras da regra imunizante. Quando a manifestação de capacidade social é irradiada pela utilização do objeto,

¹⁸⁹ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1996. p. 134.

¹⁹⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 126.

¹⁹¹ Súmula 724. STF, aprovada em 26.11.03, DJ 09.12.03: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

é nele a direção da regra imunizante. Mesmo objetiva, a imunidade tributária não ignora o sujeito. A pessoa é o centro: no caso do livro, que se enquadra no gênero objeto, é a acessibilidade cultural a todos que a portabilidade, física ou eletrônica, proporciona.¹⁹²

As ideias, através da forma “livro”, “jornal” ou “periódico”, proporcionam ao leitor acesso ao pensamento do escritor, às notícias democraticamente veiculadas pelos jornais, às informações e reflexões possibilitadas pelos periódicos, de maneira a equipar o ser humano para desenvolver, a partir do material acondicionado no objeto “livro”, “jornal” ou “periódico”, suas ideias, seus pensamentos, sua maneira de expressar-se, de atualizar-se, de comunicar-se, de descontrair seu intelecto, de conectar-se com o saber.¹⁹³

Outros exemplos de imunidade objetiva, encontramos nas que se dirigem a determinadas operações que manifestam importantes capacidades para atender as necessidades da sociedade. Em primeiro plano está a operação e não o sujeito que a pratica. É o caso das operações que destinam a outros Estados petróleo e derivados e também energia elétrica.¹⁹⁴ Também é o caso das operações que destinam produtos¹⁹⁵ ou mercadorias¹⁹⁶ para o exterior, fatores importantes para o desenvolvimento nacional.

3.1.3 Mista

Quando o foco da norma tributária de imunidade está na situação ou no fato promotor de fins públicos e no sujeito, a norma direciona para a combinação do objeto e do sujeito porque, juntos, manifestam capacidade social.

Nos templos, construídos pelo ser humano para os encontros de fé, o aspecto objetivo é o ponto de localização que expressa o exercício da liberdade de crenças preconizada pela

¹⁹² O Supremo Tribunal Federal julgará a imunidade de material eletrônico de apoio ao livro, reconhecida Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 595.676/RJ em 18.03.10, DJe 18.08.2011, Relator: Ministro Marco Aurélio. E, sobre o livro eletrônico propriamente dito, reconhecida Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 330.817/RJ em 20.09.12, DJe 01.10.12, STF, Relator: Ministro Dias Toffoli. Sobre o peso dos argumentos jurídicos no tema, ver, por todos: ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, n. 79, p. 165, 2001.

¹⁹³ O Supremo Tribunal Federal decidiu que a finalidade da regra que imuniza o livro é a acessibilidade dos direitos prestacionais às pessoas: “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” (RE 221.239-SP, STF, 2ª Turma, Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em 25.05.04, DJ 06.08.04).

¹⁹⁴ Art. 155, X, *b*, da Constituição.

¹⁹⁵ Art. 153, § 3º, III, da Constituição.

¹⁹⁶ Art. 155, X, *a*, da Constituição.

regra imunizante e o aspecto subjetivo é a consideração constitucional que o desempenho da entidade é fundamental na promoção da liberdade religiosa.¹⁹⁷

O Supremo Tribunal Federal definiu que o local de expressão da fé não é apenas onde as pessoas se encontram, como também aqueles locais que cultivam a preparação dos cerimoniais religiosos, como a residência do vigário ou pastor, e que facilitam o acesso dos fiéis aos momentos de prática dos ritos, como as áreas de estacionamento.¹⁹⁸

Outro exemplo de regra imunizante com direcionamento duplo encontramos na imunidade com vistas à proteção e preservação da vida no campo e o incentivo à produtividade rural. Para tanto, a imunidade aponta, concomitantemente, para o objeto pequena gleba rural (a dimensão da terra) e para o sujeito titular da fração de terra (única propriedade).¹⁹⁹

3.2 QUANTO À MANIFESTAÇÃO

Norma e texto não são sinônimos, a norma é fruto de interpretação construída a partir do texto.²⁰⁰

O intérprete adscreeve significado, mediante atividade discursiva, a partir do objeto *prima facie* de investigação: os textos normativos.²⁰¹ Nas palavras de Aarnio:

[...] os textos legais constituem uma parte importante da informação sobre a base sobre a qual chegamos a uma conclusão com respeito ao ordenamento jurídico válido, ou seja, acerca do conteúdo das normas jurídicas. Sob esta perspectiva, os textos legais são também um importante material oficial.²⁰²

¹⁹⁷ Art. 150, § 4º, da Constituição.

¹⁹⁸ RE 325.822/SP, STF, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para o acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Pleno, julgado em 18.12.02, DJ 14.05.04. O voto do Ministro Ilmar Galvão é esclarecedor: “Com efeito, referindo-se o § 4º do art. 150 às imunidades das letras b e c do inciso VI do mencionado dispositivo, é fora de dúvida que, no tocante à letra b, há de ser interpretado no sentido de aplicar-se ‘no que couber’, isto é, entender-se que a imunidade, no caso, compreende não apenas os bens patrimoniais que compõem o templo de qualquer culto com os seus anexos, como a casa paroquial, a casa da residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento, contíguas, mas também as rendas resultantes das contribuições dos fiéis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados, todos, com a finalidade do culto”.

¹⁹⁹ Art. 153, § 4º, II da Constituição. O imposto sobre a propriedade territorial rural “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.” Entendimento no mesmo sentido é encontrado em FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1996. p. 135.

²⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 28. Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 34.

²⁰¹ GUASTINI, Riccardo. *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*. Interpretare e argomentare. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011. p. 35.

²⁰² AARNIO, Aulis. *Lo Racional como Razonable - Un tratado sobre la justificación jurídica*. Traduzido para o espanhol por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 105.

A diferença entre texto e norma é crucial para o enquadramento das regras de imunidade tributária na classe quanto à manifestação das normas.

3.2.1 Expressa

Diz-se expressa a norma, formulada por autoridade competente, quando extraída do dispositivo que lhe dá suporte.²⁰³ As regras jurídicas, pelo seu caráter descritivo e por apresentarem uma solução antecipada pelo Poder Legislativo,²⁰⁴ evidenciam a expressividade das normas.

As imunidades tributárias são regras expressas de delimitação negativa de competência tributária:²⁰⁵ a autoridade normativa impediu que a tributação recaísse sobre determinados sujeitos ou objetos reveladores de capacidade social que, não fosse a regra imunizante, poderiam ser chamados tributariamente em razão de manifestação de capacidade para contribuir reveladora de “disponibilidade de riqueza superior à estritamente indispensável para satisfação das necessidades primárias do indivíduo”.²⁰⁶

As imunidades tributárias em espécie são identificadas no texto constitucional que oferece a possibilidade de construção normativa. No caso da regra constitucional de imunidade recíproca, a construção ocorre a partir do dispositivo normativo que diz ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros para, em conjunto com outros dispositivos e outras normas que lhe dão suporte, alcançar a regra jurídica.

Com efeito, as imunidades dos templos e dos livros também estão expressas em dispositivo constitucional apto para construir a regra jurídica de imunidade tributária. Isso significa que as imunidades em espécie estão expressas no texto constitucional e colocam à disposição do intérprete a construção sistemática da norma jurídica. As imunidades tributárias

²⁰³ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'Interpretazione Giuridica*. Bologna: il Mulino, 2007. p. 49; e GUASTINI, Riccardo. *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*. Interpretare e argomentare. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011. p. 33.

²⁰⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 85. Consultar, na obra, também a página 112.

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros entende que as imunidades tributárias são regras expressas. Contudo, o presente trabalho não adota o entendimento do jurista de que seria o caso, *prima facie*, de incompetência das pessoas políticas de direito infraconstitucional. A posição adotada é de que a incompetência dos legisladores infraconstitucionais é, na realidade, uma consequência da delimitação negativa de competência constitucional e não um elemento capaz de definir o conceito de imunidade tributária. Ver, CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 27. 1994, p. 106 e 107.

²⁰⁶ BORGES, Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 44.

dos partidos políticos, entidades assistenciais, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação seguem o mesmo destino: construção da norma a partir do texto.

Com a imunidade de operações com produtos e mercadorias destinados ao exterior não é diferente: o *a priori* está no texto constitucional. O importante aqui é que a regra de imunidade tributária, muito embora esteja fortemente apoiada em outras normas e com elas se relacione para existir, receber e dar conteúdo e fundamentação, possui como ponto de partida o texto constitucional.

Guastini sustenta não haver normas sem um enunciado que as formule ou exprima, porque toda norma é produto da linguagem. Como a norma é resultado da atividade interpretativa, e a atividade interpretativa é um ato de linguagem, não existiriam normas implícitas.²⁰⁷ Esta visão é tentadora, mas distinguir se a norma jurídica parte de um dispositivo ou de outras normas é importante para compreender que nem todas as normas constitucionais são construídas da mesma forma.

A norma implícita, por sua vez, é construída a partir da norma expressa, de forma que seu significado não parte diretamente de um enunciado normativo determinado.²⁰⁸ A norma surge a partir do relacionamento de outras normas preexistentes. Um exemplo é o mínimo existencial. Nos termos de Torres, “Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”.²⁰⁹

No mínimo existencial há inexpressividade econômica, ou seja, inexistência de capacidade contributiva e há também necessidade social²¹⁰, ou seja, inexistência de capacidade para promover fins públicos. Logo, a impossibilidade de tributar é evidente. Na realidade, a complexidade está na definição do que se possa entender sobre mínimo existencial.²¹¹ Na perspectiva normativa, o mínimo existencial é uma norma que decorre da combinação das normas que compõem as limitações do poder de tributar, ou seja, é norma implícita. Por conseguinte, não é regra de imunidade tributária. Ao mínimo, falta capacidade.

Para Torres, o mínimo existencial é regra jurídica de conteúdo essencial dos direitos fundamentais “porque se aplica por subsunção”.²¹² Quanto à espécie normativa, o mínimo existencial não diz qual a conduta necessária para sua proteção e preservação, tampouco aduz

²⁰⁷ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 42-3.

²⁰⁸ Idem. *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*. Interpretare e argomentare. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011. p. 33.

²⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 8.

²¹⁰ Ibidem, p. 9 e ss. O jurista aborda o art. XXVI da declaração universal dos direitos do homem.

²¹¹ BORGES, Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 49.

²¹² TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 83.

economia de tempo, custo e informação. Também não é primariamente descritivo. Além disso, o critério da subsunção, enquanto ato imediato puro e simples, não responderia, porque as regras também são ponderadas.²¹³ O mínimo existencial é um princípio jurídico, com a finalidade como traço principal (preservação das condições mínimas de subsistência humana), atuante ao lado do e junto com o princípio da dignidade humana, repercutindo sobre toda ordem constitucional.²¹⁴

A regra imunizante serve como meio de concretização do princípio do mínimo existencial na medida em que, por ser um instrumento para promoção de direitos prestacionais, atende as necessidades do mínimo existencial, ou seja, é um instrumento para atingir as finalidades do princípio jurídico.

3.3 QUANTO À PRETENSÃO ABARCANTE

Qual a pretensão abarcante²¹⁵ das imunidades tributárias? Essa pergunta pode ser respondida sobre duas perspectivas cujos arranjos fornecem quatro perspectivas de alcance da regra:

- a) Quanto aos tributos abrangidos.
- b) Quanto a atividades, situações, fatos e objetos abrangidos.

Da combinação dos dois itens surgem:

1. parcela de tributos sobre parcela de situações (parcial-parcial);
2. total de tributos sobre parcela de situações (total-parcial);
3. parcela de tributos sobre a totalidade de situações (parcial-total); e
4. totalidade de tributos sobre a totalidade de situações (total-total).

Cada uma delas será verificada separadamente.

²¹³ Na cultura jurídica brasileira: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 57.

²¹⁴ Vide páginas 35 e 36.

²¹⁵ A expressão é fornecida por ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 84.

3.3.1 Parcial-parcial

O primeiro arranjo no alcance da regra imunizante ocorre quando a regra se destina a determinados tributos, excluindo outros do campo de abrangência, e para determinadas situações, excluindo da sua esfera de atuação outras situações, ainda que envolvidas na mesma operação.

Alguns exemplos de regras imunizantes esclarecem a pretensão abarcante parcial-parcial. É o caso da regra que imuniza o imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) nas pequenas propriedades sob condições específicas do sujeito proprietário.²¹⁶

Também é o caso da imunidade do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) na operação de origem com ouro enquanto ativo financeiro ou instrumento cambial.²¹⁷

Outro caso de imunidade parcial-parcial está na imunidade ao Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações com produtos industrializados destinados ao exterior.²¹⁸

Outro caso parcial-parcial é a imunidade do ICMS sobre operações específicas que destinem a outro Estado petróleo, inclusive lubrificante, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica e sobre o ouro nas operações de origem.²¹⁹

²¹⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

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

§ 4º O imposto previsto no inciso VI, *caput*:

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

²¹⁷ Artigo 153, § 5º. O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

- I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;
- II – setenta por cento para o Município de origem.

²¹⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

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

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

- III – não incidirá (*sic*) sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

²¹⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

É o caso dos impostos, exceto o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto de Importação (II) e Imposto na Exportação (IE), sobre os serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País²²⁰

Também a imunidade do ICMS sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior e serviços para destinatário no exterior.²²¹ Verifica-se a existência de um número significativo de pretensão abarcante parcial-parcial.

3.3.2 Parcial-total

A segunda forma de pretensão abarcante da regra imunizante é parcial-total. Diz respeito apenas a tributos específicos, contudo, sobre determinada atividade de forma ampla.²²² É o caso da imunidade da contribuição sobre aposentadoria e pensão porque a regra alcança somente imuniza determinada contribuição, mas atinge todos os aposentados e pensionistas do regime geral de previdência social.²²³

III – propriedade de veículos automotores.

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

X – não incidirá:

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.

²²⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

III – propriedade de veículos automotores.

§ 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 do petróleo, combustíveis e minerais do País.

²²¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

III – propriedade de veículos automotores.

§ 2º. 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.

²²² Ampla não significa estender até onde o constituinte não o fez, conforme DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Alcance da imunidade de livros, jornais e periódicos*. Revista da AJURIS, nº 83, set. 2001. p. 275.

²²³ 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:

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo (*sic*) contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Na análise do artigo 195, II da Constituição deve ser observado o artigo 40, § 18 em relação aos proventos e pensões concedidas pelo regime estatutário.

Nesse caso, se imaginarmos dois recipientes: um quanto aos tributos e outro quanto aos casos, o último estaria cheio, de forma que toda atividade beneficente enquanto atua na sua finalidade social possui imunidade tributária.

3.3.3 Total-parcial

A pretensão abarcante total-parcial da regra imunizante ocorre quando a regra é aplicável a todos os impostos sobre determinados objetos e atividades intimamente conectados com os fins a serem promovidos pelo Estado. É o caso de todos os impostos que seriam cobrados sobre os livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão e sobre os templos de qualquer culto, caso a imunidade tributária não existisse. Também é o caso de todos os impostos que incidiriam sobre as entidades dotadas de capacidade social selecionadas pela regra imunizante.²²⁴

Ainda que não sejam todos os tributos, a operacionalidade classificatória é vantajosa. Nossa classificação não adota a compreensão de que total se refere à não sujeição absoluta à tributação, de forma que o total seria o tudo e, exatamente por isso, também o nada. Adotamos utilização diferente da expressão total: para nosso propósito, o total só pode ser visto como inteiro dentro do contexto classificatório, ou seja, diversamente do tudo, o todo é passível de fragmentação.

3.3.4 Total-total

Na imunidade tributária com pretensão abarcante total-total, com a licença da metáfora, os dois silos (da espécie tributária em jogo e do caso) são cheios. É, no direito brasileiro, a imunidade recíproca: todos os impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços sobre todos os entes políticos.²²⁵

²²⁴ 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) templos de qualquer culto;
- b) 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;
- c) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

²²⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

3.4 QUANTO À FORÇA

As regras jurídicas, esclarece Raz, são razões para agir,²²⁶ de modo que atuam no raciocínio prático de seus destinatários, reduzindo o espaço de razões que poderia surgir caso a regra não existisse.²²⁷

No caso das imunidades tributárias, regra jurídica a ser observada pelo Poder Legislativo na produção de normas, a força normativa é intensificada pela teia axiológica formada através da relação de interdependência entre as imunidades tributárias aglutinadas em torno dos fins públicos que lhes fundamentam. A intensidade se dá, portanto, da seguinte forma: quanto mais regras imunizantes trabalharem em conjunto, mais forte será sua aplicação não só para o afastamento de razões contrárias, mas para o incremento de razões favoráveis à extensão de sua aplicação.

3.4.1 Fraca (Isolamento)

O sentido fraco da regra imunizante ocorre quando a análise de determinada imunidade é realizada sem a perspectiva aglutinante das regras imunizantes. Nesse caso, a imunidade tributária é considerada instrumento de políticas públicas sem constituir projeção imediata de direitos fundamentais,²²⁸ não há uma reflexão quanto à aglutinação dos fins

²²⁶ RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 62.

²²⁷ WANG, Peng-Hsiang, ao analisar a teoria de Raz, mostra a força das regras jurídicas: “As definitive reasons, rules reduce the space of reasons that we would have if rules did not exist” (Are Rules Exclusionary Reasons in Legal Reasoning? In: BOROWSKI, Martin (ed.). *On the Nature of Legal Principles*. *Archiv für Rechts und Sozialphilosophie*. Beiheft 119. Stuttgart: Steiner, 2010. p. 38).

²²⁸ Há na doutrina entendimento de que determinadas espécies de imunidades não possuem relação direta com direitos fundamentais. Ver: BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e Tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001. p. 210. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 496. VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 291. ELALI, André. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais: questões pontuais. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 70, p. 151, set./out. 2006. Na reflexão sobre quais imunidades seriam reconhecidas como cláusula pétreia, o jurista Elali sustenta o enquadramento das imunidades com base da vinculação da norma imunizante aos direitos fundamentais. O pensamento revela a compreensão de que as escolhas econômicas, por serem cambiantes, não teriam relação com direito fundamental. Tema interessante que demandaria uma análise profunda, em especial quanto ao profícuo debate sobre essa premissa (relação entre o econômico e o fundamental), em outra oportunidade. Contudo, é possível adiantar nossa discordância com a dissociação entre o econômico e o fundamental. Acompanhando Amartya Sen (*Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Motta e Ricardo Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 191) e tendo em vista o direito fundamental de propriedade consagrado no artigo 5º, XVII; o direito à livre iniciativa e à valorização do trabalho previstos no artigo 170; o direito de todos ao livre exercício de qualquer atividade econômica assegurado pelo parágrafo único do artigo 170 e o

públicos para os quais as regras de imunidade servem de instrumento. Na força fraca, os fins da regra jurídica imunizante são analisados isoladamente. Nela, o Supremo Tribunal Federal realiza a associação com a finalidade pública pela qual a regra imunizante serve de instrumento, contudo, não constrói relação com outras normas. Na imunidade referente ao ICMS sobre operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais de que trata o artigo 155, § 3º, da Constituição, o Tribunal Supremo reconheceu se tratar de regra jurídica para promover e proteger o desenvolvimento econômico através do voto do Ministro Celso de Mello, que identificou o fim público perseguido pela imunidade do artigo 155, § 3º: “Nitidamente, a *ratio iuris* da vedação constitucional é a de evitar a desmesurada oneração tributária e consequente majoração de preços de produtos e serviços de vital importância para a economia nacional”.²²⁹ Contudo, o fez de forma isolada, ou seja, apesar do reconhecimento da finalidade da regra imunizante (facilitar o desenvolvimento econômico), o elo das capacidades públicas nas imunidades tributárias não é trabalhado. A ponte de conexão entre outras normas que possuem o desenvolvimento econômico como fim público não é construída.

A perspectiva restrita aplicável quando diante da força fraca da regra imunizante aparece no voto do Ministro Maurício Corrêa, ao tratar da mesma imunidade:

O legislador constituinte federal optou por fixar, nesse caso específico, a imunidade tributária restrita às operações em si mesmas, consideradas a produção, a importação, a distribuição ou o consumo de combustíveis, sem estendê-la a outras operações realizadas pela empresa produtora.²³⁰

3.4.2 Moderada

Na força moderada das imunidades tributárias há reflexão sobre a capacidade pública, contudo a aglutinação das regras jurídicas imunizantes não é analisada. A ênfase está na capacidade de promover fins públicos e na importância de não obstaculizar o desenvolvimento de tal capacidade. É o caso da imunidade dos templos de qualquer culto. A liberdade de consciência religiosa e de crença é o fim público protegido pela regra imunizante

dinamismo dos direitos fundamentais contemplados pela Constituição: artigo 5º, § 2º, o desenvolvimento econômico é um direito fundamental da sociedade e de todos que nela convivem.

²²⁹ Voto proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 477-DF, STF, Pleno, Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgado em 05.06.91, DJ 05.03.93.

²³⁰ Recurso Extraordinário n. 216.286-PR, STF, Pleno, Relator: Ministro Maurício Corrêa, julgado em 23.05.01, DJ 24.08.01.

que identifica nos templos a manifestação dessa capacidade pública. O precedente analisado ao tratamos da imunidade de direção mista mostra que quando o princípio da capacidade para promover fins públicos é utilizado, a regra imunizante é aplicada pelo Supremo mediante interpretação extensiva.²³¹

Na força moderada aparece a conexão da regra imunizante com as normas constitucionais que tratam dos direitos fundamentais. Já a conexão sistemática com outras regras de imunidade e com os princípios subjacentes às regras acontece na força forte.

3.4.3 Forte (Agrupamento)

Na força forte a aglutinação das regras é trabalhada com profundidade: as imunidades se relacionam em busca de um fim comum de maneira que uma regra imunizante pode ser instrumento para outra regra imunizante e as regras são, conjuntamente, instrumentos para promoção de dada finalidade pública constitucional. Para tanto, as regras imunizantes recebem apoio também dos princípios constitucionais fundamentais e dos direitos fundamentais que lhes informam.²³²

O agrupamento das regras imunizantes e princípios axiológicos subjacentes em torno de um fim público podem ser construídos da seguinte forma:²³³

- 1) Desenvolvimento social
 - Saúde: imunidades das entidades assistenciais com o suporte do princípio da dignidade humana e vida.
 - Educação: imunidade das instituições de ensino e imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel com suporte dos princípios da dignidade humana e vida e da liberdade.

²³¹ Recurso Extraordinário n. 325.822-SP, STF, Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 18.12.02, DJ 14.05.04. Ver, também: Recurso Extraordinário n. 578.562-BA, STF, Pleno, Relator: Ministro Eros Grau, julgado em 21.05.08, DJ 12.09.08.

O Tribunal Supremo focaliza no fim público ao qual a regra está a serviço. Se não for enquadrado como atos de fé, não recebe a aplicação da regra imune. Ver: Recurso Extraordinário n. 562.351-RS, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 04.09.12, DJ 14.12.12.

²³² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 88.

²³³ Sobre a política fiscal de desenvolvimento sob a forma de isenções fiscais, ver, por todos: BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 72.

2) Desenvolvimento cultural

- Difusão de ideias: imunidade das instituições de ensino e dos livros, jornais, periódicos e papel com o suporte do princípio da liberdade de pensamento.
- Liberdade de crenças: imunidade dos templos com o suporte do princípio da liberdade religiosa.

3) Desenvolvimento nacional

- Econômico: imunidades nas operações de exportação, nas operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais e nas operações com ouro com o suporte do princípio da liberdade econômica em conjunto com o interesse nacional.
- Democrático: imunidades dos partidos políticos e das entidades sindicais com o suporte do princípio democrático.
- Federativo: imunidade recíproca com o suporte do princípio da subsidiariedade, do princípio federativo e do princípio democrático.

O desenvolvimento humano está no centro dos desenvolvimentos social, cultural e nacional (onde o econômico, para fins de imunidade tributária, está inserido). A expansão dos serviços de educação, cultura e seguridade social, missão das imunidades tributárias, proporciona condições determinantes para o desenvolvimento humano que influenciará nas habilidades produtivas das pessoas e, com isso, atuará na promoção do crescimento econômico.

Lemos em Sen que “Saber ler e fazer contas ajuda as massas a participar do processo de expansão econômica”.²³⁴ É oportuna a construção associativa entre esses três agrupamentos, conforme a ligação entre as finalidades públicas ou de transformação de finalidades públicas. Gozar de boa saúde é importante para estudar e estudar, por sua vez, é importante para evolução das pessoas. Ter instrução contribui com a aptidão futura para

²³⁴ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Motta e Ricardo Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 191.

Identificamos na Constituição a utilização dos instrumentos sociais a serviço do desenvolvimento humano quando ela estipula que a lei que estabelecer o plano nacional de educação deve ter como foco o desenvolvimento do ensino que conduza à preparação para o trabalho, e a promoção humanística, científica e tecnológica do País coloca a capacitação humana no centro e a educação como o meio capaz de preparar os homens para vida produtiva. Ver: artigo 214.

percepção econômica. Os desenvolvimentos social, nacional, econômico e cultural estão a serviço do desenvolvimento humano e se relacionam de maneira interdependente.²³⁵

Um caso de construção de força forte aglutinadora das regras imunizantes está centrado na confluência de regras para realização do direito à educação com o suporte do princípio da dignidade humana e da liberdade para o desenvolvimento social.

A imunidade das instituições de educação é instrumento para promover a educação que, por sua vez, é viabilizada pelo acesso às informações necessárias para formação e instrução do indivíduo proporcionado pela imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Tais regras imunizantes, em conjunto, são um instrumento para o desenvolvimento social, cultural e econômico que, por sua vez, é um instrumento para a expansão das liberdades que, por sua vez, são instrumentos para o desenvolvimento social, nacional, cultural, de modo que o fortalecimento recíproco forma verdadeiro círculo virtuoso.²³⁶

Em antigo julgamento sobre a imunidade do papel, o Supremo Tribunal Federal aproximou as finalidades públicas perseguidas pela imunidade do livro com as finalidades públicas perseguidas pela imunidade das entidades de ensino, realizando o elo da imunidade dos livros com a imunidade às instituições de educação pela confluência das finalidades.²³⁷

²³⁵ A reflexão está em SEN, Amartya. “A privação de liberdade econômica pode gerar a privação de liberdade social, assim como a privação de liberdade social ou política pode gerar a privação de liberdade econômica” (SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Motta e Ricardo Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 23).

²³⁶ A expressão *circulus vitiosus* é trabalhada por AARNIO no conceito de coerência. *Lo Racional como Razonable - Un tratado sobre la justificación jurídica*. Traduzido para o espanhol por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 258. Nos arranjos políticos, a expressão é utilizada por SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. Regimes Políticos. In: MARTINS, Ives Granda; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coords.). *Tratado de Direito Constitucional I*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 549.

A construção de circularidade virtuosa é encontrada em ADAMY na aproximação da imunidade das entidades educacionais com a imunidade dos livros (As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. (*Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 96, p. 128, jan./fev. 2011).

²³⁷ Recurso Extraordinário n. 102. 141-RJ, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Aldir Passarinho, julgado em 18.10.85, DJ 29.11.85.

No precedente examinado, três votos são esclarecedores sobre a vinculação da imunidade do livro, jornal, papel e periódicos com o direito fundamental à educação, à cultura, à liberdade:

Voto do Ministro-Relator ALDIR PASSARINHO (vencido):

“Não se pode ignorar, até por serem óbvios, os motivos que levaram o legislador constituinte a conceder a imunidade ao livro, ao jornal e aos periódicos; e Aliomar Baleeiro, ao comentar a esse respeito (*Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. Forense. p. 94), lembra ser o objetivo constitucional o de proteção à educação, à cultura e à liberdade de comunicação e de pensamento”.

Voto do Ministro CARLOS MADEIRA (voto-vista):

“Embora acentue que o objetivo constitucional da imunidade tributária é a proteção à educação, à cultura e à liberdade de comunicação e pensamento, ressalva o ilustre Relator que mencionando a norma o livro, há de se entender como tal um produto acabado, até porque, no referente ao papel em que é impresso, houve específica referência, para igualmente abrangê-lo. Peço vênia a S. Exa. para divergir da interpretação restritiva da norma”.

Por sua vez, as imunidades das entidades de assistência social (impostos e contribuição para a seguridade social) são instrumentos promovedores da saúde, direito de todos e dever do Estado, condição habilitadora para o desenvolvimento social e os outros desenvolvimentos, atuando em conjunto com as imunidades promotoras da educação numa relação de interdependência dos direitos sociais envolvidos.²³⁸

A liberdade de expressão, a difusão das ideias, a união das pessoas nos atos de fé, a liberdade de crença formam a cultura de um povo. Os livros e os templos traduzem a história cultural de uma região. Os modos de vida de uma sociedade são identificados nas suas religiões, nos seus cultos e ritos, nos livros que ela produz, nos jornais que nela circulam, nos periódicos que informam e atualizam as pessoas que a ela pertencem e nos papéis e outros mecanismos eletrônicos que dão forma à propagação das ideias que nela florescem.

As imunidades dos templos e dos livros, em conjunto, são um importante instrumento para colaborar com a cultura brasileira e promover o desenvolvimento cultural.

Em outro seguimento, a imunidade recíproca se conecta com outras imunidades tributárias de acordo com o fim visado. A autonomia financeira das pessoas políticas, facilitada pela regra imunizante, é peça chave para haver uma convivência harmoniosa entre os entes formadores do pacto federativo que reflete positivamente na capacitação dos indivíduos que, neste sistema, vivem em uma organização estatal uniforme²³⁹ onde as diferenças culturais das diversas regiões são mantidas por meio de uma ordem federal.²⁴⁰ Uma estrutura federativa organizada, pautada pela subsidiariedade, proporciona aos seus cidadãos aptidão para participação democrática na construção de ideias, na busca e realização

Voto do Ministro CORDEIRO GUERRA:

“A finalidade da Constituição é propiciar o desenvolvimento da circulação de ideias, da cultura e a expansão dos meios de educação”.

A ementa mostra que, quanto maior a aglutinação das normas em busca de um fim comum, maior a força da aplicação da regra, de forma a invocar interpretação extensiva:

Ementa. Imunidade Tributária. Livro. Constituição, art. 19, III, aliena d. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege.

²³⁸ Sobre as normas imunizantes como meios de expansão das liberdades para o desenvolvimento, ver: NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Liberdade como ideia fundante das imunidades tributárias. In: PEIXOTO, Marcelo M.; CARVALHO, Cristiano (Coords.). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP, 2005. p. 303.

²³⁹ ÁVILA, Humberto. Nenhum deles pode estar ausente, nem pode estar presente em demasia: de um lado, não há federação se não houver, ao mesmo tempo, autonomia e uniformidade; de outro, não há uniformidade se houver autonomia absoluta, ao mesmo tempo que não há autonomia se houver uniformização absoluta (*Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 102).

²⁴⁰ LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 1976. p. 355.

de bens comuns, na concretização de liberdades.²⁴¹ A prática da democracia e dos direitos políticos, entre tantas oportunidades que proporcionam para a vida coletiva, permitem que se discuta e que se dialogue sobre as necessidades econômicas,²⁴² necessidades estas de extrema relevância para uma nação.

As imunidades tributárias formam, assim, uma corrente de instrumentos com a tarefa de facilitar e promover os caminhos públicos possíveis para a busca do desenvolvimento social, cultural, nacional (econômico). Para isso serve, por exemplo, a imunidade recíproca, a imunidade dos partidos políticos e entidades sindicais e as imunidades das operações de exportação, de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais e nas operações com ouro.

Os princípios subjacentes às regras de imunidade se relacionam para promoção de um fim: o desenvolvimento humano que está na base dos desenvolvimentos nacional, social, cultural. O desenvolvimento humano atua na expansão das liberdades públicas que são equilibradas pela igualdade, fundamento das imunidades tributárias que organiza a teia do agrupamento das regras imunizantes, dos princípios axiologicamente subjacentes, dos direitos fundamentais e dos fins públicos almejados.

A análise conjunta das imunidades não é simples. O agrupamento deve ser realizado para melhor compreender o funcionamento das regras imunizantes. Agrupar não significa misturar.²⁴³

A imunidade recíproca, como analisado, tem como missão e como fundamento viabilizar a estrutura federativa através da colaboração que promove na autonomia financeira dos entes federados. Esse é o seu objetivo. Cumprindo seu papel, a regra imunizante produz efeitos nos arranjos políticos nos quais o federalismo está inserido. Com isso, produz efeitos em outras imunidades, como é o caso da regra que imuniza os partidos políticos, por exemplo.

Como seria se não existissem as regras imunizantes? No mínimo, totalmente diferente. O que se quer esclarecer é a possibilidade de construção de uma corrente de meios e fins,

²⁴¹ SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha: “a evolução da teoria do Estado e do direito constitucional nas duas últimas décadas vem revelando o nexo que existe entre federação e democracia. A ponte que as aproxima é o princípio da subsidiariedade. Esse princípio radica na anterioridade ontológica da pessoa humana, com sua dignidade, liberdade e iniciativa, relativamente aos círculos da vida social, que ascendem, em níveis crescentes de generalidade, até o poder público estatal e, neste último patamar, da esfera local à esfera geral ou nacional” (SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. Regimes Políticos. In: MARTINS, Ives Granda; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coords.). *Tratado de Direito Constitucional I*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 598).

²⁴² SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Motta e Ricardo Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 202.

²⁴³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 644-5. Em seguida, com profundidade: “Compreender é, de um lado, cortar e dividir, mas, de outro, juntar e unir” (p. 646).

ligados entre si para, cada qual cumprindo seu papel, atuarem em conjunto. No casamento entre federalismo e democracia, a imunidade recíproca se relaciona com as imunidades que facilitam o processo democrático de forma que o desenvolvimento nacional não ocorreria sem o federalismo democrático, nos termos da Constituição, e o federalismo democrático não aconteceria, ao menos não da forma prevista pela Constituição, não fosse a instrumentalidade das regras imunizantes, que estão a serviço do federalismo democrático.

A força da regra jurídica conduz à elaboração da eficácia da regra, no caso imunizante, o que nos leva a examinar como a regra se realiza, ou, dito de outra forma, como a norma imunizante produz efeitos nos casos aos quais a regra é aplicável, nas outras normas com as quais a regra se relaciona e nos destinatários contemplados pela regra.

3.5 QUANTO À EFICÁCIA

3.5.1 Bloqueadora

Raz esclarece que ter uma regra é ter uma razão para agir, como visto no exame da força da regra imunizante, e Schauer confirma que as regras jurídicas possuem a habilidade de resistir a força de outras razões que indicam resultados contrários para a ação.²⁴⁴

As regras jurídicas são, além de razões para ação, razões para desconsiderar razões para agir contrariamente a ela. Ávila reflete que “o importante é que todas aquelas razões que seriam consideradas têm sua consideração bloqueada pela instituição da regra, que passa a ser a própria razão de decidir”.²⁴⁵

A eficácia bloqueadora advém de duas importantes características das regras, a simplificação e a eficiência (economia de tempo e redutibilidade de riscos) conjugadas com o fundamento de que as regras são razões para decidir dotadas de autoridade.

Como a complexidade hipotética foi antecipada pela própria regra, não há necessidade de se levantar questionamentos que a regra já analisou: a regra simplifica o raciocínio prático na medida em que exclui nova deliberação sobre juízos morais que a autoridade competente, ao criar a regra jurídica, já realizou.²⁴⁶ Além disso, deliberar sobre juízos morais requer

²⁴⁴ RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 51. SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules - A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. New York: Oxford University Press, 2002. p. xvi.

²⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 118.

²⁴⁶ RAZ, Joseph. “A second-order reason is any reason to act for a reason or to refrain from acting for a reason. An exclusionary reason is a second-order reason to refrain from acting for some reason” (*Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 39).

conhecimento profundo, dedicação de tempo e trabalho. As regras são eficientes porque poupam trabalho, tempo e suprem as limitações de conhecimento, assim evitando o risco de erro no caso do sopesamento de razões pelos próprios sujeitos da norma.²⁴⁷

A simplificabilidade e a eficiência que caracterizam as regras, por afastarem a controvérsia e a incerteza, eliminam ou no mínimo reduzem a arbitrariedade que poderia surgir no caso de aplicação direta de valores morais.²⁴⁸ E esse ponto é decisivo no caso das regras imunizantes. Sendo a regra imunizante um meio para alcançar determinados fins públicos desejados pela Constituição, não pode o legislador, ao instituir tributo, exonerar tributo na legislação ordinária por meio de isenções ou instituir incentivos fiscais, escolher outros meios de alcançar os fins públicos de forma a “contornar” a regra imunizante, ou transformar a própria regra em um fim em si ou reabrir a deliberação sobre os fins. Deverá ele observar a regra imunizante.

Ter uma regra é como ter decidido de antemão o que fazer: quando surge a ocasião para ação, o agente não precisa reconsiderar o assunto, pois sua decisão já foi tomada.²⁴⁹ As razões de decisão bloqueiam a imprevisibilidade porque garantem a estabilidade de agir no futuro. As regras feitas no passado controlam as ações no presente,²⁵⁰ de forma que ao aplicador da regra imunizante não compete retomar as deliberações já realizadas pela regra de imunidade tributária: o meio tributário de facilitar os fins públicos, promover os direitos prestacionais e proteger os direitos de defesa já foi escolhido, assim como os fins já foram eleitos pela Constituição. As autoridades legislativas garantem a coordenação da sociedade e assim o fazem por meio de regras, que são frutos da decisão do conflito antecipado pelo legislativo, que realizou o sopesamento das razões.

3.5.2 Protetiva

A imunidade tributária protege a liberdade e a propriedade naquela esfera manifestadora de capacidade para promover fins públicos. Apesar da possível manifestação

SCHAUER, Frederick. “[...] rules function as rules by excluding or preempting what would otherwise be good reasons for doing on thing or another” (*Thinking like a Lawyer - A new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009. p. 61).

²⁴⁷

RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 59.

²⁴⁸

ÁVILA, Humberto, *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 121.

²⁴⁹

RAZ, Joseph. “Having a rule is like having decided in advance what to do. When the occasion for action arises one does not have to reconsider the matter for one’s mind is already made up” (Ibidem, p. 67).

²⁵⁰

SCHAUER, Frederick. *Thinking like a Lawyer - A new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009. p. 61.

de capacidade econômica, a liberdade e a propriedade não serão restringidas por tributação porque há um bem maior em jogo a ser preservado: a atividade do particular que auxilia o Estado porque atua na realização de fins públicos constitucionalmente importantes. A regra imunizante produz uma eficácia protetiva dos direitos de liberdade e de propriedade que estão resguardados em relação à tributação. A eficácia protetiva é um efeito produzido pela própria eficácia bloqueadora: sendo a regra razão para excluir razões contrárias, que com ela não competem, aquilo que a regra se propõe a realizar está protegido pela sua força excludente.

Se a regra imunizante é um meio que se propõe a proteger as esferas de liberdade e de propriedade quando diante de situações e acontecimentos que revelam capacidade pública, na sua aplicação está o alcance da finalidade a que a regra se propõe porque o meio, que é a própria regra, foi promulgado por autoridade competente,²⁵¹ cabendo aos seus destinatários o cumprimento da regra. Uma vez sendo cumprida, pelo caráter instrumental e intermediário da regra imunizante, sua finalidade, por razões de autoridade e de decisão, será considerada como alcançada. Tal trabalho já fora efetuado pela autoridade competente. Exatamente por isso a regra imunizante é a melhor informação disponível sobre como promover, em se tratando de direito constitucional tributário, os fins públicos desejados.²⁵²

3.5.3 Possibilitadora

A eficácia possibilitadora da regra imunizante também é desmembramento da eficácia bloqueadora. No caso do instrumentalismo das regras, como a regra exclui razões adversas, ou seja, é aplicada sem retornar ao processo deliberativo, o objetivo é atendido no momento em que ela é observada. O foco da regra imunizante é facilitar, por meio da delimitação negativa de competência tributária, a concretização de direitos fundamentais, contribuindo para uma acessibilidade maior de tais direitos para todos. Observada a regra imunizante pela eficácia bloqueadora, a sua instrumentalidade está atendida: eis os efeitos possibilitadores da realização dos direitos fundamentais e do empenho para os desenvolvimentos social, cultural, nacional e neste último, o econômico.

Apesar das razões de autoridade e de decisão, possuindo a regra a melhor informação disponível, sendo as regras justificadas como mecanismo para economia de tempo, de

²⁵¹ RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990. p. 64. “Authority can secure co-ordination only if the individuals concerned defer to its judgment and do not act on the balance of reasons, but on the authority’s instruction.”

²⁵² RAZ, Joseph. “A rule can be examined in tranquility on the basis of the best information available concerning the factors likely to be present in the situations to which it applies” (Ibidem, p. 59).

trabalho e para reduzir o risco de sopesamento de razões morais diretamente por seus destinatários, as regras são feitas para casos normais, atuam com dimensões de probabilidade e não de universalidade.

Por maior que seja a pretensão abarcante de uma regra, é impossível e indesejável que a regra saia do geral para o particular por uma pretensão de universalidade que irá de encontro com um importante traço da regra: a generalidade. Com efeito, haverá situações excepcionais que não se enquadrarão na regra²⁵³ e, por isso, invocarão sua superação.²⁵⁴

A superabilidade das regras evidencia que, ainda que ao destinatário, ao intérprete e ao aplicador a reflexão sobre o alcance de fins não esteja livremente disponível porque a forma como lidar com o conflito foi antecipada pelo Poder Legislativo (razões de decisão) e porque a razão de autoridade representa conhecimento, experiência e melhor informação disponível, a ponderação pode vir a ser realizada.²⁵⁵

O instrumentalismo das regras imunizantes traz questões de importância ímpar:

- a. Se as regras são razões para ação que excluem outras razões, a atenção deve ser quanto ao cumprimento do meio, sem a análise sobre o fim?
- b. Se os fins desejados devem ser investigados, como justificá-los?
- c. A regra imunizante, por ser um meio para o alcance de fins que a fundamentam, estará sujeita a manipulação dos fins de forma a alcançar fins particulares ao invés de finalidades constitucionais?²⁵⁶
- d. A extensão teleológica, dada as finalidades constitucionais que justificam a desoneração tributária, possui um peso maior do que os demais argumentos jurídicos?²⁵⁷
- e. É possível existir conflito entre o fim constitucional e as razões que foram excluídas pela regra imunizante?

²⁵³ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules - A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. New York: Oxford University Press, 2002. p. 39.

²⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 122 e ss.

²⁵⁵ SCHAUER, Frederick. *Thinking like a Lawyer - A new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009. p. 66. Também, sobre a superabilidade das regras, ver: ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. *The Rule of Rules: Morality, Rules e The Dilemmas of Law*. Durham e Londres: Duke University Press, 2001. p. 54.

²⁵⁶ A preocupação quanto aos riscos da instrumentalização está em: ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do direito tributário*. Ver, também: TAMANAHA, Brian. *Law as a Means to an end*. New York: Cambridge University Press, 2006.

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, n. 79, p. 163-83, 2001.

Provisoriamente, o início das respostas:

- a. Pensar na perspectiva instrumental sem olhar para o fim é esvaziar qualquer possibilidade de controle.²⁵⁸
- b. Os fins são entremostrados na linguagem constitucional.²⁵⁹
- c. A resposta é fornecida pelo direito, a partir da Constituição, e não decisivamente por teorias econômicas, sociológicas e outros ramos fora do direito.²⁶⁰
- d. Os argumentos não apontam para uma direção, tampouco são analisados isoladamente. Contudo, a prevalência, no Estado de Direito, é pelos argumentos literal e sistemático.²⁶¹
- e. A análise deve ser feita a partir da correlação entre a medida de comparação (capacidade para promover fins públicos), o elemento indicativo (situação, acontecimento, sujeito ou objeto da regra) e finalidade (promoção dos direitos fundamentais).²⁶²

As indagações demandam a análise da correspondência entre a finalidade constitucional que a regra se propõe a alcançar e as situações nas quais a regra possui pretensão de aplicação. O que remete a uma investigação pautada por parâmetros de controle no modo como as regras de imunidade tributária devem ser interpretadas para ser aplicadas, principalmente quando em jogo a relatividade da regra.

²⁵⁸ TAMANAHA, Brian. *Law as a Means to an end*. New York: Cambridge University Press, 2006. p. 72. “Promoting an instrumental understanding of law without attention to resolving the question of ends is woefully incomplete”.

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 38.

²⁶⁰ Sobre o movimento da *Law and Economics* na análise dos fins, ver: VERMEULE, Adrian. Instrumentalisms. *Harvard Law Review*, n. 120, p. 2132, 2007.

²⁶¹ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, n. 79, p. 154, 2001.

²⁶² Sobre a correlação entre o elemento escolhido, a medida de comparação e a finalidade, por todos: ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 51.

3.6 QUANTO AO MODO DE INTERPRETAÇÃO PARA APLICAÇÃO

3.6.1 Isonômica (Imunidade Enquanto Medida de Aplicação da Igualdade)

A regra imunizante atua no âmbito da formação da competência tributária, “subtraindo” a possibilidade de tributação sobre determinadas situações, acontecimentos, sujeitos e objetos, para realização da igualdade tributária, porque elege determinadas propriedades relevantes de forma a impossibilitar a participação do poder público em situações que revelam manifestação de capacidade para alcançar finalidades públicas. No momento em que a Constituição elege uma ou mais características essenciais ao ponto de delimitar negativamente a competência tributária, coloca determinado grupo de pessoas ou classe de objetos em um estágio de igualdade e diferencia-os de outros grupos ou classes. A presença de determinadas características forma grupos à luz de fins.²⁶³

A aplicação da igualdade pressupõe um critério de diferenciação. Velloso mostra que

A ilação de que o princípio da igualdade exige o tratamento paritário de determinados sujeitos pressupõe o reconhecimento da relevância jurídica da característica comum (ou das características comuns) entre eles e da irrelevância jurídica de todas as demais características que estejam presentes ou ausente sem apenas um deles. Por outro lado, a conclusão de que se tem de tratar de modo díspar determinados sujeitos pressupõe reconhecer a relevância jurídica de uma ou mais características que os diferenciam e a irrelevância das demais.²⁶⁴

A medida de comparação para concretização da igualdade parte de determinada característica considerada como relevante de acordo com o fim visado.²⁶⁵

No momento em que a Constituição imuniza determinados sujeitos e objetos que, apesar da possibilidade de manifestação de realidade econômica, não são tributados porque promovem fins que devem ser atendidos pelo próprio Estado, ela está utilizando uma medida de comparação: a capacidade para promover fins públicos. Portanto, fica claro que não é somente a capacidade contributiva a medida de comparação utilizada para a igualdade tributária. A igualdade tributária não é só para tributar, é também para imunizar.²⁶⁶

²⁶³ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 85.

²⁶⁴ Ibidem, p. 84.

²⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 47.

²⁶⁶ Aqui a reflexão da concretização da igualdade pelo critério da capacidade social, quando está em jogo a regra imunizante. Com efeito, matéria tributária não trata só de tributar, trata também de afastar determinadas situações, objetos, pessoas da tributação. Contudo, quando se tratar de aplicação de igualdade para tributar, o princípio será concretizado pelo critério da capacidade contributiva.

Portanto, a medida de comparação é a capacidade social (entendida, como já visto, como capacidade para promover fins públicos) escolhida através de um elemento indicativo (atividade desempenhada pelas instituições de assistência social, por exemplo) para atingir determinada finalidade (promoção do direito à saúde, por exemplo).

Tal medida de comparação deve estar ligada à uma finalidade justificadora e deve estar diretamente relacionada com um elemento indicativo apto para comparar. Ávila esclarece a relação de causa e efeito entre medida de comparação, elemento indicativo e finalidade:

[...] para assegurar validade à medida de comparação, não basta que entre ela e o seu elemento indicativo, e entre ela e a finalidade de comparação, haja um vínculo fundado e conjugado de pertinência. É preciso que, a esses elementos estruturais ou conceituais da igualdade, sejam agregados elementos normativos: a medida de comparação deve ser compatível com a Constituição.²⁶⁷

A Constituição utiliza a imunidade tributária, adotando a capacidade social como medida de comparação, para realização da igualdade tributária.

A utilização do critério da capacidade social não se opõe à manifestação de capacidade contributiva, ainda que a Constituição, para aplicação da regra imunizante aos templos e aos partidos políticos, entidades assistenciais, instituições de educação, entidades sindicais dos trabalhadores exija que o patrimônio, a renda e os serviços estejam relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Para tanto, remete para legislação infraconstitucional a regulamentação de condicionantes, realizada pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional ao preceituar que a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social devem cumprir requisitos para aplicação da regra imunizante: não distribuir renda, aplicar no país seus recursos.²⁶⁸

O que importa, para fins de medida de comparação, é a capacidade para promover fins públicos, ou seja, que a renda seja otimizada para atender as finalidades essenciais das

²⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 55.

²⁶⁸ I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II – aplicarem, integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício (sic).

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

instituições. Pautado pelo *discrimen* identificado, o Supremo afastou a cobrança de ISS sobre serviços de entretenimento:

EMENTA: ISS – SESC – Cinema. Imunidade Tributária (art. 19, III, ‘c’, da E.C. n° 1/69). Código Tributário Nacional (art. 14).

Sendo o SESC instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dúvida nos autos – goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, ‘c’, da E.C. n° 1/69, mesmo na operação de prestação de serviço de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingresso aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral.²⁶⁹

É desejável que as entidades percebam lucros, uma vez que tais percepções contribuem para o atendimento dos fins públicos de interesse de todos, inclusive do Estado. Proibição de finalidade lucrativa não equivale à proibição de obtenção de lucros.²⁷⁰ Fica claro que o *discrimen* não está na ausência de capacidade contributiva quando se analisam as imunidades tributárias, mas na presença de capacidade para promoção de fins públicos.

A realização da igualdade através da regra imunizante está em tratar o grupo que se enquadra na classe de capacidade social como iguais, e o grupo que não se enquadra no

²⁶⁹ Recurso Extraordinário 116.188-SP, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Octavio Gallotti, julgado em 20.02.90, DJ 16.03.90.

O voto-vista do Ministro SYDNEY SANCHES é esclarecedor:

Penso, enfim, que a norma constitucional (art. 19, III, ‘c’, da E.C. n° 1/69), vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de assistência social, pretendeu evitar ônus tributários, que pudessem sacrificar o exercício de suas finalidades, com isso lhes preservando a receita, de qualquer natureza, inclusive aquela obtida mediante cobrança por serviços prestados, como os de diversão pública, a cuja prestação estejam devidamente autorizadas.

Se a receita, assim obtida, ficar sujeita ao ISS, estará consideravelmente reduzida, em detrimento dos objetivos da entidade assistencial. E o Poder Público acabará obtendo proveito com o exercício de uma atividade que a ele, na verdade, caberia, em primeiro lugar.

²⁷⁰ ÁVILA, Humberto. Imunidades e Isenções. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (Coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 294.

Assim a decisão do Supremo em 2012, no Ag. Rg. no Agravo de Instrumento 749.009-SP, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 13.03.12, DJe 29.03.12.

EMENTA. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 150, VI, ‘C’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA REFERIDA IMUNIDADE ÀS APLICAÇÕES FINANCEIRAS. POSSIBILIDADE.

Em outro precedente, a renda obtida em estacionamento também foi identificada, pelo Supremo, como manifestação de capacidade social das imunidades:

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C. DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE.

Ilegitimidade.

Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4.

Recurso conhecido e provido.

Recurso Extraordinário n. 144.900-SP, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 22.04.97, DJ 26.09.97.

discrimen, como desiguais. Aquelas pessoas, físicas ou jurídicas, que não manifestam realidade de promoção de direitos fundamentais prestacionais (sensíveis), por exemplo, são enquadradas, para fins de tributação, na classe de contribuintes.

3.6.2 Ponderada (Imunidade com ponderação na interpretação teleológica)

A imunidade tributária, como analisado, é um meio constitucionalmente eleito para alcançar fins constitucionais.²⁷¹ Logo, a instrumentalidade das regras imunizantes invoca pontos importantes: como deve ser manipulado o uso da imunidade? Grupos de pressão, interesses particulares, poderão aproveitar o uso da imunidade para atender seus fins? Como se verifica a adoção legítima da imunidade de acordo com fins constitucionais correspondentes àquelas atividades públicas que a capacidade social reclama? Para aplicação do instrumento imunizante o exame da aptidão da medida para alcançar a finalidade por ela pretendida deve passar pela ponderação na interpretação teleológica.²⁷²

A Constituição, preocupada com a correta aplicação do instrumental imunizante, limita o uso da imunidade recíproca, por exemplo, às atividades identificadas com as finalidades públicas expressas no texto constitucional através da separação entre atividade econômica sentido estrito e serviços públicos expressivos de capacidade para realização de interesses relevantes para sociedade e para o Estado.²⁷³ Na imunidade recíproca, o princípio federativo, conjugado com o princípio da subsidiariedade e com o princípio democrático demanda a aplicação do critério da capacidade para promover fins públicos, de forma que as pessoas políticas possam, livres do desgaste provocado por uma simbiótica relação de dependência financeira, desenvolver da melhor forma possível suas atividades. Essa ideia é transportada para aquelas instituições atuantes, no desempenho de suas atividades, em importantes funções que são, a princípio, públicas, de maneira que a renda, o patrimônio e os

²⁷¹ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Imunidade tributária do livro digital: fundamentos e alcance*. Revista de Estudos Tributários, n° 83, jan. /fev. 2012, p. 22.

²⁷² VELLOSO: “Deveras, tanto os fins almejados quanto os meios utilizados para alcançá-los têm de se harmonizar com a Constituição: não se admite a busca de fins legítimos mediante o manejo de meios inconstitucionais – haja vista aqueles não justificarem estes – e, obviamente, tampouco se consente a utilização de meios legítimos para alcançar fins contrários à Lei Maior” (*O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 250).

²⁷³ § 3° do artigo 150, com limites no uso da imunidade tributária: 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.

serviços estejam livres de determinados encargos tributários para que tais entidades possam desenvolver suas atividades da melhor forma possível e, como isso, contribuam para o alcance de fins constitucionalmente eleitos.

O instrumento imunizante não pode ser utilizado para facilitar a exploração de atividade manifestamente econômica, atividade própria das empresas privadas atuantes em regime de concorrência pautadas pela livre iniciativa.²⁷⁴ Caso contrário, o princípio da capacidade social seria desviado. O Supremo vem reconhecendo a importância de distinguir atividades vinculadas às finalidades públicas daquelas desenvolvidas para fins privados no caso dos serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.²⁷⁵

Como visto, para fins de imunidade tributária, o critério de distinção apropriado é a capacidade social que deve fazer jus à finalidade pretendida pela norma imunizante de forma que a norma imunizante seja um meio compatível com o fim visado. Ou seja, o meio precisa contribuir efetivamente para promoção gradual do fim: deve atender, da melhor forma possível, os direitos fundamentais envolvidos sem acarretar uma restrição indesejável de outros direitos fundamentais porventura afetados pelo instrumento normativo, de maneira que ele se mostre efetivamente vantajoso.

O Supremo Tribunal Federal interpretou o instrumental imunizante sob a ótica da interpretação sistemática em conjunto com a teleológica ao decidir que os cemitérios, enquanto extensões de entidades religiosas são imunes:

“A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade de que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, ‘b’.”²⁷⁶

²⁷⁴ O Supremo distinguiu atividade econômica sentido estrito de serviço público na ADPF 46, Plenário, Relator Originário: Ministro Marco Aurélio, Relator para Acórdão: Ministro Eros Grau. Julgado em 05.08.09, DJe 26.02.10.

²⁷⁵ Ver: ACO n. 765/RJ, Plenário, Relator Originário Ministro Marco Aurélio, Relator para o Acórdão Ministro Menezes Direito. Julgado em 13.05.09, DJe 03.09.09.

O Ministro Joaquim Barbosa, ao reconhecer a Repercussão Geral em relação ao ISS sobre os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, manifestou-se pela necessidade de distinção entre os serviços vinculados à atividades que manifestam capacidade para atender fins públicos e aqueles serviços relacionados à atividade privada. Ver: Repercussão Geral em Recurso Extraordinário n. 601.392/PR, Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Reconhecimento publicado em 04.12.09.

²⁷⁶ STF, Recurso Extraordinário 578.562-BA, Pleno, Relator: Ministro Eros Grau, julgado em 21.05.08, DJe 12.09.08.

Em outro precedente, o Supremo analisou a regra de imunidade recíproca em relação às sociedades de economia mista, onde empregou três estágios de interpretação para aplicação do instrumental imunizante:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980.

1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO.

Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, *a* da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais:

- 1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanescentes do ente federado, cuja tributação pode colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.
- 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.
- 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre – concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.²⁷⁷

Merecem exame tais critérios construídos pelo Supremo.

Primeiro critério: a imunidade não é mero instrumento oferecedor de posição vantajosa. O meio, instrumento imunizante, é utilizado para realizar determinado fim que não pode ser objeto de manipulação, nem para superestimá-lo, nem para subestimá-lo. *Segundo critério:* a atividade de exploração econômica não serve para realização dos fins pelos quais o meio é utilizado. A incompatibilidade entre o meio e o fim é manifesta.²⁷⁸ *Terceiro critério:* o

²⁷⁷ Recurso Extraordinário n. 253.472-SP, STF, Pleno, Relator Originário: Ministro Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 25.08.10, DJe 01.02.11.

²⁷⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 475. VELLOSO investiga as inadequações absoluta e relativa. “A inadequação pode ser absoluta ou relativa. O meio será absolutamente inadequado quando não se mostre apto a promover o fim em extensão alguma: é completamente inapto para tanto e, por consequência, evidentemente incompatível com o fim supostamente buscado. À luz de tal fim, não poderá sequer se qualificar como meio, pois não serve para realizá-lo. Referimo-nos, cabe destacar, à inaptidão, e não à eventual carência de resultados empíricos: o meio não serve de forma alguma para realizar o fim. Se a despeito de ser apto para tanto, não produz

meio imunizante não pode acarretar uma restrição inconsistente de outros direitos fundamentais em prol daqueles direitos que ele pretende atender, ou seja, deve haver uma ponderação racional entre os princípios e direitos fundamentais envolvidos.²⁷⁹

Como, no caso da regra imunizante, o meio é escolhido pela Constituição, o exame da interpretação teleológica é imprescindível para análise da futura aplicação da regra a determinados fatos, situações, sujeitos e objetos e para compreensão dos requisitos que a própria Constituição apresenta. Essa é a perspectiva da interpretação ponderada e a forma como ela pode ser utilizada na análise da instrumentalidade das imunidades tributárias. Mesmo que trivial, a consideração é importante.

Como podemos ver, o Supremo realiza ponderação na interpretação teleológica para averiguar o alcance da regra imunizante. A extensão do instrumento imunizante às entidades privadas que promovam fins públicos ou exerçam atividades públicas ocorre quando a imunidade se mostra apta para o alcance dos fins pretendidos pela Constituição, tais como a acessibilidade dos direitos prestacionais (saúde, educação, cultura, informação), a colaboração para viabilização do pacto federativo através da autonomia financeira das pessoas políticas (e daqueles que realizarem atividades públicas de interesse público) e a preservação do processo democrático para que os destinatários da norma possam desenvolver, e bem, suas atividades e atender, e bem, deveres fundamentais que o próprio Estado deveria atender, mas, sozinho, não consegue.²⁸⁰

3.6.3 Congruente (Imunidade Guiada pela Razoabilidade)

Para igualdade ser efetivamente realizada, a análise do critério de *discrimen* deve ser passar pelo teste da razoabilidade. A razoabilidade, postulado normativo que orienta a aplicação das normas jurídicas, é extremamente importante na contenção do arbítrio²⁸¹ porque

resultados empíricos, não se tratará de inadequação, antes de ineficiência, que em princípio é irrelevante para o controle de proporcionalidade, sobretudo quando se restringir a casos isolados” (*O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 251).

²⁷⁹ Em outro caso, o Supremo efetua a ponderação dos direitos fundamentais para a promoção dos fins, ao analisar se haveria risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou da livre-iniciativa na exploração de serviços de administração portuária por sociedade de economia mista. Ver: Recurso Extraordinário n. 253.472-SP, STF, Pleno, Relator originário: Ministro Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 25.08.10, DJe 31.01.11.

²⁸⁰ MARTINS, Ives Granda. Imunidades Tributárias. In: *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). 2ª ed. São Paulo: Altas, 2003. p.124.

²⁸¹ ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do estado social e democrático de direito. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização

fornece critérios racionais para analisar se as normas preenchem os requisitos para a sua aplicação. São eles: o exame de correspondência da norma a dados de realidade, a análise da justeza entre o critério de distinção adotado pela norma jurídica e a medida por ela criada, a verificação do equilíbrio entre a medida escolhida e a configuração de seu dimensionamento.²⁸²

A razoabilidade é fundamental quando estão em jogo manifestações da igualdade, como é o caso da regra imunizante. Como analisado, a norma de imunidade tributária realiza a igualdade através do critério constitucionalmente implícito da expressão de capacidade social. Sendo a capacidade social critério de *discrimen* que agrupa determinadas pessoas, objetos e acontecimentos para enquadrá-los na situação jurídica imune, sua comparação deve ser pertinente com a manifestação de capacidade para promover finalidades públicas.

A norma constitucional que determina que autarquias e fundações não se enquadram na classe de contribuintes²⁸³ porque manifestam, no desempenho de suas finalidades essenciais, capacidade para promover fins públicos e, por isso, se enquadram na situação jurídica imune, foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no caso da Ordem dos Advogados do Brasil. O Tribunal considerou que a entidade dos advogados, por expressar capacidade social no desempenho de suas funções, está abarcada pela regra da imunidade recíproca:

A imunidade tributária gozada pela Ordem dos Advogados do Brasil é da espécie recíproca (art. 150, VI, *a*, da Constituição), na medida em que a OAB desempenha atividade própria de Estado (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social, bem como a seleção e controle disciplinar dos advogados).²⁸⁴

Pautada pela imunidade da entidade dos advogados, a Caixa de Assistência dos Advogados pretendeu que a regra da imunidade recíproca fosse-lhe aplicada. O Supremo,

Jurídica, ano I, nº. 9, p. 1, dez. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 12 de março de 2013 às 22:52hs.

²⁸² Por todos: ÁVILA, Humberto. Razoabilidade: Definição e Aplicação. In: OSÓRIO, Fábio Medina e SOUTO, Marcos Jurena Villela (Coords.). *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 435.

²⁸³ O § 2º do artigo 150 da Constituição reza que a imunidade recíproca deve ser aplicada às autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público:

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

²⁸⁴ Ag. Rg. no Recurso Extraordinário n. 259.976-RS, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 23.03.10, DJe 29.04.10.

contudo, entendeu que no caso não havia a manifestação de capacidade social exigida pela imunidade recíproca.²⁸⁵

Com base no critério da expressão de capacidade social, a Caixa de Assistência dos Advogados foi considerada pelo Supremo Tribunal Federal como atividade de desempenho privado, não se enquadrando em órgão público. Por isso, uma lei que determinava a destinação de taxa para essa instituição particular foi declarada inconstitucional: ainda que não seja vedada destinação do produto de arrecadação de taxa a órgão público, estender a instituições particulares seria uma discriminação arbitrária.

Haveria destinação sem causa concreta, a violar o princípio da igualdade e a esbarrar nas exigências da razoabilidade que impõe uma correlação entre o critério distintivo utilizado pela norma e a medida para distinguir adotada pela norma.²⁸⁶ Sendo tributo, as custas não podem ser destinadas para entidades com personalidade jurídica de direito privado. Não há razão aceitável que justifique tal distinção.²⁸⁷

²⁸⁵ Recurso Extraordinário n. 233.843-MG, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 01.02.09, DJe publicado em 18.12.09.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS. INAPLICABILIDADE.

1. A Caixa de Assistência dos Advogados, instituída nos termos dos arts. 45, IV e 62 da Lei 8.906/1994, não desempenha as atividades inerentes à Ordem dos Advogados do Brasil (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social. Também não lhe compete privativamente promover a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda República Federativa do Brasil). Trata-se de entidade destinada a prover benefícios pecuniários e assistenciais a seus associados.
2. Por não se revelar instrumentalidade estatal, a Caixa de Assistência dos Advogados não é protegida pela imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, *a*, da Constituição).
3. A circunstância de a Caixa de Assistência integrar a estrutura maior da OAB não implica a extensão da imunidade, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados. Recurso extraordinário conhecido e ao qual se dá provimento.

Em relação à capacidade social exigida por outra imunidade, a de que trata a alínea 'c' do inciso VI do artigo 150 da Constituição, o preenchimento dos requisitos desta espécie de capacidade social pela Caixa de Advogados está pendente de julgamento pelo Supremo, reconhecida Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 600.010-SP em 11.03.10, DJe 19.03.10, Relator: Ministro Joaquim Barbosa.

²⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios* - Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 179.

²⁸⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.145-Paraíba, STF, Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, julgado em 03.10.02, DJ 08.11.02.

Eis a ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CUSTAS E EMOLUMENTOS: NATUREZA JURÍDICA: TAXA. DESTINAÇÃO DE PARTE DO PRODUTO DE SUA ARRECADAÇÃO A ENTIDADE DE CLASSE: CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS: INCONSTITUCIONALIDADE. Lei 5.672, de 1992, do Estado da Paraíba.

I – As custas, a taxa judiciária e os emolumentos constituem espécie tributária, são taxas, segundo a jurisprudência iterativa do Supremo Tribunal Federal. Precedentes do STF.

II – A Constituição, art. 167, IV, não se refere a tributos, mas a impostos. Sua inaplicabilidade às taxas.

III – Impossibilidade de destinação do produto da arrecadação, ou de parte dele, a instituições privadas, entidades de classe e Caixa de Assistência dos Advogados. Permiti-lo, importaria ofensa ao princípio da igualdade. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

IV – Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

O Supremo, na análise da aplicação da regra de imunidade recíproca à entidade de classe, utilizou o postulado da razoabilidade para verificação da congruência na relação entre a atividade desempenhada pela instituição e o critério da capacidade social porque na análise da diferenciação escolhida pela Constituição deve haver uma relação congruente entre a medida que diferencia e o critério adotado para diferenciar à luz da razoabilidade.

4 CONCLUSÕES

A presente dissertação se ocupou em investigar as imunidades tributárias: desde suas características, seus fundamentos e sua definição até seu funcionamento em abordagem classificatória onde examinou sua forma de atuação, sua força, sua eficácia e, por fim, sua interpretação e o controle no uso da regra imunizante.

A instrumentalidade da regra que delimita negativamente a competência tributária para o alcance de fins constitucionais que contribuem para concretização de estruturas sociais fundamentais, como os direitos fundamentais à saúde, à educação, à informação e à cultura e para operacionalidades públicas fundamentais, como autonomia financeira das pessoas públicas, o princípio democrático, o princípio da subsidiariedade, e também, facilitam a realização dos serviços públicos reveladores de finalidades sociais, oferece alguns resultados:

1. A imunidade tributária, apesar de muito analisada pela doutrina e pelo Supremo Tribunal Federal, sob a ótica instrumentalista foi objeto de poucos estudos por parte da doutrina constitucional tributária brasileira, mesmo sendo significativamente peculiar à Constituição Federal da República Brasileira o tratamento instrumental da exoneração tributária em sede constitucional.
2. Para compreensão da imunidade tributária é preciso passar pela investigação detida da espécie normativa na qual ela se enquadra. A doutrina não apresenta entendimento uníssono sobre qual a natureza jurídica das imunidades tributárias: as posturas intelectuais vão desde o enquadramento das imunidades como uma garantia constitucional até um princípio jurídico fundamental. A pesquisa realizada permite concluir que a imunidade tributária é regra jurídica que coloca determinados sujeitos e objetos como insuscetíveis de tributação, impedindo que o Estado receba competência constitucional para exercer o poder de tributar. Regra jurídica porque delimita poder e determina comportamento para o exercício do poder, ao invés de determinar a promoção de fins sem a escolha dos meios pelos quais os fins deverão ser alcançados.
3. A regra imunizante é um instrumento para o alcance de finalidades públicas que a Constituição elenca como relevantes. Para que as entidades que se dedicam ao ensino, por exemplo, possam desempenhar, da melhor forma possível, sua atividade, não haverá tributação sobre a sua renda, patrimônio e serviço.

4. Os fins públicos perseguidos pela regra imunizante justificam sua aplicação. Instituições que trabalham com a prestação de saúde e educação estão ao abrigo da norma imunizante devido à importância social de que a saúde e a educação, fins que devem ser atendidos pelo próprio Estado, estejam ao acesso de todos.
5. Para além do mínimo de liberdade e propriedade, a regra imunizante atua no espaço de propriedade e liberdade que manifesta realidade social, ou seja, que expressa capacidade para promover finalidades públicas, no caso dos direitos prestacionais, ou para atuar em atividades públicas, no caso dos serviços públicos relevantes para a nação.
6. A capacidade social é princípio jurídico implícito na Constituição que concretiza o princípio da igualdade através da aplicação da regra imunizante. O critério de diferenciação invocado pela capacidade social é a manifestação de capacidade para promover fins públicos.
7. A classificação das imunidades tributárias é extremamente útil para compreensão da funcionalidade das normas imunizantes.
 - 7.1. Quando a finalidade pública expressar-se pela atividade do sujeito dir-se-á subjetiva a imunidade. Quando a finalidade for diagnosticada pela característica do objeto, será objetiva e quando a finalidade expressar-se pela combinação desses dois fatores, mista.
 - 7.2. Não há imunidade tributária implícita no ordenamento jurídico brasileiro. A regra imunizante é expressa: a Constituição escolheu as formas que a capacidade para promover finalidades públicas se manifesta através da eleição do instrumento apto a identificá-la: a regra imunizante.
 - 7.3. A regra imunizante abarca determinados tributos em relação a determinadas situações. Dependendo da eleição constitucional, a regra poderá alcançar parcial ou totalmente, determinados sujeitos, atividades ou situações.
 - 7.4. A aglutinação das imunidades tributárias injeta força na aplicação da regra: quanto mais regras atuarem em conjunto, mais ampla sua eficácia e maior sua pretensão abarcante à luz da Constituição Federal.
 - 7.5. A regra imunizante protege a liberdade e a propriedade para facilitar o desempenho destas esferas de propriedade e liberdade na promoção de finalidades públicas constitucionais.

7.6. Os casos difíceis na análise da regra de imunidade tributária devem ser interpretados com ponderação e solucionados com a racionalidade do postulado da razoabilidade. As exigências da igualdade, da ponderação na interpretação e da razoabilidade fixarão os limites quanto ao alcance da norma. A igualdade exigirá o cumprimento da comparação com a finalidade a que se propõe. A ponderação quanto à interpretação teleológica ocorre quando está em jogo a análise do uso do meio para promoção dos fins, de forma que a regra imunizante deve ter aptidão para atender os fins visados com a menor restrição possível dos direitos fundamentais direta ou indiretamente envolvidos, e sua possível aplicação resultar na superação dos efeitos positivos sobre os negativos. Para ser aplicada, é acionada a razoabilidade de modo a verificar a efetiva concretização da igualdade através do instrumento imunizante: a capacidade social deve se identificar com a forma como ela se manifesta, possuindo aptidão para produzir o resultado esperado, qual seja, contribuir para promoção dos fins que justificam a norma imunizante.

REFERÊNCIAS

- AARNIO, Aulis. *Lo Racional como Razonable – Un tratado sobre la justificación jurídica*. Traduzido para o espanhol por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ADAMS, Charles. *For Good and Evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. New York: Madison Books, 2001.
- ADAMY, Pedro Augustin. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 96, p. 101-132, jan./fev. 2011.
- _____. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 301-329.
- ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. *The Rule of Rules: Morality, Rules e The Dilemmas of Law*. Durham e Londres: Duke University Press, 2001.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Traduzido para o espanhol por Manuel Aienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 5^a ed. Coimbra: Almedina, 2012.
- ARENDT, Hannah. *A Condição Humana*. Tradução de Roberto Raposo. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Traduzido por Antônio de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. Venda de Minérios – Faturamento – PIS. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Renovar, v. 1, p. 305-320, 1991.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. Imunidades e Isenções. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (Coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 285-310.

_____. Razoabilidade: Definição e Aplicação. In: OSÓRIO, Fábio Medina e SOUTO, Marcos Jurena Villela (Coords.) *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 429-41.

_____. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses públicos “versus” interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 171-215.

_____. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, n. 79, p. 163-83, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Notas de DERZI, Misabel de Abreu Machado. 2010.

_____. Imunidade e Isenções Tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v. 1, p. 67-82, 1977.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio da Subsidiariedade: conceito e evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade dos Templos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, p. 221- 224, 1978.

BOBBIO, Norberto. *Igualdad y Libertad*. Tradução de Pedro Aragón Rincón. Barcelona: Ediciones Paidós, 1979.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 64, p. 08-19, 1994.

_____. Significação do Princípio da Isonomia na Constituição de 1988. *Revista Esmafe*, Recife, v. 2, p. 311-24, 1997.

_____. *Ciência Feliz*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2001.

_____. Direitos Humanos e Tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Tradução de Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 27, p. 88-108, 1994.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'Interpretazione Giuridica*. Bologna: il Mulino, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.

CORRÊA, Walter Barbosa. *Incidência, Não Incidência e Isenção*. Resenha Tributária, São Paulo: 1975.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COTTURRI, Giuseppe. *Culture e Soggetti della Sissidiarietà*. Disponível em: <http://www.forumterzosettore.it/multimedia/allegati/2007%20Cotturri_sussidiarieta.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2013 às 22:00hs.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, n° 62, p. 76-97.

_____. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Alcance da imunidade de livros, jornais e periódicos. *Revista da AJURIS*, n. 83, p. 260-78, set. 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ELALI, André. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais: questões pontuais. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 70, p. 144-61, set./out. 2006.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e Isenção Tributária. Instituição de assistência social. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 66, p. 367-75, 1966.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 37ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FERREIRA NETO, Arthur. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 87-172.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996.

FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner; SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à proteção e promoção da saúde na ordem jurídico-constitucional: uma visão geral sobre o sistema (público e privado) de saúde no Brasil. In: PEREIRA, Héli do Valle; ENZWEILER, Romano José (Coords.). *Curso de Direito Médico*. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. p. 11-57.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I – Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 10ª ed. Tradução de Flávio Paulo Meuer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. Rio de Janeiro: Vozes, 2008.

GARCIA, Maria. Educação, Cultura e Desporto. In: MARTINS, Ives Granda; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional 2*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 466-519.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação – uma visão funcional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GREEN, Leslie. Law as a Means. In: CANE, Peter. *The Hart-Fuller Debate in the Twenty-first Century*. Oxford: Hart, 2010. p. 169-88.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos e Tributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 815-32.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*. Interpretare e argomentare. Milano: Dott. A. Giuffrè, 2011.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade, volume I*. Traduzido por Flávio Bebo Siebeneichler. Rio de Janeiro: Templo Brasileiro, 1997.

HART, J.L.A. *The Concept of Law*. 2nd ed. New York: Oxford University Press, 1994.

JHERING, Rudolf von. *A Finalidade do Direito*. Tradução de Heder K. Hoffmann. Tomo I. Campinas: Bookseller, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8ª ed. 3. Tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

- LAFER, Celso. *Hannah Arendt: pensamento, persuasão e poder*. 2ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2003.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.
- LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 1976.
- MacCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Tradução de Conrado Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto. Imunidade tributária recíproca. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (Org.). *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*. São Paulo: Verbatim, 2011. p. 37-55.
- MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4). p. 31-51.
- _____. Imunidades Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 121-138.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico – plano da existência*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967. Tomo II. (Arts. 8º – 33)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- MONTEIRO, Ruy Carlos Barros. Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 93, p. 139-212. 1964.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade Tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4). p. 105-142.
- NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Direito do Trabalho na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- NICHELE, Rafael. A imunidade tributária das instituições de educação e assistência social: considerações acerca da sua condição de cláusula pétrea. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 49, p. 130-44, mar./abr. 2003.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Liberdade como ideia fundante das imunidades tributárias. In: PEIXOTO, Marcelo M.; CARVALHO, Cristiano (Coords.). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP, 2005.

PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*. v. 8. Springer, 2009.

PESTANA, Márcio. *O Princípio da Imunidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Imunidade Recíproca. Da adequada exegese. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*. Rio de Janeiro, v. 1, p. 189-205, 1993.

RAZ, Joseph. *Practical Reason and Norms*. New Jersey: Princeton, 1990.

_____. *The Authority of Law*. 2ª ed. New York: Oxford, 2009.

_____. *Between Authority and Interpretation*. New York: Oxford, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

_____. FIGUEIREDO, Mariana Filchtner. O direito fundamental à proteção e promoção da saúde na ordem jurídico-constitucional: uma visão geral sobre o sistema (público e privado) de saúde no Brasil. In: PEREIRA, Héli do Valle; ENZWEILER, Romano José (Coords.). *Curso de Direito Médico*. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. p. 11-57.

_____. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. New York: Oxford University Press, 2002.

_____. *Thinking like a Lawyer – A new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009.

_____. *On the Nature of the Nature of Law*. Alemanha, 2011: Archiv für Rechts und Sozialphilosophie. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1836494>>. Acesso em: 14 jan. 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e Ordem Econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011. p. 229-42.

SCHÜLER, Donaldo. *Afrontar Fronteiras*. Porto Alegre: Movimento/Braskem, 2012.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Motta e Ricardo Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SHERWIN, Emily; ALEXANDER, Larry. *The Rule of Rules: Morality, Rules e The Dilemmas of Law*. Durham e Londres: Duke University Press, 2001.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. Regimes Políticos. In: MARTINS, Ives Granda; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coords.). *Tratado de Direito Constitucional I*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 555-653.

STEIN, Ernildo. "Não podemos dizer a mesma coisa com outras palavras." In: ZILLES, Urbano (Coord.). *Miguel Reale: Estudos em Homenagem a seus 90 Anos*. Porto Alegre: EDIPUC/RS, 2000. p. 483-496.

TAMANAH, Brian. *Law as a Means to an end*. New York: Cambridge University Press, 2006.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 35-86.

_____. Imunidade Tributária do Livro Digital: Fundamentos e Alcance. *Revista de Estudos Tributários*, n. 83, p. 21-39, jan./fev. 2012.

VERMEULE, Adrian. *Judging under Uncertainty – An Institutional Theory of Legal Interpretation*. Cambridge: Harvard University Press, 2006.

_____. Instrumentalisms. *Harvard Law Review*, n. 120, 2007. p. 2113-2132.

WANG, Peng-Hsiang. Are Rules Exclusionary Reasons in Legal Reasoning? In: BOROWSKI, Martin (ed.). *On the Nature of Legal Principles*. *Archiv für Rechts und Sozialphilosophie*. Beiheft 119. Stuttgart: Steiner, 2010. p. 37-48.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado Lógico-Filosófico – Investigações Filosóficas*. Tradução de M. S. Lourenço. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011.

ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do estado social e democrático de direito. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, ano I, nº. 9, dezembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 12 de março de 2013 às 22:52hs.