

# A INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 150, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL<sup>1</sup>

LUÍSA KNORRE RABADAN<sup>2</sup>

**RESUMO:** Este estudo examina as regras de imunidade contidas no artigo 150, VI, da Constituição Federal de 1988 e os critérios de interpretação de a norma jurídica. Busca, unindo as peculiaridades do instituto das imunidades com as peculiaridades de a interpretação normativa, estabelecer parâmetros aplicáveis às discussões, principalmente àquelas enfrentadas pelo Supremo Tribunal Federal, envolvendo a extensão de tais regras. Para tanto, analisa o fundamento de cada uma de as hipóteses de imunidade e verifica se tal fundamento tem o condão de estender ou não a regra de imunidade à situação concreta.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imunidade tributária. Fundamento. Interpretação. Extensão da regra.

## 1. INTRODUÇÃO

As imunidades tributárias elencadas no art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988, convencionalmente denominadas imunidades *genéricas* ou *gerais*, limitam, *latu sensu*, o poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Deste modo, impedem a instituição de impostos sobre: (i) o patrimônio, a renda e os serviços dos entes políticos de forma recíproca; (ii) os templos; (iii) os partidos políticos, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos; (iv) os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado à sua impressão; e (v) sobre a produção musical brasileira.

---

<sup>1</sup> Artigo extraído do Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS e aprovado com grau máximo pela banca examinadora, composta pelo Prof. Dr. Leandro Paulsen (orientador), Prof. Dr. Fábio Canazaro e Prof<sup>a</sup>. Magda Azário K. Polanczyk, em 04 de dezembro de 2015.

<sup>2</sup> Acadêmica do Curso de Bacharelado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. E-mail: luisa.rabadan@acad.pucrs.br

A interpretação de tais imunidades gerais constituem o objeto do presente estudo porquanto, muito embora o tema das imunidades já tenha sido tratado por inúmeros juristas e abordado muitas vezes pelo Supremo Tribunal Federal, há uma relevante concentração de discussões que envolvendo puramente a interpretação destas regras. Para elucidar tal fato, cabível destacar a controvérsia envolvendo a possibilidade ou não de imunizar o livro eletrônico e os leitores digitais que entregam a obra ao leitor com fundamento em a regra de imunidade que desonera o livro impresso em papel.

Ou seja, se impõe necessário avaliar as situações concretas que não estão contempladas de forma expressa na Carta Magna – seja por opção do legislador constituinte ou por impossibilidade de previsão à época da elaboração da Carta Magna – mas guardam estreita ligação com a imunidade positivada. Para tanto, a primeira parte do estudo tratará de questões atinentes ao instituto das imunidades tributárias e a segunda parte do estudo analisará aspectos da interpretação normativa, para que, extraída a norma do texto constitucional, seja possível delinear as soluções das controvérsias atuais e das futuras controvérsias envolvendo o alcance das imunidades.

## **2. CONCEITO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

### **2.1 Natureza jurídica das regras de imunidade**

Aliomar Baleeiro analisou o instituto das imunidades tributárias e publicou em 1951, sob a regência da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, a primeira edição da obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*<sup>3</sup>. Tal doutrina, embora tenha abordado todas as limitações ao poder de tributar, muito contribuiu para a determinação de alguns parâmetros no tocante às imunidades e entre eles, destaca-se o entendimento segundo o qual as imunidades tributárias possuem natureza jurídica de “limitação constitucional ao poder de tributar”<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1951.

<sup>4</sup> BALEEIRO, op. cit. p. 13

Sobrevieram críticas<sup>5</sup> demonstrando ser insuficiente a concepção em epígrafe, porquanto, ainda que as imunidades tributárias constituam legítimas limitações ao poder de tributar, elas não são as únicas normas constitucionais que o fazem. Assim, “limitações constitucionais ao poder de tributar é expressão compreensiva do conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária.”<sup>6</sup>

Sendo necessário o aperfeiçoamento da concepção clássica da natureza jurídica do instituto, surgem outras correntes. Há quem sustente o caráter principiológico da imunidade tributária afirmando que essa “não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um *princípio constitucional* próprio”<sup>7</sup>, qual seja, o “*princípio constitucional de vedação de instituir imposto*”<sup>8</sup>.

Ocorre que, conforme demonstra Humberto Ávila, as imunidades tributárias são regras<sup>9</sup> e como tal são aplicáveis às situações concretas descritas no texto constitucional, *in casu*, àquelas encontradas no art. 150, VI, da Constituição Federal. Portanto, embora exista uma semelhança quanto à eficácia jurídica das imunidades e dos princípios, os dois institutos não se equivalem; visto que, enquanto os princípios orientam a interpretação e aplicação de outras normas em situações abstratas, “as imunidades aplicam-se a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior”<sup>10</sup>.

Feitas estas breves considerações, se reputa oportuno considerar a imunidade tributária como uma “regra jurídica que desonera determinados sujeitos e

---

<sup>5</sup> “A afirmação segundo a qual a imunidade tributária é limitação constitucional ao poder de tributar é absolutamente vaga (...)” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 43). “Critizando todos os que tratam do tema de forma difusa e interdisciplinar (...) reduzindo-o a uma “*limitação constitucional às competências tributárias*”, PAULO DE BARROS CARVALHO observa” (DERZI, Mizabel. Notas. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 114)

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 40

<sup>7</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 34. São Paulo: Dialética, julho de 1998. p. 21.

<sup>8</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. op. cit. p. 22

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 134

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 41 – 42.

objetos, impede que o Estado receba competência constitucional para exercer o poder de tributar<sup>11</sup>, ou seja, como uma regra negativa de competência que afasta a possibilidade de tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas<sup>12</sup>.

## 2.2 Aspectos essenciais das imunidades tributárias

Para abordar os aspectos indispensáveis à composição da norma imunizante, válido destacar o ensinamento de Misabel Derzi que, ao atualizar a referida obra de Aliomar Baleeiro, preocupou-se com a definição de pontos cujos autores põem-se, em certa medida, de acordo quanto aos traços característicos das imunidades. Portanto, para a autora, toda a imunidade tributária:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar (...).<sup>13</sup>

Percebe-se que o primeiro aspecto suscitado revela que o traço constitucional característico do instituto desonerativo, ou seja, não há imunidade sem regra constitucional que a defina. Tal constatação revela a seguinte peculiaridade: a intensa constitucionalização<sup>14</sup> das regras tributárias que caracteriza a exaustividade e a rigidez do Sistema Tributário Nacional<sup>15</sup>.

Humberto Ávila ensina que a exaustividade deriva do fato das regras de competência e repartição de receitas estarem densamente reguladas no texto constitucional. A rigidez, por sua vez, provém, justamente, da necessidade de

<sup>11</sup> BRAGA, Raquel Xavier Vieira. A capacidade social como critério de concretização das imunidades tributárias. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 13, n. 74, p. 27- 46, mar./abr. 2015. p. 44

<sup>12</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL à luz da doutrina e jurisprudência**. 16 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 486

<sup>13</sup> DERZI, Mizabel. Notas. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 372

<sup>14</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993. p. 227 apud: COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 28

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positividade no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 174

procedimento especial para perpetuar eventuais modificações nas regras de competência do Sistema Tributário Nacional pela elevação hierárquica que tais regras possuem.<sup>16</sup>

Então, a imunidade tributária é regra necessariamente constitucional – sujeita, portanto, à rigidez intrínseca às regras constitucionais – que delimita a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Neste particular, a imunidade tributária distingue-se dos demais institutos desonerativos (e.g. isenção), visto que, apenas a imunidade possui sede constitucional.

### 3. FUNDAMENTO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

#### 3.1 Imunidades como direitos e garantias a direitos fundamentais

Em sendo a norma imunizadora uma ferramenta para impedir o poder de tributar exatamente para viabilizar ou, no mínimo, não obstaculizar atividades que são devidas e desejadas pelo próprio Estado<sup>17</sup>, cabível explicitar o fundamento que, *a priori*, justifica a existência de tais regras de exceção à tributação:

As imunidades têm clara e precipuamente o caráter limitador do poder estatal de tributar e como garantia da liberdade, dignidade e propriedade dos indivíduos. Para além desta função pode-se afirmar que as imunidades exercem, da mesma forma, uma função na promoção dos direitos fundamentais, bastando para isso que se observe que as imunidades dizem sempre com aspectos sensíveis ou de relevância no desenvolvimento econômico, político e social da sociedade brasileira.<sup>18</sup>

As garantias à liberdade e à propriedade devem ser analisadas em todas as relações jurídico-tributárias, visto que, a tributação sempre gerará um efeito comportamental e ou patrimonial<sup>19</sup> que, ao fim e ao cabo, restringirá a liberdade e a propriedade daqueles que estão sujeitos à tributação. Para que dita restrição não

---

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. págs. 163-164

<sup>17</sup> BRAGA, Raquel Xavier Vieira. A capacidade social como critério de concretização das imunidades tributárias. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 74, p. 27-46, mar./abr. 2015.

<sup>18</sup> ADAMY, Pedro Agustin. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 96, p. 101, Jan / 2011, DTR\2011\1150. p. 102

<sup>19</sup> CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); CASTILHO, Ricardo. **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 21

seja considerada abusiva, é necessária a imposição de limites e, neste momento, as imunidades, em conjunto com outros princípios constitucionais limitadores, adquirem a função de garantir o respeito à liberdade e à propriedade.<sup>20</sup>

Raquel Xavier Vieira Braga bem demonstra o papel da liberdade especificamente relacionado à norma imunizante:

A liberdade protegida pela norma imunizante é um passo além da liberdade mínima protegida sistematicamente pelos princípios e outras regras jurídicas formadoras das limitações constitucionais ao poder de tributar. Isto ocorre porque esta parcela de liberdade está a serviço dos fins públicos fundadores da imunidade. Logo, a imunidade “suprime” do Estado o poder de tributar em prol de uma liberdade fomentadora de fins públicos. Pode-se constatar, pois, que a imunidade protege os direitos de defesa – liberdade e propriedade – para além do mínimo, em prol dos direitos prestacionais.<sup>21</sup>

Além do caráter de proteção às garantias, se deve notar que as imunidades tributárias instrumentalizam a persecução de direitos fundamentais. Portanto, adotando o posicionamento de J. J. Gomes Canotilho, afirma-se que as normas imunizantes densificam<sup>22</sup> as normas gerais fundamentais tratando do “como”<sup>23</sup> ocorrerá a realização desses direitos. Ou seja, as imunidades tributárias retiram o caráter de abstração inerente aos direitos fundamentais e criam situações concretas objetivando perfectibilizar tais direitos.

Com efeito, a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, da CF) representa a extensão dos direitos fundamentais à liberdade de consciência e de crença (art. 5º, VI, VII e VIII, da CF). Conforme Roque Antonio Carrazza, facilmente percebe-se que “a *ratio essendi* destes dispositivos é garantir, à todas as

---

<sup>20</sup> CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); CASTILHO, Ricardo. **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 23

<sup>21</sup> BRAGA, Raquel Xavier Vieira. A capacidade social como critério de concretização das imunidades tributárias. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 74, p. 27-46, mar./abr. 2015. p. 39

<sup>22</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. 7ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003. p. 248

<sup>23</sup> BRAGA, Raquel Xavier Vieira. op. cit. p. 30

peçoas, sua religiosidade e, mais do que isso, permitir que a divulguem e manifestem livremente”<sup>24</sup>.

A imunidade conferida aos partidos políticos e suas fundações (art. 150, VI, “c”, da CF), por sua vez, densifica o princípio do pluralismo partidário (art. 1º, V, da CF) e os direitos políticos (art. 17 da CF). Regina Helena Costa destaca que tal imunidade é uma importante traço democrático, razão pela qual foi prevista na Constituição de 1946 (art. 31, V, “b”) e fora mantida nas posteriores Cartas, sendo alterada apenas na Constituição Federal de 1988 para abranger as fundações dos partidos políticos pela norma imunizante.<sup>25</sup>

Ainda, a imunidade conferida às instituições de educação sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”) é um instrumento de efetivação da educação, o primeiro dos direitos sociais (art. 6º da CF)<sup>26</sup>. Inclusive, devido à importância da educação, o Constituinte teve por bem acrescentar uma seção específica no texto constitucional (art. 205 e seguintes da CF) que, inspirada na Declaração Universal dos Direitos do Homem, estabeleceu ser “direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

A última hipótese de imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF diz respeito às instituições de Assistência Social. A razão de ser dessa norma imunizadora é “atender às necessidades dos grupos hipossuficientes, que necessitam de suporte e integração na sociedade, a fim de se tornarem realmente cidadãos”<sup>27</sup>. Portanto, a exoneração conferida a tais instituições também transparece a conexão entre a norma imunizadora e o direito fundamental à dignidade da pessoa humana<sup>28</sup>.

---

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF) – Questões conexas In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.), MORETI, Daniel (org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 9

<sup>25</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.184

<sup>26</sup> ADAMY, Pedro Agustin. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 96, p. 101, Jan / 2011, DTR\2011\1150. p. 109

<sup>27</sup> CEZNE, Andrea Nárriman. **Instituições de assistência social e imunidade tributária**. 243 p. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005, p. 30

<sup>28</sup> CEZNE, André Nárriman. op. cit. 93

Quanto à discutida imunidade destinada aos livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF), cabível expor a lição de Aliomar Baleeiro que bem pontua todos os direitos fundamentais perfectibilizados pela norma imunizadora:

A imunidade tributária, constitucionalmente assegurada nos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, nada mais é que forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (incisos IV e IX), art. 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), art. 220, §§ 1º e 6º (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência da licença de autoridade para a publicação de veículo impresso de comunicação), entre outros<sup>29</sup>.

Assim, plausível compreender que determinadas imunidades são direitos ou garantias a direitos fundamentais<sup>30</sup>. São direitos, afirma Regina Helena Costa, porquanto, criam de direito público subjetivo, a determinada pessoa, de não ser tributada em dada situação, configurando, em verdade, um direito individual<sup>31</sup>. São garantias, afirma Leandro Paulsen<sup>32</sup>, porquanto, impõe restrição ao poder de tributar para resguardar a liberdade e a propriedade.

O fato das normas imunizadoras serem um instrumento para a realização de direitos e garantias fundamentais faz com que a rigidez constitucional atue no seu grau máximo de proteção. Isto significa afirmar que tais imunidades tributárias compõe o núcleo rígido da Carta Magna e sequer podem ser objeto de deliberação a propostas de emenda, já que são cláusulas pétreas<sup>33</sup>, por força do artigo 60, §4º, IV, da Constituição Federal.

---

<sup>29</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi . 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 171

<sup>30</sup> SABAAG, Eduardo de Moraes. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o estado federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 299

<sup>31</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 76

<sup>32</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 112

<sup>33</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Educação e Imunidades Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. ISSN 1413-7097. Nº 109. Outubro/2004 p. 50



### 3.2 Imunidades como proteção a forma federativa do estado

A imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, da CF) estatui ser vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços umas das outras. Essa é a mais antiga das exonerações tributárias<sup>34</sup> e fundamenta-se na proteção ao pacto federativo, densificando<sup>35</sup>, portanto, os princípios federativos: o princípio federal e o princípio da igualdade<sup>36</sup>. Então, a manutenção da federação e da igualdade<sup>37</sup> são as razões pelas quais se impede que os entes políticos tributem-se reciprocamente<sup>38</sup>.

Desse modo, a imunidade recíproca é tida como “um cânon fundamental à sobrevivência da forma federativa de Estado”<sup>39</sup>. Este entendimento prevalece tanto na doutrina, quanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme extrai-se de trecho da ementa da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939:

Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. (...) **2. - o princípio da imunidade tributaria reciproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); (...)** 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (grifou-se)<sup>40</sup>

<sup>34</sup> “Surgiu com a primeira Constituição Republicana, que adotou a forma federativa de Estado (1891, art. 10)” COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 150

<sup>35</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. 7ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003. p 248

<sup>36</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 404

<sup>37</sup> MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto. Imunidade Tributária Recíproca. In: SERRANO, Monica de Almeida Magalhães (org.). **Tratado de Imunidades e Isenções Tributárias**. São Paulo: Verbatim, 2011. p. 42

<sup>38</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 117

<sup>39</sup> MONTEIRO DE ALMEIDA, Maria Cândida. A Imunidade Recíproca e sua Extensão às Empresas Públicas: um Exemplo Eloquentemente de Mutação Constitucional. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. ISSN 1413-7097. Nº 170. Novembro/2009 p. 38

<sup>40</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939/DF. Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993.

O fundamento da imunidade recíproca, portanto, é distinto do fundamento que foi analisado no tópico anterior. O pacto federativo, nessa regra imunizadora, é a razão de ser da norma. Tanto o é que a elevação à clausula pétrea da imunidade recíproca não é justificada pelo art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal; mas sim pelo art. 60, §4º, I da Constituição Federal.

### 3.3 Imunidades como instrumento de políticas extrafiscais

Considerando que nem todas as imunidades têm igual fundamentação<sup>41</sup> e que nem todas possuem um traço diretamente relacionado com a proteção aos direitos fundamentais ou com a forma federativa do Estado. Impõem-se necessário concluir que “as imunidades são instrumentos para a realização da extrafiscalidade no plano constitucional”<sup>42</sup>.

A extrafiscalidade pode ser reconhecida com maior ou menor medida em normas constitucionais e, por consequência, em normas de imunidade. Entretanto, se pretende destacar neste momento aquelas hipóteses nas quais o fundamento da regra imunizante está intimamente relacionado com a extrafiscalidade, ou seja, aquelas hipóteses nas quais, não fosse a opção política econômica do Constituinte, não haveria regra de imunidade.

Cita-se a imunidade especial positivada no artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal que prevê a intributabilidade das receitas decorrentes de exportação. Essa imunidade assim o é por estar prevista no texto constitucional. No entanto, materialmente, não demonstra uma forte relação com algum direito ou garantia individual, ou seja, não uma instrumentalização de direito ou garantia, e sim demonstra uma escolha política econômica do Constituinte.

Tanto é assim que o próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu que dita imunidade possui precípua função de fomento do mercado brasileiro, conforme demonstra o trecho da ementa do Recurso Extraordinário nº 606.107:

---

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 417

<sup>42</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.80

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. (...) III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, **imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.** IV - O art. 155, § 2º, X, 'a', da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura 'a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores'. (...)" (grifou-se)<sup>43</sup>

A imunidade fonogramas e videofonogramas musicais (art. 150, VI, “e”, da CF), tem fundamento *sui generis*. Uma primeira análise permite visualizar que tal hipótese de imunização visou à promoção da cultura nacional (art. 23, V, da CF)<sup>44</sup>. Entretanto, se verificarmos que somente são imunes os fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, perceber-se-á que existe uma tendência de proteção à indústria brasileira musical<sup>45</sup> e não propriamente ao acesso à cultura.

A proteção à indústria nacional tomou proporções tão latentes que o Governador do Estado do Amazonas promoveu Ação Direta de Inconstitucionalidade<sup>46</sup>, alegando que a política de incentivo setorial trazida pela Emenda Constitucional nº 75/13 provoca drástico esvaziamento do modelo de estímulo regional representado pela Zona Franca de Manaus e viola dispositivos constitucionais<sup>47</sup>

<sup>43</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 606107. Rel Min. Rosa Weber. Tribunal Pleno, julgado em 25/11/2013.

<sup>44</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Imunidade Tributária dos Fonogramas e Videofonogramas. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. ISSN 1413-7097. nº 241. Outubro/2015. p. 79

<sup>45</sup> COSTA-CORRÊA, André Luiz. A (In) constitucionalidade da Emenda Constitucional n. 75: a Imunidade sobre Fonogramas e Videofonogramas e seus Suportes Materiais ou Arquivos Digitais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. ISSN 1413-7097. nº 222. março/2014. p. 36

<sup>46</sup> Os autos da ADI nº 5058 foram conclusos ao Min Rel. Teori Zavascki no dia 05/05/2014 e, desde tal data, até 31 de dezembro de 2015 não ocorreram movimentações.

<sup>47</sup> “(i) art. 150, I, da CF; (ii) arts. 40 e 92 do ADCT; e (ii) art. 5º, XXXVI, do texto permanente da CF.” Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5058/DF. Min. Rel. Teori Zavascki. Decisão proferida em 06/11/2013.

Ora, a despeito da correção ou não dos argumentos apontados na ADI nº 5.058 – DF, o caso trazido demonstra que a norma imunizante, nas condições redacionais que se encontra, gera efeitos tipicamente extrafiscais que fundamentam a existência da imunidade.

A existência de imunidades fundadas na instrumentalização de políticas fiscais remete à reflexão sobre a analiticidade do texto constitucional. A Carta Magna vigente trata de temas que não são afeitos puramente ao Direito Constitucional<sup>48</sup> e, embora existam razões para assim fazê-lo, importa notar que, quando uma regra mesmo estranha à matéria constitucional é inserida no texto constitucional, ela adquire, dentre outras características, a rigidez constitucional.

A prerrogativa de rigidez constitucional confere perenidade as regras constitucionais e justamente essa premissa deve ser pensada quando está-se diante de uma imunidade com fundamento extrafiscal. Ou seja, a Constituição deve objetivar perenidade e essa característica, quando contrastada com a extrafiscalidade, não parece ser coerente, visto que, enquanto o texto constitucional deve buscar manter sua atualidade com o passar do tempo, as medidas com caráter extrafiscal são, via de regra, voláteis e não devem necessariamente manter-se rígidas com o passar do tempo.

Então, impõe-se necessário reconhecer que o fundamento das imunidades não será análogo em todas as hipóteses e, em razão disso, cabe reflexão sobre o grau de rigidez conferido às normas imunizadoras ou, dito de outra forma, cabe reflexão sobre a afirmação segundo a qual todas as imunidades são cláusulas pétreas.

#### **4. INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA**

##### **4.1 Teorias da interpretação normativa**

O conceito de interpretação, cujo surgimento deu-se no final do século XVIII, vem sofrendo alterações e reputa-se oportuno referir a lição de. Riccardo Guastini

---

<sup>48</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 24

segundo a qual a interpretação é, em síntese, a “decisión en torno al significado no de un texto cualquiera en cualquier circunstancia, sino (sólo) de un texto oscuro en una situación dudosa”<sup>49</sup>.

Eros Roberto Grau afirma que não basta ter o conceito de interpretação esclarecido, é imprescindível também determinar a razão de ser da atividade interpretativa. Nas palavras do jurista, a interpretação ocorre não só pela ambiguidade e imprecisão da linguagem jurídica, mas também “porque interpretação e aplicação do direito são uma só operação, de modo que interpretamos para aplicar o direito e, ao fazê-lo, não nos limitamos a interpretar (=compreender) os textos normativos, mas também compreendemos (=interpretamos) os fatos.”<sup>50</sup>

Por oportuno, necessário esclarecer a diferença entre texto e norma na atividade interpretativa. J.J. Gomes Canotilho ensina que “o texto da norma é o <sinal linguístico> e a norma é o que se <revela> ou <designa>”<sup>51</sup>. Eros Roberto Grau sabedor da distinção entre texto e norma, conclui que “a interpretação é uma atividade que presta a transformar disposições (*textos, enunciados*) em normas”<sup>52</sup>

O breve apanhado sobre o conceito, o objetivo da interpretação e distinção entre texto e norma, faz-se necessário para prosseguir, visto que, as teorias da interpretação relacionam-se com o que se entende por interpretação. Com efeito, há, fundamentalmente, duas correntes de pensamento que estabelecem métodos distintos para a realização da atividade interpretativa da norma jurídica: a corrente subjetivista e a corrente objetivista.<sup>53</sup>

A denominada interpretação subjetiva, fruto da corrente subjetivista, entente que o interprete é responsável por buscar a vontade do legislador e somente com

---

<sup>49</sup> Tradução livre: “decisão sobre o significado não de um texto qualquer em qualquer circunstância, mas (somente) de um texto obscuro em uma situação duvidosa” (GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. trad. Miguel Carbonell. Instituto de Investigaciones Jurídicas da Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005. p. 4)

<sup>50</sup> GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 22

<sup>51</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. 7ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1218

<sup>52</sup> GRAU, Eros Roberto. op. cit. p. 81

<sup>53</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 232 – 233.

fundamento nessa busca obterá o sentido a norma jurídica; e a denominada interpretação objetiva, fruto da corrente objetivista, contrapõe a noção de *voluntas legislatoris*, e entende que o sentido da norma jurídica derivará do estudo da vontade da própria Lei. Então, em suma, a diferença entre as duas principais ideologias para interpretar o direito “consiste em que um só se preocupa com a letra do dispositivo; o outro, com o espírito da norma em apreço”<sup>54</sup>.

#### 4.2 Métodos de interpretação da norma jurídica

O processo interpretativo pode ser perfectibilizado por diversos métodos que, desde logo, devem ser tidos como complementares entre si e não excludentes<sup>55</sup>. Ou seja, considerando que a interpretação é uma<sup>56</sup>, o intérprete deve valer-se de técnicas diversas durante o processo de busca do sentido do texto normativo.

O método literal ou gramatical de interpretação consiste na análise detida do que está positivado, ou seja, tal método “toma como ponto de partida o exame do significado e alcance de cada uma das palavras do preceito legal”<sup>57</sup>. Tércio Sampaio Ferraz Junior, ao tratar desse método, afirma que “parte-se do pressuposto de que a ordem das palavras e o modo como elas estão conectadas são importantes para obter o correto significado da norma.”<sup>58</sup>

Saliente-se que nem sempre a utilização do método literal ou gramatical será suficiente para perfectibilizar a atividade interpretativa, seja porque a “ambiguidade e imprecisão são marcas características da linguagem jurídica”<sup>59</sup> ou porque a solução da controvérsia não é extraível do texto. Então, mais adequado considerar tal método como um ponto de partida para a interpretação.

---

<sup>54</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 87

<sup>55</sup> FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 15

<sup>56</sup> MAXIMILIANO, Carlos. op. cit.. p. 87

<sup>57</sup> FRANÇA, R. Limongi. op. cit. p.8

<sup>58</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 253

<sup>59</sup> GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 217

O método lógico de interpretação, por sua vez, pretende obter a interpretação correta a partir do estudo das normas em si, ou em conjunto, por meio do raciocínio dedutivo<sup>60</sup>. Para R. Limongi França a interpretação lógica “é aquela que se leva a efeito, mediante a perquirição do sentido das diversas locuções e orações do texto legal, bem assim através do estabelecimento da conexão entre os mesmos”<sup>61</sup>. Tércio Ferraz Sampaio Junior destaca ainda que “a interpretação lógica lida com as palavras da lei na forma de conceitos”<sup>62</sup>.

Humberto Ávila, ao tratar da utilização do argumento sistemático na argumentação jurídica, afirma que tais argumentos “são decorrência das condições formais de interpretação do próprio sistema jurídico: relação entre parte e todo (consistência e coerência), e entre norma e fato (generalização e individualização)”<sup>63</sup>. Juarez Freitas, por sua vez, esmiúça o conceito interpretação sistemática com a seguinte passagem:

a interpretação sistemática deve ser concebida como uma operação que consiste em atribuir, topicamente, a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas estritas (ou regras) e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando as antinomias em sentido amplo, tendo em vista bem solucionar os casos sob apreciação<sup>64</sup>

O método histórico corresponde àquele que “indaga das condições de meio e momento da elaboração da norma legal, bem assim das causas pretéritas da solução dada pelo legislador”<sup>65</sup>. Ou seja, buscam-se parâmetros interpretativos vinculados aos chamados *trabalhos preparatórios*<sup>66</sup> para que o intérprete, por meio de uma técnica comparativa, possa encontrar no que já fora discutido a solução adequada para a controvérsia.

---

<sup>60</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 100

<sup>61</sup> FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 9

<sup>62</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. op. cit. p. 253

<sup>63</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador, CAJ-Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 5, agosto, 2001.p. 9

<sup>64</sup> FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 83

<sup>65</sup> FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 10

<sup>66</sup> “(...) discussões parlamentares, emendas pretéritas etc” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 262)

Por fim, a interpretação teleológica está fundada na premissa segundo a qual as prescrições legais têm, via de regra, um escopo que deve ser buscado. De modo que, cumpre ao intérprete conferir a regra positiva seja interpretação que satisfaça propósito pelo qual tal regra fora concebida<sup>67</sup>. Avalia-se, nesse método interpretativo, a finalidade da Direito posto e, com fundamento nessa finalidade, obtém-se a interpretação ideal capaz de configurar o sentido da norma<sup>68</sup>.

Acrescenta-se, ainda, a existência de uma relação entre a interpretação teleológica e interpretação sistemática. Humberto Ávila assevera que quando o sentido da norma for extraído dos princípios constitucionais, deve haver uma necessária aproximação entre ambos os métodos. Sob pena de, em não havendo, levar à utilização da técnica da redução teleológica (redução do sentido do dispositivo por ser ele muito amplo em relação a sua finalidade) e da extensão teleológica (ampliação do sentido do dispositivo por ser ele muito restrito em relação a sua finalidade).<sup>69</sup>

#### 4.3 Tipos de interpretação normativa

A adoção de uma teoria interpretativa, bem como a utilização de métodos interpretativos, pode direcionar o tipo de interpretação que será conferida à norma jurídica. Ou seja, é possível que o intérprete entenda ser adequado atribuir a norma jurídica uma interpretação: (i) declarativa/especificadora; (ii) extensiva/ampla; ou (iii) restritiva/estrita.

R. Limongi França afirma que a interpretação declarativa corresponde àquela “cujo enunciado coincide, na sua amplitude, com aquele que, à primeira vista, parece conter-se nas expressões do dispositivo”<sup>70</sup>. De modo que, a atividade interpretativa cinge-se à declaração segundo a qual a *mens legislatoris*<sup>71</sup> não apresenta outra possibilidade interpretativa, senão aquela já extraível do texto

---

<sup>67</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 124

<sup>68</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 267

<sup>69</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador, CAJ-Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 5, agosto, 2001.p. 11

<sup>70</sup> FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 9

<sup>71</sup> FRANÇA, R. Limongi. op. cit. p. 10



jurídico. Então, a interpretação partiria do pressuposto de que o sentido da norma caberia na letra de seu enunciado<sup>72</sup>.

Riccardo Guastini ao tecer comentários sobre tal tipo interpretativo, aponta críticas. Segundo o autor, não é possível aceitar que as palavras contidas no texto estão dotadas de significado “próprio”, intrínseco, independente dos usos<sup>73</sup>. Ou seja, para o autor o adequado é o abandono desse tipo interpretativo, ou então, para torna-lo menos esvaziado, admitira que cada palavra ser suscetível de usos diversos.

A interpretação extensiva, para Miguel Reale, é “o resultado do trabalho criador do interprete, ao acrescentar algo de novo aquilo que, a rigor, a lei deveria normalmente enunciar, à vista das novas circunstâncias, quando a elasticidade do texto normativo comportar o acréscimo.”<sup>74</sup>. Riccardo Guastini, no mesmo sentido, afirma que interpretar extensivamente significa estender o significado *prima facie* de uma disposição, incluindo em seu campo de aplicação hipóteses não previstas na literalidade da disposição<sup>75</sup>.

A interpretação restritiva, por sua vez, é aquela que busca definir o conteúdo e o alcance da lei, sem amputações e sem acréscimos<sup>76</sup>. Carlos Maximiliano reforça afirmando que quando “se procura e transmite o sentido exato, sem nada reduzir nem acrescentar, opera-se a interpretação estrita”<sup>77</sup>.

Por fim, acrescenta-se a posição segundo a qual os tipos de interpretação expostos dizem respeito ao efeito que será dado à norma jurídica interpretada e não são, propriamente, processos interpretativos. Tal consideração leva Carlos Maximiliano a afirmar que a interpretação extensiva realizar-se-á “quando, em

---

<sup>72</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 267

<sup>73</sup> GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. trad. Miguel Carbonell. Instituto de Investigaciones Jurídicas da Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005. p. 26

<sup>74</sup> REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. 9. Triagem. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 320

<sup>75</sup> GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. trad. Miguel Carbonell. Instituto de Investigaciones Jurídicas da Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005. p. 34

<sup>76</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 235

<sup>77</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 165

havendo dúvida razoável sobre a aplicabilidade de um texto, por extensão, ao caso em apreço, resolvem pela afirmativa”. Por outro lado, o efeito restritivo realizar-se-á quando a opção pela aplicabilidade de um texto por extensão for negativa.<sup>78</sup>

## **5. INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO ART. 150, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

### **5.1 Interpretação do direito tributário**

O Sistema Tributário Nacional “tem todo o seu desenho na Constituição Federal<sup>79</sup>”. Leandro Paulsen, ao atentar para a conexão entre o direito tributário e o direito constitucional, ensina que “o domínio do Direito Constitucional é fundamental para a compreensão do Direito Tributário, absolutamente condicionado constitucionalmente no que diz respeito às possibilidades de tributação e ao modo de tributar, bem como aos princípios que regem a tributação.”<sup>80</sup>

Portanto, não há que se falar em interpretação do direito tributário sem que essa tenha passado pelo crivo constitucional. Tal afirmação torna-se ainda mais relevante para o estudo das imunidades, visto que, o instituto das imunidades é composto por regras necessariamente constitucionais.

Esclarece-se que, conquanto as normas constitucionais possuam características próprias, elas devem ser interpretadas seguindo os critérios comuns de interpretação. Luis Roberto Barroso, nesse sentido, afirma que a interpretação constitucional é uma modalidade de interpretação jurídica, suscetível, portanto, “aos elementos tradicionais de interpretação do Direito, de longa data definidos como o gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico.”<sup>81</sup>

Considerando tais ressalvas, J. J. Canotilho passa a análise do que poder-se-ia entender como o método *justo* em direito constitucional. Ou seja, a interpretação

---

<sup>78</sup> MAXIMILIANO, Carlos. op. cit. p. 165

<sup>79</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 168

<sup>80</sup> PAULSEN, Leandro. op. cit. p. 29

<sup>81</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e a constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil)**. Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional. vol. 7/2015. Ago / 2015. DTR\2015\11002. p. 536 – 537

do texto constitucional pode ser perfectibilizada de inúmeras formas, entretanto, recorrente a indagação sobre quais as maneiras mais adequadas de fazê-lo. O autor prossegue e afirma que o *conjunto de métodos* é a forma de obtenção dessa justeza na interpretação da Constituição.<sup>82</sup>

O posicionamento exposto, permite extrair um destaque para o papel da interpretação sistemática e teleológica, conforme posicionamento de Humberto Ávila anteriormente reproduzido, em relação aos outros métodos interpretativos quando o objeto da interpretação é o texto constitucional<sup>83</sup>. Paulo Caliendo, nesse sentido, afirma que “o ordenamento jurídico constitucional deve valorar os conflitos existentes com uma interpretação sistemática objetiva antes de mais nada, na elaboração de uma nova dogmática, aberta e flexível, atenta aos desafios de nosso tempo.”<sup>84</sup>

A preocupação do intérprete com os desafios inerentes às transformações ocorridas com o transcurso do tempo, deve ser permanente, principalmente, quando a Carta Magna for o objeto da análise. Isso porque, o texto constitucional pode sofrer a denominada interpretação *evolutiva* que consiste na faculdade do intérprete de conferir novos conteúdos à norma constitucional sem modificá-la formalmente.<sup>85</sup>

## 5.2 Interpretação das imunidades tributárias

As imunidades tributárias, se entendidas como regras de exceção à competência tributária, podem induzir o intérprete a adotar, isoladamente, o método literal de interpretação em razão do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional<sup>86</sup>. Essa visão preconcebida, entretanto, não merece respaldo<sup>87</sup>.

---

<sup>82</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 212 – 213

<sup>83</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 125

<sup>84</sup> SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. **Interpretação Tributária: in dubio contra sacrificium**. Documento digital. <<http://www.tex.pro.br/home/artigos/260-artigos-fev-2014/6394-interpretacao-tributaria-conceito-e-aplicacao-do-principio-in-dubio-contra-sacrificium>> Acesso em 1 de outubro de 2015

<sup>85</sup> COSTA, Regina Helena. op. cit. p. 126

<sup>86</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção; (BRASIL. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.)

<sup>87</sup> “Idea preconcebida acerca da interpretação a ser dada às normas imunizantes é e que elas a requerem literal e restritiva, vistas tais normas como “exceções” à competência tributária. Todavia, entendemos não ser este o melhor enfoque a respeito da questão” (COSTA, Regina Helena.

José Souto Maior Borges afirma que a verdadeira “contraposição entre as fontes constitucionais de imunidades e as matrizes legislativas de isenção”<sup>88</sup>, reside no fato de que, as últimas, serão estabelecidas, necessariamente, pelo legislador ordinário<sup>89</sup>. Portanto, de pronto, se verifica que a distinção entre isenção e imunidade deriva da distinção entre a fonte normativa dos institutos<sup>90</sup>. Além do aspecto formal, há que se atentar para o fato de que as imunidades dispõem sobre a competência tributária, enquanto as isenções tratam da incidência tributária<sup>91</sup>.

Sendo assim, não há que se falar em uma necessária interpretação literal das imunidades tributárias fundada no que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional. Eduardo Sabaag bem esclarece que “diferente do que ocorre com as isenções tributárias, em nosso ordenamento, inexistem normas expressas indicativas do método pelo qual se devem interpretar as normas imunizantes.”<sup>92</sup>

Ora, inexistindo norma expressa que estabeleça os critérios para a interpretação das imunidades, impõe-se necessário revisar também a posição segundo a qual as imunidades devem ser interpretadas ampliativamente sempre que possível<sup>93</sup>. Tal posição, via de regra, é sustentada quando a regra de imunidade guarda estreita relação com um direito fundamental. Ou seja, sob o argumento de que os direitos fundamentais devem ser preservados e maximizados, corriqueiro o entendimento que confere um efeito ampliativo à interpretação das regras de imunidade.

---

**Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 127)

<sup>88</sup> BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 220

<sup>89</sup> BORGES, Souto Maior. op. cit. p. 220

<sup>90</sup> BARRETO, Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 53

<sup>91</sup> CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e isenção tributárias – pressupostos teóricos e traços diferenciais. In: SERRANO, Monica de Almeida Magalhães (org.). **Tratado de Imunidades e Isenções Tributárias.** São Paulo: Verbatim, 2011. p. 30

<sup>92</sup> SABAAG, Eduardo de Moraes. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o estado federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 249

<sup>93</sup> “Dada a máxima de que as imunidades se interpretam amplamente, enquanto as isenções se interpretam restritivamente, há que ver que imunidades existem de diversas ordens e sua interpretação” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 477)

Entretanto, direitos fundamentais não são absolutos<sup>94</sup> e até mesmo eles podem encontrar certa limitação no ordenamento jurídico. De modo que, não parece adequado, apenas com fundamento na proteção irrestrita a direito fundamental, conferir um efeito ampliativo às imunidades. É necessário ir além e atentar para a polarização da relação jurídica constitucional e tributária, qual seja: em um polo, está o direito fundamental que enseja a criação da imunidade; no polo oposto, está o dever fundamental de pagar tributos.

José Casalta Nabais, sustenta a existência de uma categoria jurídica constitucional própria de deveres fundamentais, dentro da qual, encontra-se o dever fundamental de pagar tributos, nos seguintes termos:

(...) no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa.<sup>95</sup>

Com base nesse entendimento, sustentado também por Alessandro Mendes Cardoso<sup>96</sup>, é possível verificar que o processo interpretativo das imunidades tributárias deve ser pautado pela busca do equilíbrio entre os polos da relação jurídica constitucional e tributária.

Considerando tais apontamentos e ressalvas, oportuno referir o ensinamento de Leandro Paulsen que bem harmoniza com o exposto:

Ainda em matéria de interpretação, é recorrente o dissenso entre dar às imunidades caráter ampliativo ou restritivo. (...) Aliás, para a mesma norma de imunidade, por vezes o STF adota critérios distintos, ora ampliativo, ora restritivo. Entendemos que **não é dado**

---

<sup>94</sup> Os direitos e garantias fundamentais consagrados pela Constituição Federal, portanto, não são ilimitados, uma vez que encontram seus limites nos demais direitos igualmente consagrados pela Carta Magna (Princípio da relatividade ou convivência das liberdades públicas)." (MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 30)

<sup>95</sup> NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/face-oculta-dos-direitos-fundamentais-os-deveres-e-os-custos-dos-direitos>> Acesso em: 1 de setembro de 2015 p. 5

<sup>96</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 15

**ao aplicador assumir qualquer premissa que o condicione a estender ou a restringir a norma que imuniza; deve, sim, perscrutar seu efetivo alcance considerando a regra de imunidade, seu objeto, sua finalidade,** enfim, todos os meios interpretativos ao seu alcance (literal, sistemático, teleológico). (grifou-se)<sup>97</sup>

Parece adequada, diante do exposto, a proposta que enfatiza a utilização do fundamento e do objetivo de cada uma das imunidades tributárias na sua respectiva interpretação<sup>98</sup>. Ou seja, considerando a existência de diversas hipóteses de imunização, não cabe ao intérprete, definir, de forma generalizada, o efeito interpretativo, se ampliativo ou restritivo, que será conferido às imunidades tributárias.

Luis Eduardo Schoueri, ao atentar para importância do fundamento da imunidade, afirma que “encontrando-se um fundamento para o tratamento diferenciado àquelas situações, identificar-se-á a harmonia do sistema tributário, o que, inclusive, poderá ser útil no momento de sua interpretação.”<sup>99</sup>. O autor prossegue e conclui: “há que ver que imunidades existem de diversas ordens e sua interpretação – mais ou menos ampla – deve conduzir-se segundo o valor que preservam”<sup>100</sup>.

Cabe, pois, ao intérprete verificar qual o fundamento que enseja a hipótese de imunidade analisada e, com base nesse fundamento, extrair a amplitude da norma jurídica. Ademais, o intérprete deve considerar, com a mesma importância, a busca pelo equilíbrio da relação jurídica constitucional e tributária, na qual, em um polo, encontrar-se-á o fundamento da imunidade e, no polo oposto, encontrar-se-á o dever fundamental de pagar tributos.

### 5.3 Interpretação das imunidades tributárias genéricas

---

<sup>97</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 115

<sup>98</sup> “De mais a mais, no tratamento das imunidades constitucionais tributárias, cumpre, sempre e com bastante zelo, observar qual é o valor que a imunidade contempla, de modo a extrair a medida e o alcance da regra pela teleologia de sua existência, “com escopo de assegurar à norma supralegal sua máxima efetividade” (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 627.815. Rel. Min Rosa Weber. Julgado em 30/09/2013)

<sup>99</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 414

<sup>100</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit. p. 477

A imunidade recíproca inaugura o rol de imunidades genéricas e estatui ser vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços umas das outras. Trata-se de uma imunidade explícita<sup>101</sup>, incondicionada (ou com eficácia plena)<sup>102</sup>, subjetiva<sup>103</sup>, relacionada, para alguns, com a capacidade contributiva<sup>104</sup> e, para outros, com a capacidade econômica<sup>105</sup> dos entes políticos e fundamentada na proteção dos princípios federativos<sup>106</sup>.

Considerando as particularidades expostas, parte-se para a análise de uma controvérsia envolvendo a possibilidade de extensão da imunidade recíproca às situações nas quais haveria incidência de Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF e Imposto de Importação – II, para que seja possível, por amostragem, aplicar todo o exposto até o momento na busca de parâmetros interpretativos.

A atividade interpretativa parte da aplicação do método literal de interpretação, ou seja, o disposto na Carta Magna assevera que é vedado a instituição de impostos “sobre o patrimônio, a renda ou serviços”. Ora, se utilizado somente o método literal, concluir-se-á que a vedação não diz respeito ao IOF e ao II. De modo que, seria aceitável a instituição recíproca desses impostos ante a não previsão no texto constitucional.

Leandro Paulsen bem pontua que o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento no sentido de que a imunidade recíproca não só alcança os impostos “sobre o patrimônio, a renda ou serviços”, como também alcança todo e qualquer

---

<sup>101</sup> Art. 150, VI, “a”, da CF. (BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.)

<sup>102</sup> “Imunidades incondicionadas, entendidas como aquelas que independem de qualquer integração de normas infraconstitucionais para viabilizá-las.” (BARRETO, Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 14)

<sup>103</sup> “*Subjetiva* (ou *pessoal*), uma vez que outorgada em função da condição de certas pessoas, no caso, as pessoas políticas de direito público interno” (SABAAG, Eduardo de Moraes. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o estado federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 300)

<sup>104</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 414

<sup>105</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 404

<sup>106</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 151

imposto que “possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune”<sup>107</sup>.

Os julgados relacionados às operações financeiras dos entes imunes, são um exemplo claro da possibilidade de ampliação do alcance da norma de imunidade recíproca:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IOF. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO E SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS. Lei 8.088, de 31.10.90. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. MUNICÍPIO.C.F., art. 150, VI, "a". I. - **IOF: não incidência sobre os ativos financeiros dos Municípios, tendo em vista a imunidade tributária destes** (C.F., art. 150, VI, "a"). II. - R.E. não conhecido. (grifou-se)<sup>108</sup>

A segunda imunidade genérica prevê a impossibilidade de instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto. Trata-se de uma imunidade explícita<sup>109</sup>, incondicionada (ou com eficácia plena), subjetiva<sup>110</sup> e fundamentada no “dever de o Estado garantir a liberdade religiosa (art. 5º, VI, da CF)”<sup>111</sup>.

Dentre as controvérsias envolvendo tal hipótese de imunidade, destaca-se aquela que aborda a interpretação do conceito de “templo”. Ou seja, em razão do texto constitucional incorporar um conceito vago, cabe ao intérprete estabelecer parâmetros sobre o que pode ser considerado “templo” e, mais, estabelecer se, além dos templos, outras situações estão imunizadas pela hipótese do art. 150, VI, “b”, da CF.

<sup>107</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 117

<sup>108</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 192.888. Rel. Min. Carlos Velloso. 2ª Turma. Julgado em 11/06/1996. No mesmo sentido: Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 213059, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma. Julgado em 05/12/1997; Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 249980. Rel. Min. Ilmar Galvão. 1ª Turma. Julgado em 23/04/2002; Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n. 436156. Rel. Min. Gilmar Mendes. 2ª Turma. Julgado em 29/11/2005. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 259976. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma. Julgado em 23/03/2010.

<sup>109</sup> Art. 150, VI, “b”, da CF. (BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.)

<sup>110</sup> “Subjetiva, de outro lado, é a imunidade outorgada em função da pessoa do contribuinte, como a imunidade dos templos (instituições religiosas) e dos partidos políticos.” (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 113)

<sup>111</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 286



A interpretação do vocábulo “templo” deve iniciar pela consideração do aspecto histórico que tal imunidade contempla, qual seja, “separação entre a Igreja e o Estado”<sup>112</sup>. Ademais, prosseguindo a atividade interpretativa, um olhar sistemático permite afirmar que a imunidade em debate perfectibiliza a garantia de liberdade de consciência e de crença que assegura o livre exercício dos cultos religiosos<sup>113</sup>.

Aliomar Baleeiro, nesse sentido, afirma que tal hipótese imunizadora “só produzira todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas.”<sup>114</sup>, ou seja, a teleologia da hipótese imunizadora deve prevalecer. Prossegue o autor, concluindo que “templo” não é apenas ao local destinado ao desenvolvimento da atividade religiosa, mas também os anexos a ele vinculados<sup>115</sup>.

O Supremo Tribunal Federal, aplicando tal entendimento de forma ainda mais ampliativa, entende que um imóvel pertencente à instituição religiosa, ainda que locado a terceiros, merece ser imunizado, desde que toda a renda decorrente dos alugueres seja vertida em prol das atividades essenciais da entidade.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO À RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I – Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, **assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade.** (...)

<sup>112</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 171

<sup>113</sup> Art. 5, VI, da CF. (BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.)

<sup>114</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 503

<sup>115</sup> “O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contínua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados para fins econômicos” (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 503)

(grifou-se)<sup>116</sup>

Então, a imunidade dos templos de qualquer culto merece ser interpretada considerando, principalmente, o método histórico, sistemático e teleológico e, sempre que o patrimônio, a renda e os serviços estiverem relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, não há que se falar em interpretação restritiva, na linha do que defende o Supremo Tribunal Federal.

A imunidade destinada ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social é explícita<sup>117</sup>, condicionada (ou com eficácia contida)<sup>118</sup>, subjetiva<sup>119</sup> e fundamentada em o princípio do pluralismo partidário (art. 1º, V, da CF), nos direitos políticos (art. 17 da CF), no direito à educação (art. 6º da CF) e no direito fundamental à dignidade da pessoa humana<sup>120</sup>.

Isso posto, válido destacar a discussão enfrentada no Recurso Extraordinário nº 611.510, com repercussão geral reconhecida, sobre a possibilidade de imunização das operações financeiras relacionadas às aplicações financeiras de curto prazo eventualmente realizadas por instituições elencadas no artigo 150, VI, alínea “c”:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, C, DA CF. ENTIDADES SINDICAIS, PARTIDOS POLÍTICOS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IOF SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE CURTO PRAZO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.<sup>121</sup>

Pois bem, notório que todas as entidades descritas na alínea “c” do artigo 150, VI, do texto constitucional guardam estreita relação com algum direito ou

<sup>116</sup> Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 694453. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 2ª Turma. Julgado em 25/06/2013.

<sup>117</sup> Art. 150, VI, “c”. (BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.)

<sup>118</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 119

<sup>119</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 176

<sup>120</sup> BARRETO, Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 63 - 64

<sup>121</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 611510. Rel. Min. Ellen Gracie. Decisão reconhecendo a repercussão geral em 21/10/2010

garantia fundamental. Tal afirmação, por si só, demonstra a necessidade de uma análise sistemática dessa norma imunizante, visto que, há um alto grau de comunicabilidade da imunidade com outros dispositivos constitucionais.

Então, em princípio, não há óbice para a adoção de uma interpretação ampliada da hipótese contida no art. 150, VI, “c”, da CF, exceto quando as afetações ao patrimônio, renda e serviços não estiverem relacionadas com as finalidades essenciais das entidades. Nessa última hipótese, estará presente o desequilíbrio da relação jurídico tributária e constitucional, permitindo, assim, a adoção de uma interpretação restrita.

O art. 150, VI, “d”, da CF estabelece a imunidade tributária destinada aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. Essa imunidade é explícita<sup>122</sup>, incondicionada (ou com eficácia plena), objetiva<sup>123</sup> e fundamentada na proteção a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (art. 5º IV e IX)<sup>124</sup>.

Tal previsão tem sido alvo de inúmeras discussões, dentre as quais, destaca-se aquela envolvendo a possibilidade de imunizar o livro eletrônico e os suportes que entregam a obra ao leitor (leitores digitais). Pois bem, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 330.817 e no Recurso Extraordinário nº 595.676. O primeiro caso definirá se o livro eletrônico merece a imunização; o segundo caso definirá se os insumos de informática devem ser considerados imunes.

---

<sup>122</sup> Art. 150, VI, “d”, da CF. (BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.)

<sup>123</sup> “A imunidade objetiva é aquela em que se exclui da tributação determinado bem, riqueza ou operação considerado de modo objetivo, sem atenção ao seu titular. É o caso da imunidade dos livros, jornais e periódicos, que só alcança as operações com esses instrumentos de manifestação do pensamento e das ideias, não se estendendo aos autores, às editoras e às livrarias.” (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 113)

<sup>124</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 904

Quanto à possibilidade de imunizar o livro eletrônico, parece adequado que a atividade interpretativa parta de interpretação literal e, desde já, reconheça que o livro eletrônico é livro e imune<sup>125</sup>. Ou seja, a interpretação literal da previsão constitucional já contempla a imunização do livro eletrônico. Isso porque, o conceito de livro não está adstrito à forma<sup>126</sup>, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.753/2003 que institui a política nacional do livro:

Art. 2º **Considera-se livro**, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, **em qualquer formato** e acabamento. (grifou-se)<sup>127</sup>

Além da utilização do método literal, deve-se atentar para o fato de que a imunidade do livro eletrônico também é a solução mais adequada se for aplicado o método interpretação sistemático. Ou seja, o intérprete deve reconhecer a existência de uma relação direta dessa norma imunizadora com os direitos e garantias fundamentais positivados no texto constitucional. De modo que, com base no fundamento de tal imunidade, permite-se afirmar que é adequada a interpretação dita extensiva ao caso do livro eletrônico.

Entretanto, forçoso admitir o mesmo raciocínio na discussão relacionada aos meios eletrônicos que entregam as obras aos consumidores finais. Tais meios não são essenciais para que o consumidor acesse a obra, ou seja, o *download* do livro é perfeitamente possível sem nenhum suporte eletrônico e mais, via de regra, tal suporte eletrônico, possui inúmeras funcionalidade não necessariamente relacionadas com o fundamento da imunidade em análise<sup>128</sup>.

---

<sup>125</sup> Nesse sentido: GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 176; BARRETO, Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 90 etc..

<sup>126</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 919

<sup>127</sup> BRASIL. **LEI N. 10.753 DE 2003**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.753.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.753.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.

<sup>128</sup> “Faz-se evidente que a capacidade econômica dos adquirentes de *softwares* e CD-ROMs lhes permite consumir tais produtos sem que a tributação incidente mostre-se como uma limitação decisiva aos valores garantidos pelo aqueles princípios, sob pena de, estendendo-se a imunidade em tela a estes casos, macular-se o princípio da isonomia fiscal e demais critérios de justiça tributária.” (TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação e Imunidade dos chamados “Livro Eletrônicos”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 96)

De modo que, analisando o equilíbrio da relação jurídico tributária e constitucional, impera o dever fundamental de recolher tributos quanto estivermos diante de aparelhos eletrônicos que, além de outras funcionalidades, também são leitores digitais.<sup>129</sup>

A última hipótese de imunidade tributária genérica fora inserida na Carta Magna por meio da promulgação da Emenda Constitucional nº 75/2013. Tal hipótese confere imunidade aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Trata-se de uma imunidade expressa<sup>130</sup>, incondicionada (ou com eficácia plena), objetiva e supostamente fundamentada na promoção da cultura nacional (art. 23, V, da CF), pela difusão e aquisição de obras musicais e arquivos literomusicais<sup>131</sup>.

Dada a atualidade do tema, o Supremo Tribunal Federal ainda não manifestou-se de forma definitiva sobre controvérsias envolvendo tal norma imunizante. No entanto, conforme exposto anteriormente, o Governador do Estado do Amazonas promoveu Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 5.058-DF)<sup>132</sup>, fundamentando a existência de uma evidente proteção à indústria nacional.

Ora, a imunidade musical tem gerado fortes críticas por parte da doutrina, visto que, essa hipótese é a única – dentre as imunidades genéricas – que não está

---

<sup>129</sup> COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A imunidade tributária dos livros eletrônicos e dos aparelhos destinados à sua leitura. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol. 100. p. 35 – 48. 2011. p. 47

<sup>130</sup> Art. 150, VI, “e”, da CF. (BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.)

<sup>131</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Imunidade Tributária dos Fonogramas e Videofonogramas. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. ISSN 1413-7097. nº 241. Outubro/2015. p. 79

<sup>132</sup> Os autos da ADI nº 5058 foram conclusos ao Min Rel. Teoria Zavascki no dia 05/05/2014 e, desde tal data, até 31 de dezembro de 2015 não ocorreram movimentações.

relacionada a proteção do direito fundamental e sim a promoção de uma política econômica eivada de caráter extrafiscal e voltada ao fomento do mercado interno. Ou seja, na forma redacional em que se encontra, a imunidade musical gera um desequilíbrio no ordenamento jurídico.

Tais premissas direcionam a atividade do intérprete no sentido de sanar o desequilíbrio existente. Portanto, deve ser reconhecido que a imunidade musical, embora afirme expressamente “indústria brasileira” não merece ser aplicada como tal. Desse modo, se o objetivo da norma imunizadora for, de fato, a promoção do direito fundamental, impõe-se necessário reconhecer que todo fonograma e videofonogramas - brasileiro ou estrangeiro – é imune.

## **6. CONCLUSÃO**

As imunidades tributárias são regras constitucionais negativas de competência que impossibilitam a imposição de tributação pelo entes políticos de determinadas pessoas, situações e determinados bens.

O fundamento das imunidades tributárias pode estar relacionado com: *(i)* a perfectibilização de direitos e de garantias de direitos fundamentais; *(ii)* a função de proteção a forma federativa de Estado; ou *(iii)* a instrumentalização de políticas econômicas revestidas de caráter extrafiscal.

As teorias interpretativas compõe parte do raciocínio do intérprete e influenciam na utilização dos métodos interpretativos, quais sejam: *(i)* o método literal ou gramatical; *(ii)* o método lógico; *(iii)* o método sistemático; *(iv)* o método histórico; e *(v)* o método teleológico ou finalístico.

Tais métodos, enquanto ferramentas imprescindíveis para a extração da norma jurídica do texto interpretado, devem ser utilizados em conjunto, possibilitando, assim, maior qualidade na conclusão do processo interpretativo que pode apontar uma interpretação declarativa, ampliativa, ou restritiva da norma jurídica.

A interpretação do Direito Tributário está intimamente relacionada com a interpretação do texto constitucional e tal afirmação adquire relevância ainda maior pelo fato de que o instituto das imunidades é tipicamente constitucional. Em sendo assim e considerando as peculiaridades da interpretação constitucional, haverá uma preferência para a aplicação do método de interpretação sistemático e teleológico.

As imunidades tributárias não devem ter sua interpretação associada, prontamente, com uma norma jurídica que possua efeito ampliativo ou restritivo. Cabe ao interprete, antes de conferir qualquer efeito à norma jurídica extraída da regra imunizante, verificar: (i) qual o fundamento que enseja a hipótese de imunidade interpretada e, com base neste fundamento, encontrar a amplitude da norma jurídica; e (ii) se foi respeitado o equilíbrio da relação jurídica constitucional, na qual, em um polo, encontrar-se-á o fundamento da imunidade e, no polo oposto, encontrar-se-á o dever fundamental de pagar tributos.

Com fundamento nas premissas expostas e nos casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, verifica-se que:

(i) a imunidade recíproca, fundamentada na preservação do pacto federativo, merece, via de regra, a extração de norma jurídica com efeito ampliativo;

(ii) a imunidade dos templos, fundamentada no direito à liberdade religiosa, não deve ser restringida quando o patrimônio, a renda e os serviços das instituições possuírem relação direta com as finalidades dessas;

(iii) a imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e assistência social, deve ser interpretada considerando o direito fundamental protegido por cada uma das hipóteses imunizantes e não há que se falar em tributação quando for possível estabelecer uma relação direta entre o patrimônio, a renda e os serviços de tais entidades com o respectivo direito fundamental tutelado;

(iv) a imunidade dos livros, jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão, fundamentada na proteção a livre manifestação do pensamento, a livre

manifestação da atividade intelectual, artística, científica, deve ser interpretada por meio da adoção de efeito ampliativo da norma jurídica, principalmente, para que o intérprete reconheça que objetivo da regra deve prevalecer ainda que os meios (livros, jornais e periódicos) tenham evoluído e sejam distintos dos que estão previstos no texto da Constituição Federal de 1988;

(v) a imunidade musical possui um fundamento *sui generis*: alegadamente visa à promoção da difusão e aquisição de obras musicais, incentivando, por consequência, a promoção da cultura nacional e, ao mesmo tempo, imuniza somente as obras produzidas indústria musical brasileira. Então, a interpretação do dispositivo na forma redacional que se encontra, merece efeito ampliativo para que seja possível reconhecer que a promoção do direito fundamental não se relaciona com a nacionalidade desse.

## 7. REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Agustin. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 96, p. 101, Jan / 2011, DTR\2011\1150.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico**. Revista de Direito Tributário 79/165. São Paulo: Imprensa, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1951.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e a constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil)**. Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional. vol. 7/2015. Ago / 2015. DTR\2015\11002.



BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRAGA, Raquel Xavier Vieira. **A capacidade social como critério de concretização das imunidades tributárias**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 13, n. 74, p. 27-46, mar./abr. 2015.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DE 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.

BRASIL. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.

BRASIL. **LEI N. 10.753 DE 2003**. Documento eletrônico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.753.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.753.htm)> Acesso em: 01 de setembro de 2015.

BRITO, Edvaldo. O livro eletrônico é imune. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); CASTILHO, Ricardo. **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CEZNE, Andrea Nárriman. **Instituições de assistência social e imunidade tributária**. 243 p. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A imunidade tributária dos livros eletrônicos e dos aparelhos destinados à sua leitura. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol. 100. p. 35 – 48. 2011.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise das decisões do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA-CORRÊA, André Luiz. **A (In) constitucionalidade da Emenda Constitucional n. 75: a Imunidade sobre Fonogramas e Videofonogramas e seus Suportes Materiais ou Arquivos Digitais**. Revista Dialética de Direito Tributário. ISSN 1413-7097. nº 222. março/2014.

DERZI, Mizabel. Notas. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 7. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. trad. Miguel Carbonell. Instituto de Investigaciones Jurídicas da Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Imunidade Tributária dos Fonogramas e Videofonogramas**. Revista Dialética de Direito Tributário. ISSN 1413-7097. nº 241. Outubro/2015. p. 79

MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto. Imunidade Tributária Recíproca. In: SERRANO, Monica de Almeida Magalhães. **Tratado de Imunidades e Isenções Tributárias**. São Paulo: Verbatim, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Educação e Imunidades Tributárias**. Revista Dialética de Direito Tributário. ISSN 1413-7097. Nº 109. Outubro/2004

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); CASTILHO, Ricardo. **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. Revista Dialética de Direito Tributário 34. São Paulo: Dialética, julho de 1998.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/face-oculta-dos-direitos-fundamentais-os-deveres-e-os-custos-dos-direitos>> Acesso em: 1 de setembro de 2015

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL à luz da doutrina e jurisprudência**. 16 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. 9. Triagem. São Paulo: Saraiva, 2010.

SABAAG, Eduardo de Moraes. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o estado federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SERRANO, Monica de Almeida Magalhães (org.). **Tratado de Imunidades e Isenções Tributárias**. São Paulo: Verbatim, 2011.

SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. **Interpretação Tributária: in dubio contra sacrificium**. Documento digital. < <http://www.tex.pro.br/home/artigos/260-artigos-fev-2014/6394-interpretacao-tributaria-conceito-e-aplicacao-do-principio-in-dubio-contra-sacrificium>> Acesso em 1 de outubro de 2015

TORRES, Heleno Taveira. Tributação e Imunidade dos chamados “Livro Eletrônicos”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MONTEIRO DE ALMEIDA, Maria Cândida. **A Imunidade Recíproca e sua Extensão às Empresas Públicas: um Exemplo Eloquente de Mutação Constitucional**. Revista Dialética de Direito Tributário. ISSN 1413-7097. Nº 170. Novembro/2009.