

# AS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

Leonardo Resende Alvim Machado

## Regime da Constituição Federal de 1988

Pode-se dizer que é recente na história constitucional brasileira a proteção das entidades de assistência social e educação sem fins lucrativos, no que concerne à imunidade tributária. Inobstante atos isolados de concessão de isenções a instituições de educação<sup>1</sup> e a hospitais de caridade<sup>2</sup>, somente na Constituição de 1946 é que tais instituições são contempladas com a previsão expressa de sua imunidade a impostos.

A Constituição Federal de 1988 reeditou a previsão iniciada com a Carta de 1946 (mantida pela Constituição Federal de 1967 e Emenda Constitucional nº 1, de 1969), hoje redigida nos seguintes termos:

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

(...)

**VI - instituir impostos sobre:**

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

b) templos de qualquer culto;

**c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos,**

---

<sup>1</sup> Lei 719, de 28.9.1853, instituiu isenção de impostos para o Imperial Colégio de Pedro II (cf. TORRES, Ricardo Lobo. In **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário; volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, p. 252)

<sup>2</sup> Legislação que concedia isenções às Santas Casas de Misericórdia e aos Hospitais de Caridade: Lei de 15.11.1831 – art. 51, § 5º; Reg. de 1842 – art. 3º; Decreto nº 7051, de 18.10.1878 – art. 4º (imposto predial); Lei 3.140, 30.10.82 – art. 12 (imposto predial). (cf. TORRES, Ricardo Lobo, **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário; volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, p. 252-253)

**atendidos os requisitos da lei;**

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

(...)

**§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas." (grifo nosso)**

O texto constitucional, em síntese, fixou a imunidade tributária das entidades de educação e assistência social, relativamente a **impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços** dessas, condicionando, todavia, o gozo da imunidade ao **atendimento dos requisitos da lei**, bem como de serem **instituições sem fins lucrativos**.

O parágrafo 4º assevera, ainda, que a imunidade concedida compreende apenas o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados com as finalidades essenciais** das entidades de educação e assistência social.

De interpretação aparentemente simples, o dispositivo constitucional acima transcrito enseja diversas controvérsias exegéticas – muito mais, acreditamos, pela natureza de litígio que normalmente se estabelece entre o poder tributante e os contribuintes, em matéria de vedações ao poder daquele de tributar, do que propriamente por complicações jurídicas ou terminológicas e de redação. De um lado, contribuintes pretendendo conferir ao texto legal da imunidade o alcance mais abrangente possível, em oposição ao ente tributante, que por sua vez intenciona restringir ao máximo a extensão da norma imunizante, que lhe subtrai parcela do poder de tributar.

Como estudiosos do Direito, devemos buscar a análise crítica isenta, despida de conceitos e preconceitos sobre o tema, colocando ao largo influências ou experiências sociais e profissionais – ressalvada a notória dificuldade da empreitada, dada à permanente impregnação a que nos infligimos no trato prático com o Direito.

A tentativa de compreensão plena e precisa do dispositivo constitucional que cuida da imunidade tributária das entidades de educação e assistência social exige do intérprete desapego em relação a teorias radicais pró-contribuintes ou fiscalistas. A análise individualizada de partes do dispositivo permitirá maior aprofundamento nas questões relevantes, com uma conclusão final em relação a seu significado.

### **Conceitos e *ratio essendi* de imunidade tributária**

A conceituação de imunidade tributária é tema abordado pelos mais renomados juristas, sem significativas discrepâncias. Conveniente, entretanto, que sejam aqui arroladas algumas opiniões, como critério seguro para se extrair o cerne da definição.

Misabel Derzi, nas atualizações de Baleeiro (...) já há algum tempo, logrou reunir alguns pontos consensuais na conceituação de imunidade tributária, definindo-a, por seus efeitos, como uma limitação constitucional ao poder de tributar. Segundo ela,

"do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de competência;
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. (Assim lecionam Pontes de Miranda, Comentários à Constituição de 1946, Max Limonad, 1953, vol. 1, p. 156; Geraldo Ataliba, Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964, p.231; Gilberto de Ulhôa Canto, Temas de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Ed. Alba, 1964, vol. 3, p. 340; José Souto Maior Borges, Isenções Tributárias, 1a. ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 206; Sacha Calmon Navarro

Coelho, Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 304; Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 4a. ed., São Paulo, Saraiva, 1991, p. 117; Bernardo Ribeiro de Moraes, Sistema Tributário na Constituição de 1969, RT, 1973, p. 467; Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 5a. ed., Saraiva, p. 172; Ormezindo Ribeiro de Paiva, Imunidade Tributária, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1981)." <sup>3</sup>

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (1999) lecionam que as imunidades tributárias consistem "na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Quer dizer: a própria Constituição, ao traçar a competência tributária, proíbe o seu exercício em relação a eles. Em outras palavras, não concede competência tributária em relação a certos bens pessoas e fatos. As imunidades tributárias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência. Configuram as mais importantes 'limitações constitucionais ao poder de tributar', como indelevelmente batizadas por Aliomar Baleeiro."<sup>4</sup>

A adesão à teoria de Aliomar Baleeiro é explícita, notadamente pela conceituação das imunidades tributárias dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar. Quanto a esta parte, há manifestações doutrinárias divergentes, como a de Paulo de Barros Carvalho. Isto porque, também são classificados como limitações constitucionais ao poder de tributar os princípios tributários constitucionais, v.g., o da legalidade, da anterioridade, do não confisco, da capacidade contributiva e isonomia. Temos, pois, imunidades propriamente ditas e princípios constitucionais tributários, conjuntamente taxados como limitações constitucionais ao poder de tributar. A indagação suscitada por Paulo de Barros Carvalho é de como se dissociar as imunidades específicas das demais limitações constitucionais ao poder de tributar.

---

<sup>3</sup> DERZI. Notas às **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, de Aliomar Baleeiro, p. 225-226.

<sup>4</sup> BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de**

Segundo ele, toda atribuição de competência, de modo positivo e categórico, implica, em última análise, uma limitação da competência. Não poderíamos, no entanto, invocar a imunidade, quando exorbitado pela administração o limite imposto constitucionalmente. E arremata, conceituando as imunidades como

"classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas." <sup>5</sup>

A crítica de Paulo de Barros Carvalho é rebatida por Misabel Derzi, com extensa dissertação sobre as similitudes e diferenças entre os princípios e as imunidades. É iniludível que ambos representam limitações constitucionais ao poder de tributar. A imunidade consiste em regra constitucional expressa, que suprime parcela de competência tributária das pessoas de direito público, relativamente a certos fatos e situações. Cuida-se de delimitação nítida e bem delineada, denegando, em caráter excepcional, o poder de tributar do ente público.

A norma de imunidade tem sua significação a depender da norma geral de atribuição de competência tributária. Conforme DERZI (1999),

"as imunidades são um *non sense*, se analisadas isoladamente (como seriam as isenções, no plano das leis da pessoa tributante). Somente relacionadas a uma norma atributiva de poder tributário, perdem o sentido absoluto de 'regra de incompetência', assumindo a dimensão que devem ter: regra de negação que atua parcialmente sobre outra, reduzindo-lhe a extensão."<sup>6</sup>

---

tributar, p. 9.

<sup>5</sup> CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*, 1996, p. 121.

<sup>6</sup> DERZI. *Notas às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 230.

Concluindo, para a Prof<sup>a</sup> Mizabel Derzi (1999),

"as imunidades, como normas sempre parcialmente denegatórias de poder, relativas a certos fatos específicos e determinados, mutilam o âmbito de validade da norma atributiva de poder, delimitando a competência da pessoa estatal. Emanam de relevantes princípios constitucionais, que lhes dão sentido harmônico e coerente. Mas têm, tradicionalmente, sua especialidade definida em que pressupõem a inexistência de competência em relação àqueles específicos fatos imunes."<sup>7</sup>

De outro lado, os princípios constitucionais são normas gerais, amplas, fornecendo a estrutura fundamental ao sistema jurídico positivado. São invocados para o balizamento de variados tipos de norma, sejam de tributação, de imunidade, prerrogativas, concessões, etc..

Na visão de ATALIBA (1984),

"princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, precisamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico."<sup>8</sup>

O Prof. Ricardo Lobo Torres (1999) afirma que

"as imunidades e as proibições de desigualdade coincidem, em larga medida, com as *limitações constitucionais ao poder de tributar*. Mas delas se diferenciam sob certos aspectos. (...) Aliomar Baleeiro, entre nós, já no título do livro clássico, utilizou a expressão "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" e, sem defini-la, atribuiu-lhe

---

<sup>7</sup> DERZI. Notas às **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 233-234.

<sup>8</sup> ATALIBA. **Instituições de Direito Público e República**, p. 35-36.

como conteúdo as imunidades, os princípios constitucionais tributários e alguns aspectos sistêmicos dos tributos".<sup>9</sup>

Informa, ademais, que os autores argentinos mantêm o mesmo entendimento, invocando, exemplificativamente, Linares Quintana<sup>10</sup>, que inclui, no capítulo sobre as *Limitaciones Constitucionales del Poder Impositivo* a causa constitucional dos tributos, o sistema jurisdicional da imposição e os problemas do federalismo fiscal.

Também o Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>11</sup> concorda com o posicionamento dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias como limitações constitucionais ao poder de tributar, embora facilmente dissociáveis. Segundo ele,

*"os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição. As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucional- mente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria."*

Assevera, ainda, que *"princípios e imunidades são institutos jurídicos diversos, embora certos princípios expressos façam brotar ou rebrotar imunidades (implícitas)."*

---

<sup>9</sup> TORRES. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário; volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, p. 21-22.

<sup>10</sup> LINARES QUINTANA, Segundo V. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Ed. Alfa, 1951. p. 75, *apud* TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.* p. 22.

<sup>11</sup> COELHO. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 157.

Diante dos argumentos expendidos de parte a parte, estamos convencidos do acerto de se classificar, tanto as imunidades, como os princípios, como limitações constitucionais ao poder de tributar. Nenhuma dificuldade há, entretanto, em apartá-los conceitualmente. Vencida esta questão, sigamos com outras manifestações acerca do tema.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1964) define imunidade tributária afirmando que

"cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhes limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação."<sup>12</sup>

Para Gilberto de Ulhôa Canto (1964), a imunidade se traduz pela

"impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação à competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas."<sup>13</sup>

Conforme Roque Antônio Carrazza (1998),

"a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para

---

<sup>12</sup> MORAES. **Doutrina e Prática de Imposto de Indústrias e Profissões**, p. 114.

<sup>13</sup> CANTO. **Temas de Direito Tributário**, p. 190.



onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações."<sup>14</sup>

No entendimento da Prof<sup>ª</sup>. Misabel Derzi (1997), a imunidade nada mais é do que

"regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos ou situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário."<sup>15</sup>

Amílcar de Araújo Falcão conceitua imunidade tributária como

"forma qualificada ou especial de não incidência por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo."<sup>16</sup>

Amílcar de Araújo Falcão se alinha a outros autores de escol, todos conceituando as imunidades tributárias como hipóteses de **não-incidência constitucionalmente qualificada**. É o caso de Rubens Gomes de Sousa<sup>17</sup>, Rui Barbosa Nogueira<sup>18</sup>, Fábio Fanucchi<sup>19</sup> e José Souto Maior Borges<sup>20</sup>. Esta corrente - que tem a imunidade tributária como não-incidência constitucionalmente qualificada - em que

---

<sup>14</sup> CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 1998, p. 418.

<sup>15</sup> DERZI. Notas às *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro, p. 16.

<sup>16</sup> FALCÃO. *Fato gerador da obrigação tributária*, 1971, p. 117.

<sup>17</sup> SOUSA. *Compêndio de legislação tributária*, p. 72

<sup>18</sup> NOGUEIRA. *Direito Tributário Comparado*, p. 130.

<sup>19</sup> FANUCCHI. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 380.

pesem os indiscutíveis conhecimentos jurídicos de seus seguidores, é alvo de críticas por outros autores, como Paulo de Barros Carvalho e Bernardo Ribeiro de Moraes.

A refutação daquela teoria funda-se em vários pontos, que podem ser descritos do seguinte modo:

- a) a não-incidência seria, na verdade, uma conseqüência ou efeito da imunidade tributária, não sendo elemento necessário à sua conceituação;
- b) a conceituação pela negativa - dizer que a imunidade é uma não-incidência - não oferece uma definição clara e precisa;
- c) a definição de não-incidência não teria validade para o Direito, porquanto, o que haveria no caso seria um conceito metajurídico, inútil à ordem jurídica. A norma jurídica é criada para incidir. Portanto, não há sentido em se ter normas jurídicas, dentro da Constituição, que não incidam;
- d) A norma jurídica, por sua natureza, sempre incide. Uma vez materializada a sua hipótese de incidência, produz efeitos. Nos termos articulados pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, "asseverar que a regra não incide, equivale a negar-lhe tom de juridicidade, marca universal das unidades jurídico-normativas. Norma que não tenha esse condão está a margem do direito ou não foi produzida segundo os ditames do ordenamento em vigor"<sup>21</sup>. No caso das imunidades, a norma constitucional incide para proibir a instituição de imposto sobre certas pessoas, coisas ou bens.

Bernardo Ribeiro de Moraes conclui:

"Portanto, aceitar a imunidade tributária como uma 'não-incidência constitucionalmente qualificada', seria confundir o efeito com a causa.

---

<sup>20</sup> BORGES. *Isenções Tributárias*, 1980, p. 181.

<sup>21</sup> CARVALHO. *Imunidades Tributárias*, RTJE 35/10.

Imunidade tributária é vedação constitucional que proíbe seja instituído imposto para certos casos. A não-incidência é consequência da vedação constitucional"<sup>22</sup>.

"A natureza do instituto da imunidade se revela pela disciplina estrita do exercício do poder de tributar pela Constituição Federal: as imunidades balizam, pela demarcação constitucional do seu âmbito de atuação, a competência tributária, definindo uma área subtraída do campo tributável. As pessoas políticas não têm competência para editar leis que instituem tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação. As imunidades configuram normas constitucionais que indicam as situações sobre as quais não tem o legislador infraconstitucional competência tributária". Este o conceito de imunidade da Prof<sup>a</sup>. Diva Malerbi<sup>23</sup>.

Segundo PONTES DE MIRANDA (1953), "*a regra jurídica de imunidade é a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos - obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie.*"<sup>24</sup>

Conforme podemos apreender, existe entre os autores citados uma quase unanimidade em se definir a imunidade tributária como uma **limitação de competência tributária por determinação da Constituição**. Tal unanimidade, entretanto, é apenas aparente. É que persiste uma divergência quanto ao cerne desta teoria, no que diz respeito à cronologia entre a concessão de competência tributária e a sua supressão.

Parte desses autores entende que existe, sim, um aspecto sucessivo, cronológico no fenômeno das imunidades tributárias. Para esta vertente, o poder de tributar do Estado é algo prévio, inerente ao próprio princípio da soberania estatal. Em

---

<sup>22</sup> MORAES. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. In **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n° 4**, p. 122.

<sup>23</sup> MALERBI. Imunidade Tributária. In **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n° 4**, p. 70.

<sup>24</sup> PONTES DE MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1946**, p. 156.

seu nascedouro, que precede a positivação do Direito, o poder tributário é amplo, ilimitado, podendo recair sobre quaisquer situações, pessoas ou bens que escolher. Para FLEINER (1933: 257, apud TORRES, 1999), este poder se sustentaria na própria noção de soberania territorial: "*o Estado e suas comunas tiram seu poder de tributar do poder que eles exercem sobre as pessoas e bens de seu território (soberania fiscal).*"<sup>25</sup> Significa dizer que, aqueles que se postam dentro das fronteiras do Estado estão inexoravelmente sujeitos ao seu poder soberano de exigir tributos.

Mesmo aqueles que reconheciam a submissão do poder tributário à legalidade estrita, como uma obrigação *ex lege*, em contraposição aos que entendiam tratar-se de uma relação puramente de poder, viam-se obrigados a concordar com a tese da ausência de limites na imposição tributária. Isto porque, como obrigação derivada da lei, a instituição de tributos estava a cargo do legislador, que em sua atividade de elaboração normativa não encontrava limites.

A assertiva é do Prof. Ricardo Lobo Torres, após referência e transcrição dos pensamentos de vários autores alienígenas<sup>26</sup>, cuja menção entendemos valiosa neste momento. Segundo o Prof. Torres, "Bühler afirma que a intervenção estatal na esfera dos direitos fundamentais se vincula à reserva da legalidade, que, entretanto, está permanentemente aberta pela Constituição ao Legislativo<sup>27</sup>, o que conduz a que o tributo seja fruto de uma relação de poder (*Gewaltverhältnis*)<sup>28</sup>. Blumenstein recusa a idéia de relação de poder tributário (*Abgabe-gewaltverhältnis*) e vê o fundamento da relação jurídica tributária exclusivamente na lei<sup>29</sup>, mas não consegue superar a premissa positivista da identificação do poder tributário com a estatalidade incondicionada: 'o

---

<sup>25</sup> FLEINER. *Les Principes Généraux de Droit Administratif Allemand*. Paris: Delagrave, 1933, p. 257, apud TORRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, p. 46.

<sup>26</sup> TORRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, p. 46-48.

<sup>27</sup> *Die subjektiven öffentlichen Rechte*. Berlin: W. Kohlhammer, 1914, p.68 apud TORRES, op. cit., p. 47.

<sup>28</sup> *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gabler, 1951, p. 3 apud TORRES, op. cit., p. 47.

poder tributário (*Abgabehoheit*) é emanção da soberania territorial (*Gebietshoheit*); pertence primariamente ao Estado, originando-se organicamente da sua essência; uma fundação (*Begründung*) normativa expressa do poder tributário estatal é por isso conceitualmente dispensável<sup>30</sup>. (...) Hensel dizia que o direito à imposição se baseava na vontade do Estado, que só encontrava limite nos fatos que pudesse 'se atribuir' em razão da residência do sujeito passivo, da situação do imóvel, da conclusão de um negócio jurídico, etc.;<sup>31</sup> A. D. Giannini afirmava que a 'potestà finanziaria', sendo um aspecto do poder de império do Estado, tem a mesma extensão deste e 'é teoricamente ilimitada quanto ao conteúdo e pode se explicar incondicionadamente', pois os órgãos legislativos do Estado 'não encontram nenhum vínculo jurídico'.<sup>32</sup>

Com esta visão sobre o poder tributário estatal, vários autores acreditam serem as imunidades tributárias limitações ulteriores, positivadas no texto constitucional, que surgiram pela necessidade de serem fixados limites ao, até então, ilimitado poder impositivo. As imunidades tributárias, instituídas em momento posterior, vieram para subtrair, das pessoas de direito público, parcela de sua competência tributária. Entende-se, assim, que o que existe é uma auto-limitação, pelo próprio Estado, de sua competência impositiva, todavia, de modo sucessivo, isto é, o poder tributário, anteriormente absoluto e ilimitado, foi, em um segundo momento, parcialmente ceifado pela norma constitucional imunizante.

Na doutrina pátria, temos representantes expressivos desta corrente: Amílcar de Araújo Falcão<sup>33</sup>, Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>34</sup>, José Souto Maior Borges<sup>35</sup>,

---

<sup>29</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di Diritto delle Imposte**, cit., p. 9 *apud* TORRES, op. cit., p. 47.

<sup>30</sup> "Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft". In: GERLOFF, Wilhelm & NEUMARK, Fritz (Ed.) **Handbuch der Finanzwissenschaft**. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1952, v. 1., p. 111 *apud* TORRES, op. cit. p. 47.

<sup>31</sup> *Steuerrecht*. Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, p. 16 *apud* TORRES, op. cit. p. 47.

<sup>32</sup> *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, cit., p. 193 *apud* TORRES, op. cit. p. 47.

<sup>33</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e Isenção Tributária. Instituição de Assistência Social. **RDA** 66: 370, 1961.

Hugo de Brito Machado<sup>36</sup>, Zelmo Denari<sup>37</sup>, José Afonso da Silva<sup>38</sup>, Ives Gandra da Silva Martins<sup>39</sup> e Yone Dolácio de Oliveira<sup>40</sup> são alguns deles.

Vale ressaltar, entretanto, a recente alteração no posicionamento de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>41</sup> sobre a questão. O renomado autor passa a se alinhar àqueles que defendem a simultaneidade entre o surgimento do poder tributário e sua limitação pela imunidade, deixando de reconhecer a sucessividade entre estes dois fatos, que constitui o traço marcante da corrente retro explanada.

Para esta segunda vertente doutrinária, não há que se falar em existência prévia do poder tributário, posteriormente restringido pela imunidade constitucional. Acreditam os defensores desta corrente que não há na Constituição qualquer redução, subtração de competência tributária, posto que esta já surge delimitada no texto constitucional.

Ao negar a pré-existência da competência tributária, esta teoria não reconhece a tese da supressão de competência tributária pelo texto da Constituição. A imunidade tributária, como norma de estrutura, não reduz ou retira nada, tão-somente apresenta o delineamento pronto da competência tributária dos entes públicos. A parcela de competência tributária que a primeira corrente entende ter sido retirada do Estado pela Constituição, para esta vertente jamais pertenceu ao Estado, posto nunca ter ocorrido positividade normativa neste sentido.

---

<sup>34</sup> MORAES. **Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969**, p. 467.

<sup>35</sup> BORGES. **Isenções Tributárias**, 1969, p. 183.

<sup>36</sup> MACHADO. **Curso de direito tributário**, 1993, p. 186.

<sup>37</sup> DENARI. **Elementos de direito tributário**, p. 181-182.

<sup>38</sup> SILVA. **Curso de direito constitucional positivo**, 1990, p. 599.

<sup>39</sup> BASTOS e MARTINS. **Comentários à Constituição do Brasil**, v. 6, t. I, p. 170.

<sup>40</sup> OLIVEIRA. **As Imunidades Genéricas. Estudos Tributários**, p. 461.

<sup>41</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. *In Imunidades Tributárias*, RT, 1998, p. 123-124.

O positivismo, sem sombra de dúvida, orienta o pensamento desses autores, que consideram fundamentalmente o caráter *ex lege* da obrigação tributária. Esta somente surge para o contribuinte quando prevista em instrumento normativo válido, cujo ápice no regime democrático de direito é a Constituição. Assim, competência tributária e imunidades surgem simultaneamente com o texto constitucional, aquela já delimitada desde o nascedouro. Nos termos postos pelo positivismo, não há que se falar em existência de poder tributário sem previsão legal, que não seja instrumentalizado formalmente através de norma válida e vigente.

Como representante desta linha de pensamento, na doutrina pátria, podemos citar a Prof<sup>a</sup>. Misabel Abreu Machado Derzi (1997), para quem *"a imunidade, é, portanto, regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo."*<sup>42</sup> Em outra oportunidade, reitera seu posicionamento, observando que

"a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas, concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal."<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> DERZI. Notas às **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, de Aliomar Baleeiro, p. 14.

<sup>43</sup> DERZI. **A imunidade das instituições de educação ou de assistência social, em Imposto de Renda - alterações fundamentais**, 2º v., p. 173.

COELHO (1992) também mantém este entendimento, afirmando que "*a dação da competência tributária é contemporânea à fixação da imunidade e, pois, anterior ao seu exercício*".<sup>44</sup>

O próprio Souto Maior Borges – há pouco elencado dentre os doutrinadores adeptos da corrente que prega a pré-existência do poder tributário em relação à regra imunizante – em outra oportunidade aparece como legítimo defensor da teoria ora em pauta, pontificando que a competência tributária

"já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido."<sup>45</sup>

Segundo Gilberto de Ulhôa Canto (1984),

"a imunidade é impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação à competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas."<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> COELHO. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**, p. 384.

<sup>45</sup> BORGES. Limitações Constitucionais à Tributação, *In IV Curso de Especialização em Direito Tributário*, vol. I, Resenha Tributária, p. 378.

<sup>46</sup> CANTO. **A Imunidade Tributária das Entidades Fechadas**, p. 190.



No mesmo sentido são os ensinamentos de Geraldo Ataliba (1985), que afirmou ser a competência "*criada com suas delimitações, no mesmo instante, pelo mesmo instrumento normativo, que é a Constituição.*"<sup>47</sup>

Também influenciados pela corrente positivista, aderimos a esta segunda corrente, por entendermos ser a que melhor descreve o fenômeno competência tributária *versus* imunidade tributária.

A positivação dos direitos – tanto do direito de imposição tributária, quanto do direito de não ser onerado pela tributação (imunidade) – representa sua validade e eficácia no mundo fenomênico. Até que isto ocorra, o que existem são costumes, princípios morais, éticos, valores sociais, meras expectativas de direito. A característica de norma deôntica – pela qual a verificação no mundo fático de determinado evento faz com que aquela incida inexoravelmente, gerando um dever determinado para o sujeito passivo – somente será adquirida com a formalização normativa, sua positivação em instrumentos validamente instituídos.

O instrumento mais elevado de positivação legislativa é a Constituição, cuja promulgação é una e integral. Nela estão previstas normas de competência tributária e de não-competência tributária (imunidade), simultaneamente postas no texto constitucional. Significa dizer que a competência tributária e a imunidade são fenômenos contemporâneos. É indubitável que a imunidade representa uma limitação, uma redução, uma supressão de competência tributária. Esta limitação, todavia, como esclarece a Prof<sup>ª</sup>. Misabel Derzi (1997), com toda a propriedade, é apenas "*lógica, e não sucessiva no tempo.*"<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> ATALIBA. Tributos Municipais e Concessionárias de Energia Elétrica, **RDT** 34: 162, 1985.

<sup>48</sup> DERZI. Notas às **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, de Aliomar Baleeiro, p. 14.

Com efeito, fato é que, até o presente momento, ambas as teorias dissecadas se constituem em facções de uma mesma tese, qual seja, a da **autolimitação da competência tributária**. Ensina o Prof. Ricardo Lobo Torres<sup>49</sup> que, além desta, existem ainda outras duas: a **tese da limitação do poder fiscal** e a **tese da autolimitação dos direitos humanos**. A *tese da limitação do poder fiscal*, a mais antiga dentre elas, fundada no liberalismo, afirmava serem as imunidades limitações do poder fiscal, emanadas da própria liberdade. Apesar de deitarem raízes na própria idéia de liberdade, as imunidades eram formalmente inscritas na Constituição, resultando, para aqueles cobertos por seu manto, em intributabilidade absoluta. A *"liberdade, em tais casos, significa a intributabilidade."*<sup>50</sup>

A outra tese, a da *autolimitação da competência tributária*, seguramente a mais difundida entre os autores brasileiros, prende-se ao movimento positivista, que fez cessar os laços entre a imunidade e os direitos humanos,

"aparecendo o poder tributário como *ilimitado* ou, quando muito, sujeito apenas à *autolimitação*, enquanto os direitos fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade e se positivavam pelo trabalho do constituinte."<sup>51</sup>

Fugindo da prática positivista de conceituar o poder tributário e as imunidades através de análises periféricas e superficiais, o professor fluminense afirma que a definição de imunidade depende do exame de seu aspecto histórico, de seus fundamentos. Neste intuito, passemos a discorrer sobre a *ratio essendi* das imunidades.

---

<sup>49</sup> TORRES. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, p. 42 e segs.

<sup>50</sup> *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. Coligidos e ordenados por Homero Pires, 1934, v. 1, p. 274. *Apud* TORRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, p. 44.

<sup>51</sup> TORRES. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. III; os direitos humanos e a*

Tornou-se prática comum entre os autores nacionais a justificação das imunidades como sendo a consagração no campo tributário, de valores e princípios presentes no texto constitucional, representados por determinadas pessoas, bens ou fatos. Os princípios são aqueles já constantes da Constituição. Com esta prática, pretendeu-se resguardar certas pessoas, bens ou fatos – e, em última análise, os princípios constitucionais e valores caros à sociedade – contra a imposição tributária originária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No dizer do Prof. Ives Gandra da Silva Martins (1990),

"as imunidades foram criadas, estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira."<sup>52</sup>

Assim é que, para cada uma das imunidades do artigo 150, inciso VI, da Constituição, existe um princípio ou garantia individual ou coletiva também constitucionalmente relacionados. A imunidade recíproca das pessoas de direito público interno é instrumento de preservação e valorização do federalismo e da isonomia entre elas. Mais importante do que a não exigência de impostos mutuamente, é o resguardo de princípios elementares em que se funda a organização política nacional, evitando-se conflitos internos, em contrariedade ao estatuído na Carta Magna.

Do mesmo modo, a imunidade aos templos de qualquer culto representa a consagração do princípio de liberdade de crença, do livre exercício de cultos religiosos e da proteção aos locais de culto. Veda-se, com isto, diretamente, a incidência de impostos sobre esses templos, e indiretamente, como função finalística da norma, a ingerência do

Estado no campo da religião, prejudicando ou favorecendo qualquer que seja o tipo de crença ou culto. Poderia o Estado, pelo meio oblíquo de uma tributação exacerbada, reprimir determinadas formas de manifestação religiosa, em odiosa discriminação, peremptoriamente proibida pelo texto constitucional, em seu artigo 19, que afirma ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

"A imunidade dos templos, ao proteger a liberdade religiosa do cidadão, se baseia também nos princípios da neutralidade ou da não-identificação do Estado com qualquer religião. É certo que os constituintes, no preâmbulo, fizeram certa opção religiosa ao declarar que promulgavam a Constituição do Brasil "sob a proteção de Deus", já que invocaram o Deus cristão, e não Alá, Buda ou as divindades das populações indígenas. Mas, no corpo da declaração de direitos e da constituição do Governo, o texto fundamental se mantém absolutamente equidistante, seguindo o princípio da neutralidade e garantindo o pluralismo religioso."<sup>53</sup>

No que toca à imunidade de partidos políticos, entidades sindicais, entidades de educação e assistência social, diferentes são os valores resguardados. Os partidos políticos, no dizer de Aliomar Baleeiro<sup>54</sup>, são "instrumentos de governo", entidades indispensáveis ao funcionamento do sistema político nacional calcado na democracia. Um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, conforme determinação do artigo 1º, inciso V, da Constituição, é o *pluralismo político*, veiculado através do pluripartidarismo. Uma vez mais, a desoneração dos partidos políticos em

---

<sup>52</sup> BASTOS e MARTINS. *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. I, p. p. 170-171, nota 1.

<sup>53</sup> TORRES. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 240.

relação a impostos visa impedir a interferência estatal na liberdade política, assegurando o pluripartidarismo e o pluralismo político, princípios estes consagrados no texto constitucional.

Para COELHO (1999),

"a democracia postula a existência de partidos, sem os quais é impossível a sua mecânica. Os partidos são *no profits*, não projetam "signos presuntivos de capacidade contributiva", como diria Becker. Desempenham o papel mais relevante da cena política, congregando as correntes de opinião, representando as minorias e as majorias, a situação e a oposição. Nos países parlamentaristas são os sustentáculos do poder político, seus intérpretes mais abalizados. Diferentemente das instituições de educação e assistência social, que são pessoas jurídicas de Direito Privado, os partidos políticos são instituições típicas estritamente políticas e destinam-se "a assegurar, no interesse do regime democrático, a autenticidade do sistema representativo", conforme afiança Baleeiro. (...) Importante, ademais, a auto-sustentação dos partidos para que não dependam nem do poder político nem do poder econômico nas suas ocupações eleitorais."<sup>55</sup>

A imunidade de entidades sindicais encontra seus fundamentos também na própria Constituição, em seu artigo 8º, que prevê a livre associação sindical, independentemente de autorização governamental, vedada a interferência e a intervenção do Poder Público. A imunidade tributária das entidades sindicais cuida exatamente para que não seja possível uma interferência do Estado, através de imposição de impostos que onerem significativamente tais entidades, ao ponto de inviabilizar a continuação de suas atividades, que não raramente "incomodam" setores poderosos da economia, inclusive o próprio poder público.

As entidades de educação e assistência social desempenham funções

---

<sup>54</sup> BALEEIRO. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 308.

<sup>55</sup> COELHO. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 270.

originariamente afetas ao próprio Poder Público (artigos 203, 205 e 208, da Constituição Federal), sem intuito lucrativo, em caráter de colaboração e supletivo àquele. As atividades dessas instituições são de enorme valia para o Estado, que sozinho não lograria êxito em atender à demanda de vagas nas escolas, bem como de assistência a carentes.

Por outro lado, estas entidades revertem todos os seus recursos para a manutenção de suas próprias atividades, sejam receitas provenientes da comercialização de produtos, da locação de bens imóveis ou da prestação de serviços. Com isto, deixam de exibir capacidade contributiva, não havendo sentido em exigir-lhes impostos.

Por último, a imunidade tributária relativa aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão, tem por escopo ressaltar os princípios constitucionais da liberdade de expressão e manifestação do pensamento, inscritos nos incisos IV e IX, do artigo 5º, da Constituição Federal. Com efeito, a não oneração com impostos de livros, jornais, periódicos e o respectivo papel, reduz seus custos e favorece a divulgação e a disseminação de idéias, evitando principalmente a utilização dos impostos como meio para inibir a atividade literária e de divulgação de informações. No dizer de Aliomar Baleeiro, a imunidade do livro *"alveja duplo objetivo: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito à crítica e a propaganda partidária."*<sup>56</sup>

Desta rápida exposição, extrai-se claramente a natureza positivista das teses sustentadas pelos autores nacionais. O fundamento de cada uma das imunidades encontra-se dentro do próprio texto constitucional, seja sob a forma de direito individual ou coletivo inserido no artigo 5º, seja como direito expresso de partidos políticos (art. 17), ou em razão de estarem as entidades imunes desempenhando atividades do próprio Estado, descritas nos artigos 203, 205 e 208, também da Constituição.

---

<sup>56</sup> BALEEIRO. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 339.

Vê-se, portanto, que todos os direitos pretensamente assegurados pela Constituição, através das imunidades, são direitos que existem em razão de estarem positivados no texto constitucional. Não constassem expressamente do texto constitucional, não haveria que se falar em tais direitos, nem tampouco seriam eles fundamento para qualquer imunidade.

Esta é uma das críticas lançadas pelo Prof. Ricardo Lobo Torres (1999):

"Os juristas brasileiros ao desenvolverem, nas últimas décadas, a teoria das limitações ao poder de tributar desinteressaram-se da questão do fundamento ou da justificativa das imunidades, atitude tipicamente positivista. Adotaram três posições básicas: a) transformaram os valores em consideração de ordem extrajurídica, no que coincidiram com certas explicações positivistas da doutrina estrangeira; b) ou cuidaram apenas de indicar algumas finalidades, conveniências sociais ou cálculos utilitaristas para a intributabilidade; c) ou recorreram aos princípios éticos e jurídicos – ora a liberdade de crença ou de expressão, ora a capacidade contributiva – como objetivos constitucionais preservados pela autolimitação do poder fiscal ditada pela vontade do constituinte ou pelo condicionamento histórico do ordenamento jurídico, e não como valores fundantes da própria imunidade."<sup>57</sup>

Defendendo a tese da **autolimitação dos direitos humanos**, o Prof. Torres tece críticas à tese da **limitação do poder fiscal**<sup>58</sup> e da **autolimitação da competência tributária**.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> TORRES. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 63-64.

<sup>58</sup> "A velha teoria de que a imunidade era limitação ao poder de destruir, que atuava através dos instrumentos governamentais criados pela própria Constituição para a garantia dos direitos individuais, tornou-se insustentável, por restringir excessivamente a competência fiscal e por haver permitido que se dilargasse o rol das agências e instrumentalidades imunes." TORRES, op. cit., p. 50.

<sup>59</sup> "A tese positivista da autolimitação do poder tributário teve conseqüências indesejáveis: abriu caminho, aqui e alhures, para o autoritarismo fiscal e esmaeceu o significado dos direitos fundamentais, emburrilhando-os com as medidas conjunturais e de pura utilidade representadas pelas não-incidências teleológicas de estatura

Segundo o renomado professor de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da UERJ, há uma relação forte entre liberdade e tributo, nascendo este da *autolimitação da liberdade*. O cidadão, renunciando a uma parcela de sua liberdade, autoriza a instituição de impostos, exigindo a necessária contrapartida estatal. O tributo representaria o preço da liberdade do indivíduo, liberdade deste para desenvolver suas atividades privadas, sem a permanente ingerência do poder público. Nascido, pois, de renúncia parcial pelo homem de sua própria liberdade, o tributo encontra limites intransponíveis nesta mesma liberdade, limites instrumentalizados através da legalidade.

*E arremata, sintetizando seu pensamento, afirmando que*

"a imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo o espaço para a atuação limitada ao poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. *A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.* A imunidade se confunde com o direito público subjetivo pré-estatal à não-incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua *qualidade*, ou a sua *exteriorização*, ou o seu *âmbito de validade*. A imunidade, em outras palavras, *exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal*, não sendo, de modo algum, uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o *caput* do art. 150 da CF. *Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis.*"<sup>60</sup>

---

constitucional." TORRES, op. cit., p. 50.

<sup>60</sup> TORRES. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III; os direitos humanos e a



A teoria do Prof. Ricardo Lobo Torres tem o mérito de reforçar o prestígio das imunidades tributárias, cuja sustentação deixa de ser exclusivamente a vontade do legislador constituinte, passando a ter seus pilares nos próprios direitos humanos, no direito à liberdade. Identificamos na idéia do mestre fluminense uma tentativa bem sucedida de melhor justificar e sustentar as imunidades.

Não vislumbramos, todavia, possibilidade de que sua teoria, a curto prazo, em termos práticos, tenha a expansão desejável. O positivismo ainda se encontra arraigado na cultura jurídica pátria. A menção constitucional a todos os princípios e valores salvaguardados pelas imunidades não impede sejam estas ignoradas e vilipendiadas pelo Estado. Poder-se-ia imaginar que, a seu turno, o atrelamento das imunidades puramente aos direitos humanos, sem qualquer previsão constitucional expressa, ocasionaria toda sorte de abusos por parte da administração, e por que não dizer, dos destinatários da norma imunizante.

Cuidando-se, entretanto, repita-se, de mera forma de visualizar e respaldar as imunidades, não propôs o autor em comento qualquer alteração de cunho formal. Não se deixará de registrar no texto constitucional os valores e princípios caros à sociedade, que são objetos centrais das imunidades. Apenas não servirão aqueles como sustentáculos primordiais e únicos das normas imunizantes.

Voltamos, neste ponto, a refutar a teoria de Ricardo Lobo Torres, no que pertine ao não reconhecimento da previdência social como um direito fundamental. A exclusão promovida pelo Prof. Torres não se coaduna com a relevância atribuída pelo texto constitucional aos denominados direitos sociais.

Leciona o mestre Paulo Bonavides (1996) – e a nosso sentir, com total

razão e propriedade – constituírem os direitos sociais cláusulas pétreas do texto constitucional, insuscetíveis de supressão ou modificação. Acerca dos mesmos disserta:

*"Os direitos sociais são nomeadamente os direitos à segurança social, ao trabalho, ao salário condigno, à assistência social, à liberdade sindical, às condições humanas, justas e saudáveis de trabalho, à formação profissional, à proteção da maternidade, da infância e da família, à subsistência, ao vestuário, à habitação, à educação e aos bens culturais.*

*(...)*

*Os direitos sociais são, todavia, os mesmos direitos fundamentais à luz de um novo exame, como se houvessem recebido um enriquecimento de conteúdo. Não se deve, por conseguinte, estabelecer hiato ou antagonismo entre aquelas duas categorias de direitos: os da liberdade e os sociais.*

*Com efeito, no Estado contemporâneo, sem os direitos sociais a liberdade não seria real nem eficaz para camadas consideráveis da sociedade de classes. Constituem eles direitos de participação (Teilhaberechte), direitos a uma prestação positiva do Estado, direitos de repartição, direitos que obrigam o poder a um status activus de ordem material, ou seja, a concretizar uma liberdade real que transcende a liberdade jurídica, a única que o velho Estado liberal ministrava e garantia formalmente. Essa liberdade e esses direitos, de incontrastável natureza social, têm ainda alcance indefinido e extensão polêmica, correndo nas Constituições o risco de ficar sempre vazados em proposições demasiado abrangentes, genéricas e vagas, de teor programático, com o flanco aberto às evasivas dos intérpretes e dos aplicadores."<sup>61</sup>*

A tese da *autolimitação da competência tributária*, que tem imperado em nosso ordenamento, por vincular as imunidades tributárias a valores ou princípios expressamente positivados na Constituição, enseja a impressão equivocada de que o legislador constituinte, por boa vontade e benemerência, inseriu tais valores e princípios no texto supremo, "premiando-os" com o "privilégio" da imunidade tributária.

---

<sup>61</sup> BONAVIDES. *A Constituição Aberta – Temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no*

Esta visão é extremamente prejudicial à vida e ao exercício das imunidades tributárias, tornando-as frágeis e aparentemente suscetíveis de serem aniquiladas a qualquer momento, bastando para tanto a vontade do legislador ordinário, valendo-se do *quorum* necessário. Outrossim, a classificação da imunidade tributária como favor do Estado, como privilégio fiscal, favorece a restritividade em sua interpretação pelos agentes públicos da administração e pelo próprio Poder Judiciário.

É fundamental que, para a escorreita interpretação das imunidades tributárias, tenhamos em mente seus reais fundamentos e origens, pondo ao largo a idéia de favor estatal.

É imperioso que se entenda o Estado como uma criação do próprio homem, para seu bem-estar, para lhe prover com a assistência de que necessite, em contraprestação ao que arrecada junto à coletividade sob a forma de tributos.

Este mesmo homem goza de direitos "*inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis*", utilizando as palavras do Prof. Torres. Por certo, ao constituir o Estado, como forma de organização social, o homem não abandona tais direitos. Se o legislador constituinte consagrou, expressamente ou não, todos estes direitos no texto da Carta Magna, tal fato não altera a garantia de sua fruição pelo homem.

As imunidades tributárias são positivamente constitucionais tendentes a assegurar valores e princípios insculpidos na Constituição, mas também se voltam para a garantia de direitos intrínsecos ao homem, como o direito à liberdade. Por liberdade deve-se entender educação, saúde, assistência social, enfim, todas as condições para que o homem desfrute de uma vida digna. Condições estas que devem ser proporcionadas pelo Estado. Não se mostrando o Poder Público apto a fazê-lo satisfatoriamente, outras instituições podem e devem assumir esta atribuição estatal, não podendo, neste mister,

serem submetidas à tributação.

O desvencilhamento das raízes das imunidades de princípios exclusivamente constitucionais, transcendendo os limites do que ali está escrito, para alcançarem direitos elementares dos homens, é fator premente e desejável, visando à correta interpretação e valoração daquele instituto.

É neste sentido que a tese da *autolimitação da competência tributária* há de ser complementada pela da *autolimitação pelos direitos humanos*, como forma de reforço àquela, possibilitando a manutenção da resistência aos constantes e vorazes avanços da administração, em sua ânsia arrecadatória. As tentativas do Poder Público de minar, pouco a pouco, a força dos preceitos imunizantes, valendo-se de instrumentos legais inapropriados, devem ser contidas. E esta contenção vincula-se inexoravelmente à modificação de postura dos operadores do Direito em relação às imunidades.

Felizmente, sinais concretos de avanço vêm surgindo, tanto na doutrina, quanto no Poder Judiciário, conforme noticia o Prof. Ricardo Lobo Torres. Identifica em Pontes de Miranda uma das raras exceções ao esquema teórico da autolimitação da competência tributária, quando este afirma que a imunidade é um "*direito fundamental*", uma "*limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição*."<sup>62</sup>

Também o Supremo Tribunal Federal, quando da apreciação da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3, de 17.3.93, no que tange à instituição do IPMF, sinalizou a alteração de sua orientação quanto à matéria. O artigo 2º, § 2º, da EC nº 3/93, dispunha que o IPMF não se sujeitava ao princípio da anterioridade, nem às imunidades recíprocas, dos templos, das instituições de assistência social e

---

<sup>62</sup> PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969*, tomo II, p. 407, *apud* TORRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, p. 53.

educação, e dos jornais e livros.

O Supremo Tribunal Federal, após firmar o entendimento de que uma Emenda Constitucional que incida em violação ao texto da Constituição originária pode ser declarada inconstitucional por aquela Corte Suprema, decidiu pela inconstitucionalidade do artigo 2º, § 2º, na parte relativa ao princípio da anterioridade, posto que se trata de "garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inciso IV, e art. 150, III, *b*, da Constituição)"<sup>63</sup>. Reconheceu também a inconstitucionalidade do mencionado dispositivo na parte tocante ao princípio da imunidade recíproca, em defesa do princípio da federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, inciso VI, alínea *a*). Para a defesa das demais imunidades, entretanto, não havia qualquer cláusula explícita aplicável, dentre as cláusulas pétreas do § 4º, do artigo 60.

Nesses termos, o Supremo Tribunal Federal se viu obrigado a recorrer aos direitos e garantias fundamentais, que também ostentam o título de cláusula pétrea segundo o item IV, do mesmo artigo 60, § 4º, da Constituição, vedando a supressão ou alteração por Emenda Constitucional ulterior.

O Min. Sepúlveda Pertence, em seu voto, a despeito de afirmar que as imunidades não são tecnicamente direitos e garantias individuais, reconhece sua função de

"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 e a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante."<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> ADIN 939-7, Ac. do Pleno, de 15.12.93, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.3.94, *apud* TORRES, Ricardo Lobo, **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, p. 55.

<sup>64</sup> ADIN 939-7, Ac. do Pleno, de 15.12.93, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.3.94, *apud* TORRES. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e**

Seguiram-se-lhe os Ministros Carlos Velloso e Celso Mello, tendo este último asseverado que:

"Essa norma constitucional, derivada do poder de reforma do Congresso Nacional, acarreta a grave possibilidade de se comprometer, pela ação tributante do Poder Público, o exercício desses direitos fundamentais, quaisquer que sejam as múltiplas dimensões em que se projeta e se desenvolve o regime das liberdades públicas; ...isso porque a supressão, ainda que temporária, da garantia de imunidade estabelecida pela ordem constitucional brasileira... compromete, em última análise, o próprio exercício da liberdade de consciência, da liberdade de manifestação do pensamento e da liberdade de associação, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole tributária foi conferida;... 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."<sup>65</sup>

Após estes votos, o relator do processo, Min. Sydney Sanches, que em seu voto reconheceu a inconstitucionalidade apenas em relação à ofensa ao princípio da federação, rendeu-se aos argumentos dos ministros que o sucederam no julgamento, confessando que:

---

**isonomia**, p. 56.

<sup>65</sup> Ibidem, p. 56-57.

"a dificuldade que tive, para considerar inconstitucional a referência ao inciso VI, de modo a abranger também as alíneas 'b', 'c' e 'd' (e não apenas a alínea 'a'), foi por não ver em tais alíneas ('b', 'c' e 'd') garantias do contribuinte, mas, sim, imunidades tributárias, que não estariam em princípio protegidas pelas cláusulas pétreas do inciso IV do § 4º do art. 60 da Constituição Federal. Vejo, porém, que a maioria não tem dificuldade em considerar tais imunidades como garantias. E, desde que se encare tais imunidades como garantias de quem não deve ser contribuinte, a cláusula pétreia há de ser observada também quanto a elas. Com esse raciocínio, ajusto meu voto àqueles que declararam a inconstitucionalidade também da referência ao inciso VI."<sup>66</sup>

O julgamento do Supremo Tribunal Federal representou avanço louvável na compreensão e interpretação das imunidades, posto que vislumbrado liame entre estas e os direitos e garantias fundamentais, resultando na vedação de supressão das mesmas por emenda à Constituição.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1- ADIN 939-7, Ac. do Pleno, de 15.12.93, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.3.94, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. "Imunidades Tributárias". In **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n. 4**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 2- ALVES, Francisco de Assis. Imunidade Tributária. In **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n. 4**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 3- AMARO, Luciano. Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária, In **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n. 4**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 4- Arg. Inconstitucionalidade na Apelação Cível n. 101.394-Pleno-PR – Rel. Min. Ilmar Galvão – j. 30.06.88, DJ 31.10.88.

---

<sup>66</sup> ADIN 939-7, Ac. do Pleno, de 15.12.93, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.3.94, *apud* TORRES. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, p. 57.

- 5- ATALIBA, Geraldo. **Instituições de Direito Público e República**. São Paulo: Gráfica Ed., 1984. (Tese de Doutorado)
- 6- \_\_\_\_\_. Tributos Municipais e Concessionárias de Energia Elétrica. **RDT** 34: 162, 1985.
- 7- \_\_\_\_\_. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.
- 8- BALEEIRO, Aliomar. *In* **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- 9- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 3.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1964.
- 10- BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.
- 11- BASTOS, Celso e MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. I.
- 12- BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade Tributária. *In* **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n. 4**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 13- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1963.
- 14- \_\_\_\_\_. **A. Teoria Geral do Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- 15- BELAUNDE, Domingo García. **El Habeas Corpus en el Peru**. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos, 1979.
- 16- BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte*, cit., p. 9 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. *In* **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n. 4**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 17- BONAVIDES, Paulo. **A Constituição Aberta – Temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no Federalismo das Regiões**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.
- 18- BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 1.ed. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1969.



- 19- \_\_\_\_\_. **Isenções Tributárias**. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- 20- \_\_\_\_\_. Limitações Constitucionais à Tributação, *In* **IV Curso de Especialização em Direito Tributário**, vol. I, Resenha Tributária, 1978, São Paulo.
- 21- BOTTALLO, Eduardo. Entidades Imunes e ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros Editores. Vol. 69, p. 247-250.
- 22- \_\_\_\_\_. Imunidade de Instituições de Educação e de Assistência Social e Lei Ordinária – um Intrincado Confronto. *In* **Imposto de Renda – Alterações Fundamentais**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998.
- 23- CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**, vol. 3. Rio de Janeiro: Alba, 1964.
- 24- \_\_\_\_\_. **A Imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.
- 25- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- 26- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- 27- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 1.ed. São Paulo: Editora LAEL, 1974.
- 28- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1986.
- 29- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- 30- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- 31- \_\_\_\_\_. **Imunidades Tributárias**, RTJE 35/10.
- 32- CASTRO, Araújo. **A Nova Constituição Brasileira**. 2.ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1936.
- 33- \_\_\_\_\_. **A Constituição de 1937**. 2.ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1941.
- 34- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Exoneração Tributária - Competência Exonerativa do ICM**. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, 1981. (Tese de Doutorado).

- 35- \_\_\_\_\_. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- 36- \_\_\_\_\_. Imunidade de Instituições de Assistência - Validade e vigência do art. 39, § 3º, da Lei 6.435, de 15/07/77 como módulo aplicativo da imunidade prevista no art. 19, III, C da CF. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, vol. 35.
- 37- \_\_\_\_\_. "Imunidades Tributárias", *In Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4*, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 38- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- 39- COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada (Fundos de Pensão) perante a Constituição de 1988. *In Direito tributário atual: pareceres*. (organizadores) Sacha Calmon Navarro Coelho, Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- 40- **COMPARATO, Fábio Konder. Fundamento dos Direitos Humanos. In MARCÍLIO, Maria Luiza e PUSSOLI, Lafaiete (Coords. Cultura dos Direitos Humanos, São Paulo: Editora LTr, 1998.**
- 41- CÓSSIO, Carlos. **La Teoria Ecológica del Derecho/Su Problema e sus Problemas**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1963.
- 42- \_\_\_\_\_. **Teoria de la Verdad Jurídica**. Buenos Aires: Ed. Losada, 1964.
- 40- \_\_\_\_\_. **La Teoria Egologica del Derecho y el Concepto Juridico de Libertad**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964.
- 43- DENARI, Zelmo. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1973.
- 44- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.
- 45- \_\_\_\_\_. Notas às **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, de Aliomar Baleeiro. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- 46- \_\_\_\_\_. A Imunidade das Entidades de Educação ou de Assistência Social, *In Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*, 2º Vol., Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998.
- 47- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Imunidade e Isenção Tributária. Instituição de Assistência Social**. RDA 66: 370, 1961.

- 48- \_\_\_\_\_. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 2.ed. São Paulo: Ed. RT, 1971.
- 49- \_\_\_\_\_. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6.ed. 2<sup>a</sup> tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- 50- FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. v. 1.
- 51- FERNANDO SAINZ DE BUJANDA - *In Hacienda y Derecho*, vol. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- 52- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1994.
- 53- GORDILLO, Augustin. **Introducción al Derecho Administrativo**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.
- 54- KELSEN, Hans. **Teoría General del Estado**. Trad. L. Legaz Lacambra. México: Ed. Nacional, 1944.
- 55- \_\_\_\_\_. **Teoría General del Derecho y del Estado**. Trad. Eduardo Garcia Maynes. México: Textos Universitários, 1969.
- 56- \_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito**, Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1994.
- 57- Lei 719, de 28.9.1853, instituiu isenção de impostos para o Imperial Colégio de Pedro II (cf. TORRES, Ricardo Lobo. *In Tratado de direito constitucional financeiro e tributário; volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 2.ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999.
- 58- LINARES QUINTANA, Segundo V. **El Poder Impositivo y la Libertad Individual**. Buenos Aires: Ed. Alfa, 1951.
- 59- LOUREIRO, Célio Peixoto de Azevedo. **Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1947. v. 29, p. 48.
- 60- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- 61- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 10.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.
- 62- \_\_\_\_\_. Imunidade Tributária. *In Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n° 4*, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: co-edição Centro de Extensão

- Universitária, RT, 1998.
- 63- MALERBI, Diva. Imunidade Tributária. *In Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4*, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 64- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. 6º vol., tomo I.
- 65- \_\_\_\_\_. Imunidades Tributárias. *In Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4*, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 66- MAXIMILLIANO, Carlos. **Commentarios à Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, Editor, 1918.
- 67- MAYNEZ, Eduardo García. **Introducción Al Estudio Del Derecho**. México: Editorial Porrúa S/A, 1971.
- 68- MELO, José Eduardo Soares de. "Imunidade Tributária". *In Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4*, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 69- \_\_\_\_\_. A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social ao Imposto de Renda (Lei Federal nº 9.532/97). *In Imposto de Renda – Alterações Fundamentais*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998.
- 70- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões**. São Paulo: Max Limonad, 1964.
- 71- \_\_\_\_\_. **Sistema Tributário na Constituição de 1969**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.
- 72- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979.
- 73- \_\_\_\_\_. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. *In Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4*, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: co-edição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.
- 74- NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Direito Tributário Comparado**. São Paulo: Saraiva, 1971.
- 75- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

- 76- NOVELLI, Flávio Bauer. Anualidade e anterioridade na Constituição de 1988. **RDA** 179-189/41.
- 77- OLIVEIRA, Yone Dolácio de. **As Imunidades Genéricas. Estudos Tributários.** São Paulo: Resenha Tributária, s/d.
- 78- PONTES DE MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1946.** São Paulo: Max Limonad, 1953. vol. 2.
- 79- \_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda 1 de 1969.** Tomo II. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970.
- 80- RÁO, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos.** 2.ed. São Paulo: Editora Resenha Universitária, 1976. Vol. I, tomo I.
- 81- RE 203.755-ES, rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 17.09.97. Informativo STF 45, p. 2.
- 82- Recursos Extraordinários 186.175-SP e 193.969-SP, rel. Min. Carlos Velloso, julgados em 17.09.1996. **Informativo STF**, 45, p. 2.
- 83- RMS 22.192-9, Ac. da 1a. T. do STF, de 28.11.95, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.96.
- 84- ROSS, Alf. **Logica de las Normas.** Madrid: Ed. Tecnos, 1971.
- 85- RUSSOMANO, Mozart Victor. A Imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada. *In* **A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Privada.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.
- 86- SCHWARTZ, Bernard. **The Great Rights of Mankind: A History of the American Bill of Rights,** Nova Iorque: Oxford University Press, 1977.
- 87- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 6.ed. São Paulo: RT, 1990.
- 88- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 9.ed. 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- 89- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária.** Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1964.
- 90- TOBEÑAS, José Castán. **Los Derechos del Hombre,** 2.ed., Madri: Reus, 1975.
- 91- TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. *In* **Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 4,** Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: co-edição Centro de

Extensão Universitária, RT, 1998.

- 92- \_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- 93- TRAVIESO, Juan Antonio. **La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos. La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.** Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- 94- VILANOVA, Lourival. **Sobre o Conceito do Direito.** Recife: Imprensa Oficial, 1947.
- 95- \_\_\_\_\_. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo.** São Paulo: EDUC - Revista dos Tribunais, 1977.