

GILBERTO CHAVES BATISTEL

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Curitiba
2002

GILBERTO CHAVES BATISTEL

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada por Gilberto Chaves Batistel, aluno do 5º Noturno, nº de matrícula 9826106, sob orientação da Professora Doutora Betina Treiger Gruppenmacher, como requisito parcial à obtenção do bacharelado no Curso de Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná

Curitiba
2002

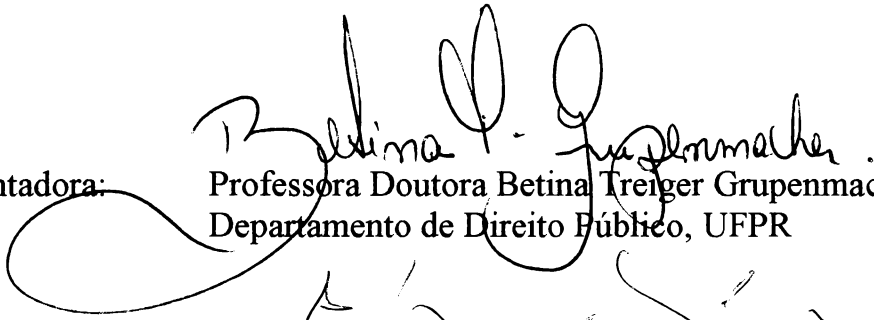
TERMO DE APROVAÇÃO

GILBERTO CHAVES BATISTEL

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito no Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela banca examinadora formada pelos seguintes professores:

Orientadora:



Professora Doutora Betina Treiger Gruppenmacher
Departamento de Direito Público, UFPR



Professor Mestre Eliseu de Moraes Correa
Departamento de Direito Público, UFPR



Professor Doutor José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR

Professor Rogério Distéfano
Departamento de Direito Público, UFPR

Curitiba, 28 de novembro de 2002

SUMÁRIO

RESUMO	iii
1 – Introdução	01
2 – Imunidade tributária sob o aspecto político-histórico	04
3 – Natureza jurídica da imunidade tributária	10
3.1. – A imunidade Tributária como “limitação constitucional ao poder de tributar”.....	10
3.2. – Imunidade como princípio constitucional.....	12
3.3. – A imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária	13
3.4 – Imunidade tributária como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”.....	14
3.4.1. – Norma tributária.....	14
3.4.2. – Teoria das exonerações tributárias.....	16
3.4.3. – Crítica.....	20
3.5. – Nossa opinião	22
4 – Supremacia constitucional da norma de imunidade	25
4.1. – Interpretação das normas imunizantes.....	27
5 – Classificações	31
5.1. – Quanto ao modo de sua incidência ou forma de previsão.....	31
5.2. – Quanto aos graus de intensidade e amplitude.....	32
5.3. – A imunidade na Constituição de 1988.....	33
5.3.1 – Imunidade recíproca.....	34
5.3.1.1. – Imunidade recíproca e os tributos.....	38
5.3.2. – Imunidade religiosa..	39
5.3.3. – Imunidades do artigo 150, inciso VI, alínea “c” – pontos comuns.....	43
5.3.3.1. – Imunidade política.....	45
5.3.3.2. – Imunidade sindical	46
5.3.3.3. – Imunidade educacional.....	47
5.3.3.4. – Imunidade assistencial	49
5.3.4. – Imunidade objetiva..	51
6 – Conclusão	54
BIBLIOGRAFIA	58

RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar o instituto típico brasileiro da imunidade tributária. Inicialmente, aborda-se o surgimento da imunidade tributária como instrumento político. Faz-se um relato histórico de sua formação e as diversas maneiras de como foi tratada conforme o nascimento das novas Constituições brasileiras, mencionando quais espécies de imunidades existiam e quais foram gradativamente retiradas, modificadas ou incluídas nos textos constitucionais. Colocam-se os diversos pensamentos e opiniões dos doutrinadores sobre a natureza jurídica do instituto imunitório, desferindo críticas e demonstrando os pontos concordantes e discordantes, para ao final anotar a natureza jurídica que se julga mais acertada. Demonstra-se porque a imunidade tributária é vista como uma garantia constitucional e como devem ser interpretadas as regras imunitórias, tendo em vista que são regras de exceção colocadas no texto da Constituição. Classifica-se a imunidade tributária segundo critérios que se julgam úteis para sua melhor interpretação e aplicação prática. Derradeiramente, após traçados os contornos do instituto, aplicam-se as idéias até então expostas para tratar das maiores divergências existentes na doutrina quanto à abrangência das várias espécies de imunidade, analisando-se o texto constitucional que traz as imunidades genéricas. Assim indaga-se se a imunidade recíproca atinge tão somente os impostos, ou se também abrange outras espécies de tributos, quais sejam as taxas e a contribuição de melhoria. Conceitua-se os termos “patrimônio, renda e serviços” mencionados no dispositivo constitucional. Quanto a imunidade religiosa, traça-se o conceito de “templos de qualquer culto”. Acerca da imunidade sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos; das entidades sindicais dos trabalhadores; e das instituições de educação e de assistência social, todas inscritas na alínea “c”, do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, faz-se, primeiramente, um traçado dos aspectos comuns que possuem entre si. Após, examina-se cada uma particularmente. Assim é discutida a polêmica acerca do motivo da imunidade sindical não ser estendida aos sindicatos patronais; se as entidades fechadas estão ou não abrangidas pelo benefício imunitório; e quais requisitos devem ser preenchidos para se aplicar a regra imunizante às entidades educacionais e aos partidos políticos. Por fim fala-se acerca da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, colocando em pauta se os chamados livros eletrônicos, bem como se as obras ou revistas pornográficas estão ou não colocados sob o manto da imunidade.

1. INTRODUÇÃO

As Constituições do Brasil República são tradicionalmente prolixas. A Constituição atual não poderia ser diferente. Tratam-se de assuntos que em outros sistemas jurídicos são completamente ignorados pela sede constitucional. As normas constitucionais atingem maior importância, quando se leva em consideração que nosso sistema constitucional é rígido. Dessa forma, tornam-se praticamente imutáveis, e por estarem em posição hierarquicamente superior estruturam todo o sistema jurídico brasileiro.

Na parte da Constituição intitulada “Do Sistema Tributário Nacional” há mais de 15 artigos tratando de matéria tributária, dentre os quais se situa um dos artigos mais longos da nossa Constituição¹. Em Constituições estrangeiras podemos encontrar dois ou três, e às vezes apenas um artigo que trate de questões de ordem tributária, que é o caso da Constituição Japonesa².

Veja-se que a preocupação com a tributação foi tema de grande preocupação na assembléia constituinte, que não quis deixar o condão da tributação a mercê dos governantes, deixando quase nenhum espaço para os legisladores infra-constitucionais inovarem em matéria tributária³.

¹ Sacha Calmon Navarro Coêlho comenta: “Para logo observa-se que país algum ‘constitucionalizou’ tanto o Direito Tributário. A Constituição Brasileira de 88 contém cerca de 20 artigos, 76 incisos, 35 alíneas e 39 parágrafos dedicados ao poder de tributar, às regras de competência, aos princípios justributários e aos direitos e garantias dos contribuintes, em tratamento exaustivo e analítico”. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*, 2ª ed., p. 227.

² Valdir de Oliveira Rocha, em palestra ministrada no Curso de Direito Tributário promovido pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade vinculada à Universidade de São Paulo – USP. Em São Paulo, agosto a dezembro de 2002.

³ Seguindo a mesma linha, Francisco Campos chega a afirmar que “cada dispositivo da Constituição deve ser entendido no condicional”. *Apud* CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 15ª ed., pp 40/41.

Dentre os institutos tributários contemplados pela Constituição Brasileira de 1988 está a imunidade tributária. Com ela, quiseram os constituintes garantir perenemente que determinadas pessoas, bens e situações não fossem objeto de tributação.

A imunidade tributária é um instituto tipicamente brasileiro. Isso acabou por dificultar o seu estudo pelos diversos autores que enfrentaram o tema, pois que não possuíam nenhuma base teórica anterior de direito alienígena em que poderiam fundar eventuais considerações sobre o tema. Sua construção teórica vem evoluindo junto com a própria história brasileira, onde autores atuais lentamente inovam acerca de sua natureza partindo de pequenos progressos que autores pregressos inseriram nas construções teóricas acerca da imunidade tributária.

Muito se confunde e se discute acerca da natureza jurídica da imunidade tributária. Em termos gerais e didáticos, porém nada científico, pode-se afirmar que a imunidade não é senão a mesma coisa que uma isenção concedida em sede constitucional.

Aliás, sem adentrar profundamente ao tema, diversos autores tratam a imunidade como limitação ao poder de tributar, ou, sem levar em consideração os conceitos em que se fundam toda a metodologia científica do direito, acabam por definir a imunidade de maneira equivocada, quando se redimem sob fundamento da didática. Todavia, justamente por se lançarem os autores de conceitos didáticos é que se torna ainda mais grandiosa a confusão sobre esse instituto jurídico.

Não é por menos que ainda hoje há autores que ao tratarem do tema preferem apenas traçar-lhe os aspectos gerais. A problemática suscitada gerou inúmeras monografias e escritos sobre o tema que em outros países foram totalmente ignoradas pelo sistema jurídico lá adotados.

A imunidade e a isenção são a mesma coisa? Fazem parte de um mesmo campo, qual seja o da não-incidência? A imunidade atinge somente os impostos, ou também atinge as outras espécies de tributos? Afinal, a imunidade tributária é princípio, é isenção, é incompetência ou não-incidência qualificada?

Assim, pelo fato da evolução da imunidade tributária ter-se acontecido em conjunto com a evolução histórica constitucional, faz-se um presságio sobre sua caminhada diante das diversas Constituições Brasileiras, para então enfrentar algumas questões que se mostram divergentes na doutrina brasileira. Por fim, após delineados os contornos da imunidade tributária, aplicá-los-emos no exame das questões polêmicas referentes às imunidades tributárias genéricas.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOB O ASPECTO POLÍTICO-HISTÓRICO

Desde sua origem, o Estado, diante de suas inúmeras finalidades, se utilizou da tributação para auferir receita. Porém, sua justificativa passou por mudanças ao longo do tempo. Antigamente tinha caráter de castigo. Já, na Roma Antiga, a tributação recaía sobre os menos afortunados, contrariando o atual princípio enformador do direito tributário, qual seja o princípio da capacidade contributiva.

Da mesma forma ocorria com as exonerações. Estas eram privilégios dos dominantes. Roque Carraza, em palestra proferida no I Congresso de Direito Tributário de Curitiba organizada pelo prof. José Roberto Vieira e presidida pela professora Betina Treiger Grupenmacher, mencionou que como o clero defendia o rei e a nobreza fazia doações à Corte, a tributação recaía sobre a plebe já que esta não contribuía com o rei de outra maneira. Citação essa também feita por Ricardo Lobo Torres:

“O povo contribui com seus bens, a nobreza com seu sangue e o clero com a prece.”⁴

No Império Romano havia a “*immunitas*”, instituto utilizado para libertar certas pessoas e situações do pagamento dos tributos exigidos na sustentação do Estado. Entretanto, no passado, a exoneração tributária nem

⁴ “*Le peuple contribuât par ses biens, la noblesse par son sang et le clergé par ses prières*”. Apud. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1991, p. 34.

sempre esteve ligada à ausência de capacidade contributiva ou pelo especial papel social desempenhado pelas pessoas por ela beneficiadas.

No atual estágio a imunidade vem modelada pelo princípio da capacidade contributiva (decorrente do princípio da igualdade) e aparece como uma garantia protetiva dos direitos fundamentais dos cidadãos.

A idéia da imunidade foi concebida diante de instituto similar existente no Direito Americano. A Constituição Americana, de 1787, não previa o instituto imunitório. A tarefa de explicitação de tal instituto se deu por intermédio da Suprema Corte, por ocasião do julgamento do caso *McCulloch vs Maryland* em 1819.

Em face da política de expansão da competência federal dos Estados Unidos, em 1791 surgiu a idéia de criar um Banco Nacional, de modo a regular o comércio e a moeda – Banco dos Estados Unidos da América. O Estado de Maryland pretendeu tributar uma agência desse Banco – da qual figurava como gerente o Sr. McCulloch – exigindo imposto sobre a selagem com estampilhas.

Nesse julgado, através de decisão redigida pelo Juiz Marshall, que durante 30 anos presidiu a Suprema Corte Americana, afirmou-se a tese da imunidade dos meios de ação do Governo Federal em frente às pretensões do Fisco dos Estados, uma vez que “*the power to tax involves the power to destroy*”⁵.

⁵ *Apud. Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed. pp. 235-241.

Com influência nos precedentes Americanos é que Ruy Barbosa inseriu a imunidade recíproca na Constituição Brasileira de 1891. Porém, é um instituto tipicamente brasileiro. Isso decorre da preocupação do constituinte em não deixar a mercê dos governantes, o condão de controlar a tributação de acordo com os seus caprichos, dando-lhe imutabilidade.

Desde a Constituição Imperial de 1824 a imunidade se fez presente, albergando a noção de capacidade contributiva. No seu artigo 179, inciso XV, traz a determinação de que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”, e por fim nos incisos XXXI e XXXII asseguram exonerações em relação a determinadas taxas.

Na primeira Constituição Republicana, de 1891, contempla-se a imunidade-recíproca entre União e Estados-Membros (não contemplava os Municípios), vedando a criação de impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos de terra e água que os transportarem, bem como de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos.

Na Constituição de 1934 o texto constitucional continua a hospedar a imunidade aos cultos, e no artigo 17, inciso X, parágrafo único, pela primeira vez, inclui os Municípios ao benefício da imunidade-recíproca. Abriga, outrossim, a proibição de cobrança, sob qualquer denominação, de tributos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportem (artigo 17, inciso IX).

Consigna, também, a imunidade referente a impostos que gravem diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor e a de imposto concernente à renda cedular de imóveis.

A Carta de 1937 pôs sob a proteção da imunidade apenas a vedação do embaraço aos cultos (artigo 32, “b”). Porém a Emenda Constitucional nº 9, de 1945 lhe inseriu a imunidade-recíproca (artigo 32, “c”).

A Constituição de 1946 previu a “isenção” do imposto de consumo em relação aos artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (artigo 15, § 1º), a imunidade-recíproca (artigo 31, V, “a”), a imunidade dos templos, partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social (artigo 31, V, “b”), do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (artigo 31, inciso V, “c”) e, em relação aos gravames diretos, os direitos de autor e a remuneração de professores e jornalistas. Dessa última imunidade se excluiu os impostos gerais através da Emenda Constitucional nº 9/64.

Também através de Emenda Constitucional (EC nº 10/64), foi inserido no texto a imunidade dos proprietários no caso de desapropriação para fins de reforma agrária, na transferência da propriedade desapropriada, em relação a impostos federais, estaduais e municipais (artigo 147, § 6º).

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 reformulou o sistema constitucional tributário de modo que se lhe modelou em aspecto semelhante ao

do atual texto. Essa Emenda estendeu a imunidade recíproca às autarquias no tocante ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

A Constituição de 1967, no que se refere à imunidade, basicamente não trouxe importantes modificações ao texto antigo, apenas estendendo a imunidade restrita ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, também a estes bens, instituindo a imunidade do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural sobre pequenas glebas, a imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis sobre direitos reais de garantia, e a imunidade dos proprietários na transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária.

A Emenda Constitucional de 1969, que muitos consideram uma nova Constituição, praticamente reproduz a previsão contida na Constituição de 1967, e ainda estampa diversas imunidades: a imunidade excludente de outros tributos além do Imposto específico sobre a Produção, Importação, Circulação ou Consumo de Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e de Energia Elétrica; as referentes ao Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas, ao Imposto sobre Direitos Reais de Garantia; ao Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, bem como a Transmissão de Bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis; e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

O atual texto inovou e trouxe algumas modificações tangentes às imunidades⁶ que vêm expressas no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988:

“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, rendas ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”*

⁶ Ressalte-se que aqui, por não se tratar de um estudo que visa abordar todas as espécies de imunidade, apenas se cogita das imunidades genéricas, deixando-se o campo das imunidades específicas e ontológicas para outra oportunidade.

3. NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A natureza jurídica da imunidade tributária é matéria que suscita grandes divergências entre os intérpretes jurídicos. Paulo de Barros Carvalho desperta para a problemática e tece as primeiras considerações sobre o assunto da seguinte maneira:

Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração científica teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político.⁷

Não é por menos, então, que se faz necessário expor nessa monografia as diferentes opiniões sobre a natureza jurídica do instituto imunitório, criticando-os em seus pontos discordantes, para ao final opinar sobre sua natureza jurídica e, conseqüentemente, traçando-lhe os contornos que julgamos mais adequados.

3.1. A Imunidade Tributária como “limitação constitucional ao poder de tributar”

Aqui não se pretende contrariar a afirmativa de que a Imunidade Tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Ao contrário, concorda-se com a afirmação. Critica-se, porém, a amplitude desse conceito.

⁷ *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. p. 105

Não por outra razão que Aliomar Baleeiro, ao escrever o livro sob o título de “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, além da imunidade tributária, falou também dos diversos princípios que regem o sistema tributário brasileiro, inclusive afirmando que “toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira.”⁸

Ademais, considerando que o poder conferido ao Estado nasce sem fronteiras, a própria repartição das competências já se mostra como um limite ao poder de tributar:

“Uma vez definida a organização jurídica do Estado, o poder tributário, até então ilimitado, passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício: nasce, assim, a competência tributária, que se traduz no poder tributário juridicamente delimitado.”⁹

O Professor Roque Antonio Carrazza assim ensina:

...a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada.¹⁰

⁸ *Imunidades e Isenções Tributárias, RD Tributário 1/70.*

⁹ Regina Helena Costa. *Imunidades Tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 56.

¹⁰ *Op. cit.*, p. 292.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho, seguindo a mesma esteira, ao discordar do conceito de imunidade como limitação constitucional às competências tributárias, tece críticas da seguinte maneira:

O raciocínio não procede. Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. **Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. (grifo nosso)**¹¹

Considera-se, portanto, esse conceito um tanto vago, pois que, sob ele, podemos abrigar não só as imunidades tributárias, como também os princípios constitucionais e a própria repartição de competências tributárias.

3.2. Imunidade como princípio constitucional

Como visto no item anterior, não há dúvidas de que tanto os princípios constitucionais quanto as imunidades tributárias operam a limitação constitucional ao poder de tributar, porém não se pode confundir um com o outro.

Os princípios são normas que balizam todo um sistema, contaminando as demais regras que estão sob sua égide. Possuem um alto grau de abstração e generalidade se espalhando por todo o sistema e orientando a sua formação.

¹¹ Op. Cit. p. 107

Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas perfeitamente definidas na Constituição, não servindo como orientação da competência, mas fazem parte do molde da competência, demarcando-a e impedindo o seu exercício em relação a determinadas pessoas, bens e situações.

Importante destacar, no entanto, que os princípios podem atuar da mesma forma que a imunidade. São as chamadas imunidades ontológicas. É o caso do princípio da federação e da autonomia que acabam por conferir imunidade recíproca entre os entes políticos em relação às taxas e à contribuição de melhoria, já que o texto constitucional fala apenas em impostos.

3.3. A imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária

Já, de certa forma demonstrando por qual natureza jurídica estamos inclinados a enquadrar a imunidade tributária, critica-se classificá-la como “exclusão ou supressão da competência tributária” pelos seguintes motivos.

Quando se fala em “exclusão” ou “supressão” pressupõe-se a existência de competência definida para instituir tributos e que ela foi posteriormente retirada. Porém, a que nos afigura, a imunidade ajuda a modelar a competência. É uma norma cronologicamente simultânea a própria distribuição de competência, não se podendo falar que há primeiramente a repartição de competências, e depois a norma imunizante.

Oportuno lembrar do princípio da simultaneidade da dinâmica normativa. Assim concordamos com Regina Helena Costa que afirma “...que a

norma imunizante atua simultaneamente com as demais normas que demarcam a competência tributária...”¹², sob pena de se ferir o referido princípio.

3.4. Imunidade tributária como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”

O tratamento da imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada é uma das teorias mais sustentadas pela doutrina, como se verifica pelas obras de Amílcar de Araújo Falcão¹³ e José Souto Maior Borges¹⁴. Por essa razão, a fim de não desvirtuar sua construção, antes de criticá-la, expor-se-á as premissas conceituais de que partem os autores para defendê-la.

3.4.1. Norma Tributária

As normas tributárias prevêm fatos lícitos que terão como conseqüência a entrega de dinheiro ao Estado. A essa previsão dá-se o nome de hipótese de incidência. Porém, a hipótese de incidência não gera obrigações por si só. Faz-se necessário a concretização do fato no plano material para que a mesma gere obrigação tributária.

Contudo, a concretização do fato previsto na hipótese de incidência só ocorrerá se não houver nenhuma outra regra excepcional que intervenha na

¹² Op. Cit., p. 45

¹³ “A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.” *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4ª ed. p. 117

¹⁴ “A regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.” *Isenções Tributárias*, p. 181.

norma impositiva descaracterizando determinado aspecto nela previsto, quais sejam, aspecto material, temporal, espacial e pessoal.

Assim, concretizada a hipótese de incidência e verificado que não há nenhuma norma exoneratória, inicia-se a relação jurídico-tributária.

Disso, podemos extrair a dinâmica da relação jurídico-tributária da seguinte maneira:

H.I. --- F.G. --- O.T. --- L. --- C.T.

Onde: H.I. = hipótese de incidência

F.G. = fato gerador

O.T. = obrigação tributária

L. = lançamento

C.T. = crédito tributário

A hipótese de incidência fica no plano abstrato dos valores. Quando o fato previsto é praticado no plano material, gera a obrigação tributária. A partir daí o Estado tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação. Liquidada-se a obrigação através do ato administrativo do lançamento. Surge o crédito tributário, donde se espera o pagamento, como forma mais comum de sua extinção.

3.4.2. Teoria das Exonerações Tributárias

O desenvolvimento da relação jurídico-tributária revela a ocorrência do fenômeno da incidência tributária¹⁵, cujo entendimento se torna fundamental para distinguir os casos de não-incidência da norma tributária, bem como sua relação com a imunidade e a isenção.

O laureado jurista Alfredo Augusto Becker assinala:

“Na doutrina do Direito Tributário costuma-se dizer caso de incidência para designar que o acontecimento de tal ou tais fatos realizam a hipótese de incidência da regra jurídica da tributação.”¹⁶

Dessa forma, as hipóteses previstas na norma tributária residem no campo da incidência tributária, e no restante reside a não-incidência tributária. Enquanto a incidência da norma cria direitos para o Estado, a não-incidência cria direitos para os cidadãos.

Não são todos os doutrinadores que vêem a não-incidência dessa forma. Souto Maior Borges e Zelmo Denari não dão importância para a não-incidência tributária. Este diz que o conceito de não-incidência é inútil porque se o fato se desloca do campo de incidência não deve ser objeto de consideração

¹⁵ “A incidência jurídica do tributo pressupõe a inclusão de determinado fato no campo da regra jurídica de tributação. Ocorrendo o fato gerador, há incidência do tributo ou da regra jurídica sobre o fato e, pois, desencadeia-se como efeito típico o surgimento da obrigação tributária para uma pessoa determinada.” Op. Cit, p. 158

¹⁶ *Teoria geral do direito tributário*, 2ª ed., p. 276

jurídica¹⁷. Aquele afirma que a não-incidência é uma conduta pouco científica, visto que significa um não-existir juridicamente¹⁸.

A não-incidência tributária ganha maior relevância para o nosso estudo quando se admite a posição da não-incidência qualificada. A partir dessa posição faz-se uma distinção entre a não-incidência por ausência de previsão normativa e a não-incidência por expressa exclusão do fato do campo de incidência (não-incidência qualificada).

A não-incidência qualificada é representada pela isenção e pela imunidade. A isenção é não-incidência legal. A imunidade é não-incidência constitucional, dando um caráter permanente aos fatos que se pretende excluir da tributação. Por esse motivo é que a imunidade é vista por muitos juristas como uma garantia constitucional.

Alguns autores preferem dizer que a isenção é uma retirada da parcela da incidência, situando-se nesse campo¹⁹. Porém, veja-se que ao afirmar tal idéia, estar-se-á automaticamente transpondo a isenção para o campo da não-incidência.

Há outros autores que dizem ser a isenção uma dispensa de pagamento de tributo devido²⁰. Discorda-se, porém. A norma isentiva não

¹⁷ *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed. p. 185

¹⁸ *Direito Tributário Moderno*, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1977, p. 37.

¹⁹ “A isenção, estando situada no campo da incidência e só não levando a seu objetivo final normal (o pagamento) porque o legislador, excepcionalmente, achou conveniente a cobrança do tributo, desaparece por simples movimento legislativo capaz de removê-la”. Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, vol I, 4ª ed., p. 380.

²⁰ “...a isenção sendo uma dispensa do pagamento devido, ou como declara o CTN no art. 175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo da incidência, que

permite sequer que haja a incidência do tributo. Para melhor entender, vale a pena lembrar a dinâmica da relação jurídico-tributária:

H.I.--- F.G.--- O.T.--- L.---C.T

Para a isenção ser uma dispensa de pagamento de tributo devido, a sua localização dentro da dinâmica acima exposta estaria após o fato gerador ou após a obrigação tributária. Essa interpretação muitas vezes decorre do texto do artigo 175, I, do CTN, onde a isenção é tida como exclusão do crédito tributário²¹.

Porém, a isenção, assim como a norma que prevê um fato tributado (H.I), estão no campo dos valores jurídicos, no campo abstrato. A incidência só se completa com a ocorrência do fato gerador. A isenção impede a sobreposição da hipótese de incidência sobre o fato gerador²². Razão pela qual a isenção se situa entre a hipótese de incidência e o fato gerador.

Alfredo Augusto Becker ensina:

Para que pudesse existir anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse

poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência.” Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 10ª ed., p. 172.

²¹ “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido ...” Rubens Gomes de Souza. *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed., Edições Financeiras S/A, Rio de Janeiro, 1964, p. 72.

²² “O fato ocorrido, que poderia ter sido gerador de uma obrigação tributária, foi descaracterizado pela incidência de outra norma que aumentou ou reduziu os elementos da hipótese prevista, transformando-o num simples fato, descaracterizando-o como fato gerador. A regra isentiva age impedindo o fenômeno da incidência.” Denise Lucena Rodrigues. *A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva*. Malheiros, São Paulo, 1995, p. 26.

ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar a existência de relação jurídica tributária. A regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.²³

Ademais, para que haja a exclusão do crédito tributário não se faz imprescindível existir este ou, mesmo, a obrigação tributária, ao contrário do que ocorre com a extinção e a suspensão.

Já, quanto à localização da imunidade na dinâmica da relação jurídico-tributária não há divergências entre os autores.

A imunidade sequer permite que determinado fato esteja previsto como hipótese de incidência de determinado tributo. A unanimidade dos autores faz crer que a imunidade se situa na dinâmica da relação jurídico-tributária antes da hipótese de incidência. Dessa forma poderíamos incluir a isenção e a imunidade na dinâmica da seguinte maneira:

Imunidade --- H.I. --- Isenção --- F.G. --- O.T. --- L. --- C.T

²³ Op. Cit., p. 277

3.4.3. Crítica

A opinião ora exposta, qual seja, a de que a imunidade tem a natureza jurídica de hipótese de não incidência²⁴, não é aceita por todos os autores.

Paulo de Barros Carvalho entende que a imunidade tem a natureza de incompetência ao poder de tributar e explica:

Tudo concorre para afirmar que, não sendo o específico momento de disciplinar a ocorrência do fato e o concomitante aparecimento do vínculo, também não será o tempo cientificamente correto para vermos levantados os obstáculos impeditivos do nascimento da obrigação (que ainda não foi descrita pelo legislador), ou imaginarmos fatores que obstruam o fato típico (que somente virá a lume com a lei instituidora do gravame). A sucessividade não é temporal. É lógica, do mesmo teor daquela que nos compele a examinar primeira a prestação, para depois cogitarmos do descumprimento do dever, antecedente da regra sancionatória, ou a que nos manda verificar a premissa maior e a menor antes da conclusão, no raciocínio inferencial-dedutivo.²⁵

Concorda-se com Paulo de Barros Carvalho. As normas jurídicas podem ser classificadas em regras de conduta e regras de estrutura. Enquanto as regras de conduta são dirigidas para o comportamento das pessoas, as regras de estrutura se dirigem a outras normas, de modo a prescrever o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si.

Assim, tanto as isenções quanto as imunidades, em razão de disciplinarem a própria criação e aplicação das regras de conduta, são

²⁴ Nesse sentido: Amílcar Falcão e José Souto Maior Borges.

²⁵ Op. Cit., p. 110.

classificadas como normas de estrutura. Por oportuno, não forçoso lembrar, sinteticamente, as lições de Geraldo Ataliba e Aires Barreto:

“...não há limitação à competência; esta já surge com campo definitivo, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas. (...) A competência tributária é o resultado de regras positivas e negativas que a delineiam e demarcam.”²⁶

Essa classificação se torna importante para o nosso estudo na medida em que atentamos para o fato de que, como normas de estrutura, a imunidade é dirigida para normas que se encontram no mesmo patamar. Logo, como a incidência tributária é matéria do campo infra-constitucional, não se pode classificar a imunidade como hipótese de não-incidência, pois que essa não vem regular a norma de incidência, mas sim a norma de competência.

Destaca-se lição de Paulo de Barros Carvalho:

É tradição dos escritos da dogmática jurídico-tributária brasileira estudar os institutos da imunidade e da isenção conjuntamente, em disposições de um mesmo capítulo, ressaltando os autores pontos aproximativos entre as duas realidades normativas.(...) O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na tecitura do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. (...) O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de

²⁶ *Imposto sobre Serviços. Tributação de anúncios e destaques em listas ou guias telefônicos. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional*”, RDtributário, 39/106.

abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo ...²⁷

Dessa forma, enquanto a norma de isenção estrutura a incidência tributária, a norma imunizante estrutura a competência tributária, razão pela qual não se pode falar de imunidade como hipótese de não-incidência tributária, posto que a incidência, em razão de se situar no campo infra-constitucional, só é atingível por normas que se situam nesse mesmo campo.

3.5. Nossa opinião

A linha que se segue para delinear a nossa opinião sobre a natureza jurídica da imunidade tributária sofre influência das construções dos autores Paulo de Barros Carvalho e de Mizabel Abreu Machado Derzi.

Paulo de Barros Carvalho conceitua a imunidade como:

...a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.²⁸

Mizabel Derzi, com tênuas diferenças de Paulo de Barros, conceitua a imunidade como “a 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,

²⁷ Op. Cit., p. 119

²⁸ Op.Cit., p. 117

delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.”²⁹

A diferença entre ambos os conceitos situa-se, essencialmente, no que diz respeito às imunidades ontológicas. Paulo de Barros Carvalho parece não aceitar a existência de tal instituto. Porém, como é o caso da imunidade recíproca dos entes políticos para instituição de taxas e contribuição de melhoria em razão do princípio da federação e da autonomia municipal, admite-se não-necessidade de expressa proposição imunitória.

Razão pela qual julga-se o conceito de Mizabel mais adequado.

Porém, embora se admita que a imunidade é uma norma de estrutura e que portanto, seguindo os critérios da cronologia das normas jurídicas, ajuda a delinear a competência tributária, opinamos, terminologicamente falando, no sentido de considerar equívoca a idéia de imunidade como “incompetência” ou “não-competência”.

Isso porque o termo “incompetência tributária” é usado para dizer que determinado ente não tem poder para instituir determinado tributo, não excluindo a hipótese desse mesmo tributo fazer parte da competência tributária de um outro ente político. Assim, enquanto o Município é competente para instituir o IPTU, a União é incompetente para instituir esse mesmo imposto.

²⁹ *A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº 3, de 1993*. RDtributário 62/78.

Ao nosso entender, portanto, a imunidade não é uma “incompetência”, mas sim uma exceção a norma de competência. A dificuldade advém do próprio texto constitucional que preferiu tratar da imunidade em campo separado da distribuição de competências. Porém, não se vislumbra óbice algum para que o constituinte ao realizar a repartição de competências, estabelecesse as exceções, como por exemplo: *Cabe privativamente à União instituir impostos sobre: I- ITR; exceto sobre glebas rurais.*

Da mesma forma ocorre com outras exceções encontradas no texto constitucional, como é o caso das exceções ao princípio da anterioridade. Tanto essa exceção quanto a norma imunizante são normas de estrutura, onde uma delinea o princípio da anterioridade e a outra delinea a competência tributária.

Veja-se, portanto, que não se está aqui contrariando as posições de Paulo de Barros Carvalho e de Mizabel Derzi. Apenas se opta por utilizar o termo exceção à competência tributária ao invés do termo “incompetência tributária”.

4. SUPREMACIA CONSTITUCIONAL DA NORMA DE IMUNIDADE

As normas constitucionais encontram-se, no plano jurídico, axiologicamente privilegiadas³⁰. Ainda, adquirem especial feição quando se trata de constituições rígidas. Isso porque, quando determinado assunto é tomado pelo constituinte com superior relevância, trata-o na própria constituição, a fim de assegurar, através de sua rigidez, direitos que se julgem fundamentais para a sociedade, limitando os caprichos dos governantes.

Aliás, nossa Constituição é extremamente extensa e minuciosa, principalmente no que diz respeito à matéria tributária. A analiticidade já é uma marca tradicional nas Constituições brasileiras. Segundo William Bennett Munro, o aumento da extensão das Constituições se deve às seguintes causas: “a) aumento das funções do Estado, exigindo novos princípios e normas; b) a desconfiança do povo na sabedoria e integridade dos legisladores ordinários; e c) a insatisfação do povo com a jurisprudência firmada pelos tribunais.”³¹. Aliomar Baleeiro constatou que das 25.000 palavras que compunham o texto Constitucional de 1969, 5.000 versavam sobre disposições financeiras³².

No caso do Sistema Tributário Brasileiro, entre as causas de aumento da extensão das Constituições apresentadas por William Bennett Munro,

³⁰ “A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. (...) a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado. A Constituição é aqui entendida num sentido material, que dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas gerais.” (Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 6ª ed. Armênio Amado Editora, Coimbra, 1984, p. 310).

³¹ *The Government of the United States. Apud Imunidades Tributárias*. Regina Helena Costa. p.66

³² *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. p. 1

diríamos que a prolixidade advém principalmente da desconfiança do povo na sabedoria e integridade dos legisladores ordinários.

Quando se trata de uma Constituição flexível ou que não apresenta muitos preceitos voltados para a tributação, a imunidade não adquiriria tanta relevância como quando tratamos da Constituição Brasileira que é rígida e analítica.

Isso porque no caso das Constituições sintéticas a imunidade se colocaria no campo infraconstitucional, adquirindo mesma feição que as isenções. No caso das Constituições flexíveis, da mesma forma, irrelevante se a exoneração fiscal se efetuasse num ou outro plano, posto que a Constituição seria modificável mediante mesmo processo pelo qual se elabora uma lei ordinária.

Diante dessa última constatação, muitos juristas acabam por se perguntar sobre o motivo que levou o constituinte a identificar algumas exonerações já no bojo constitucional e outras deixou para o campo infraconstitucional. Assim, se a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição rígida, é porque se pretende que seja perene, de modo a assegurar garantias valorizadas pelo constituinte como fundamentais.

No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao

exercício do Poder Constituinte Derivado, nos termos do artigo 60, § 4º, inciso IV³³.

Também, não poderia ser de outra forma. Se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos. É o que se chama de princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação³⁴.

4.1. Interpretação das normas imunizantes

A Constituição é um conjunto de normas que se complementam entre si, formando um conjunto harmônico e unitário. As normas podem ser subdivididas em regras e princípios. A principal distinção entre os princípios e as regras reside no caráter de fundamentalidade dos princípios. Os princípios ditam a linha que as regras deverão tomar. São a base de toda construção legislativa. José Joaquim Gomes Canotilho leciona:

³³ Alguns autores defendem que a Emenda Constitucional nº 20/98 é inconstitucional, pois revogou a imunidade prevista no artigo 153, § 2º, inciso II, tais como Roque Antonio Carrazza, Op.Cit. pp 488-489.

³⁴ Esse princípio se encontra implícito no texto constitucional, e é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado. Os tributos, por mais que tenham como finalidade precípua a arrecadação de receita, podem também regular a atuação humana. Não é por menos que existem impostos ordinatórios, onde o principal objetivo é regular a economia, de modo a estimular ou não o desenvolvimento de determinada atividade econômica. Assim, para que não se tolham os direitos e liberdades fundamentais através da atividade tributante, os tributos devem respeitar o que convencionou-se chamar de princípio da não-obstância do exercício dos direitos fundamentais por meio da tributação.

Saber como distinguir, no âmbito do superconceito norma, entre regras e princípios, é uma tarefa particularmente complexa. Vários são os critérios sugeridos:

- a) O grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida.
- b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (Do Legislador? Do juiz), enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta.
- c) Caráter de fundamentabilidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex. princípio do Estado de Direito).
- d) Proximidade da idéia de direito: os princípios são standards juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça (Dworkin) ou na idéia de direito (Larenz); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo funcional.
- e) Natureza normogenética: os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.³⁵

Assim, as regras devem ser interpretadas em consonância com os princípios, visto serem estes os vetores do sistema. A respeito segue o escólio de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, dispositivo fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

³⁵ *Direito Constitucional*, 5ª ed., Coimbra: Livraria Alameda, 1991. pp. 172-173.

Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as viga que o sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.³⁶

Ademais, conforme afirma Denise Lucena Rodrigues, “pelo fato da norma estar contida na Constituição, que é por excelência uma carta principiológica, deverá esta norma ser interpretada amplamente, independente de ser regra ou princípio”, e continua, “justifica-se tal posição na medida em que se entenda que, se a norma é do tipo princípio, dever-se-á sempre analisar o texto sistematicamente, buscando principalmente a intenção do legislador e, se for uma regra, a interpretação buscará desvendar o princípio nela contido.”³⁷

Por outro lado, o Direito Tributário é um ramo didaticamente autônomo, mas que não possui autonomia científica. Os conceitos utilizados pelo Direito Tributário devem ser os mesmos que se extraem do Direito Privado. Aliás, essa é a exegese dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. Aliomar Baleeiro analisa esses dispositivos e comenta:

Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial – quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais (...). Para maior clareza da regra interpretativa, o Código Tributário Nacional declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasma para dizer que as definições e limites dessa competência, quando estatuídos à luz de Direito Privado, serão os deste, nem mais, nem menos.³⁸

³⁶ *Curso de Direito Administrativo*, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. Pp. 747/748

³⁷ *Op. Cit.*, p. 32

³⁸ *Op. Cit.*, pp. 687-688.

Quanto à imunidade, por estar em consonância com os princípios constitucionais, sua interpretação, levando-se em consideração as classificações acadêmicas dos métodos interpretativos, deve ser teleológico-sistemática, ou seja, dever-se-á interpretá-la ampla e extensivamente através da análise do sistema constitucional de modo a observar a intenção do constituinte ao elaborá-la.

Atente-se, entretanto, que a amplitude e extensão da interpretação das imunidades tributárias deve levar em consideração a bipolaridade inerente às relações jurídicas de Direito Público: num polo da relação jurídica o valor a ser protegido é a liberdade do particular; noutro pólo deve ser assegurada a autoridade do Poder Público.

Assim sua interpretação, segundo ensinamentos de Marco Aurélio Greco, não pode, ao mesmo tempo, resultar nem numa conclusão que implique em ela se tornar maior que o próprio poder que está sendo limitado, nem pode dar à norma constitucional que a prevê um sentido tão restrito que iniba a proteção ao valor subjacente³⁹.

A lei, por sua vez, não pode reduzir seu campo de atuação através de limites conceituais oriundos do Direito Privado, sob pena de se estar promovendo a ampliação inconstitucional da competência tributária. Mais precisamente, em razão da hierarquia normativa, não se pode sequer ampliar ou

³⁹ *Imunidade Tributária*, in Silva Martins (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 711.

reduzir conceitos oriundos também do Direito Público, se este for utilizado para formar a definição da competência tributária⁴⁰.

5. CLASSIFICAÇÕES

Classificar é tarefa destinada a agrupar em determinadas categorias, segundo critérios pré-estabelecidos, situações em comum. Portanto, como é de se esperar, a imunidade pode ser classificada de diversas maneiras. No presente tópico serão expostas algumas dessas classificações, que se julgam úteis para o melhor conhecimento do presente tema.

5.1. Quanto ao modo de sua incidência ou forma de previsão

Quanto ao modo de sua incidência ou forma de previsão as imunidades tributárias podem ser classificadas em imunidades objetivas e subjetivas⁴¹. Essa classificação é considerada como a mais útil, pois que permite determinar a extensão dos efeitos da exoneração constitucional.

⁴⁰ O contrário ocorre com a regra da isenção. Pois como a isenção é um desvio da regra geral, situada no plano infraconstitucional, sua interpretação deve ser restrita, conforme orienta a Teoria Geral do Direito. Até porque a imunidade não desvia uma regra; ela modela a competência e sequer permite o nascimento da regra.

“Afirma-se, não raras vezes, que as disposições excepcionais hão de interpretar-se de modo estrito e que não são susceptíveis de aplicação analógica. Nestes termos tão gerais, isto não é correto. Problemático é já saber quando é que se trata de uma disposição excepcional, no sentido desta regra. Diz, acertadamente, Friedrich Müller que a questão se trata, na realidade, de uma disposição excepcional que pressupõe já uma decisão prévia, elaborada com todos os elementos de concretização disponíveis, sobre qual o conteúdo normativo que deve caracterizar a norma jurídica como disposição excepcional (...).

Só quando se trata de uma exceção também segundo a matéria, tem a regra de interpretação aduzida um valor limitado.” (Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, 2ª ed., pp. 427-428).

⁴¹ Ruy Barbosa Nogueira acrescenta ainda a classificação subjetiva-objetiva, onde transparecem ambos os aspectos concomitantemente. Op. Cit., p. 173.

As imunidades subjetivas são assim classificadas pois são outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas, levando em consideração a natureza jurídica da pessoa segundo o papel, axiologicamente considerado, que desempenha perante a sociedade.

São os casos das alíneas “a” e “c”, inciso VI do artigo 150 da CF/88. A alínea “a” do dispositivo acima referido prevê a imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; e a alínea “c” do mesmo dispositivo prevê a imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (artigo 14 do CTN).

As imunidades objetivas são assim classificadas pois são concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações, recaindo sobre coisas. Roque Antonio Carrazza anota que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade tributária é sempre subjetiva, porque beneficia pessoas⁴².

As imunidades objetivas estão inseridas nas alíneas “b” e “d” do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988. A alínea “b” refere-se à imunidade relativa aos templos⁴³, enquanto a imunidade prevista na alínea “d” refere-se à imunidade sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão.

⁴² Op. Cit., p. 485.

⁴³ Regina Helena Costa considera a imunidade dos templos como imunidade subjetiva. Op. Cit., p. 126.

5.2. Quanto aos graus de intensidade e amplitude

Quanto ao grau de intensidade e amplitude as normas imunitórias podem ser classificadas em imunidades genéricas e específicas. Essa classificação é útil para delimitação do alcance das normas imunizantes.

As imunidades genéricas estão contempladas no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988. São assim classificadas porque abrangem todos os impostos relativos a determinadas pessoas ou coisas, em razão da intensa carga axiológica que se pretende proteger da tributação.

As imunidades específicas se circunscrevem geralmente a um único tributo e se dirigem a situações específicas. Elas estão espalhadas pelos diversos artigos da Constituição. Vejam-se os artigos 153, § 2º, inciso II (revogado)⁴⁴; 153, § 3º, inciso III e § 4º; artigo 155, § 2º, inciso X alíneas “a” e “b”; artigo 156, § 2º, inciso I; artigo 195, § 7º; artigo 155, § 3º; artigo 184, § 5º; e artigo 195, inciso II. Apesar da Constituição se referir muitas vezes a não-incidência ou isenção, tratam-se de imunidades, até porque o legislador tem dever com a política e não com a técnica jurídica, sendo-lhe permitido utilizar outro “*nomen iuris*”, cabendo ao interprete adequá-la segundo o regime jurídico adotado.

Posto isso, passa-se agora ao exame das imunidades genéricas da nossa atual Constituição, de modo a aplicar as idéias expostas até aqui.

⁴⁴ A imunidade prevista neste artigo foi revogada pela Emenda Constitucional nº 20/98, porém, em razão de se considerar a imunidade imutável, uma vez que é instrumento protetor das garantias fundamentais, vários autores a consideram vigente. Cf nota nº 33 supra.

5.3. A imunidade na Constituição de 1988

A imunidade é uma limitação a competência tributária do Fisco. Porém, não se trata de uma restrição desmotivada. Ao se analisar o contexto histórico-político-social brasileiro, verifica-se que a imunidade resguarda direitos fundamentais, tais como, liberdade religiosa, de expressão, de associação política e sindical, e às vezes vem como que para fazer valer alguns princípios, dentre eles, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva, conforme se demonstrará da análise de cada uma das imunidades recíprocas presentes na Constituição Federal de 1988.

5.3.1. Imunidade Recíproca

Como visto no Capítulo I da presente monografia a imunidade recíproca foi inserida pela primeira vez no texto Constitucional Brasileiro na Constituição de 1891 por influência do julgamento pela Suprema Corte Americana do caso “McCulloch vs Maryland”. A partir de então a imunidade recíproca nunca mais nos abandonou, sendo albergada em todas as Constituições posteriores.

Esta imunidade vem preceituada no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da seguinte maneira:

“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;

(...)

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

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

O fundamento da imunidade recíproca encontra respaldo no princípio do federalismo e da autonomia municipal⁴⁵, este decorrente daquele, sendo classificada como imunidade subjetiva, visto que estabelecida em função das pessoas políticas. Isso ocorre justamente para evitar uma guerrilha tributária entre União, Estados e Municípios. Ruy Barbosa Nogueira conclui:

Se os milhares de Municípios, o Distrito Federal e os Estados, com base nessas fraudes à Constituição da Federação, também passarem a se achar com esse falso direito; em vez da velha e tão combatida “guerra tributária”

⁴⁵ “Ementa: - 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.” (RE 192888, 2ª Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ – 11/10/96). No mesmo sentido: RE 192895, 192905, 195083, 195102, 195108, 19112, 195114, 195099 e 290842.

entre os Estados, que tanto prejudicou a Nação e os contribuintes, a própria União, com esse seu gesto juridicamente destorcido está, ao mesmo tempo, inculcando contra si própria (ou na mesma moeda) a “guerrilha tributária” de todos os demais entes da Federação contra ela, União, pois também poderão instituir ‘falsos impostos’.⁴⁶

Amílcar de Araújo Falcão ensina que a imunidade recíproca resguarda o regime federativo, pois evita que os entes federados interfiram na área de competência e autonomia umas das outras, por via da tributação⁴⁷.

Entende-se por patrimônio a universalidade de bens, sejam móveis ou imóveis, bem como direitos e obrigações pertencentes à pessoa jurídica de direito público. Portanto, qualquer bem que integre o patrimônio dessas pessoas são constitucionalmente imunes à incidência de impostos.

Por renda, entende-se o rendimento auferido, seja sobre um bem ou direito.

Por serviço, entende-se os serviços públicos, que segundo Celso Antônio Bandeira de Mello os define como “toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível **diretamente** pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público.”⁴⁸

Do conceito de serviço público, pode-se deduzir que aos serviços públicos indiretos não está estendida a imunidade recíproca. Ainda, quanto aos

⁴⁶ *Imunidades – Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina mais completa na Constituição de 1988*. 2ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1992, p. 10.

⁴⁷ *Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social*, RDA 66/369.

⁴⁸ *Op. Cit.*, p. 575.

serviços públicos diretos, como se decalca do § 3º desse mesmo artigo, quando relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou que sejam efetuados mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, não estão beneficiados pela imunidade.

Yonne Dolácio de Oliveira, complementa:

E se os serviços públicos forem prestados diretamente pela União, Estado/Distrito Federal ou Municípios, mediante contraprestação ou pagamento pelo usuário? Pode ser entendido que os impostos incidentes sobre esses serviços não estão beneficiados pela imunidade recíproca, pois está afastada no início do § 3º do art. 150, desde que haja qualquer remuneração. Todavia, ainda que não prevaleça a imunidade penso que ocorre não-incidência de impostos em duas hipóteses: a) confusão dos sujeitos ativo e passivo na mesma pessoa política interna; b) limitação material da competência legislativa da pessoa política decorrente do tipo legal do imposto, como definido na Carta Magna e explicitado no CTN ou outra Lei Complementar.⁴⁹

Cabe aqui, dizer que as autarquias e fundações públicas, ao teor do § 2º do artigo supra mencionado, também são atingidas pela imunidade. Ressalva-se porém, que se faz mister que o patrimônio, a renda e os serviços dessas instituições estejam vinculados às suas finalidades essenciais⁵⁰.

⁴⁹ *Imunidades Tributárias na Constituição de 1988*, p. 22.

⁵⁰ “Ementa: - Constitucional. Tributário. Imunidade Tributária Recíproca. Autarquia Estadual. IPTU. C.f., Art. 150, VI, “a”, § 2º. I. - A imunidade tributária recíproca dos entes políticos - art. 150, VI, a - é extensiva às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. C.F., art. 150, § 2º. II. - No caso, o imposto - IPTU - incide sobre prédio ocupado pela autarquia. Está, pois, coberto pela imunidade tributária. III. - R.E. não conhecido.” (RE 203839, 2ª Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 02/05/97) – No mesmo sentido: RE 220221 – Relator Ministro Moreira Alves

5.3.1.1. Imunidade recíproca e os tributos

Outra questão que suscita dúvidas em relação a tal imunidade é se a mesma também recairia sobre taxas e contribuição de melhoria. Essa dúvida decorre do texto do art. 150, inciso VI, pois que se refere apenas à espécie “impostos”.

Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto ensinam que “a exigência de impostos postula a superioridade de quem os exige, supõe o exercício de um poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos do detentor desse poder”⁵¹.

Baseada nessa premissa, a insigne professora Regina Helena Costa conclui que:

não há, à evidência, impedimento à exigência de taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais.” E explica: “No caso de tributos vinculados, sua exigência não configura o exercício de supremacia de um ente político sobre outro justamente porque, nessa hipótese, os tributos correspondem a uma prestação consubstanciada na realização de uma atuação estatal, expressamente referida ao sujeito, remunerando-a, ou, então à outorga de uma especial vantagem ou especial despesa provocada pelo sujeito passivo.”⁵²

Porém, pensa-se de maneira diversa da tese acima defendida. A interpretação literal do artigo que concebe a imunidade recíproca realmente só

⁵¹ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. p.11.

⁵² *Op. Cit*, p. 140.

faz menção aos impostos. No entanto, admitimos a existência dessa imunidade mesmo sem expressa menção pela Constituição.

Trata-se de imunidade ontológica. Os princípios federativo e da autonomia dos municípios por si só já são suficientes para, de maneira implícita, vedar a tributação dos entes políticos entre si. Não há motivo, portanto, em excluir da imunidade recíproca implícita a instituição das taxas e contribuições de melhoria. Inclusive, como já exposto, a interpretação das imunidades deve levar em conta o sistema em que foi instituído e a finalidade de sua instituição, razão pela qual entende-se que se deve estender a imunidade recíproca aos tributos vinculados.

A despeito do entendimento acima exposto, o STF, ainda sob vigência da Constituição de 1946, manifestou entendimento de que a imunidade recíproca não se estende às taxas⁵³.

5.3.2 Imunidade religiosa

Essa imunidade, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea b, e § 4º, contempla os templos de qualquer culto:

⁵³ “Imunidade Recíproca - 1. A Imunidade recíproca do art. 31, V, "a", da Constituição Federal de 1946 abrangia as autarquias e os bens patrimoniais destas (sumula 303 e 304). 2. Essa imunidade abrange os impostos, mas não se estende as taxas (sumula n 324).” (RE 68873, 1ª Turma, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, DJ 24/04/70).
“Súmula 324 - A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas.” (decisão 16/12/1963)

“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:

b) templos de qualquer culto.

(...)

§ 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.”

Vem como forma a assegurar a liberdade religiosa, direito fundamental previsto no artigo 5º , inciso VI da Constituição Federal/88.

Para dimensionar a abrangência dessa norma imunizante se faz necessário, primeiramente, traçar esclarecimentos sobre sua natureza: se imunidade subjetiva ou imunidade objetiva.

Regina Helena Costa afirma se tratar a imunidade aos templos de imunidade subjetiva. Não o faz sem razão. Sua conclusão parte da dicção do § 4º do artigo 150 da CF/88, segundo o qual a imunidade religiosa compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as atividades essenciais das entidades mencionadas na alínea “b” que se alude tal norma imunizante. E assim se defende:

Ora, os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 (§ 4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços.”⁵⁴

Veja-se que no referido parágrafo a Constituição aparenta pressupor a existência de uma entidade. Alguns autores, dessa forma, acabam por definir a entidade como uma instituição religiosa⁵⁵, razão pela qual caracterizam a imunidade religiosa como subjetiva.

Porém, a Constituição não menciona a entidade beneficiada pela regra imunizante. Poder-se-ia supor que um Clube ou Associação colocasse a disposição de seus sócios um templo para prática de cultos religiosos. Nesse caso não seria a Igreja a pessoa titular da regra imunizante. Assim, em razão da omissão da Constituição quanto à entidade beneficiada pela imunidade, fazendo apenas menção aos templos de qualquer culto, adotamos a mesma posição de Denise Lucena Rodrigues de que a imunidade religiosa tem natureza objetiva⁵⁶.

Posto isso passa-se a análise da extensão do conceito de templos de qualquer culto, bem como da abrangência do termo “culto” a que se refere a imunidade religiosa.

Segundo Aliomar Baleeiro, templo de qualquer culto é “o edifício e suas instalações ou pertencas adequadas aquele fim”⁵⁷ e assevera que nada obsta

⁵⁴ Op. Cit, pp. 157/158.

⁵⁵ Roque Carrazza, Op. Cit., p. 505 e Ricardo Lobo Torres, Op. Cit. p. 212.

⁵⁶ Op. Cit., pp. 53/54.

⁵⁷ Op. Cit., p. 311.

que se equipare ao culto também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, desde que seja para o culto⁵⁸.

Portanto, qualquer lugar em que os cultos possam ser praticados, são atingidos pela imunidade⁵⁹. Porém, muitos autores salientam que não são todos os cultos religiosos que são abrangidos pela imunidade.

Denise Lucena Rodrigues entende que essa imunidade não se estende aos cultos satânicos; e nem aos cultos cuja intenção desvia-se da religião e toma um cunho essencialmente econômico:

Contudo, faz-se ressalva em relação aos cultos satânicos e os que visam ao enriquecimento ilícito. Não poderia ser de outro modo, vez que diante de uma interpretação sistemática da Constituição, observar-se-á, logo no preâmbulo, a invocação a Deus.(...)

Da mesma forma em relação às instituições que, camufladas sob o intento de uma pseudo-religiosidade, vêm explorando os mais humildes, extorquindo dinheiro em troca de uma suposta paz espiritual.⁶⁰

Paulo de Barros Carvalho adota posição diversa e estende a imunidade religiosa a todos os tipos de templo.

Importante salientar que o templo deve ser destinado ao culto e só é imune o local do culto ou locais que se destinam a finalidade do culto, abrangidos os cômodos indispensáveis à realização do culto, tais como a sacristia

⁵⁸ Op. Cit., p. 89.

⁵⁹ A Imunidade Estatuida no art. 31,5, letra b da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado a entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo. (RE 21826, 2ª Turma, Relator Ministro Ribeiro Costa, DJ – 02/07/53).

⁶⁰ Op. Cit., p. 54.

e o banheiro⁶¹. Dessa forma, a casa do padre, seminários, conventos, dentre outros não são atingidos pela imunidade. Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coelho acentua:

E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres.⁶²

5.3.3. Imunidades do artigo 150, inciso VI, alínea “c” – pontos comuns

O artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal/88 assim prescreve:

“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:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de

⁶¹ Imunidade. IPTU. Templo religioso. Tributação destacada de determinadas dependências. Descabimento. Direito Tributário. Imunidade do Templo Religioso. Art. 150, VI, “b”, da CF. Sem razão o Município do Rio de Janeiro ao fazer incidir o IPTU sobre partes destacadas do Templo, como cozinha e banheiro. Portanto, é de ser restabelecido o pretérito reconhecimento do próprio Município, de que o imóvel, como um todo, funciona como templo e está imune ao imposto predial...”(12ª CC. Do TJRJ- Ac. 10689/97 – Relator Des. Reginald’ de Carvalho – DJ 03/09/98).

⁶² *Comentários à Constituição de 1988*, p. 425.

assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

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

Veja-se que nessa alínea estão previstas as imunidades política, sindical, educacional e assistencial. Todas são de natureza subjetiva, pois levam em consideração os aspectos pessoais do beneficiado.

A Constituição já estabelece alguns requisitos a serem preenchidos pelas entidades para que se beneficiem da regra imunizante: a) que não tenham fins lucrativos; e b) que o patrimônio, a renda, e os serviços das entidades estejam relacionados com suas finalidades essenciais.

Além dos requisitos constitucionais, essas entidades devem atender a requisitos legais, previstos no artigo 14 do CTN:

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

5.3.3.1. Imunidade política

A imunidade política vem expressa no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, e está fundamentada na liberdade política que devem ter os partidos e suas fundações a fim de que possam representar a manifestação da democracia (artigo 17 da CF/88).

Única ressalva que se faz quanto à imunidade dos partidos políticos é que suas atividades devem ser voltadas às suas finalidades essenciais, conforme art. 150, § 4º. Caso não haja essa vinculação, não se aplica a regra imunitória. Nesse sentido, esclarece Yonne Dolácio de Oliveira:

Não se deve esquecer que patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, suas fundações e entidades sindicais são os relacionados, direta ou indiretamente, com as finalidades essenciais dessas entidades, que deverão ser pesquisadas nas leis que ditam seu regime jurídico e estatuto social. Provada sua desvinculação das finalidades essenciais respectivas no caso concreto, cessa a imunidade.⁶³

⁶³ Op. cit., p. 28

5.3.3.2. Imunidade Sindical

A imunidade dos sindicatos está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea c, de forma a assegurar a livre associação profissional ou sindical descrita no art. 8º da CF/88.

Mais uma vez, a imunidade só é aplicada quando do desempenho das atividades essenciais dos sindicatos, as quais se encontram no artigo 8º da CF/88, quais sejam, defender os direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, até questões judiciais e administrativas; participar de negociações coletivas de trabalho e celebrar convenções e acordos coletivos; eleger ou designar representantes da respectiva categoria; impor contribuições a todos aqueles que participam de categorias econômicas ou profissionais.

Debate-se o porquê da não-extensão da imunidade aos sindicatos patronais. A Constituição refere-se apenas aos sindicatos dos trabalhadores. A intenção do constituinte é assegurar a livre associação, razão pela qual não se vê motivo de referida exclusão dos sindicatos patronais a incidência da regra imunizante. Hugo de Brito Machado assim se manifesta:

São também imunes as entidades sindicais. A letra do dispositivo constitucional refere-se apenas às entidades sindicais dos trabalhadores, o que revela seu caráter demagógico. Estariam os sindicatos patronais sujeitos à tributação? Poderia o Estado esmagá-los com impostos? A liberdade de associação seria assegurada apenas aos trabalhadores? Qual a abrangência da palavra trabalhadores, no texto em questão? Parece-nos que a imunidade deve abranger as entidades sindicais em geral, mas o dispositivo constitucional está aí, a desafiar a argúcia dos hermeneutas que não pretendem ficar com sua literalidade.⁶⁴

⁶⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 196.

5.3.3.3. Imunidade educacional

Essa imunidade está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c” e vem para resguardar o direito fundamental da educação inscrito no artigo 205 da Constituição Federal. Porém algumas restrições foram colocadas a frente para a real extensão dessa imunidade.

Primeiramente, doutrinariamente, Leopoldo Braga elaborou uma tese abordando o conceito de instituição. Para ele, a instituição deveria agregar as qualidades de estabilidade, permanência e vida própria. Porém essa tese parece já ter sido superada, inclusive pelo STF⁶⁵.

Sacha Calmon comenta a opinião do Professor Leopoldo Braga:

Chega-se a uma conclusão inversa à de Leopoldo Braga: a palavra é inequívoca, dentro e fora do Direito. No entanto, perseverando, o autor encontra, por contraste com outros termos utilizados pelo constituinte brasileiro, um significado unívoco para a palavra instituição. Diz, por exemplo, que o constituinte usa, aqui e acolá, termos como “entidades”, “sociedades”, “pessoas”, “organização”, “estabelecimento”, “fundações” e “associações” etc., e se usou a palavra “instituição” em tema imunitório, é porque dita palavra não significa nada de parecido com tais termos. Deve ter, portanto, e a suposição é dele, um sentimento específico...⁶⁶

Outra questão que urge quanto à imunidade educacional diz respeito ao requisito inscrito no CTN, artigo 14, onde as instituições de educação devem

⁶⁵ “O conceito de instituição, referido pela Constituição Federal, não tem um sentido subjetivo, pois Carta Magna tratou de evitar as interpretações pessoais, substituindo-as pelo critério legal, estereotipado através do artigo 4 e seus incisos da Lei nº 5.172/66, vale dizer, do CTN” (RTJ 57/277).

⁶⁶ Op. Cit., p. 357.

ser sem fins lucrativos. Na verdade não se trata de uma controvérsia, mas sim um requisito que gerou muita polêmica entre os doutrinadores.

Isso porque sabido que o desenvolvimento da cultura e da educação é dever do Estado. Sabido também que o mesmo não consegue prover toda a população com ensino, razão pela qual o particular também adentra no campo educacional.

O particular, por sua vez, se não obtiver lucro não terá interesse algum em promovê-la! Isso causa indignação entre os autores. Denise Lucena Rodrigues lamenta:

Aliás, infelizmente o constituinte optou por tal restrição, pois deveria, sim, ter ampliado incondicionalmente a imunidade a todas as instituições de educação, pois, sem dúvida, cabe atualmente à atividade privada a manutenção do ensino brasileiro, em virtude do caos reinante na escola pública.⁶⁷

Porém, ressalte-se que a limitação do artigo 14 não prevê que não possa haver contraprestação pelo serviço, como pretende, por vezes, o fisco limitar. Até porque não foi previsto como requisito a gratuidade do serviço.

Nesse sentido a doutrina acabou por encontrar uma solução para garantir o melhor resultado da imunidade educacional. Para Roque Carrazza, a ausência de fins lucrativos exige “tanto a não distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas como o investimento na própria entidade dos resultados econômicos positivos obtidos”⁶⁸. Para Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto a

⁶⁷ Op. Cit., p. 62.

⁶⁸ Op. Cit., p. 508

instituição sem fins lucrativos é aquela “que não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram”.⁶⁹

Logo não é a ausência de lucro que caracteriza uma entidade como sem fins lucrativos. Veda-se a distribuição do lucro aos seus dirigentes. Dessa forma, a cobrança pelos serviços prestados por uma entidade e a remuneração de seus dirigentes e administradores, bem como de seus empregados, não afastam, por si sós, a exigida ausência de finalidade lucrativa.

5.3.3.4. Imunidade Assistencial

Essa imunidade vem inscrita no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88. Destina-se a assegurar o direito a saúde, à previdência e à assistência social, conforme previsto no artigo 194 da CF/88.

Sobre essa imunidade há controvérsias no que diz respeito às entidades fechadas de assistência social. O fisco insiste em defender que as entidades fechadas, ao limitar os beneficiários como ocorre no sistema fechado de previdência, está-se descaracterizando a previdência, bem como a onerosidade do serviço prestado.

O Supremo Tribunal Federal também vem entendendo que às entidades fechadas não devem ser estendidos os efeitos da imunidade tributária, em razão do caráter contratual da relação jurídica entre a entidade e os seus

⁶⁹ Op. Cit., p. 23

participantes, o que descaracteriza a sua natureza como entidade de assistência social⁷⁰. Porém, discorda-se dessa opinião.

Ocorre que os requisitos da imunidade estão estipulados no artigo 14 do Código Tributário Nacional e neste artigo não há nenhuma referência à vinculação da prestação de serviços a um número limitado de beneficiados e também não consta nenhuma restrição em relação à cobrança de determinados serviços.

Por outro lado, não há como aferir capacidade contributiva das instituições fechadas de previdência, visto que os recursos que obtêm são gastos exclusivamente para seus beneficiários. Roque Carrazza inclui as instituições fechadas ao benefício da imunidade com naturalidade:

Também são havidas por instituições assistenciais as instituições fechadas e de previdência privada, também chamadas “fundos de pensão”, que, por sua natureza orgânica e finalidades, estão abrangidas pelo benefício constitucional, já que: a) não têm *animus distribuendi* (embora, por vezes, tenham *animus lucrandi*); b) preenchem o requisito da universalidade (generalidade), ainda que restrita a uma categoria de pessoas (v.g., os funcionários de uma grande empresa); e c) miram o interesse público. Desde

⁷⁰ “EMENTA: - Recurso Extraordinário. Entidade Fechada de Previdência Social. Imunidade Tributária. - O Plenário desta Corte, ao concluir o julgamento do RE 202.700, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu que, em face da atual Constituição, não se pode confundir instituição assistencial com entidade fechada de previdência privada, de gênese contratual e que só confere benefícios aos seus filiados desde que eles recolham as contribuições pactuadas, pois entidade assim constituída não possui o caráter de universalidade que tem a assistência social oficial, daí se extraindo que os serviços por ela realizados não podem ser entendidos como sendo de assistência social em sentido estrito, em cooperação com o Poder Público; e, em assim sendo, a entidade fechada de previdência privada com tais características não goza da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "c", da Carta Magna. - Esse precedente se aplica ao caso presente, em que o recorrido é entidade fechada de previdência privada com receita oriunda também das contribuições mensais de seus associados que só terão direito aos seus benefícios se as recolherem. - O acórdão recorrido, portanto, divergiu da orientação firmada por esta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 336312, 1ª Turma, Relator Ministro Moreira Alves, DJ – 19/04/2002) – Nesse sentido: RE 205109, 289176, 230342, 231952, 231972, 232255, 245176 e 223689.

que atendam aos requisitos estabelecidos na lei complementar ou do ato normativo que lhe faça as vezes (art. 14 do CTN), têm jus à imunidade.⁷¹

4.4. Imunidade Objetiva

A imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão está inscrito no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da CF/88. Vem, justamente para assegurar o direito fundamental da expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, conforme previsto no artigo 5º, inciso IX da CF/88.

Representa ainda, dita imunidade, uma forma de incentivo à educação e à cultura, objetivando, assim, a redução de custos a fim de proporcionar o desenvolvimento destes.

Veja-se que, como dito anteriormente, a interpretação da regra imunitória deve ser ampla e extensiva, dando-se ênfase à interpretação teleológico-sistemática. Assim, tudo que se enquadre nos itens jornais, livros, periódicos e papel destinado à sua impressão deve ser abrangido pela imunidade.

Ocorre que a tecnologia traz inovações e o texto constitucional deve ser interpretado de acordo com a nova realidade. Caso contrário, sua modificação se faria necessária a cada 5 anos. Hoje em dia, as expressões literárias não vêm expressas somente por meio dos livros. Disquetes e *CD-Roms* tratam de fazer as vezes dos livros. Razão pela qual se entende que as obras literárias expressas por

⁷¹ Op. Cit., p. 418.

esses instrumentos, bem como o próprio disquete e o *CD-Rom* estão atingidos pela imunidade.

Nesse mesmo sentido Roque Carrazza argumenta:

A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem. Tal é o caso – desde que didáticos ou científicos – dos discos, dos disquetes de computador, dos *CD-Roms*, dos *slides*, dos videocassetes, dos etc.

(...)

Julgamos oportuno lembrar que, com a devastação das florestas e com os progressos da Informática, muito em breve não haverá mais livros do tipo convencional, isto é, feitos de papel. Por razões ecológicas (o papel é extraído das árvores) e por uma questão de espaço (os *CD-Roms*, além de terem dimensões reduzidas, possuem memórias imensas, conseguindo, assim, albergar, cada um, o texto de vários livros), muito em breve as bibliotecas serão totalmente informatizadas. O livro, tal qual estamos ainda habituados a manusear, será peça de museu. Quem viver, verá.⁷²

Outra questão cinge-se a extensão da imunidade às obras pornográficas. Ives Gandra Martins, defende que as obras pornográficas não deveriam gozar da imunidade:

Por fim, resta a observação de que, a meu ver, as revistas pornográficas não deveriam gozar de imunidade por deletérias a valores familiares que a Constituição preserva no artigo 227, inclusive exigindo a proteção do Estado. Tendo, pois, tais publicações nitidamente objetivos corrosivos da família, não se justifica que sejam imunes, quando o trabalho digno e honrado é tributado.⁷³

Porém, entende-se que a Constituição não fez menção ao conteúdo da obra. A imunidade é estritamente objetiva, não cabendo inscrever aspectos

⁷² Op. Cit., p. 419.

⁷³ *Comentários à Constituição de 1988*, pp. 188-189.

subjetivos para delimitar o âmbito de validade da imunidade. Nesse sentido também se manifesta conspícuo jurista Pinto Ferreira:

A pornografia consiste em fotografias, figuras, filmes, *filmlets*, espetáculos, obras literárias ou artísticas que tratam de assuntos ou refletem imagens obscenas, motivando ou explorando o lado sexual das pessoas.

A cultura deve desenvolver-se em sua plenitude, com inteira liberdade, sem censura ou licença estatal (CF, artigo 5º, inciso IX), não podendo conviver com mecanismos inibitórios, imaginados pelos senhores do poder e da falsa moralidade.⁷⁴

⁷⁴ *Comentários à Constituição Brasileira*, 5º vol. , p. 351.

6. CONCLUSÃO

1. A imunidade tributária embora fundada no Direito Americano, é instituto tipicamente brasileiro, pois que foram inseridas na Constituição Federal Brasileira, que se caracteriza pela sua rigidez.
2. O fundamento sob o qual o Estado criava o manto da tributação, bem como o das exonerações passaram por profundas transformações. Em razão do gradativo desenvolvimento social e da organização política estatal, no atual estágio a imunidade vem modelada pelo princípio da capacidade contributiva (decorrente do princípio da igualdade) e aparece como uma garantia protetiva dos direitos fundamentais dos cidadãos.
3. A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, porém esse conceito é muito amplo e alberga outros institutos jurídicos. Os princípios constitucionais tributários e a própria repartição de competências também podem ser agrupadas sob o conceito de limitação constitucional ao poder de tributar. Dessa forma, julga-se um tanto quanto vago afirmar que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar.
4. A imunidade não pode ser vista como um princípio. Enquanto o princípio é norma nuclear de todo um sistema, a imunidade possui aplicação específica a determinadas ocasiões perfeitamente definidas na Constituição, com exceção das imunidades ontológicas que são conseqüências da própria aplicação de certos princípios. Porém, veja-se que nesse caso o efeito imunizante é apenas um dentre vários que podem ser extraídos da aplicação de seus princípios originadores.
5. A imunidade não pode ser vista como uma exclusão ou supressão da competência tributária. Tal aceção contraria o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa. A exclusão e a supressão pressupõe a existência da

competência para depois retirá-la. A imunidade, ao contrário, atua no mesmo momento que as regras definidoras da competência, ajudando a modelá-la.

6. As imunidades são regras de estrutura, aplicadas às regras do mesmo patamar jurídico. As regras de incidência estão no patamar infraconstitucional. Dessa forma, a imunidade não pode ser vista como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.
7. As imunidades atuam em conjunto com as normas definidoras da competência tributária. Assim, possuem natureza de exceção à competência tributária, sendo que o termo “incompetência” sugerido por Paulo de Barros, ou o termo “não-competência” proposto por Mizabel, também podem ser aplicados aos casos em que determinado ente político não possui competência para instituir certo tributo de competência de outro ente político.
8. A imunidade adquire maior relevância tendo em vista que é prevista em uma Constituição rígida. Isso ocorre justamente para que se assegure o respeito pelos governantes de algumas garantias e liberdades julgadas fundamentais pelo constituinte.
9. A norma imunizante deve ser interpretada de maneira mais ampla possível. Considerando as classificações interpretativas deve a imunidade ser interpretada segundo o método sistemático-teleológico, considerando todo o sistema que a envolve de modo a observar a intenção do legislador ao elaborá-la.
10. A amplitude e extensão das imunidades tributárias deve levar em consideração a bipolaridade inerente às relações jurídicas de Direito Público: num polo da relação jurídica o valor a ser protegido é a liberdade do particular; noutro pólo deve ser assegurada a autoridade do Poder Público.
11. Quanto ao modo de sua incidência ou forma de previsão as imunidades tributárias podem ser classificadas em imunidades objetivas e subjetivas.

Objetivas porque são concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações, recaindo sobre coisas. Subjetivas porque são outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas, levando em consideração a natureza jurídica da pessoa segundo o papel, axiologicamente considerado, que desempenha perante a sociedade.

12. Quanto ao grau de intensidade e amplitude, as normas imunitórias podem ser classificadas em imunidades genéricas e específicas. As imunidades genéricas estão contempladas no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988. São assim classificadas porque abrangem todos os impostos relativos a determinadas pessoas ou coisas, em razão da intensa carga axiológica que se pretende proteger da tributação. As imunidades específicas se circunscrevem geralmente a um único tributo e se dirigem a situações específicas.
13. A imunidade recíproca refere-se às entidades políticas e está fundamentada no princípio do federalismo e da autonomia municipal. São estendidas às autarquias e fundações públicas desde que o patrimônio, a renda e os serviços dessas instituições estejam vinculados às suas finalidades essenciais.
14. A imunidade recíproca é uma imunidade ontológica. Os princípios federativo e da autonomia dos municípios por si só já são suficientes para, de maneira implícita, vedar a tributação dos entes políticos entre si. Não há motivo, portanto, em excluir da imunidade recíproca implícita a instituição das taxas e contribuições de melhoria.
15. A imunidade religiosa tem natureza objetiva. A fim de definir a abrangência desta imunidade entende-se como “templo de qualquer culto” o edifício e suas instalações ou pertencas adequadas aquele fim e nada obsta que se equipare ao culto também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, desde que seja para o culto. Apenas as dependências indispensáveis a

realização do culto são abrangidas pela imunidade. Dessa forma, entende-se que o banheiro e a sacristia são abrangidos pela imunidade, enquanto à casa do padre não está estendida a regra imunizante.

16. A imunidade dos partidos políticos só pode ser exercida se suas atividades estiverem voltadas às suas finalidades essenciais, sem prejuízo dos requisitos inscritos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.
17. Embora sem justificativa plausível, a imunidade sindical não é aplicada aos sindicatos patronais. Em razão do dispositivo constitucional é aplicada somente aos sindicatos dos trabalhadores.
18. Quanto a imunidade educacional, não é a ausência de lucro que caracteriza uma entidade como sem fins lucrativos. Veda-se a distribuição do lucro aos seus dirigentes. Dessa forma, a cobrança pelos serviços prestados por uma entidade e a remuneração de seus dirigentes e administradores, bem como de seus empregados, não afastam, por si sós, a exigida ausência de finalidade lucrativa.
19. As entidades fechadas de assistência social, contrariando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, também deveriam gozar da imunidade inscrita no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, visto que não há nenhuma referência à vinculação da prestação de serviços a um número limitado de beneficiados como requisito, e, até mesmo, porque as entidades fechadas não possuem capacidade contributiva.
20. A imunidade objetiva inscrita no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal estende-se aos CD-Roms, disquetes e outros compartimentos eletrônicos que abriguem os mesmos conteúdos dos livros, periódicos e jornais. As obras pornográficas também são beneficiadas pela regra imunizante, visto que a Constituição não faz nenhuma menção ao conteúdo dos livros, periódicos e jornais.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Imunidades e isenções tributárias*. *RDtributário*. 1/70. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires e ATALIBA, Geraldo. *Impostos sobre serviços. Tributação de anúncios e destaques em listas ou guias telefônicos. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional*. *RDtributário* 39/106. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987.

BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. O São Paulo: Dialética, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1972.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. – São Paulo: Sugestões Literárias, 1975.

_____. *Direito tributário moderno*. – São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*, 5ª ed., Coimbra: Livraria Alameda, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª ed., revista, ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 28/2000. – São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 1997.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise crítica da jurisprudência do STF*. – São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2001.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentário à Constituição de 1988: sistema tributário*. 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 2ª ed. – São Paulo: Forense, 1991.
- DERZI, Mizabel Abreu Machado. *A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº 3, de 1993*. *RD Tributário*. 62/78. – São Paulo: Malheiros Editores.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social*. *RDA 66/369*. – Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1961.
- _____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1986.
- FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. 1ª ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1992, v. 5.
- GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade tributária*. In: Silva Martins (coord.). *Imunidades tributárias*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, 2ª ed., Trad. de José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1989.
- LEITE, Eduardo de Oliveira. *A monografia jurídica*. 5ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001 – (Série Métodos em Direito – v. 1).
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 1994.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. – São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. *Imunidades – Contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988*. 2ª ed., São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *Imunidades Tributárias na Constituição de 1988*. Série Outros Tributos – São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1992.

PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

RODRIGUES, Denise Lucena. *A imunidade como limitação à competência impositiva*. – São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1995.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Sergio Antonio Fabris Editor, 1992.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed. – Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991.