

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E AS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

GUILHERME MARTINS SCHIAPPE PEREIRA

**RIO DE JANEIRO
2017 / 1º Semestre**

GUILHERME MARTINS SCHIAPPE PEREIRA

**A LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E AS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS NA JUSRISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

RIO DE JANEIRO

2017/ 1º Semestre

Pereira, Guilherme Martins Schiappe

P4361 A limitação ao poder de tributar e as imunidades genéricas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal / Guilherme Martins Schiappe Pereira. -- Rio de Janeiro, 2017.
81 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. Direito tributário. 2. Limitação constitucional ao poder de tributar. 3. Imunidade tributária. 4. Supremo Tribunal Federal. I. Maneira, Eduardo, orient.

CDD 341.39

GUILHERME MARTINS SCHIAPPE PEREIRA

**A LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E AS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS NA JUSRISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2017/ 1º Semestre

RESUMO

Este trabalho monográfico tem por objeto o estudo acerca da aplicação da imunidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Num primeiro momento, serão analisadas as imunidades tributárias, bem como os institutos jurídicos relacionados, em abstrato, considerando suas relações no escopo abrangente das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Posteriormente, serão analisadas as imunidades tributárias ditas genéricas. Por fim, será apresentada uma série de questões suscitadas recentemente perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal acerca das imunidades tributárias e análises destas decisões.

Palavras-chave: Direito Tributário. Limitação constitucional ao poder de tributar. Imunidade tributária. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This paper targets the study of the application of the tax immunity on the Brazilian legal system. Firstly, this paper will focus on explaining and exemplifying the immunity of taxation in abstract, and then analyze its different forms. And lastly, this paper will move its focus towards recent decisions of the Supreme Court, trying to infer if the Court is going for a more or less restrict views of the subject in relation to the situations the tax immunity might be applicable.

Key words: Tax law. Constitutional limitation to the power to tax. Tax Immunity. Supreme Court of the Brazilian Federation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. A LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	10
2.1. Limitações constitucionais ao poder de tributar: princípios constitucionais tributários, imunidades tributárias e competência tributária.....	10
2.2. A competência tributária e as imunidades	12
2.3. Os fundamentos das imunidades tributárias e os direitos fundamentais.....	16
2.4. Conceito e natureza jurídica.....	24
2.5. A imunidade, a isenção e a não-incidência.....	28
2.6. Objeto.....	34
2.7. A classificação das imunidades tributárias.....	36
3. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS	38
3.1. Histórico.....	38
3.2. A imunidade recíproca.....	43
3.3. A imunidade dos templos.....	56
3.4. As imunidades do art. 150, VI, “c”.....	58
3.4.1. Partidos políticos e suas fundações.....	56
3.4.2. Entidades sindicais de trabalhadores.....	58
3.4.3. Instituições de educação e assistência social.....	60
3.5. A imunidade dos livros, jornais e periódicos.....	62
3.6. A imunidade do art. 150, VI, “e”	64
4. QUESTÕES CONTROVERTIDAS E A JURISPRUDÊNCIA ATUAL	65
4.1. <i>E-books</i> e <i>E-readers</i>	65
4.2. Lojas maçônicas.....	66
4.3. Cemitérios.....	67

4.4. Serviço de transmissão de anúncio.....	69
4.5. Serviços de composição gráfica e insumos na confecção de livros e o ISS.....	71
4.7 Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos	73
5. CONCLUSÃO	75
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.	76

1 - INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo evidenciar a importância da imunidade tributária nas recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, sobretudo no tocante aos recentes julgados pertinentes aos e-books e e-readers, lojas maçônicas, cemitérios religiosos, composição gráfica e insumos de livros, jornais e periódicos, os precedentes de imunidades no escopo da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos dentre outros julgados pertinentes.

A justificativa para a escolha do tema advém do interesse pelo estudo dessa limitação ao poder de tributar, qual seja a da imunidade tributária no Supremo Tribunal Federal, que está em voga em importantes julgados recentes.

Ressalta-se, ainda, que o Supremo vem a tratando de maneira ampliativa a cada julgado, o que fez com que muitos tivessem uma atenção maior ainda às imunidades, visto que influencia diretamente na tributação.

Pretende-se traçar alguns de seus aspectos, como seu conceito, suas fontes, classificações, bem como seu desenvolvimento histórico, não apenas na jurisprudência brasileira, mas também na jurisprudência estrangeira que tanto a influenciou no Brasil.

A pretensão de tal imunidade, como já dito, é o resguardo dos direitos fundamentais. Aliomar Baleeiro já alertou que as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram. Por isso tais princípios são tão importantes, visto que funcionam como norte à distribuição de renda e de poder tributário, fazendo com que a imunidade lhe delimite a competência.

Além disso, muito será visto no presente trabalho acerca de seu alcance, tanto seu alcance objetivo como subjetivo. Isso porque há atualmente no judiciário diversos recursos extraordinários no Supremo, muitos com repercussão geral, acerca de seu alcance.

2 – A LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.2 – Limitações constitucionais ao poder de tributar: princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias

Concordamos com a lição do mestre Leandro Paulsen, quando afirma que “Costuma-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios constitucionais tributários, mas esse critério não é tecnicamente correto”¹. As limitações constitucionais ao poder de tributar na verdade se desdobram em princípios constitucionais tributários, a repartição de competência tributária e nas imunidades tributárias. Ressalta-se que estes são entes normativos distintos, pois embora os três dêem garantias aos contribuintes são distintos quanto à sua natureza jurídica e portanto também em seus efeitos e aplicabilidade.

Desta forma, ao mesmo tempo em que a Constituição estabelece o poder do Estado de criar e cobrar tributos, ela também determina as situações e condições para que tal imposição estatal seja constitucional, seja observadora de pré-requisitos fundamentais.

Nestes termos, os princípios constitucionais determinam como devem ser feitas as leis tributárias, são o norte do legislador quando este pretende instituir ou majorar tributo, condicionando-o, sob o zelo dos magistrados, sendo mandamentos fundamentais do sistema tributário e as fundações do ordenamento jurídico no campo tributário.

Portanto, quando o legislador constituinte determina em seu artigo 150, caput e inciso IV que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”, isto significa que, apesar do poder de instituir e majorar tributos, o Estado não poderá fazê-lo de forma que configure confisco, como uma alíquota de 90% sobre a base de cálculo por exemplo.

¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. P. 52.

E justamente neste polo em que atuam os princípios constitucionais tributários. Eles determinam como deve ser a legislação tributária.

Cumpra ressaltar, que os princípios constitucionais tributários, à saber: O princípio da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, limitam, portanto, o legislador quanto ao tempo em que o tributo poderá ser cobrado após a edição de lei que o institua ou o majore, a proporcionalidade em respeito à capacidade econômica dos sujeitos contribuintes como uma face do princípio da isonomia no direito tributário, a generalidade do tributo como a outra forma do princípio da isonomia na matéria, a impossibilidade de recolher montante por majoração tributária *ex post facto*, e assim sucessivamente.

Já a competência tributária, ou melhor, a sua repartição conforme delimitada na Carta de 1988, é outra forma totalmente diversa estabelecida pelo legislador constituinte com fins de limitar o poder de tributar, tanto em relação aos princípios, quanto no tocante às imunidades tributárias, sejam elas genéricas ou específicas.

Neste caso, quando em seu artigo 145 a Constituição de 1988 estabelece que:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Ela está criando uma situação de competência concorrente, pois cabe a todo e cada um ente do pacto federativo criar impostos, taxas e contribuições de melhoria.

É justamente por haver uma repartição da competência tributária concorrente que se pode falar em competência tributária como limitação constitucional ao poder de tributar. Pois quando o constituinte também determinou quais impostos caberiam a cada ente, o fez proibindo que os outros também assim fizessem, simultaneamente.

Portanto, pela repartição da competência tributária, não corre o risco o contribuinte de ser surpreendido em ter de pagar imposto de renda para o seu Município, Estado e à União, pois a Constituição já determinou que somente a União poderia cobrar esse imposto.

Por fim, as imunidades tributárias são consideradas normas proibitivas do tributo e justamente por isso muito se utiliza a expressão "competência negativa" quando são tratadas², ou seja, trazem uma vedação ao legislador no exercício da sua competência tributária, por expressa determinação da constituição.

A imunidade, portanto, estabelece situação em que a aparente aplicabilidade do tributo é afastada em razão, preponderantemente, do sujeito ou do objeto que seria tributado. Desta forma, o papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos não é imune quando destinado à impressão petições de advogados, ou deste presente trabalho, por exemplo.

As imunidades subdividem-se, ainda, em genéricas ou específicas.

As genéricas proíbem a tributação, como o próprio nome sugere, de forma abrangente, como na já dita imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (bem como dos próprios produtos finais), ou na imunidade recíproca entre os entes do Pacto federativo.

As imunidades específicas isolam uma situação específica e a torna de alguma maneira intributável, como quando o legislador constituinte imunizou a pequena gleba rural do Imposto Territorial Rural ou a imunidade dos produtos industrializados destinados à exportação do Imposto sobre Produtos industrializados.

Desta forma, pode-se perceber que as limitações constitucionais ao poder de tributar delimitam como será a atuação do poder do Estado de instituir, majorar e recolher tributos, estabelecendo os parâmetros e limites para o seu exercício legítimo, considerando-se que esse poder não pode ser mais exercido arbitrariamente, como uma corvéia medieval ou não-isonômico, como os privilégios clericais e aristocráticos do Estado pré-moderno.

² CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 402-403.

As limitações constitucionais ao poder de tributar servem, portanto, como uma rede de proteções aos contribuintes no sentido de conter a "voracidade" do Estado em carrear recursos para os cofres públicos³.

Insta salientar que o douto mestre Flávio Novelli, primeiro responsável pela atualização da obra do professor Aliomar Baleeiro, argumenta o que distinguiria as "limitações" dos "limites". Neste passo, enquanto as primeiras seriam limites extrínsecos, alcançando as imunidades, os limites seriam intrínsecos, alcançando os princípios constitucionais tributários, acrescentamos que a competência determina a forma que o pacto federativo alcança o Sistema Tributário Nacional.

Quando à natureza jurídica das limitações constitucionais ao poder de tributar, seria de garantia constitucional, mesma natureza jurídica das imunidades⁴.

Entretanto, Ricardo Lobo Torres⁵ entende que só deve ser considerada imunidade, se, além de estar prevista na constituição, deverá ter conteúdo relacionado aos direitos fundamentais. Desta forma, só poderiam, em seu entendimento, ser consideradas imunidades se se tratarem de direitos fundamentais. E vai além, sustenta que as imunidades tributárias que tratem de direitos fundamentais, são elas próprias cláusulas pétreas e que, por isso, não podem ser modificadas por emendas constitucionais. Tal rigidez para que possa ser realizada modificação de tais dispositivos também ocorre devido à constitucionalização do direito tributário introduzida pela Carta de 1988. Como o poder constituinte originário deu à matéria do sistema tributário nacional um status constitucional, tornou-se complexa alterá-la.

Pelo mesmo motivo citado anteriormente, não poderia uma constituição estadual conceder imunidades não previstas na Constituição Federal diante da impossibilidade do poder constituinte derivado decorrente reformador limitar um poder emanado do constituinte originário, qual seja, o poder de tributar.

³ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 399.

⁴ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 400.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

Em apertada síntese, cabe rememorar a notável lição de Regina Helena Costa sobre a distinção entre os princípios constitucionais tributários, as imunidades e a competência:

“A repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas, já examinada, constitui autêntica limitação, porquanto a Lei Maior, ao definir a aptidão para instituir tributos cabente a cada ente federativo, em caráter privativo, exclui as demais pessoas políticas da mesma aptidão. Assim é que, quando atribui à União a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, está, implicitamente, afastando as demais pessoas políticas da possibilidade de fazê-lo.

Também os princípios constitucionais, componentes do chamado Estatuto do Contribuinte, tais como os da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, revelam-se limitações ao poder de tributar, na medida em que apontam como deve ser exercida a competência tributária.

Ainda, as imunidades representam vedações à competência tributária, veiculando situações de intributabilidade.”⁶

2.3 – A competência tributária e as imunidades

Assimiladas as distinções primeiras entre os princípios, as imunidades e a competência tributárias, convém, agora, determinar o que distingue o poder tributário e a competência.

Primeiramente, o poder tributário é um poder político, uma das maiores expressões do poder do Estado sobre o cidadão, a soberania do poder estatal, que por natureza é ilimitada ausente uma constituição democrática que a delimite e organize.

Neste sentido, a partir do momento que o Estado passa a ser organizado juridicamente por uma constituição, o poder de tributar do Estado será, então, sujeito às normas que delimitem a sua abrangência, para que torne legítimo o seu exercício por parte do ente estatal no ato de instituir tributo.

Uma vez delimitada as condições de seu legítimo exercício, o poder tributário, como expressão do poder político, se transfigurará em competência tributária. A lição do professor Hugo de Brito Machado é clara nesse sentido: “(...) do disciplinamento jurídico do poder resulta a competência.”⁷

⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 52.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 278.

Com o fenômeno da constitucionalização do direito tributário trazido pela Constituição de 1988, a atribuição das competências tributárias está totalmente delimitada pela referida Carta, o que é mesmo a condição ideal, segundo a nossa visão, pois como o Brasil é uma federação de proporções continentais, a República será uma convivência entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, quatro ordens jurídicas distintas.

Ausentes fossem as repartições constitucionais da competência tributária, haveria uma natural tendência do Sistema Tributário Nacional se reorganizar continuamente por meio da edição de leis ordinárias e/ou complementares, prejudicando a segurança jurídica e incapaz de vedar eventual instituição do mesmo imposto por parte de dois ou mais entes federativos distintos.

Desta forma, uma vez atribuída a competência tributária pela Constituição de 1988 às pessoas políticas do presente pacto federativo, ela passará a somente poder ser exercida por meio de lei, devendo observar o princípio da legalidade e limitada por regras positivas e negativas instituídas pela Constituição, incluindo-se os princípios e imunidades. Nesse sentido, “a competência tributária é a aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência”⁸. Também nesse diapasão: “O exercício, por um ente político, de competência concedida constitucionalmente a outro implica invasão de competência. Cada qual deve circunscrever-se à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapolá-la.”⁹.

Contudo, resta a questão de qual é a relação da competência tributária com a norma imunizante.

Portanto, além do sentido de competência tributária como delimitação do ente competente para instituir tal ou qual tributo conforme o estabelecido pela Carta de 1988, também o é competência tributária no sentido de aptidão para legislar sobre tributos.

⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 62.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. P.66 .

Porém, a norma imunizante, ao contrário da norma que confere competência tributária à um ente político-federativo determinado, cria uma espécie de zona de exclusão da competência tributária. Concluí-se portanto, que a norma garantidora de imunidade, atuando de forma paralela à da competência, estatui situações de intributabilidade.

Assim a União é competente para cobrar imposto sobre produtos industrializados, como quis o legislador constituinte, mas não o é para cobrar o referido tributo se o bem industrializado for destinado à exportação e não ao consumo interno.

Desse raciocínio segue que, enquanto a competência determina o que pode ser tributado, e por que ente, a imunidade faz o contrário, delimitando o que ou que sujeito não pode ser tributado. Explica o professor Coelho:

“As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência constitucionalmente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria.”¹⁰

Cumpra agora esclarecer as características da competência tributária.

A competência tributária é privativa, o que significa que somente um ente pode instituir determinado imposto: Não haverá ICMS municipal ou federal. A constituição determinou que tal competência fosse privativa dos estados.

A competência tributária é indelegável, não no sentido de cobrar o tributo, o que é mera capacidade tributária, mas de instituí-lo. O ente federado competente para instituir determinado tributo não poderá delegar a outra pessoa política para fazê-lo.

Também é a competência tributária imprescritível, o que significa que se compete à um ente do pacto federativo instituir determinado tributo, não será o ato de não instituir não extingue o direito de fazê-lo. É o caso do imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII da CRFB/88 e até hoje não regulamentado, o que não impede a União de eventualmente instituí-lo.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 162.

É inalterável a competência tributária, pois é originária do próprio texto constitucional. O ente competente para instituir tal tributo não poderá alterar a base cálculo do mesmo. A competência é irrenunciável, pois assim como a inalterabilidade, a competência foi estatuída *numerus clausus* pelo legislador constituinte originário.

Por fim a competência é facultativa, no que tange o seu exercício, pois o poder legislativo é soberano para criar situações de renúncia às receitas dos tributos, como ocorre nas hipóteses de isenção.

Apesar da imunidade ser uma norma jurídica de que determine uma “anti-competência”, esta possui características em comum, pois também é privativa, na medida mesma que atinge somente os sujeitos, bens e situações descritas, é indelegável pois não pode o sujeito imune delegar sua imunidade à outrem não-imune, é imprescritível, pois o não exercício da imunidade não extingue o direito, é inalterável pelo seio constitucional da norma imunizante, é irrenunciável, pois mesmo que o sujeito, bem ou situação termine por pagar o tributo voluntariamente não, ao fazê-lo não está abrindo mão da imunidade e é, também, facultativa, pois o sujeito imune pode ou não se valer de seu benefício.

A norma imunizante, porém, tem características próprias, que divergem das de delimitação da competência.

Portanto, enquanto as normas de competência tem uma abrangência genérica, a norma imunizante é sempre específica, determinando exatamente qual bem, situação ou sujeito é imune, subtraindo da competência espaços específicos e não irrestritos. A norma imunizante, também, possui como principal fundamento os direitos fundamentais, é dotada, portanto, de forte carga principiológica dos direitos fundamentais, políticos, sociais e culturais.

Neste sentido ensina Regina Helena Costa:

“1) as normas imunizantes são endógenas, uma vez que atuam dentro das normas atributivas de competência tributária, reduzindo-lhes a eficácia; 2) as imunidades tributárias são, sempre, negações parciais das regras atributivas de competência, pois, como negações totais, implicariam a própria eliminação destas últimas; e 3) as imunidades são normas que veiculam uma proibição, a qual recai

sobre um objeto precisamente identificado, ainda que a composição da norma exonerativa resulte implícita da eficácia de princípios constitucionais.”¹¹

2.4 – Os fundamentos das imunidades tributárias e os direitos fundamentais

Naturalmente, que num primeiro relance, o fundamento da imunidade tributária está na própria constituição.

À medida que o direito constitucional se desenvolveu no Brasil, houve a constitucionalização de diversos ramos do direito, processo este que não foi diferente para o direito tributário. O direito constitucional tributário cresceu continuamente na história, tópico que sera abordado adiante.

Assim, o primeiro fundamento das imunidades decorre do fenômeno denominado analiticidade constitucional, sendo a presente Carta de 1988 um grande exemplo de constituição analítica e programática.

Nesse diapasão, o legislador constituinte incluiu as imunidades no mesmo capítulo em que abordava os impostos. Não sendo a Carta de 1988 tão minuciosa com as taxas e contribuições, as imunidades específicas pertinentes à estas últimas espécies de tributos encontram-se esparsas no texto constitucional, notadamente no artigo 5º e no título relativo à ordem social, artigos 193 a 232.

Ainda num sentido formalista dos fundamentos das imunidades tributárias, estas foram incluídas no texto constitucional em razão da sua rigidez.

Como o processo de emenda constitucional é mais complexo e politicamente dispendioso que o de uma edição de lei ordinária, o legislador constituinte incluiu no texto constitucional direitos que pretende ser perenes, quando menos, mais propensos à permanência no ordenamento jurídico.

¹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 66.

Fossem as imunidades tributárias matéria destinada às legislações infra-constitucionais, simples seria revogá-las e recriá-las, porém com pouca consistência e menor segurança jurídica, subtraíndo-lhe a capacidade de alcançar os objetivos programáticos idealizados para as mesmas.

Outra decorrência seria que as imunidades e as isenções seriam efetivamente indistinguíveis umas das outras não fosse a constitucionalização das imunidades.

Portanto, o legislador constituinte reservou às imunidades tributárias sua natureza constitucional para reforçar que as suas hipóteses se apresentam como socialmente relevantes, deixando para as isenções a aplicabilidade mais simples da lei infraconstitucional, para uso mais episódico, de acordo com as circunstâncias sócio-econômicas e fiscais enfrentadas em determinado momento por uma pessoa política.

Porém, não só foi conferida constitucionalidade às imunidades tributárias, como também até mesmo o caráter pétreo de tais normas. Assim estabelece o artigo 60 da Constituição de 1988:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)
 § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...)
 IV - os direitos e garantias individuais.”¹²

O Texto Fundamental é claro ao estabelecer que emendas constitucionais que objetivem por diminuir ou abolir a eficácia dos direitos individuais não serão, em hipótese alguma, admitidas.

Desta forma, uma vez que o Poder Constituinte Originário conferiu a imunidade tributária, direito público subjetivo, a determinada pessoa, trata-se então, de direito individual, protegido portanto, na qualidade de cláusula pétrea, não mais sendo suprimível do ordenamento jurídico senão por nova Constituição.

¹² Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

Nesse desenlace, ainda que a constituição fale em direitos e garantias individuais, estes direitos englobam, também, os direitos relativos aos contribuintes e a tributação enpenhada pelo Estado. Nestes termos, a fúria arrecadatória do Estado encontra limites. Limites estes que são, em considerável parcela, veiculados por normas imunizantes, que demarcam a competência em razão da preservação de normas programáticas, verdadeiros objetivos considerados de maior relevância social que o mero ineteresse estatal arrecadatório com fins de munir o seu funcionamento.

Temos então que, os direitos fundamentais estão contidos também entre aqueles concernentes à tributação, no sentido de que sejam respeitados os limites colocados pelo próprio Sistema Tributário Nacional.

Assim, delineiam-se três fundamentos genéricos. O primeiro é a analiticidade constitucional, o segundo é a rigidez constitucional. O terceiro é a opção político-valorativa do legislador constituinte originário em demarcar a necessidade de preservar valores relevantes para a sociedade.

Como o tributo constitui uma verdadeira supressão legítima da liberdade e da propriedade do indivíduo, tratou o Poder Constituinte Originário de se preocupar com as situações em que o tributo pudesse vir a constituir um embaraço, ou mesmo supressão, de valores e direitos considerados primordiais.

Num contexto de redemocratização e pluralismo político e cultural, acertadamente optou o legislador constituinte por conceder a imunidade aos sujeitos, objetos e situações que tenham relação com esses valores.

Por essa razão, as imunidades tributárias surgem como normas que objetivam a plena produção dos efeitos de princípios que assegurem o direito ao acesso à cultura, a liberdade de culto e a liberdade de expressão, por exemplo. Bem como também pretende que as instituições de assistência social e educação sem fins lucrativos, os partidos políticos, as entidades sindicais e as fundações possam funcionar e se desenvolver sem o embaraço do tributo.

Regina Helena Costa é cirúrgica em seu cotejo entre a teoria da densificação da norma do mestre Canotilho e as imunidades tributárias:

“Como explica o notável mestre, “densificar uma norma” significa preencher, complementar e precisar o espaço normativo de um preceito constitucional, especialmente carecido de concretização, a fim de tornar possível a solução, por esse preceito, dos problemas concretos. Assim, leciona que necessitam de especial densificação, com vista à sua concretização, as normas abertas, que contêm conceitos vagos, cláusulas gerais, conceitos indeterminados e conceitos de valor. É justamente em relação a estes últimos – que possuem abertura de valoração e que por isso mesmo, tem de ser preenchidos, em grande medida, pelos órgãos e agentes de concretização das normas –, contidos nos diversos princípios abrigados no texto constitucional, que as imunidades vêm realizar importante papel densificador.

Pode-se dizer, invocando os ensinamentos de Canotilho, que as normas imunizantes densificam princípios estruturantes – assim entendidos os constitutivos e indicativos de idéias diretivas básicas de toda a ordem constitucional, iluminando seu sentido jurídico-constitucional e político-constitucional.

Desse modo, parece-nos correto afirmar que os princípios federativos e da autonomia municipal são densificados pela imunidade recíproca; que o princípio da isonomia é densificado pela imunidade conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos; que o princípio do pluralismo partidário é densificado pela imunidade outorgada aos partidos políticos; que a liberdade de expressão e o livre acesso à cultura são densificados pela imunidade referente aos livros; que a liberdade de culto é densificada pela imunidade dos templos – e assim por diante”¹³

Devemos realçar agora, portanto, a relação entre os direitos fundamentais e a tributação estatal.

Os direitos fundamentais, conforme assim entendidos atualmente, tem como seu documento histórico fundante a iluminista *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*, promulgada pela Assembléia Nacional Constituinte da França revolucionária em 26 de agosto de 1789.

Hodiernamente, os direitos fundamentais são compreendidos como um amálgama das idéias de direitos humanos, direitos civis, direitos subjetivos públicos, direitos naturais, direitos políticos, liberdades públicas.

Também a moderna doutrina realiza a divisão abstrata das gerações, ou dimensões dos direitos fundamentais num contexto de evolução destes mesmos direitos.

¹³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 79-80.

Neste sentido, se prescrevem os direitos individuais e políticos como pertencentes a esta primeira geração, os direitos sociais, econômicos e culturais como os de segunda geração e, por fim, os direitos difusos e coletivos, que corresponderiam aos de terceira geração. Ainda que já se pense sobre direitos de quarta geração ou dimensão, estes ainda não estão consolidados, positivado e sistematizados doutrinariamente, além de escaparem do escopo do presente trabalho.

A Constituição de 1988 é especialmente protetora destes direitos, como já se ressaltou o artigo 60 da mesma, atribuindo estes direitos caráter permanente por intermédio do status jurídico pétreo. Neste regime jurídico de grau máximo de rigidez, a Carta também os conferiu aplicação imediata, conforme mandamento contido no artigo 5, *in verbis*: “§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.”¹⁴.

Neste sentido, ementa da ADI 939 e parte do voto do Ministro Celso de Mello:

“EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributaria recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator,

¹⁴ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.”¹⁵

“Essa norma constitucional, derivada do poder de reforma do Congresso Nacional, acarreta a grave possibilidade de se comprometer, pela ação tributante do Poder Público, o exercício desses **direitos fundamentais**, quaisquer que sejam as múltiplas dimensões em que se proteja e se desenvolve o regime de liberdades públicas.

Devo observar que as disposições contidas na norma ora impugnada transgridem, em desfavor do contribuinte, o complexo de direitos e garantias de ordem tributária

Isto porque a supressão, ainda que temporária, da garantia de imunidade estabelecida pela ordem constitucional brasileira em favor dos organismo sindicais, representativos das categorias profissionais, dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, das instituições educacionais ou assistenciais e dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI) compromete, em última análise, o próprio exercício da liberdade de associação, valores em função dos quais as prerrogativas de índole tributária foi conferida.”¹⁶ (grifos nossos)

Portanto, o alcance da expressão “direitos e garantias fundamentais” no que tange o direito tributário, torna-se em qualquer direito e garantia individual do contribuinte, ou seja, os que pertencem ao capítulo Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar da CRFB/88.

As imunidades tributárias são uma garantia do contribuinte, um direito subjetivo público de não ser tributado, paralelo ao dever de abstenção do exercício do poder de tributar do Estado, preservando valores, princípios, fundamentos, direitos e garantias constitucionais, de modo que se tratam as imunidade, portanto, de autênticos direitos fundamentais.

Assim definidos os direitos fundamentais, vejamos suas interrelações com o Sistema Tributário Nacional, com as funções estatais de instituição, arrecadação e fiscalização tributárias.

Essas relações são reveladas pela eleição das situações em que o legislador constituinte originário entende das regras da incidência tributária e pelo modo que o Estado exerce a função tributante.

¹⁵ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+939%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+939%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a55wf9v>

¹⁶ Extraído do domínio <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>

Insta salientar, portanto que os direitos fundamentais, ao mesmo tempo que dão sentido à necessidade de tributar, também se afiguram com óbices, limites intransponíveis à esta mesma atividade.

Tributar é uma forma de garantir os direitos fundamentais justamente por ser a única forma do Estado munir-se de recursos econômicos, o meio para consecução dos fins, como os direitos econômicos e sociais.

Ao mesmo tempo, o tributo é uma invasão óbvia aos direitos à propriedade e à liberdade.

Primeiramente limita a liberdade, pois esta não estende à opção de não pagar tributos, sendo conduta não protegida pelo ordenamento.

Segundamente limita a propriedade, pois a ação de tributar necessariamente invade a esfera da propriedade privada, pois consistente é o tributo no sentido de prestação pecuniária compulsória, que resulta, inescapavelmente quando de sua satisfação, na redução patrimonial do sujeito passivo da relação tributária, ainda que constitucionalmente vedada a utilização dos tributos que tenham natureza confiscatória.

No presente sistema tributário constitucional, portanto, a tributação figura-se como autêntica forma de limite ao exercício do direito a propriedade privada. Neste sentido, pode-se afirmar que a função social da propriedade, um limite à propriedade privada, traduz-se também por meio de sua tributação.

Cumprе esclarecer, agora, as noções de fiscalidade e extrafiscalidade, com fins de elucidar a relação das imunidades tributárias como direitos fundamentais e com instrumentos de proteção aos direitos fundamentais.

Por fiscalidade, entenda-se o uso dos tributos com finalidade meramente arrecadatória, sem se preocupar o Estado com quaisquer objetivos outros que não o de angariar recursos financeiros.

A extrafiscalidade porém, entende-se como o manejo do sistema tributário de inibir ou estimular condutas, visando objetivos que não são arrecadatórios, ou ao menos não

meramente arrecadatários, terreno onde se buscaria fins políticos, sociais, culturais e econômicos, contemplando o conteúdo programático constitucional.

Nas palavras do mestre Sacha Calmon:

“A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc.”¹⁷

Desta forma, no contexto das relações entre a tributação e os direitos fundamentais, a extrafiscalidade é a essência mesma deste liame, sendo as imunidades tributárias a expressão máxima deste fenômeno, caracterizado pela não-obstância do exercício dos direitos fundamentais por intermédio da tributação.

Assim, se a Constituição de 1988 assegura o exercício de direitos fundamentais, não pode ser tolerado que a tributação, que também está constitucionalmente disciplinada e garantida, seja desempenhada num sentido de obstar a consecução destes mesmos direitos.

Portanto, se a Carta de 1988 ampara direitos fundamentais, ela não pode, simultaneamente aceitar que o Sistema Tributário Nacional impeça o seu exercício. Deve, necessariamente, haver uma ponderação, um sopesamento entre os direitos fundamentais e a atividade tributária estatal, atividade esta que não pode caminhar num sentido, mesmo que indireto, à restrição ou inviabilização do exercício dos direitos fundamentais.

É neste raciocínio em que direitos fundamentais, como os direitos à saúde e à educação são assegurados pela imunidade tributária, quando os valores relativos às despesas médicas, de seguro de saúde e com a educação não podem integrar a renda tributável para efeito da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, uma vez que são despesas consideradas necessárias ao efetivo exercício destes direitos fundamentais constitucionalmente garantidos.

¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P.257 .

Por fim, sintetizando o apresentado, devemos destacar que as imunidades são direitos fundamentais porque reúnem os atributos próprios dos mesmos, como o regimento jurídico especial que estão sujeitas, pois são normas constitucionais, dotadas de *status* de cláusulas pétreas e cujos comandos são de aplicabilidade imediata e direta.

Reúnem, também características de direitos fundamentais da primeira geração, por serem comandos negativos, ordens impositivas de não fazer ao Estado, vedando-o de exercer a tributação em razão de coisas, pessoas ou situações.

Assim sendo, embora as imunidade tributárias não constituam princípios elas mesmas, podem ser entendidas como desdobramentos destes, por constituírem-se como forma de efetivação destes, como direitos e garantias dos direitos e garantias. Por esse raciocínio, as imunidades dos templos, a dos jornais, livros, periódicos e do papel destinado à impressão destes constituem proteção ao direito à liberdade religiosa e a liberdade de expressão. Também o é a imunidade recíproca como instrumentalizadora e garantidora do pacto federativo. O pluralismo político e a liberdade política, bem como a liberdade sindical são protegidas pelo excludente constitucional de se tributarem suas receitas.

Concluindo, as imunidades tributárias, além de serem elas próprias garantias fundamentais, estas densificam os princípios e valores constitucionais, configurando direito público subjetivo de não-sujeição à imposição fiscal, bem como também são verdadeiras normas instrumentalizadoras de proteção de outros direitos e garantias fundamentais.

2.5 - Conceito e natureza jurídica

Uma vez que foram analisadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, as relações entre a competência tributária e as imunidades tributárias, os fundamentos das imunidades e as relações entre as imunidades tributárias e os direitos fundamentais, cabe neste momento aprofundar a discussão acerca da natureza jurídica do instituto da imunidade tributária e esboçar um conceito.

Assim define o professor Sabbag:

“A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas.

(...)

Nesse passo, pode-se afirmar, sem medo de equívoco, que a norma imunitória se mostra como um sinalizador de “incompetência tributária”, o que é de opinião generalizada entre os doutrinadores de prol.”¹⁸

Por esse entendimento, as imunidades se afigurariam como uma espécie de competência negativa.

Baleeiro em não muito difere ao sintetizar a imunidade como exclusão da competência tributária. Também Pontes de Miranda qualifica as imunidades como limitação à competência de editar regras de imposição.

Também nestes termos sintetiza Luciano Amaro:

“Tradicionalmente estudada como uma “limitação do poder de tributar”, no sentido de “supressão”, “proibição” ou “vedação” do poder de tributar, a imunidade – já o dissemos linhas atrás – configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas.”¹⁹

A princípio, poderíamos, portanto, colocar a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar, afinal, limitar o poder de tributar é um efeito inexorável da norma imunizante. Neste sentido, podemos afirmar que toda imunidade é uma limitação ao poder de tributar, mas o contrário não é verdadeiro, pois nem toda limitação ao poder de tributar é uma imunidade tributária.

Também não se confunde, como já vimos, a imunidade como mera competência negativa, pois as próprias normas de repartição da competência tributária já criam supressões e exclusões ao poder de tributar entre os membros do pacto federativo, sem que este sistema constitua uma forma de imunidade tributária.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 334/335.

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 116.

Os princípios não se confundem com as imunidades, pois são dotados de alto grau de abstração e são norteadores do sistema tributário, como os princípios da legalidade, da anterioridade, da vedação ao confisco, da irretroatividade, e da capacidade contributiva, pois como já vimos sinteticamente e veremos mais exaustivamente, as normas imunizantes são tudo menos abstratas, pois são categorias jurídicas dotadas de alto grau de concretude, pois são normas aplicáveis à situações específicas, mesmo quando se trata das imunidades ditas genéricas.

Outro ponto de distanciamento entre os princípios do direito tributário e as imunidades está o fato de que enquanto as imunidades negam a competência, inibindo a voracidade arrecadatória estatal frente a certas hipóteses constitucionalmente qualificadas, os princípios são norteadores do exercício adequado da competência tributária. Assim, os princípios pressupõem a existência da competência tributária, enquanto as imunidades pressupõem a inexistência da competência tributária.

Assim explica o professor Navarro Coelho:

“Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição.

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência constitucionalmente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria.

De notar, pois, que a expressão limitações ao poder de tributar alberga princípios e imunidades.”²⁰

Portanto, como se pode apreender, embora as imunidades sejam uma limitação ao poder de tributar, tais conceitos não se confundem.

Deste modo, classificar a imunidade como limitação ao poder de tributar é vago, e portanto insuficiente, ao passo que classificá-la como princípio é impróprio, por não constituir

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 161/162.

norma norteadora do sistema, porquanto deva ser específica, alto grau de concretude e de clara aplicabilidade imediata.

Poderiam então as imunidades ter natureza de hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.

Tal entendimento encontra base no próprio texto constitucional, por ser, muitas vezes, a linguagem empregada preferencialmente pelo legislador constituinte para descrever as imunidades. Observemos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 (...)
 IV - produtos industrializados;
 (...)
 VI - propriedade territorial rural;
 (...)
 § 3º O imposto previsto no inciso IV:
 (...)
 III - *não incidirá* sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
 (...)
 § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:
 (...)
 II - *não incidirá* sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;”(grifos nossos)²¹

Incidência, no âmbito do direito tributário tem sentido muito claro já delimitado pela doutrina, designando o fenômeno mediante a ocorrência de fato descrito em lei, nascendo a obrigação tributária. Vejamos a lição de Regina Helena Costa:

“Também sob esse prisma, a “não-incidência” é logicamente insustentável. As normas imunizantes são normas que prescrevem o modo de criar novas regras, normas que disciplinam outras normas, autênticas sobrenormas tributárias, no dizer de Paulo de Barros Carvalho. Portanto, as normas imunizantes delimitam o campo das normas atributivas de competência tributária, ambas radicadas no patamar constitucional. Já a instituição de hipóteses de incidência vai se dar, exatamente, em nível de legislação infraconstitucional, por ocasião do exercício, por quaisquer das pessoas políticas, das respectivas competências tributárias. O que se acaba de afirmar demonstra, assim, que, também nesse contexto, desprovida de conteúdo científico se revela a expressão “hipótese de incidência constitucionalmente qualificada”, posto a incidência tributária não se dar no plano cnstitucional.”²²

²¹ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

²² COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 48/49.

Também não pode ter a imunidade tributária a natureza de exclusão da competência tributária.

O legislador constituinte originário traçou e delimitou a competência ao mesmo tempo que criou as hipóteses de imunidade tributária. Deste modo, os dois institutos nascem conjuntamente e tem sua eficácia simultaneamente.

O que significa dizer que a competência tributária já nasce desprovida da possibilidade de instituir tributos sobre as situações, objetos ou sujeitos imunes, não havendo como se falar, portanto, em supressão ou exclusão de competência, pois esta jamais abrangeu o que é considerado imune.

Abrangida boa parte da discussão doutrinária referente a natureza jurídica do instituto da imunidade tributária, optamos por endossar a conceituação cristalina de Regina Hele Costa sobre a matéria:

“A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributável ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

(...)

Imunes são as pessoas, bens ou situações não abrangidos pelos contornos das regras de competência tributária, mediante normas explícitas ou implícitas, porque extraíveis de um ou mais princípios constitucionais.

Sendo o reverso da atribuição de competência tributária, a vedação da possibilidade de imposição tributária em dada hipótese, mediante norma constitucional explícita ou implícita, implica, necessariamente, imunidade.”²³

2.6 A imunidade, a isenção e a não-incidência

Cumpramos esclarecer agora, as diferenças entre imunidade, a isenção e a não-incidência. Em relação à diferenciação dos conceitos de imunidade e isenção, conforme previamente endossado da tese de Regina Helena Costa, imunidade é a norma constitucional impeditiva da existência de competência tributária em relação a certas pessoas, situações ou objetos.

²³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 58/59.

Isenção, porém, é norma de natureza infraconstitucional, criando também efeitos impeditivos, mas os quais não são impedidos constitucionalmente de maneira definitiva.

A isenção não trata de o ente do pacto federativo estar impedido de criar tributo. Há dois conceitos possíveis.

A versão clássica do conceito, seria de que a isenção é uma dispensa de pagamento de um tributo que é sim devido, ou seja, existia uma lei que instituiu este tributo, mas foi editada outra lei que dispensou o seu pagamento. Então para tal conceito, houve uma hipótese de incidência, um fato gerador ocorreu, surgiu a obrigação tributária, porém o contribuinte foi desonerado por opção do legislador competente.

Um outro conceito, que seria mais moderno, entende que a isenção funciona como uma espécie de suspensão da eficácia da norma impositiva. Isso significa afirmar que haveria uma primeira norma, a norma impositiva que cria o tributo e ela é definidora das normas de incidência, tratando-se de norma geral. Após, há uma norma de natureza isencional, que retira um sujeito daquela hipótese de incidência – é a isenção subjetiva - ou subtrai um objeto daquela hipótese de incidência - isenção objetiva. Esta norma isentiva seria uma norma especial e, dessa forma, segundo a Lei de Introdução ao Direito Brasileiro, a norma aplicada será esta segunda, por temporalidade posterior. Para este segundo conceito, aplica-se direto a norma especial, com a suspensão da eficácia de toda a norma impositiva pretérita à mesma, e é por isso que se considera que não houve o surgimento do fato gerador.

Podemos perceber então, que enquanto na norma imunizante há o afastamento da competência, na norma isencional, não. Nesta última a competência existe e pode ser exercida obedecendo aos princípios constitucionais e às regras delimitadoras da competência e excluídas as hipóteses de imunidade

Essa diferenciação se torna importante no momento em que se decide pela revogação de uma isenção, pois pelo primeiro conceito já houve o fato gerador, a obrigação tributária já surgiu, então a revogação da isenção não inova. No entendimento desta segunda corrente, havendo a revogação, este fato surgirá pela primeira vez, considerando que o fato gerador jamais aconteceu. Como uma consequência prática deste segundo entendimento doutrinário,

deverá ser observada a anterioridade no momento em que ocorrer essa dita revogação da norma isencional.

Recapitulando, podemos perceber que a imunidade e a isenção são institutos jurídicos paralelos, possuindo o mesmo resultado prático, que é o de impedir a ocorrência de um fato jurídico-tributário. São pontos comuns à ambos os institutos, portanto: a natureza de regras de estrutura, ao estabelecerem incompetências tributárias; são também, regras parciais de exceção, sendo preenchidas de sentido ao se cotejar com as normas que atribuem competência tributária, no caso de imunidade, ou de incidência tributária, no caso da isenção; e também podem ter por objeto qualquer espécie tributária; e têm, como objetivo, a consecução dos fins estabelecidos pelo conteúdo constitucional-programático.

Também podem tanto as imunidades como as isenções serem qualificadas como subjetivas ou objetivas.

Cumpra observar, também, que, embora as normas de isenção tributária sejam sempre infraconstitucionais, estas normas encontram-se previstas na própria Constituição Federal, cabendo o manejo destas ser feito pelo administrador fiscal competente, guiando-se pelas circunstâncias sócio-econômicas do momento para avançar na consecução dos objetivos programáticos da constituição.

Portanto, como principal elemento distintivo entre a imunidade e a isenção advém da fonte formal de onde nascem. A imunidade surge simultânea à competência, delimitando esta de uma vez para sempre, em nível constitucional e com *status* de cláusula pétrea, e por isso, cinzelada ao Sistema Tributário Nacional de forma definitiva. A isenção está somente prevista na constituição, cabendo ao legislador infraconstitucional quando de se valer da isenção para exercitar a competência de forma diminuta, com fins de estimular determinada pessoa, objeto ou situação que necessita deste instituto momentaneamente.

Sinteticamente, na imunidade, não ocorre fato impositivo de tributo, por inexistência da possibilidade mesma da formulação da hipótese de incidência, enquanto na isenção o fato impositivo não ocorre pois assim determinou o legislador infraconstitucional, sustando a hipótese de incidência relativa ao sujeito, objeto ou situação isento.

Quanto a não incidência, esta é um fenômeno jurídico distinto das imunidades e isenções, tratando-se, preponderantemente de um efeito destes dois institutos. Vejamos esta breve exposição de Luciano Amaro:

“Todos os fatos que não têm a aptidão de gerar tributos compõem o campo da não incidência (de tributo).

Os fatos integrantes do campo da não incidência podem apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fatos há que, por se situarem longe dos modelos de situações reveladoras de capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suportes materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olhar as estrelas); outros, embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não o foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia competência para fazê-lo). Em todas essas situações, estamos inegavelmente no campo da não incidência. Esse campo é integrado, ainda, pelas situações imunes e isentas (nas quais, portanto, o tributo também não incide).”²⁴

Ricardo Alexandre²⁵, alternativamente, explica que a não incidência pode decorrer de três formas: quando o ente tributante não define certa situação como sendo uma hipótese de incidência tributária, ainda que assim poderia ter feito. No exemplo fornecido pelo professor, seria no caso do Estado, podendo instituir o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, define legalmente que o fato gerador deste imposto recai apenas sobre os casos que envolvam bens imóveis, assim sendo, no caso de haver a doação de um bem móvel, não ocorreria a obrigação tributária, visto que não houve subsunção do fato à norma. Desta forma, haveria portanto, um exemplo de não incidência tributária.

Na segunda formulação exposta por Ricardo Alexandre seria quando o ente tributante sequer dispõe de competência para definir certa situação como hipótese de incidência do tributo. O exemplo dado foi que a propriedade de uma bicicleta não faz nascer a obrigação do pagamento do IPVA, visto não se tratar de veículo automotor, configurando outra forma de não incidência.

A terceira tese sustentada exemplificadamente seria que a própria constituição delimitou a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos. Há aqui não incidência constitucionalmente qualificada, que seria a definição de imunidade e não exatamente da não incidência que tentou-se diferenciar, em sua formulação.

²⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 205.

²⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 153/155

Porém, surge a dúvida de quando é no caso de a Constituição da República estabelecer quais são as hipóteses específicas que não incidem, pois surge a divergência se nessas situações de não incidência legal, qualificada, seria caso de imunidade ou isenção e não de não incidência. No entendimento de Ricardo Lobo Torres, só será imunidade se aquela previsão vier a proteger um direito fundamental do artigo 5º da Constituição da República, pois como em sua visão a imunidade seria uma limitação ao poder de tributar, deve ser de algo fundamental. Caso não seja, tratar-se-á de não incidência. Um exemplo disso seria justamente um dos temas ainda a serem neste presente trabalho monográfico, pois imunidade recíproca é fundamental, está ligada à ideia de federação, pacto federativo, então se trataria de imunidade e não de não-incidência.

Entretanto, nas hipóteses em que não ocorre essa imunidade recíproca, casos em que não está presente propriamente a ideia do pacto federativo, não seria imunidade. Cumpre ressaltar que alguns autores não fazem tal diferenciação entre imunidades e isenções e a não incidência, pois só vislumbram imunidade e isenção como exemplos dela.

Por último, também é possível encontrar isenções em convênio em relação à Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS. Caso um estado queira dar isenção deste imposto, será necessário prévio convênio para autorizá-lo, sob pena de inconstitucionalidade. Isso impede que ocorra guerra fiscal entre os estados.

Cumpre agora analisar a diferenciação em relação à eficácia da decisão, e sua natureza, ou seja, verificar se é declaratória ou constitutiva.

No que tange às imunidades, o efeito da decisão que a reconhece é declaratório, possuindo efeitos *ex tunc*. Para o reconhecimento da imunidade é necessário o preenchimento de certos requisitos, assim ela irá retroagir apenas até à data em que foi comprovado tal preenchimento.

Quanto ao posicionamento dos doutrinadores no tocante à isenção, é majoritária a visão de que a decisão que reconhece a isenção é de possui natureza constitutiva.

Por fim, a não incidência tem como eficácia de sua decisão a natureza declaratória.

Para fins de cumprimento de obrigações acessórias, ele é sim necessário quando se trata de imunidade. O fato de ser imune não significa que está isento de cumprir as obrigações acessórias, considerando que tais obrigações são fixadas até mesmo no interesse da fiscalização. Essa foi a posição do Supremo Tribunal Federal nos ARE 709.980/SP, RE nº 702.604/AM e RE nº 250.844/SP.

“Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Cadastro de contribuintes. Inscrição. Exoneração de obrigação legal. Questão infraconstitucional. Imunidade. Afronta reflexa .

1. A orientação da Corte é no sentido de que a imunidade tributária, por si só, não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias impostas por lei.
2. O Tribunal de origem restringiu-se a examinar as normas infraconstitucionais de regência, sendo certo que a suposta afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria reflexa ou indireta.
3. Agravo regimental não provido.”²⁶

“Ementa: TRIBUTÁRIO. MULTA. TOMADOR DE SERVIÇOS QUE DEIXA DE EXIGIR A APRESENTAÇÃO DA NOTA FISCAL. ALEGADA EXONERAÇÃO DO DEVER INSTRUMENTAL EM RAZÃO DE A PRESTADORA DE SERVIÇOS SER IMUNE. INADEQUAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL. A imunidade tributária não exonera por si o dever da entidade protegida de obedecer os deveres instrumentais razoáveis e proporcionais estabelecidos em lei. Sem o cumprimento desses deveres, a autoridade fiscal não teria meios de verificar se a entidade atende aos requisitos constitucionais para receber a proteção. Se a entidade imune se nega a cumprir obrigações acessórias válidas, de modo a impossibilitar o cumprimento dos deveres instrumentais impostos à agravante, falta a tal questão o necessário prequestionamento. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (RE nº 702.604/AM-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/10/12).”²⁷

“IMUNIDADE – LIVROS FISCAIS. O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais” (RE nº 250.844/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 29/11/12). «²⁸

²⁶ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+250844%2E+NUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+250844%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a2evmry>

²⁷ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+702604%2E+NUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+702604%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/acd885j>

²⁸ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+709980%2E+NUME%2E%29+OU+%28ARE%2EACMS%2E+ADJ2+709980%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mkpuh5l>

Também em relação à isenção é necessário o cumprimento das obrigações acessórias, conforme o determina o parágrafo único do artigo 175 do Código Tributário Nacional. Vejamos:²⁹

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I- A isenção;

II- A anistia.

Parágrafo único: A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

Em relação à não incidência, há uma hipótese em que parte da doutrina entende que não seria necessário cumprir as obrigações acessórias, seria o caso do ISS quando ele não vir a incidir em nenhum caso, ou seja, quando o serviço não estiver presente na lista de serviços. Isso ocorre pelo fato de que nesse caso não será necessária fiscalização do ente municipal, então não é possível emitir uma nota fiscal, por exemplo, de algo que sequer está sujeito à fiscalização.

2.7 – Objeto

Desembaraçadas diversas problemáticas relativas à imunidade tributária, é chegado o momento de analisar se e quando recai sobre impostos, taxas e contribuições.

Observado o artigo 150 da Constituição da República da 1988, inciso VI que trata das imunidades gerais, percebemos que a imunidade é somente para impostos, ao menos na linguagem empregada no texto. Não se trata portanto, a imunidade tributária um instituto aplicável a toda e qualquer espécie de tributo, sendo recorrente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entendendo que a imunidade tributária não se estende, ao menos, às contribuições. Vejamos:

“EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. COFINS. Imunidade. Livros. Art. 150, VI, d, da CF 3. É firme a jurisprudência de ambas as Turmas e do Pleno no sentido de que as imunidades vinculadas a "impostos" não se estendem às "contribuições". 4. Agravo regimental a que se nega provimento”³⁰

²⁹ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm

³⁰ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+332963%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+332963%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bp4sg7x>

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PASEP. CONTRIBUIÇÃO EXIGIDA DE ENTES ESTATAIS. IMUNIDADE. 1. PASEP. Exigibilidade da contribuição pelas unidades da federação, pois a Constituição de 1988 retirou o caráter facultativo, bem assim a necessidade de legislação específica, para a adesão dos entes estatais ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Precedente do Plenário. 2. Imunidade recíproca. Matéria não discutida nas instâncias ordinárias. Inovação da lide. Impossibilidade. Inexigibilidade do tributo em decorrência de imunidade conferida aos entes da federação. Improcedência da pretensão. A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições. Agravo regimental não provido.”³¹

Assim sendo, um templo, por exemplo, está obrigado a pagar taxas, como as de incêncio. Cumpre esclarecer que a Constituição da República pode sim trazer imunidades que tratem de taxas ou até mesmo de contribuições, mas estas não serão imunidades gerais presentes no art. 150, VI. Exemplos de imunidades de taxa seriam os presentes no artigo 5º, inciso XXXIV e inciso LXXVI da Constituição da República.

E exemplo de imunidade de contribuição seria o do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição da República. Vejamos:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”³²

Insta salientar que as imunidades genéricas do art. 150, VI da Constituição da República ora terão caráter subjetivo ora objetivo. Dessa forma, certas vezes serão estabelecidas em favor de uma pessoa e, em outros casos, em favor de um bem ou operação.

Recapitulando, conforme já exposto anteriormente, o gozo da imunidade não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição às fiscalizações tributárias. Também não o exime do dever de colaborar para com o fisco, podendo ser

³¹ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+378144%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+378144%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/alq6mcq>

³² Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

substituto ou mesmo responsável tributário. Vejamos ementa de decisão do Supremo Tribunal Federal neste sentido:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICM/ICMS. LANÇAMENTO FUNDADO NA RESPONSABILIDADE DO SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ENTIDADE. PRODUTOR-VENDEDOR CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. TRIBUTAÇÃO SUJEITA A DIFERIMENTO. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria - SESI pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de diferimento. Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.”³³

2.8 A classificação das imunidades tributárias

Por fim, caberá agora analisar as várias possibilidades de se classificar as imunidades tributárias.

Tradicionalmente são reconhecidas três classificações, quais sejam: as imunidades subjetivas, as imunidades objetivas; e as imunidades mistas.

Regina Helena Costa³⁴ explora mais a fundo esta discussão, denominando e explicando outras formas de classificar as imunidades.

Inicialmente a professora classifica as imunidades como genéricas e específicas, sendo estas primeiras o tema central do segundo e terceiro capítulos deste presente trabalho. Na categoria de imunidades genéricas, argui que tratam-se de vedações gerais à todas as pessoas políticas e a todos os impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das

³³ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+202987%2E+OU+%28RE%2E+ADJ2+202987%2E+ACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/awvfy3f>

³⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 137-146.

entidades nomeadas, protegendo salvaguardas fundamentais da Constituição, como no caso da imunidade dos templos. Pela segunda, as imunidades específicas, seriam imunidades restritas somente a um tributo, servindo a conveniências menos abrangentes, sendo o caso a imunidade do IPI aos produtos destinados à exportação

Numa segunda classificação, são elencadas as imunidades excludentes e as incisivas. Pelas primeiras haveria uma espécie de reserva de uma situação passível de ser tributada por somente um imposto, excluindo todos os demais, dando como exemplo a hipótese preveista na CRFB/88, art. 153, §5º. Pelas imunidades incisivas, explica a autora que são situações que prevêm somente alguns determinados impostos, excluindo a tributação por outros.

Voltando à classificação das imunidades por subjetivas, objetivas e mistas, entende a doutrinadora. As subjetivas seriam as imunidades outorgadas à pessoas em razão de sua própria condição, de sua natureza jurídica, sendo exemplos dessa primeira classificação as imunidades recíproca e às de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Quanto as imunidades objetivas, seriam assim classificadas por razão do critério ser relativo ao bem imune, sendo óbvio o exemplo das imunidades dos livros, jornais e periódicos, bem como do papel destinado ao fabrico dos mesmos. Por fim, haveria a imunidade mista, que como o nome já denuncia, seriam imunidades que compreenderiam características tanto da imunidade subjetiva, quanto da imunidade objetiva. Desta última classificação, seria exemplo a exoneração contida no artigo 153, § 4 da Constituição, que prevê a imunidade para pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Regina Helena Costa também classifica as imunidades entre as ontológicas e as políticas. De forma bem sucinta, explica a autora que as imunidades ontológicas são imunidades que, ainda que fossem ausentes do Texto Constitucional de forma expressa, teriam, ainda assim, plena eficácia, pois são consequência necessária e inexorável de determinados princípios. Seriam exemplos de imunidades ontológicas a imunidade recíproca, por ser consequência inescapável da isonomia entre os entes do pacto federativo, decorrência necessária do princípio federativo e da isonomia, e a imunidade das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, por sua vez, por ser consequência direta e inescapável do princípio da capacidade contributiva, uma vez que estas instituições não sequer possuem capacidade contributiva. Quanto às imunidades políticas, seriam as imunidades que embora não sejam uma decorrência direta e necessária de algum princípio, estas imunidades

prestigiam estes mesmos princípios, o que nos leva a reportar à teoria da densificação dos princípios de Canotilho e suas relações com as imunidades, sendo o caso das imunidades dos templos, dos partidos políticos e dos livros, jornais e periódicos.

Também seriam formas de se classificar as imunidades separando-as entre as explícitas e as implícitas. Expõe a autora que as explícitas são a regra geral, determinadas expressamente no corpo da Constituição de 1988. As imunidades implícitas seriam as previamente demonstradas como imunidades ontológicas, bem como imunidades relativas à profissão, à família, ao acesso à Justiça e à personalidade do cidadão.

Por fim, separa a autora as imunidade por incondicionadas e condicionáveis. Incondicionada são as imunidades dotadas de eficácia plena e imediata, prescindindo de quaisquer outros comandos ou normas para que possa produzir seus efeitos, estabelecendo como exemplo a imunidade recíproca. No tocante as imunidades condicionáveis, seriam as que por comando constitucional só seriam outorgadas mediante o cumprimento de certos requisitos, citando como exemplo a imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, cujo requisito é, obviamente, a ausência de fins lucrativos destas instituições.

3 – AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS

3.1 – Breve Histórico

É de conhecimento histórico que a imunidade já existe, ao menos no que conhecemos como mundo ocidental, desde o Império Romano, em que existira o instituto denominado *immunitas*, que desonerava alguns sujeitos, templos religiosos e até bens públicos, de se sujeitarem ao pagamento de tributo.³⁵

Na era medieval e no início da era moderna, é de conhecimento público e notório os privilégios da nobreza e da classe eclesiástica no tocante ao pagamento dos impostos.

³⁵ PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa**. As imunidades tributárias. Jus Navegandi. Teresina, ano 8, nº 127.

Claro é o exemplo fornecido por Cláudio Carneiro, em seu curso de direito tributário e financeiro, em que no governo do Estado Francês pré-revolucionário, em fins do século XVIII, exigia-se impostos apenas das classes mais baixas, como os camponeses e os *sans-culottes*. Sendo um dos elementos contribuintes da deflagração da revolução francesa.

Somente com o surgimento dos movimentos do liberalismo que as imunidades passaram a ser vistas de uma maneira mais democrática, transfigurando-se numa ideia de garantia constitucional. Porém antes disso, deve-se salientar que a Carta Magna (1215, d. C.), em plena era medieval, esta foi um marco para o direito, inclusive o direito tributário, pois surgiram pela primeira vez, ainda que de forma zigótica, garantias constitucionais de liberdade, como por exemplo, o princípio da legalidade. Mas foi com a perspectiva liberal e fisiocrata, o *laissez-faire*, que as limitações ao poder de tributar se desenvolveram. Foi neste período que surgiram as noções de liberdade e de igualdade.

Voltando à terra brasileira, não é novidade que a Constituição de 1988 tratou exaustivamente a matéria tributária. Com um breve relance da Carta, contam-se dos artigos 145 ao 162, todo o Capítulo I, *Do Sistema Tributário Nacional*, do título *Da Tributação e do Orçamento* dedicados à disciplina tributária.

No tocante às imunidades tributárias a Constituição Cidadã não foi menos generosa. Além das diversas hipóteses das imunidades genéricas contidas no seu artigo 150, encontram-se diversas imunidades específicas contidas em hipóteses esparsas ao longo do capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional.

No entanto, não foi com a Carta de 1988 que se inaugurou o dedicado exame da matéria pelo legislador constituinte. Conforme assevera a douta professora Regina Helena Costa, já na Constituição do Império já haviam “raízes das noções de capacidade contributiva e de imunidade fiscal”³⁶.

Embora a Carta de 1824 somente contenha três artigos dedicados a Fazenda Nacional (artigos 170 a 172), entende Regina Helena Costa que o inciso XVI de seu artigo 179 contém

³⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 34.

em forma embrionária a imunidade tributária³⁷. Ainda nesse contexto, os incisos XXXI e XXXII do referido artigo garantem o acesso à educação primária e aos socorros públicos, pressupondo, naturalmente, a não incidência de taxas, outro sinal da nascedoura matéria relativa à imunidade tributária. Reproduzimos:

“Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

(...)

XVI. Ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica.

(...)

XXXI. A Constituição tambem garante os soccorros publicos.

XXXII. A Instrucção primaria, e gratuita a todos os Cidadãos.”³⁸

A primeira Carta Republicana, datada de 1891, avançou em relação à do Império. Esta contempla, pela primeira vez, a imunidade tributária recíproca, imunidade incluída em todas as constituições subseqüentes, embora a Constituição de 1891 não reconhecesse a figura do Município como ente público autônomo do Pacto Federativo.

A Carta de 1891 também introduziu a imunidade tributária dos templos. Reproduzimos aqui os artigos pertinentes:

“Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

(...)

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal

§ 4º - Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que se não acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral.

Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art 11 - É vedado aos Estados, como à União

1 °) criar 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;

2 °) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos(...)³⁹”

³⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 34.

³⁸ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm

³⁹ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm

Com a Constituição de 1934, vemos o legislador constituinte reiterando as imunidades tributárias referentes aos templos em seu artigo 17. Também permaneceu a imunidade tributária recíproca e as proibições de embaraço às circulações de bens e mercadorias entre os Estados, porém desta vez incluindo os Municípios.

Como inovação, a Carta 1934 previu também a proibição à instituição de tributos que gravem diretamente as profissões de jornalista, escritor e professor, bem como tornou imunes as rendas cedulares de imóveis e os combustíveis de explosão (derivados de petróleo). Vejamos:

“Art 6º - Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

(...)

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;

(...)

Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

(...)

VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;

(...)

IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos 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 transportarem;

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

(...)

Art 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.⁴⁰”

Já a Constituição do Estado Novo, datada de 1937, retrocedeu amargamente, somente mantendo as imunidades aos templos e a imunidade recíproca, que cumpre salientar,

⁴⁰ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm

conforme ensina Regina Helena Costa⁴¹, esta última somente foi esposada no contexto da Emenda Constitucional nº 9 de 1945, já nos derradeiros momentos do regime autoritário.

Com a restauração do regime democrático em 1946, a nova Constituição do Brasil garantiu maior abrangência à matéria, estatuidando além das já consagradas imunidades recíproca e dos templos, a imunidade dos partidos políticos, instituições de educação e as de assistência social, bem como a imunidade de impostos relativos ao consumo para pessoas de baixa capacidade econômica.

A Carta de 1946 garantiu também a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, bem como impostos que gravem diretamente as profissões de jornalista e professor. Reproduzimos:

“Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

(...)

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

(...)

Art. 203. Nenhum impôsto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professôres e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV).⁴²

Embora o Brasil tenha passado por um novo período autoritário, compreendido entre os anos de 1964 à 1985, no tocante às imunidades tribuárias, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969 alargaram grandemente as hipóteses em que são garantidas.

Por exemplo, a imunidade que preteritamente era apenas do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos foi estendida também aos próprios produtos finais. Vejamos

⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 35.

⁴² Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm

como a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969 acresceram a matéria abordada neste trabalho:

“Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - criar imposto sobre:

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

(...)

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

§ 1º - O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

(...)

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

(...)

Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

(...)

§ 6º - Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.”

Por fim, com a promulgação da Carta de 1988 e a restauração do regime democrático, a nova Constituição, de forte conteúdo programático, elevou a mais alta importância os direitos fundamentais, políticos e sociais.

Nesse novo contexto, no que tange a ordem econômica e o sistema tributário nacional, a Constituição Cidadã restaurou algumas das imunidades da Carta de 46, bem como da de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969, acrescentando alguns novos pontos importantes.

Desta forma, a nova Carta tornou imunes os partidos políticos e as entidades sindicais, bem como as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Também em seu artigo 150 a Carta ampliou a imunidade recíproca para as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Portanto, após este breve sumário histórico, no que concerne às imunidades tributárias, pode-se perceber que a nova Constituição mais se assemelha com a penúltima constituição

democrática, de 1946, bem como absorvendo o acrescido pela Constituição de 1967 e Emenda Constitucional de 1969.

3.2 – A imunidade recíproca

Cumpra agora, voltar-se o presente estudo para as imunidades genéricas enquanto tais. Como primeira e mais complexa das imunidades tributárias analisaremos a imunidade recíproca, que como estabelece o Texto Fundamental em seu artigo 150:

“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;”⁴³

Em suma, como já se foi abordado, esta imunidade ontológica se fundamenta no princípio federativo do Estado, princípio este que foi consagrado em todas as constituições desde a promulgação da república. Por esse princípio, estabelece-se a descentralização política e jurídica do Estado Brasileiro. Não podendo existir hierarquia ou relação de subordinação de um poder parcial sobre o outro, quer seja federal, estadual, municipal ou distrital. Tanto a União, quanto os Estados e os Municípios são dotados de autonomia política, que lhes foi constitucionalmente outorgada.

Naturalmente, que não nos preocuparemos, nesta monografia em abordar a imunidade recíproca de forma simplística. Portanto, não bastará somente afirmar que a União não poderá tributar a renda dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, ou que os Estados e o Distrito Federal poderão ou não cobrar IPVA das frotas de carros oficiais da União e dos Municípios, ou que os Municípios poderão cobrar ou não IPTU sobre os prédios oficiais dos outros entes políticos. Obviamente que estas hipóteses estão impedidas pela imunidade recíproca. Procuraremos aqui, preponderantemente, estudar a abrangência da imunidade recíproca em suas situações mais controvertidas, especialmente as imunidades das autarquias, fundações

⁴³ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista. Objetivamos estudar como, quando e porque estas entidades são imunes e quando não o são.

Retornando ao cerne da questão, voltemos. Aliomar Baleeiro ressalta que não é só a isonomia que deve existir entre as pessoas estatais que impede a imposição recíproca, mas também a solidariedade e o respeito recíprocos⁴⁴. Assim como os poderes executivo, legislativo e judiciário devem ser iguais e harmônicos, também devem o ser os entes políticos.

Na lição de Misabel Abreu Machado:

"Ora, a imunidade recíproca das pessoas estatais tem, inegavelmente, importância destacada sobre as demais imunidades porque cumpre dupla função: Como consequência necessária da forma federal de Estado, preserva a autonomia política dos entes estatais, a harmonia solidária e fidelidade reinantes entre eles, e que não podem ser reduzidas ou perturbadas por meio de imposição, fiscalização e cobrança de tributos; Estendendo-se a impostos que amputem, economicamente, parcela de sua renda ou de seu patrimônio, como o Imposto sobre Produtos Industrializados ou o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou o ICMS, visa a protegê-los de forma concreta e substancial (e não meramente fictícia), no cumprimento de suas atividades públicas essenciais."

Desta forma, o fundamento da imunidade recíproca é o princípio do pacto federativo, a proteção da ideia de federação, de assegurar isonomia formal entre os entes, sendo uma consequência inexorável do pacto federativo a imunidade recíproca. Assim sustenta Ricardo Torres:

"Se a causa imediata da imunidade recíproca repousa na preservação da eficiência no desempenho do serviço público e na harmonia da federação, a sua causa profunda está na proteção da liberdade individual. Sim, porque se correlacionam intimamente os direitos da liberdade e o federalismo. O poder fiscal é de tal forma destrutivo, possui tanta aptidão para ofender e restringir a liberdade do cidadão, que só o seu fracionamento e a sua pulverização por diferentes esferas de governo pode limitá-lo o exercício e garantir os direitos fundamentais. As liberdades públicas dependem da separação vertical do poder entre a união, os estados e os municípios, bem como da separação horizontal, dentro de cada esfera do governo, dos poderes de legislar, administrar e julgar as controvérsias sobre os tributos. Em suma, a imunidade encontra o seu fundamento precípua nos direitos da liberdade, de que é predicado essencial."⁴⁵

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 437.

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário e Financeiro** – Volume III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 236.

Insta salientar, que alguns autores, dentre eles Regina Helena Costa, que uma das razões de ser da imunidade recíproca é a ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas, uma vez que todo o montante arrecadado pelo Estado é integralmente destinado à serviços destinados aos cidadãos, bem como para o seu funcionamento, pois o Estado não funciona como uma sociedade empresária, não há lucro, todo o “faturamento” Estatal tem aplicação vinculada pelas atribuições estatais determinadas pela Constituição.

A imunidade recíproca, portanto se sustenta em três princípios intangíveis, por determinação constitucional: princípio federativo, princípio da isonomia e princípio da capacidade contributiva.

Assim sendo, se apresta a imunidade recíproca à proteger os entes políticos do direito público pátrio: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Cabe elucidar, que, se o patrimônio, a renda ou o serviço dos entes estejam relacionados à exploração de atividade econômica, regendo-se pelas normas aplicáveis aos empreendimentos típicos de sociedades privadas, estes estarão sujeitos à tributação na medida em que exploram atividade econômica em igualdade com a iniciativa privada.⁴⁶

Não obstante, esta imunidade alcançará, também, as fundações e as autarquias que forem instituídas e mantidas pelo poder público, conforme artigo 150, parágrafo 2º:

“§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”⁴⁷

Como ensina João Marcelo Rocha, as finalidades essenciais referidas pelo legislador constituinte seriam aquelas que, mencionadas no texto da lei instituidora da autarquia ou autorizadora da fundação, consubstanciam a razão de ser da entidade.⁴⁸ Noutras palavras, entre o patrimônio, a renda ou o serviço pretado, e a finalidade da instituição, deverá haver um liame.

⁴⁶ ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10ª edição. São Paulo: Método. P. 367.

⁴⁷ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

⁴⁸ ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10ª edição. São Paulo: Método. P. 364.

O Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência ampliativa no tocante à esta formulação, tendo admitido a imunidade de imóvel de autarquia que encontre-se vago, sem qualquer utilização. Vejamos:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. AUTARQUIA. EXTENSÃO AOS IMÓVEIS VAGOS E LOCADOS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO”⁴⁹

No entendimento do Supremo Tribunal Federal, esta imunidade só poderia ser afastada se fosse realizada uma comprovação do uso do bem imóvel em atividade desconexa a que se propôs a autarquia, devendo-se rememorarmos da tese complementar, ou seja, haverá imunidade mesmo se o vínculo com a atividade essencial for indireto. Sendo este justamente o precedente decidido nos autos do RE 217.233, ocasião em que se reconheceu a imunidade do IPTU para o imóvel de fundação pública dedicada ao ensino superior alugado para terceiros, caso a renda auferida fosse destinada aos propósitos da autarquia ou fundação. Vejamos:

“EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação, sem fins lucrativos (fundação autárquica mantenedora de universidade federal) (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.”⁵⁰

Quanto às empresas públicas e às sociedades de economia mista, estas não fruirão dos benefícios da imunidade recíproca, se estas realizarem atividades econômicas com finalidades lucrativas. No entanto, sendo o caso do serviço for essencialmente público e de monopólio Estatal, desenvolvido e regido pelas normas e princípios do Direito Público, haverá o direito à imunidade, ainda que seja uma empresa pública. Isso se dá, porque no caso, é na verdade uma autarquia, ainda que haja cobrança de preços ou tarifas pela prestação do correspondente serviço. Assim entendeu o Supremo Tribunal Federal pelos serviços de correios e telégrafos, por exemplo:

⁴⁹ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+680814%2ENUME%2E%29+OU+%28ARE%2EACMS%2E+ADJ2+680814%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b9k5xrn>

⁵⁰ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+217233%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+217233%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bmfdblaio>

“EMENTA Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição Federal. 2. Ação cível originária julgada precedente.”⁵¹

Deve se reforçar que o Supremo Tribunal Federal foi além, fixando que a imunidade recíproca abrange as atividades da ECT, mesmo que não estejam incluídas no monopólio estatal, como o serviço postal e o correio aéreo nacional, nos termos consolidados no RE 601.392, julgado em março de 2013.

Por fim, saliente-se ainda em relação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, o Supremo Tribunal Federal, em 2014 manifestou-se favorável à imunidade tributária a ela em relação ao ICMS sobre transporte de mercadorias, nos termos dos RE 627.051, datado de 12/11/2014 e também em relação ao IPTU incidente sobre seus imóveis, de acordo com o RE 773.992, julgado em 15/10/2014. Ressalte-se, que, o julgamento da ECT foi o primeiro no qual a Suprema Corte apreciou a possibilidade de extensão da imunidade recíproca em tratando-se de empresa pública. Entendeu o Plenário, que, como a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos presta serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, gozaria desta imunidade.

Nestes mesmos termos, foi aplicada a imunidade recíproca à INFRAERO - Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária, empresa pública federal:

“E M E N T A: INFRAERO - EMPRESA PÚBLICA FEDERAL VOCACIONADA A EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, "C") - POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, POR LEI, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO - OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA - CRIAÇÃO DA INFRAERO COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO (LEI Nº 5.862/1972) - CONSEQÜENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA PÚBLICA, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO

51

Extraído do domínio
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ACO%24%2ESCLA%2E+E+959%2ENUME%2E%29+OU+%28ACO%2EACMS%2E+ADJ2+959%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ac8e6ds>

CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "A") - O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA INFRAERO, EM FACE DO ISS, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL - DOUTRINA - JURISPRUDÊNCIA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - AGRAVO IMPROVIDO. - A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "c", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Conseqüente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOUTRINA. PRECEDENTES DO STF. INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. - A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos.”⁵²

No tocante às sociedades de economia mista, há julgados neste mesmo sentido aqui apontado, a saber, o RE 580.264, de 16/12/2010, em que o Supremo Tribunal Federal entendeu pela estensão da imunidade recíproca para sociedade de economia mista prestadora de assistência médica exclusivamente ao SUS e com participação societária estatal de 99% do correspondente capital social votante. Vejamos:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE. 1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro. 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do

52

Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+363412%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+363412%2EACMS%2E%29&base=baseAcordao&url=http://tinyurl.com/cva8rh2>

inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral.”⁵³

Decisões Monocráticas foram prolatadas no âmbito do Supremo Tribunal Federal, conforme os RE 674.733, julgado em 30/04/2012 e RE 660.057, datado de 15/12/2011, que reconheceram a imunidade das sociedades de economia mista que prestam serviços de fornecimento de água e serviço de esgotamento.

Sucintamente, o Supremo Tribunal partiu dos mesmos pressupostos utilizados para a decisão que entendeu que as empresas públicas que prestassem serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado gozariam de imunidade.

Quanto à Ordem dos Advogados do Brasil e as Caixas de Assistência dos Advogados, há de se ter em vista que o artigo 44 da Lei 8.906/1994 preceitua que a OAB é serviço público, dotada de personalidade jurídica, havendo um consenso de que seria uma autarquia, assim como os Conselhos Seccionais da OAB. O mesmo Estatuto rege as Caixas de Assistência dos Advogados, que são ligadas aos Conselhos Seccionais. Porém, como as Caixas não realizam função pública inerente à OAB, o Supremo Tribunal Federal entendeu que não se aplica às caixas de assistência dos advogados a imunidade dirigida às autarquias. Vejamos estas ementas sobre essa situação:

“Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS DO ESTADO DA BAHIA. ÓRGÃO DA OAB. IMUNIDADE RECÍPROCA. ARTIGO 150, VI, “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O fato da Caixa de Assistência dos Advogados integrar a estrutura maior da OAB, não implica a extensão da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal) conferida a esta, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados. Nesse sentido, o RE n. 233.843, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJ de 18.12.09, ementado nos seguintes termos, verbis: “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS. INAPLICABILIDADE. 1. A Caixa de Assistência dos Advogados, instituída nos termos dos arts. 45, IV e 62 da Lei 8.906/1994, não desempenha as atividades inerentes à Ordem dos Advogados do Brasil (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social Também não lhe compete privativamente promover a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil). Trata-se de entidade destinada a prover benefícios pecuniários e assistenciais a seus

associados. 2. Por não se revelar instrumentalidade estatal, a Caixa de Assistência dos Advogados não é protegida pela imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição). 3. A circunstância de a Caixa de Assistência integrar a estrutura maior da OAB não implica na extensão da imunidade, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados. Recurso extraordinário conhecido e ao qual se dá provimento.” 2. In casu, o acórdão originariamente recorrido, divergindo do entendimento desta Corte, assentou: “CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS DA BAHIA. ÓRGÃO DA OAB. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. COBRANÇA INDEVIDA. TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA. MUNICÍPIO DE SALVADOR. EXCESSO DE PENHORA. VALOR DOS IMÓVEIS SUPERIOR AO CRÉDITO EXECUTADO. MATÉRIA RESERVADA AO PROCESSO DE EXECUÇÃO. AUSÊNCIA DE BENS EM SUBSTITUIÇÃO. 1. A caixa de Assistência dos Advogados, como órgão componente da Ordem dos Advogados do Brasil (art. 45, IV, Lei nº 8.906/94) goza da imunidade (IPTU), por extensão, própria da OAB (§ 5º do art. 45 do Estatuto da Ordem). Precedentes. 2. Há ‘presunção juris tantum quanto à imunidade da autarquia (...), por força da própria sistemática legal (art. 334, IV, do CPC), de forma que caberia ao Município, mesmo em sede de embargos à execução, apresentar prova de fato impeditivo em relação à este favor constitucional (art. 333, I, do CPC), através da comprovação de que os serviços prestados pelo ente administrativo ou se patrimônio estão desvinculados dos objetivos institucionais’ (STJ. REsp 320948/MG, 2ª Turma, Rel. Min Eliana Calmon, DJ de 02/06/2003). 3. Prosseguindo a execução fiscal no tocante à TLP, todavia, não cabe a apreciação de excesso de penhora em sede de embargos do devedor, haja vista que, de acordo com o art. 685, I, do CPC, o momento para processamento do incidente de excesso de penhora é o seguinte à avaliação, nos próprios autos da execução fiscal. 4. Ademais, a embargante não indicou outros bens em substituição ao imóvel penhorado, para que a execução se processasse de forma menos gravosa. Não o fazendo, permanece lícito o gravame sobre o único bem encontrado, para garantia do executivo fiscal. 5. Apelação parcialmente provida.” 3. Ademais, o agravante não trouxe nenhum argumento capaz de infirmar a decisão hostilizada, razão pela qual a mesma deve ser mantida por seus próprios fundamentos. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.”⁵⁴

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS. INAPLICABILIDADE. 1. A Caixa de Assistência dos Advogados, instituída nos termos dos arts. 45, IV e 62 da Lei 8.906/1994, não desempenha as atividades inerentes à Ordem dos Advogados do Brasil (defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social Também não lhe compete privativamente promover a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil). Trata-se de entidade destinada a prover benefícios pecuniários e assistenciais a seus associados. 2. Por não se revelar instrumentalidade estatal, a Caixa de Assistência dos Advogados não é protegida pela imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição). 3. A circunstância de a Caixa de Assistência integrar a estrutura maior da OAB não implica na extensão da imunidade, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados. Recurso extraordinário conhecido e ao qual se dá provimento.”⁵⁵

⁵⁴ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+662816%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+662816%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c6pptt>

⁵⁵ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+233843>

Podemos perceber, portanto, que o Supremo Tribunal Federal não se limita à uma análise meramente formal, mas sim uma análise aprofundada enfatizando a importância do lado essencial, atentando à natureza da atividade realizada, à inexistência do objetivo de lucrar e a não existência de concorrência com as pessoas de direito privado, que visam dar destinação econômico-financeira à atividade, empreendedoristicamente.

A imunidade recíproca, portanto, pode ser vista por seus aspectos objetivos, considerando que Constituição de 1988 estabelece certos parâmetros objetivos para ela, determinando as suas hipóteses. Isso se dá porque o que é imune é a tributação dos impostos relativos ao patrimônio, à renda e os serviços vinculadas às suas finalidades essenciais ou que decorram delas, não importando, desta forma, quem seja o titular desta imunidade, seja a União, os estados, os municípios, as autarquias e as fundações - todos estes entes serão dotados de imunidade recíproca em relação ao aspecto objetivo.

Patrimônio, portanto, no caso em tela, poderá ser tanto imobiliário quanto mobiliário, devendo estar vinculado às finalidades públicas dos entes imunes. Considerando as autarquias, como exemplo, o patrimônio vinculado à sua atividade fim seria o imóvel onde fica a sua sede, qualquer de suas agências ou filiais. Uma matéria que já foi muito controvertida, porém hodiernamente encontra-se pacífica, é justamente o caso dos imóveis de propriedade da autarquia, mas que estão sendo locados a terceiros. No caso em comento, a questão pacificada pelo STF foi no sentido de que tal imóvel estará abarcado pela imunidade recíproca, se o produto da renda dos aluguéis seja revertido para a atividade fim. Trata-se da tese da reversão, que é quando se utiliza o produto da renda naquela atividade institucional. É o caso da Súmula de número 724 do Supremo Tribunal Federal, tornada Súmula Vinculante de número 52. Vejamos:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.”⁵⁶

Uma questão nascente do suscitado seria é a quem cabe provar esta tese da reversão. O entendimento atual do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o ônus da prova é do ente que pretende tributar. Nesse sentido, o município, estado ou União deverão comprovar a possibilidade de cobrar tributo. Inclusive, há precedente da UERJ, fundação pública, que possui vários imóveis alugados à terceiros e o Município do Rio de Janeiro lançou IPTU sobre estes imóveis alugados. A discussão pairou em relação a quem caberia o ônus da prova. O entendimento foi, conforme já mencionado anteriormente, de que o ônus da prova caberia ao município. Vejamos:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE FUNDAÇÃO PÚBLICA. IPTU. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. PRETENSÃO CUJO ACOLHIMENTO DEMANDARIA REEXAME DE FATOS E DO MATERIAL PROBATÓRIO. SÚMULA 279/STF. PRECEDENTES. A jurisprudência da Corte vem consolidando o entendimento de que não cabe ao ente imune demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, cabe à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. Esta inversão circunstancial do ônus da prova justifica-se pelo fato da imunidade não ser concedida por ato do Fisco. Trata-se de uma garantia que se reveste do caráter de regra supressiva da competência tributária, cujos efeitos decorrem diretamente da Constituição Federal. Nos termos dos precedentes assentados por este colegiado, o debate relativo à ausência de comprovação da destinação do imóvel para fins de imunidade demanda o reexame de fatos e provas. Agravo regimental a que se nega provimento.”⁵⁷

Já imunes serão os serviços essencialmente públicos, que consistem na proteção de direitos fundamentais, como na hipótese de distribuição da merenda escolar ou a entrega de objetos às classes empobrecidas. Já a venda de mercadorias pelos órgãos públicos, ainda que de sua própria produção, ficará sujeita a impostos, excetuando-se as situações em que o órgão age no exercício de atividade considerada estatal, como ocorre com o IBC ao vender café, que é agente a União na política de comercialização externa daquele produto⁵⁸.

Já vimos o conteúdo que pode ser imune superficialmente. Agora aprofundaremos o que pode e o que não pode ser imune. Como já ressaltamos, a imunidade recíproca dos entes

⁵⁷

Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+796191%2E+OU+%28ARE%2E+ACMS%2E+ADJ2+796191%2E+ACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kbns7f4>

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - Volume III. 3ª Edição. Rio de Janeiro: RENOVAR. P.240.

públicos abrange apenas os impostos, pelo menos aparentemente, como se detrai do texto constitucionalmente em sua literalidade.

Assim sendo, taxas pela prestação de serviços poderiam ser cobradas, pois isso não ofenderia a liberdade individual, também não prejudicaria o desempenho da atividade pública e nem seria óbice ao pacto federativo.

Em tese até mesmo os empréstimos compulsórios e as contribuições de melhoria seriam possíveis de serem instituídas e cobradas, caso fossem instituídos como forma adicional de tributos, desde que respeitassem as imunidades dos entes públicos. Ocorre que o alcance dessas imunidades é questão controversa.

O Código Tributário Nacional classifica os impostos conforme o objeto tributado. Por exemplo: se é o patrimônio que está sendo tributado, trata-se de imposto sobre o patrimônio. Esta é a classificação típica do Código Tributário Nacional. Dentro dessa classificação que preceitua não poder ser tributado patrimônio, renda e serviço, é inquestionável, por exemplo, que IPTU, IPVA, ITR, ITBI e ITD são impostos que incidem sobre o patrimônio e, portanto, esses não podem ser cobrados pelos entes uns dos outros.

Nesse mesmo raciocínio, quanto aos impostos de renda, não há dúvidas de que o IR e o IOF entram nessa classificação. Ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal teve de afirmar que este último estava alcançado pela imunidade recíproca, visto que por muito tempo a União pretendeu cobrar o IOF dos municípios e estados. Por fim, os que incidem sobre os serviços seriam o ICMS e o ISS.

Além disso, fora os impostos que estão abrangidos pela certeza de não possibilidade de cobrança pelos entes uns dos outros, como os lugo supra-referenciados, há também certos impostos que são naturalmente controversos. Tratam-se dos impostos que incidem sobre a circulação de bens e mercadorias, considerando que dentro da classificação dada pelo CTN, estes não seriam tecnicamente impostos sobre patrimônio, renda e serviços, como por exemplo o IPI, o IE, o II e o ICMS, este último ao menos na sua parte relacionada às mercadorias.

Em relação a esta problemática, exsurtem duas correntes. A primeira corrente entende que tais impostos não estão abrangidos pela imunidade. Defendem, portanto, uma interpretação mais restritiva da Constituição da República de 1988. Como esses impostos são de circulação de bens não estariam abrangidos porque a Constituição apenas faz menção ao patrimônio, renda e serviços. Esta primeira corrente, que é restritiva, pois considera que a imunidade é uma exceção. Para ela, a regra é a de que todos devem pagar tributo. Ricardo Lobo Torres, em seu livro *Tratado de direito constitucional tributário e financeiro*, volume III, defende essa tese.

A segunda corrente, ao contrário, defende que a imunidade deve ser interpretada de uma forma ampliativa, extensiva, pois ela trata de direitos fundamentais, de liberdade. Assim sendo, entendem que estes impostos estão alcançados pela imunidade, dentro de um conceito mais amplo do que seria patrimônio.

A esse respeito, cumpre rememorar trecho de grande lição contida em *Limitações Constitucionais ao poder de tributar* do mestre Aliomar Baleeiro, que já entendia que renda, patrimônio e serviço possuíam significados amplos:

“Constituem o patrimônio todos os bens ou todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexo de coisas, como uma empresa, *universitas rerum*.

A imunidade não cobre só o patrimônio, considerado como a universalidade dos bens da pessoa de direito público ou entidade. O art. 19, III, 'C', da Emenda nº 1, de 1969, protege qualquer dos bens que a integram.

Rendas não são apenas os tributos, mas também os preços públicos que possam provir do exercício de suas atribuições, de venda de seus bens e utilização de seus serviços. Não é admissível, em qualquer caso, o significado que Rui defendeu para rendas, equiparando-as às rentes, na linguagem francesa - os juros do título público.”
59

Cumpre esclarecer que este é exatamente o posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal, conforme demonstrado pelo trecho de jurisprudência a seguir:

“EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas

⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 118/119.

infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido.”⁶⁰

Há também o recurso extraordinário nº 630.790, com repercussão geral, pendente de julgamento.

Por fim, cabe esclarecer, que, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, todos os impostos estariam alcançados pela imunidade recíproca. Isso ocorre porque este vem realizando uma interpretação ampliativa, extensiva de tal imunidade.

Ocorre que atualmente o Supremo tem rejeitado critérios infraconstitucionais, adotados pelo Código Tributário Nacional, para interpretar norma da Constituição, de hierarquia superior máxima. Segundo a Constituição, só é preciso saber se o bem adquirido integra o patrimônio, protegido pela imunidade, das pessoas estatais e suas autarquias. Como já foi mencionado, ele adota um conceito amplo de patrimônio. Outros precedentes sobre o tema em questão:

“EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido.”⁶¹

“Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BEM PERTENCENTE A PATRIMÔNIO DE ENTIDADE DE ASSISTENCIA SOCIAL, BENEFICIADA PELA IMUNIDADE PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO INCIDENCIA DO TRIBUTOS. - RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.”⁶²

60

Extraído

do

domínio

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+186175%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+186175%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cpgerdx>

61

Extraído

do

domínio

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+203755%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+203755%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cxnzzco>

⁶² RE 87.913-SP Rel. Ministro Rodrigues Alckmin.

Demonstra-se, portanto, que estes precedentes formam uma forte tendência em afastar a corrente mais restritiva, que era a mais usada antigamente, sobretudo em tempos pretéritos à nova ordem Constitucional trazida pela sistemática da CRFB/1988.

3.3 – A imunidade dos templos

A liberdade religiosa é uma garantia fundamental, prevista desde a Constituição do Império de 1824, ainda que o Catolicismo fosse a religião oficial do Império e também que desfrutava de privilégios especiais em relação às demais religiões, a liberdade de culto, era, ainda assim, garantida, mesmo que precariamente quando comparado aos critérios contemporâneos de garantia de liberdade de culto. A imunidade tributária dos templos, no entanto, não foi garantida em todos os textos constitucionais republicanos, quanto menos do Império.

As constituições de 1891, de 1934 e de 1937 vedavam o embaraço a liberdade de culto por meio da tributação, mas foi somente com a Constituição de 1946, como já vimos, que a imunidade tributária apareceu pela primeira vez tal como a conhecemos hoje. Esta imunidade foi reproduzida, quase que *ipsis litteris* na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional de 1969. Com a Constituição de 1988 a matéria foi ainda mais aclarada, e o Supremo Tribunal Federal, vem tratando, conforme veremos, de forma ainda mais ampliativa.

Vejamos a imunidade dos templos na sistemática da atual Constituição republicana 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:

(...)

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.”⁶³

⁶³ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

Como vimos, a imunidade tributária dos templos densifica a garantia fundamental à liberdade religiosa.

Na lição de Ricardo Lobo Torres:

“(…) é por intermédio das imunidades que as liberdades se afirmam como direitos absolutos diante do poder tributário” e “O fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser – ou não praticar nenhuma – sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo. A imunidade fiscal, no caso, é um atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais.”⁶⁴

Desta forma, os templos de qualquer culto, gozam de imunidade tributária.

Nesse sentido, portanto, a primeira forma de abrangência desta imunidade, num primeiro relance, trata-se da vedação de se cobrar o IPTU e o ITR sobre as propriedades dos templos. No Catolicismo, seria exemplo da imunidade do IPTU e ITR sobre as propriedades onde estão edificadas suas igrejas, paróquias, capelas ou catedrais. Restaria, desta primeira observação, a dúvida se propriedades anexas ao templo estariam abrangidas pela imunidade, como as casas paroquiais, seminários, abadias, conventos, mosteiros, para continuar no exemplo do caso Católico.

Assim sendo, resta a dúvida, a imunidade dos templos seria objetiva ou subjetiva? Abrange tão somente as propriedades onde funcionam os templos ou abrangeria toda situação que, em tese seria tributável, mas não poderá ser por vedação desta imunidade?

Entendemos que a imunidade dos templos abrange a Religião organizada como um todo, pois difícil seria balizar quando a renda e os serviços não possuem vínculo, nexos com as atividades essenciais do templo, sob pena do Estado embaraçar a liberdade de culto.

Nesse sentido, seriam imunes os prédios onde são oferecidos os cultos, suas dependências anexas, a renda obtida de ofertas e dízimos, bem como os serviços, como cultos pessoais ou enterros litúrgicos.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. P. 50 e 2011

3.4 – As imunidades do art. 150, VI, “c”

O legislador constituinte incluiu um rol de imunidades objetivando garantir o pluralismo político, o efetivo funcionamento das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, e as entidades sindicais, para proteção dos direitos trabalhistas. São as imunidades que nos tornaremos a analisar agora. Vejamos como se referiu o Texto Fundamental:

“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 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.”⁶⁵

Estas hipóteses são claramente de tipo subjetivo, bastando, portanto, o simple atendimento aos requisitos legais para serem consideradas pessoas jurídicas referidas nesta imunidade para serem abrangidas por esta forma de imunidade tributária.

3.4.1 – Partidos políticos e suas fundações

Na lição de José Afonso da Silva:

“O partido político é a forma de agremiação de um grupo social que se propõe organizar, coordenar e instrumentar a vontade popular com o fim de assumir o poder para realizar o seu plano de governo”⁶⁶

O fundamento desta imunidade subjetiva dos partidos políticos e suas fundações é claramente o de assegurar os direitos políticos, os direitos de liberdade e o pluralismo político-partidário, todos abrangidos pela sistemática constitucional de 1988.

⁶⁵ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

⁶⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 33ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 393.

É também, como já vimos, uma imunidade política e condicionável. Assim sendo, bastará à estas instituições imunes o preenchimento dos requisitos do artigo 17 da Constituição e o 14 do CTN.

Assim sendo, gozarão de imunidade relativa ao IPTU relativos aos imóveis que ocupam, gozarão de imunidade sobre o ISS relativo aos serviços que prestarem a terceiros, ao IRPJ relativo à renda auferida pelos partidos e suas fundações, ao ITBI relativos aos imóveis os quais sejam adquirente e ao IPVA relativos aos carros destinados ao uso do partido e seus membros para as suas finalidades essenciais.

Vejam agora as finalidades essenciais suscitada pelo legislador constituinte originária na §4 do artigo 150.

Essencial, no entendimento majoritário, seria, assim como no caso das imunidades dos templos, o caso de a destinação dos recursos obtidos com atividades atípicas desenvolvidas pelo partido voltarem-se à consecução de suas finalidades essenciais, deverá ser reconhecida a sua imunidade. Porém, se um partido mantiver, por exemplo, uma loja com artigos de sua legenda, e os valores obtidos por essa atividade não for destinada às suas atividades essenciais, como uma convenção regional, tal imunidade já não poderia mais ser reconhecida nessa atípica atividade.

3.4.2 – Entidades sindicais de trabalhadores

A imunidade das entidades sindicais é uma exclusividade da atual Constituição, não se encontrando em nenhuma das constituições republicanas anteriores.

Trata-se, evidentemente de uma imunidade política e subjetiva, bastando preencher os requisitos Constitucionais, a saber, o artigo 8º, para que seja reconhecida a imunidade da entidade sindical. Devemos concluir, também, que como o objetivo da imunidade sindical é a defesa dos direitos dos trabalhadores, esta imunidade não abrangerá os sindicatos ditos patronais.

Assim como no caso dos partidos, será imune a entidade sindical para o IPTU sobre os imóveis de sua propriedade, serão imunes também ao ISS sobre os serviços que prestarem a

terceiros, do IRPJ no que diz respeito às rendas auferidas pela entidade sindical, recairá imunidade sobre o ITBI relativo aos imóveis em que forem a parte adquirente e também ao IPVA sobre os automóveis destinados ao uso do sindicato.

Também são as entidades sindicais asseguradas pelo disposto no artigo 150, § 4, da Constituição de 1988.

Desta forma, conquanto haja destino do fruto das suas atividades atípicas sejam destinados às suas finalidades essenciais, ou seja, a proteção dos direitos dos trabalhadores sindicalizados e o seu bem estar, deverá ser reconhecida a imunidade.

3.4.3 – Instituições de educação e assistência social

Por fim, no rol das imunidades do artigo 150, VI, “c” da Constituição de 1988 se afiguram as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Esta imunidade, como já vimos no trecho deste trabalho monográfico acerca das classificações das imunidades tributárias, se configura, como se pode ver, de uma imunidade subjetiva, condicionável e política.

Desta forma, será imune, toda e qualquer instituição de educação ou de assistência social que cumpra o requisito constitucional, qual seja, a ausência de fins lucrativos.

Esta imunidade também foi prevista nas constituições de 1946, a de 1967 e em sua Emenda Constitucionalç de 1969.

Como são pessoas jurídicas de direito privado, estas instituições são entidades formadas com o objetivo de servir à população geral, à coletividade, suprimindo deficiências do fornecimento de serviços por parte do Estado, exercendo esta função sem a finalidade lucrativa. Como exercem serviço de interesse da coletividade e do conteúdo constitucional-programático, não faria sentido que sua atividade fosse embaraçada, onerada pela tributação, daí a necessidade de reconhecer a imunidade destas instituições benfazejas.

Insta salientar que tanto a educação quanto a assistência social são institutos com conteúdo constitucional, elencados nos artigos 203 e 205 do Texto Fundamental da República Federativa Brasileira, sem prejuízo do acréscimo das finalidades do Estado prevista no artigo 3º da CRFB/88.

Assim sendo, podemos perceber que, preenchido o requisito central da presente imunidade analisada, verifica-se a forte influência do princípio da capacidade contributiva, de maneira que, ausente a finalidade lucrativa, óbvio se torna a ausência da capacidade contributiva destas instituições imunes.

Desta forma, serão imunes as instituições de educação e de assistência social para o IPTU sobre os imóveis de sua propriedade, serão imunes também ao ISS sobre os serviços que prestarem a terceiros, do IRPJ no que diz respeito às rendas auferidas pela entidade sindical, recairá imunidade sobre o ITBI relativo aos imóveis em que forem a parte adquirente e também ao IPVA sobre os automóveis destinados ao uso do sindicato.

Por fim, cabe reiterar que, conforme as outras imunidades vistas neste subcapítulo de número 3.4, também há a abrangência do artigo 150, § 4, o que significa dizer, que assim como para os partidos políticos e suas fundações, bem como as entidades sindicais, serão imunes as rendas, serviços e propriedades advindos de suas entidades atípicas, desde que seja destinada às suas finalidades essenciais.

3.5 – A imunidade dos livros, jornais e periódicos

A imunidade dos livros, periódicos e jornais, bem como o papel destinado às suas impressões, figurou pela primeira vez na Constituição de 1946, mas somente para o papel. Com a Constituição de 1967 os livros, jornais e periódicos também tiveram imunidade reconhecida, o que foi mantido pela sistemática da Emenda Constitucional de 1969. Esta sistemática também é a mesma da Constituição de 1988.

Trata-se, naturalmente de hipótese de imunidade objetiva, se tratando de imunidade conferida à bens especificados taxativamente no Texto Fundamental.

Também é uma hipótese de imunidade política, garantida pelo legislador constituinte originário com o objetivo de assegurar diversos princípios constitucionais, dentre eles: as liberdades de expressão, manifestação do pensamento, expressão das atividades intelectuais, científicas, artísticas, bem como o acesso à informação e a difusão da cultura e da educação.

Como se trata de uma imunidade objetiva, esta será abrangida para todos os impostos que recaiam sobre as operações que tenham por objeto os livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado à impressão destes bens, sendo, portanto, imune ao Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e seus Serviços e o Imposto sobre Serviços.

Assim sendo, tratando-se de imunidade objetiva, esta não recairá sobre os sujeitos que tenham como atividade fim os bens imunes. Desta forma, não serão imunes as empresas jornalísticas e as empresas de produção de papel, bem como as casas editoriais, as livrarias, revisteiras e bancas de jornal e os autores não são imunes.

Desta imunidade, surgem duas questões controvertidas. Em primeiro lugar, resta a dúvida se serão imunes os livros jornais e periódicos que não sejam veiculados por meio do papel, mas de meios eletrônicos ou CD's e DVD's, dentre outras formas possíveis.

Entendemos que com a redação dada pelo legislador constituinte originário, o vocábulo “e” empregado em “d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”⁶⁷ denota clara intenção de exonerar os livros, jornais e periódicos enquanto tais, e não por serem de papel, pois temos partícula aditiva.

Além do mais, trata-se de norma que densifica os princípios relativos a liberdade de expressão, acesso e difusão da cultura e da educação, e não uma opção do legislador constituinte originário em desonerar a indústria da celulose em si mesma.

Desta forma, entendemos que deverão ser imunes os livros, jornais e periódicos independentemente do meio pelos quais estes sejam difundidos.

⁶⁷ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

A segunda questão seria quanto ao conteúdo. Serão imunes as revistas de fofocas tanto quanto são imunes os periódicos científicos?

Entendemos que assim deverá ser, pois, uma vez que não houve distinção da imunidade prevista pela Constituição no tocante ao conteúdo, não caberá ao legislador ordinário assim fazê-lo.

Ainda nesse sentido, se assim fosse, a não abrangência da imunidade em razão de conteúdo configuraria caso de censura, o que é terminantemente proibido pela Constituição de 1988, a partir da simples leitura de seu artigo 5º, IX e artigo 220º, § 2.

3.6 As imunidades do art. 150, VI, “e”

Por fim, restam as imunidades do artigo 150, VI, “e”, a saber:

“fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.”⁶⁸

Esta imunidade foi somente inserida pela Emenda Constitucional nº 75 de 2013.

Primeiramente, cumpre esclarecer que fonograma é o registro de ondas sonoras, enquanto videofonograma trata-se do registro simultâneo de áudio e vídeo.

Trata-se, evidentemente de imunidade objetiva, que visa prestigiar a produção musical brasileira, seja autoral ou interpretativa, bem como imunidade política, conferindo densidade ao princípio da livre manifestação do pensamento e da cultura, bem como sua difusão.

Assim sendo, o objetivo é incentivar a produção de CD’s e DVD’s bem como outras mídias que contenham os referidos fonogramas ou videofonogramas, funcionando indiretamente como uma medida de combate a “pirataria” ao desonerar os bens em tela.

⁶⁸ Extraído do domínio http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

Desta forma, por essa nova imunidade, estarão afastados os, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, o ICMS, o IPI e o ISS. Porém haverá IPI na etapa industrial referida pelo legislador constituinte originário, a saber: “salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.”.

4 – QUESTÕES CONTROVERTIDAS E JURISPRUDÊNCIA ATUAL

Por fim, analisaremos, ainda, neste presente trabalho monográfico, algumas situações definidas recentemente pelo Supremo Tribunal Federal, com relação com o que foi trabalhado de forma mais abstrata nos dois capítulos anteriores

4.1 – E-books e E-Readers:

Uma questão já há muito suscitada no Supremo Tribunal Federal é em relação ao reconhecimento da imunidade dos livros eletrônicos, os *e-books*, bem como os dispositivos eletrônicos utilizados exclusivamente para a leitura dos mesmos, os *e-readers*, como o *Kindle* e o *Kobo*.

Pela inteligência do dispositivo imunizante, a saber, artigo 150, VI, “b”, naturalmente que se conclui que o livro, em sua forma eletrônica, está abrangido pela imunidade.

Maior dúvida subsiste quanto a possibilidade de reconhecer a imunidade dos dispositivos eletrônicos destinado à leitura destes livros em formato eletrônico. Acreditamos que não deveria ser reconhecida esta imunidade quando se tratar de dispositivos multimídia, tais como tablets e smartphones, porém, os dispositivos eletrônicos de uso exclusivo para a leitura de livros eletrônicos deveriam ser, sim, imunes, uma vez que o sentido da imunidade é densificar o princípio da difusão cultural e a liberdade de expressão.

Assim decidiu o STF, vejamos extrato de notícia de acórdãos ainda não publicados no bojo dos Recursos Extraordinários nº 595.676/RJ e 330.817/RJ:

“Em votação unânime, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura são alcançados pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal. Os ministros negaram provimento aos Recursos Extraordinários (REs) 330817 e 595676, julgados em conjunto na sessão desta quarta-feira (8). Para o

colegiado, a imunidade tributária a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão deve abranger os livros eletrônicos, os suportes exclusivos para leitura e armazenamento, além de componentes eletrônicos que acompanhem material didático.

No RE 330817, com repercussão geral reconhecida, o Estado do Rio de Janeiro questionava decisão do Tribunal de Justiça local (TJ-RJ) que, em mandado de segurança impetrado pela editora, reconheceu a existência da imunidade prevista no artigo 150 (inciso VI, alínea “d”) da Constituição Federal ao software denominado Enciclopédia Jurídica Eletrônica e ao disco magnético (CD ROM) em que as informações culturais são gravadas. Para o estado, o livro eletrônico, como meio novo de difusão, é distinto do livro impresso e que, por isso, não deve ter o benefício da imunidade.

Para o relator da ação, ministro Dias Toffoli, a imunidade constitucional debatida no recurso alcança também o livro digital. Segundo o ministro, tanto a Carta Federal de 1969 quanto a Constituição de 1988, ao considerarem imunes determinado bem, livro, jornal ou periódico, voltam o seu olhar para a finalidade da norma, de modo a potencializar a sua efetividade. “Assim foi a decisão de se reconhecerem como imunes as revistas técnicas, a lista telefônica, as apostilas, os álbuns de figurinha, bem como mapas impressos e atlas geográficos”, disse em seu voto (leia a íntegra).

Ainda de acordo com o relator, o argumento de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não se sustenta. O vocábulo “papel” constante da norma não se refere somente ao método impresso de produção de livros, afirmou. “O suporte das publicações é apenas o continente, o corpus mechanicum que abrange o seu conteúdo, o corpus mysticum das obras. Não sendo ele o essencial ou, de um olhar teleológico, o condicionante para o gozo da imunidade”, explicou.

Nesse contexto, para o relator, a regra da imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos ou e-readers, confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente estejam equipados com funcionalidades acessórias que auxiliem a leitura digital como acesso à internet para download de livros, possibilidade de alterar tipo e tamanho de fonte e espaçamento. “As mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do papel aos suportes utilizados para a publicação dos livros”, destacou.

RE 595676

O ministro Dias Toffoli também proferiu voto-vista no RE 595676, de relatoria do ministro Marco Aurélio, que já havia votado pelo desprovimento do recurso em sessão anterior.

Também com repercussão geral reconhecida, o RE 595676 foi interposto pela União contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF-2), que garantiu à Nova Lente Editora Ltda. a imunidade tributária na importação de fascículos compostos pela parte impressa e pelo material demonstrativo, formando um conjunto em que se ensina como montar um sistema de testes.

O relator, à época do início do julgamento, votou pelo desprovimento do recurso por entender que a imunidade no caso abrange também peças e componentes a serem utilizados como material didático que acompanhe publicações. O ministro Marco Aurélio argumentou que o artigo 150, inciso VI, “d”, da Constituição Federal deve ser interpretado de acordo com os avanços tecnológicos ocorridos desde sua promulgação, em 1988. Quando o julgamento foi suspenso pelo pedido de vista do ministro Dias Toffoli haviam votado os ministros Luís Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber e Luiz Fux, todos acompanhando o voto do relator.

Em seu voto-vista na sessão de hoje (8), o ministro Dias Toffoli também acompanhou o relator pelo desprovimento do recurso. Para Toffoli, os componentes eletrônicos que acompanham material didático em curso prático de montagem de computadores estão abarcados pela imunidade em questão, uma vez que as peças e sua montagem eletrônica não sobrevivem autonomamente. Ou seja, “as peças nada representam sem o curso teórico”, assinalou. Os demais ministros que ainda não haviam se manifestado votaram no mesmo sentido.

Teses

O Plenário aprovou, também por unanimidade, duas teses de repercussão geral para o julgamento dos recursos. O texto aprovado no julgamento do RE 330817 foi: A imunidade tributária constante do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. Para o RE 595676 os ministros assinalaram que “a imunidade tributária da alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados exclusivamente a integrar unidades didáticas com fascículos”.⁶⁹

4.2 – Lojas maçônicas

A imunidade dos templos, como parcialmente fundamentada na liberdade religiosa e no não esposamento de uma religião oficial no contexto da Constituição de 1988, consubstancia na laicidade do Estado Brasileiro.

Desta forma, a imunidade dos templos abrangerá toda e qualquer religião organizada em território brasileiro.

Assim sendo, cabe a dúvida quanto a possibilidade da Maçonaria ser abrangida pela imunidade tributária dos templos.

A natureza da maçonaria, sociologicamente, é ambígua em se tratando de poder ou não ser considerada uma religião.

É certo, porém, que a maçonaria, tradicionalmente requer de seus membros a crença em Deus, o chamado Grão-Arquiteto do Universo, assim como a crença na imortalidade da alma. Estes são dois pontos em comum com a maioria esmagadora de todas as religiões.

Embora a maçonaria seja descentralizada em comparação com a Igreja Católica, por exemplo, além de ser uma sociedade semi-secreta, ou ao menos discreta, dificulta a verificação de quais lojas maçônicas aderem à uma vertente mais ou menos voltada para experiência religiosas numa acepção mais tradicional da palavra.

⁶⁹ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857>

Não obstante essas dúvidas, também devemos lembrar que a maçonaria é altamente hierarquizada, sendo revelados aos seus membros à medida que escalam hierarquicamente em suas lojas, mistérios, experiência não muito diferente de outras religiões, como a tradição islâmica Sufi.

Portanto, nós entendemos que a maçonaria deveria ser sim abrangida pela imunidade dos templos. Esta porém, não é o entendimento atual do STF. Observemos:

“Ementa: : CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.”⁷⁰

4.3 – Cemitérios

A imunidade dos templos, numa primeira leitura, diria respeito somente aos próprios edifícios, não se comunicando esta imunidade tributária à quaisquer outras propriedades de destinação religiosa, como casas paroquiais e seminários, ou cemitérios, como veremos adiante.

Tal era o entendimento do Supremo Tribunal Federal anteriormente, vejamos:

“A IMUNIDADE ESTATUIDA NO ART. 31,5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, E 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.

70 Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+562351%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+562351%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a8pcmux>

(RE 21826, Relator(a): Min. RIBEIRO DA COSTA, Primeira Turma, julgado em 02/07/1953, DJ 31-12-1953 PP-16099 EMENT VOL-00158-01 PP-00352 ADJ 07-03-1955 PP-00898)⁷¹

Hodiernamente tal hipótese não é admissível. Vejamos jurisprudência atual sobre a matéria:

“EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido”⁷²

Vejamos como evoluiu o entendimento da Suprema corte desde o julgado de 1953. Agora a Sistemática Constitucional é clara e mais abrangente e generosa com a imunidade dos templos.

Resta a dúvida quanto a possibilidade dos cemitérios religiosos serem imunes.

Entendemos positivamente, uma vez que o enterro litúrgico é parte integral de determinadas confissões, portanto, parte integral da experiência religiosa, e conseqüentemente, da liberdade de culto.

Nesse sentido, ainda que sejam cobradas taxas em cemitérios religiosos, relativas à propriedade de túmulos e serviços religiosos ensejados pelo sinistro, deveria ser reconhecida a imunidade de templos relativa ao IPTU dos cemitérios religiosos, bem como ISS pelo serviço, e o IRPJ sobre os valores auferidos, como é o caso das ofertas e dízimos.

Esta é, em parte, também, o entendimento atualmente adotado pelo Supremo Tribunal Federal. Observemos elucidativa súmula de julgamento de 2008:

⁷¹ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000135511&base=baseAcordaos>

⁷² Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+325822%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+325822%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/avch36s>

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.”⁷³

Portanto, a imunidade tributária dos templos doravante abrangerá os cemitérios, conquanto sejam extensões de entidades de cunho religioso.

4.4 – Serviço de transmissão de anúncio

No tocante às imunidades dos jornais e periódicos, uma questão controvertida que é suscitada e de grande importância, é a dúvida que nasce quanto a abrangência da referida imunidade quanto aos serviços de anúncio e propagandaofertados por estes jornais e periódicos.

Entendemos que deveria abranger sim. Em primeiro lugar, em razão da imunidade dos jornais e periódicos recair sobre estes bens como um todo. O legislador constituinte originário não faz quaisquer ressalvas quanto ao seu conteúdo, mas sim se refere ao bem imune como um todo em si.

Em segundo lugar, pois o destino de partes dos jornais e periódicos à anúncios e propagandas é meio pelo qual as empresas envolvidas se valem para cortar custos do produto final, atendendo de forma indireta aos princípios densificados pela opção do legislador constituinte originário em conferir imunidade tributária aos jornais e periódicos.

Esse entendimento foi consolidado nos julgamentos dos RE’s 91.662/SP e 111.228/SP. Os encartes de anúncios, porém, não estão abarcados, o que é correto de um ponto de vista estritamente formalista, porém prejudica os princípios norteadores da imunidade tributária. Vejamos recente julgado do STF sobre essa última questão suscitada:

⁷³ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+578562%2E+OU+%28RE%2E+ADJ2+578562%2E+base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a2s96aa>

“Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS DE DECISÃO MONOCRÁTICA. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, D, DA CF. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO DE NATUREZA PROPAGANDÍSTICA, DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE COMERCIAL E O PAPEL UTILIZADO NA CONFECCÃO DA PROPAGANDA. NÃO ABRANGÊNCIA. INTERPOSIÇÃO DE APELO EXTREMO COM BASE NA ALÍNEA C DO INCISO III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO CABIMENTO AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Os veículos de comunicação de natureza propagandística de índole eminentemente comercial e o papel utilizado na confecção da propaganda não estão abrangidos pela imunidade definida no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, uma vez que não atendem aos conceitos constitucionais de livro, jornal ou periódico contidos nessa norma. Precedentes. II – O acórdão recorrido não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição. Incabível, portanto, o recurso pela alínea c do art. 102, III, da Constituição. Precedentes. III – Agravo regimental a que se nega provimento.”⁷⁴

4.5 – Serviços de composição gráfica e insumos na confecção de livros e o ISS

Cabe agora, a pergunta quanto à possibilidade da imunidade tributária dos livros jornais e periódicos abranger serviços de composição gráfica, tais como o layout de um jornal ou periódico, ou a encomenda de design gráfico para capa de um livro, por exemplo.

Entendemos que tal imunidade abrange estes elementos gráficos, devendo ser vedada a cobrança de ISS por esses serviços de composição gráfica, por onerarem o bem protegido pela imunidade.

Outra dúvida é a que concerne à demais insumos para a confecções destes bem imunes, tais como tintas.

Assim sendo, é de se esperar que a imunidade não abranja o livro, o jornal e o periódico somente como produtos acabados, mas devendo ser mantida sob a sua proteção fiscal toda a sorte de serviços que em conjuntoservem pra que os bens imunes se consubstanciem no produto final, tal imaginamos foi intuito do legislador constituinte ao garantir a imunidade dos livros jornais e periódicos, bem como o papel destinado à impressão, devendo a imunidade abranger os insumos, sejam físicos ou de serviços.

Porém, este não é o entendimento majoritário do STF quanto à composição gráfica. Vejamos a seguinte ementa de julgado:

“E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – SERVIÇOS DE IMPRESSÃO GRÁFICA DO JORNAL “FOLHA UNIVERSAL” DA IGREJA UNIVERSAL DO REINO DE DEUS (IURD) EXECUTADOS POR TERCEIROS – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DO SIGNIFICADO E ALCANCE DO INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, VI, “d”) – LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR – SUBMISSÃO DA LIBERDADE DE EXPRESSÃO AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO – INADMISSIBILIDADE DA “CENSURA TRIBUTÁRIA” – INOCORRÊNCIA, NO CASO, PELO FATO DE A EMPRESA QUE MERAMENTE EXECUTA SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, POR ENCOMENDA DE TERCEIROS (IURD), NÃO SER DESTINATÁRIA DESSA PRERROGATIVA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL – PRECEDENTES – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.”⁷⁵

Os insumos, porém, estão em grande parte abrangidos pela imunidade segundo entendimento do Supremo Tribunal federal. Vejamos:

“IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos.”⁷⁶

E:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. C.F., art. 150, VI, d. I. - O Supremo Tribunal Federal decidiu que apenas os materiais relacionados com papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico p/fotocomposição por laser) é que estão abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da C.F. II. - Precedentes do STF: RREE 190.761-SP e 174.476-SP, Ministro F. Rezek p/acórdão; RREE 203.859-SP e 204.234-RS, Ministro M. Corrêa p/acórdão, Plenário, 11.12.96. Voto vencido do

⁷⁵ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+434826%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+434826%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ao2yplo>

⁷⁶ Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+174476%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+174476%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/atkgfpo>

Min. C. Veloso, que entendia cabível a imunidade tributária em maior extensão. III. - R.E. conhecido e provido.⁷⁷

4.6 – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos:

A Empresa Brasileiro de Correios e Telégrafos traz uma série de casos interessantes sobre a matéria de imunidade tributária, vejamos algumas situações suscitadas perante a Suprema Corte de grande interesse para as imunidades recíprocas.

Em relação às empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos, um caso controvertido paradigmático é o da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

Uma primeira decisão pertinente do STF em relação à ECT foi a de que eles seriam equiparados à autarquia, e que, portanto, os seus pagamentos poderiam ser realizados por meio de precatório, conforme trecho do Informativo 210 do Supremo:

Tribunal, por maioria, entendeu que a ECT tem o direito à execução de seus débitos trabalhistas pelo regime de precatórios por se tratar de entidade que presta serviço público. Vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão, que declaravam a inconstitucionalidade da expressão que assegura à ECT a "impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços", constante do art. 12 do Decreto-lei 509/69, por entenderem que se trata de empresa pública que explora atividade econômica, sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas (CF, art. 173, § 1º).

Posteriormente, foi reconhecida a sua imunidade tributária, pois prestam serviço público, que é o serviço postal, e o prestam com exclusividade. A princípio, neste julgamento, foi reconhecida a imunidade tributária apenas em relação ao serviço postal.

Cumpramos ressaltar que a discussão de imunidade envolvendo os Correios começou com o ISS. Porém, há um item da lista de serviços que é exatamente o de coleta de correspondência e os municípios cobravam o imposto sobre tal serviço dos Correios. No entanto, o STF entendeu que os Correios gozavam de imunidade em relação ao serviço postal por terem sido equiparados à autarquia.

77 Extraído do domínio <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+178863%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+178863%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bjs33k7>

Posteriormente, houve discussão no bojo do RE 601.392, para saber se eles gozavam de imunidade quanto ao que prestavam em livre concorrência, visto que eles tinham exclusividade apenas no serviço de entrega de correspondência. O Supremo entendeu que os Correios gozam sim de imunidade em relação aos demais serviços.

Em seu voto, o ministro Dias Toffoli afirmou que a imunidade deveria alcançar todas as atividades desempenhadas pelos Correios, inclusive as atividades afins autorizadas pelo Ministério das Comunicações, independentemente da sua natureza. Ele ressaltou ainda que a ECT se trata de uma empresa pública prestadora de serviços públicos criada por lei para os fins do artigo 21, inciso X, da Constituição Federal e que as suas rendas e lucros são revertidos para as finalidades precípua. No mesmo sentido foi o entendimento do ministro Ayres Britto que declarou que o lucro eventualmente obtido pela empresa não seria um fim em si mesmo, mas sim um meio para a continuidade.

Portanto, percebe-se que em relação aos outros serviços o Supremo entendeu pela tese da reversão, ou seja, tudo o que a empresa recebesse iria ser reinvestido no serviço postal. Não haveria finalidade lucrativa na empresa. Foi utilizada a tese também do subsídio cruzado, ou seja, o lucro com as atividades exercidas pelos Correios em regime de concorrência seria aplicado nas atividades desempenhadas sob o regime constitucional de monopólio.

Próxima questão que chegou ao Supremo foi em relação ao IPTU pago pelos Correios.

O entendimento foi no sentido de dar imunidade a todos os seus imóveis, seja imóvel utilizado para serviço postal, seja imóvel utilizado para atividades que exerce em livre concorrência, cumprindo ressaltar o voto do Ministro Dias Toffoli, que reafirmou o entendimento do Supremo de que a imunidade deve ser estendida às empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. Ressaltou ele que:

Ambas fazem parte da administração pública indireta e, por diversas vezes, figuram como instrumentalidades administrativas das pessoas políticas, ocupando-se dos serviços públicos incumbidos aos entes federativos.⁷⁸

⁷⁸ RE 773992, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, j. 26/09/2013, DJE 01/10/2013.

Assim, conforme o voto, cabe a eles o tratamento tributário próprio das autarquias e das fundações públicas.

No tocante à cobrança de IPTU, o relator salientou que, para prevalecer o entendimento contrário à imunidade da empresa, seria necessária a identificação de quais imóveis se destinariam às finalidades essenciais da entidade e quais não. No entanto, diz, “é notório que os imóveis abrigam varias atividades indistintamente”.

Foi também reconhecida a imunidade em relação ao IPVA - Imposto sobre propriedade de veículos automotores, tanto para veículos que realizam serviços postais quanto quaisquer outros serviços. Quer dizer que, independentemente de sua utilização, todos veículos farão jus a imunidade.⁷⁹

⁷⁹ ACO 765, Rel. Min. EROS GRAU, j. 01/06/2015.

5 - CONCLUSÃO

Este trabalho pretendeu, não de forma exaustiva, tanto pelo escopo da matéria, quanto pela limitação de conhecimento natural de um estudante de graduação, estudar de forma abrangente as imunidades tributárias.

Demos grande importância à parte abstrata da disciplina, não nos furtamos de analisar da melhor forma que pudemos todos os institutos de direito tributário relacionados com as imunidades tributárias.

Desta forma, findadas as análises sobre a limitação constitucional ao poder de tributar, sua sistemática principiológica encontrada no corpo do Texto Fundamental, voltamo-nos ao estudo das imunidades tributárias ditas genéricas.

Neste momento do trabalho monográfico, iniciamos com breve histórico, para calçar o estudo de importante elementos elucidativos da evolução da matéria no escopo do direito tributário como estavam presentes nas anteriores constituições do Brasil.

A partir do momento que debruçou-se sobre as imunidades tributárias genéricas em espécie, demos maior importância à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como nos propusemos desde o princípio do presente trabalho.

Por fim, colacionamos uma série de situações específicas e demonstramos como estas vem sendo entendidas e julgadas perante o Supremo Tribunal Federal.

Nesta parte do trabalho, pudemos perceber que, em maior ou menor grau, têm sido recorrente na jurisprudência da Suprema Corte, decisões no sentido de se ampliar o escopo e a abrangência de todas as imunidades genéricas, sejam elas relativas aos livros, jornais e periódicos, sejam as imunidades recíprocas e as imunidades dos templos, fato é que pudemos concluir que o STF vêm trabalhando a matéria em crescente corrente ampliadora dos direitos imunizantes.

6- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.
- CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 62.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa**. As imunidades tributárias. Jus Navegandi. Teresina, ano 8, nº 127.
- BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário e Financeiro – Volume III**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense.
- ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10ª edição. São Paulo: Método.
- BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 33ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26ª Edição. São Paulo: Atlas, 2017.