

EDUARDO DO NASCIMENTO ROCHA

Imunidades Tributárias

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

São Paulo

2012

EDUARDO DO NASCIMENTO ROCHA

Imunidades Tributárias

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

São Paulo

2012

Agradeço aos queridos mestres do IBET com quem tive a honra de compartilhar momentos de notório saber jurídico.

Agradeço, ainda, aos meus queridos colegas que sempre se mostraram dispostos a ajudar-me nesta árdua jornada.

A minha amada Família, em especial, a minha esposa, Lilian; e as minhas filhas, Vitória Maria e Emanuela, agradeço-lhes pela imensa ajuda e compreensão, nos inúmeros momentos em que me dediquei à consecução desta especialização.

Sem elas nada disso seria possível, tão pouco, faria sentido.

RESUMO

O presente estudo tem por finalidade delinear as imunidades tributárias descritas na Constituição Federal de 1988.

A imunidade tributária consiste num importante instrumento de efetivação dos desígnios constitucionais, pois o legislador constituinte ao salvaguardar da incidência tributária algumas situações previstas na CF, proporcionou o pleno exercício das atividades das entidades imunizadas, impedindo, assim que o óbice tributário pudesse comprometer a realização de suas finalidades precípuas e, por conseguinte, fosse possível efetivar os preceitos perseguidos pelo Estado Democrático de Direito.

Ademais, tenha-se presente que a imunidade tributária consiste em um conjunto de regras jurídicas, que se encontram dispostas exclusivamente no seio constitucional, de modo a determinar a incompetência das pessoas políticas para instituírem tributos incidentes sobre certas materialidades ou indivíduos salvaguardados pela CF.

Palavras-chaves: imunidade tributária - incompetência das pessoas políticas - tributos.

ABSTRACT

The present study has the purpose to delineate the tax immunities described in the Federal Constitution of 1988.

The tax immunity consists in an important effecting instrument of the constitutional designs, therefore, the constituent legislator when safeguarding some situations foreseen in the CF from tax incidence, provided the full exercise of the immunized entities activities, thus, avoiding that the tributary obstacle could compromise the accomplishment of its main purposes and, therefore, it was possible to accomplish the rules pursued by the Democratic State of Right.

Also, keep in mind that tax immunity is a set of legal rules, which are arranged solely within the constitution, in order to determine the politics people incompetence to institute taxes on certain materialities or on safeguarded individuals by CF.

Keywords: tax immunity - the incompetence of the political people - taxes

SUMÁRIO

Introdução.....	8
------------------------	----------

Capítulo 1

Imunidades Tributárias

1.1. Conceito.....	9
1.2. As imunidades tributárias como regras de estrutura.....	11
1.3. A autoaplicabilidade do benefício constitucional.....	12
1.4. As diferenças entre os institutos jurídicos da imunidade e isenção tributária.....	14

Capítulo 2

As Imunidades Tributárias descritas na Constituição Federal de 1988

2.1. As imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, da CF.....	16
2.1.1. A imunidade das pessoas políticas.....	16
2.1.2. A imunidade dos templos de qualquer culto.....	19
2.1.3. A imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social.....	23
2.1.4. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão.....	30
2.2. Demais imunidades.....	31
2.3. A aplicação das imunidades tributárias as taxas e contribuições.....	33

Conclusão	36
<i>Abreviaturas / Símbolos</i>	38
<i>Referências Bibliográficas</i>	40

Introdução

Cumpra observar, preliminarmente, que a Constituição Federal não criou tributos, tendo somente se adstrito a delimitar as competências a serem exercidas pelas pessoas políticas de Direito Público. Desse modo às prerrogativas constitucionais que lhe foram concedidas, criou um campo competencial tributário, que, quando exercido, dentro das regras inerentes ao processo legislativo, dará azo à instituição do gravame tributário.

Todavia, somente depois de materializada a hipótese de incidência tributária, descrita no antecedente da regra-matriz do tributo instituído, nascerá para o fisco o direito subjetivo em perseguir o objeto prestacional.

Nesse compasso, trazemos à baila as lições do ilustre Prof. Roque Antonio Carrazza, *in verbis*:

Quando afirmamos que a Constituição não criou tributos, estamos emprestando à frase um significado bem preciso. Reconhecemos que ela cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito-Federal. Para nós, porém, o tributo só nasce a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária. Ora, isto só se verifica subsecutivamente à edição, pela pessoa política competente, da lei veiculadora desta mesma norma. Antes, não¹.

Assim sendo, podemos aduzir que as imunidades tributárias operam na delimitação do campo competencial dos entes tributantes, ainda que, de modo negativo, impedindo, assim o surgimento do gravame tributário em relação às materialidades e pessoas eleitas pelo legislador constituinte.

Diante disso, afastada qualquer possibilidade de incidência tributária acerca do patrimônio, renda e serviços das entidades que gozam do benefício da imunidade, as atividades desenvolvidas por elas poderiam ser plenamente exercidas, sem que o óbice

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 512-513.

tributário pudesse comprometer as suas finalidades precípuas, tais sejam elas: garantir a efetivação do pacto federativo, proteger ao pleno exercício da liberdade partidária, da liberdade de culto e religião, da liberdade sindical, proporcionar o fomento e desenvolvimento da educação e cultura, promover a prestação de serviços assistenciais aos desvalidos, dentre outros.

Ademais, tenha-se presente que as regras imunizantes estão inseridas no rol daquelas regras jurídicas responsáveis por disciplinarem toda a produção legislativa, estando elas dispostas no patamar normativo, voltadas a regulação dos limites e condições em que serão exercidas as prerrogativas constitucionais entregues as pessoas políticas.

Desse modo, as imunidades tributárias consistem em comando constitucional dirigido ao legislador ordinário, determinando-lhe ser vedado instituir impostos (ou melhor, tributos) sobre as situações imunizadas pelo Texto Constitucional.

Capítulo 1 - Imunidades Tributárias

1.1. Conceito

Inicialmente, cumpre salientar que o termo “imunidade” provém do latim *immunitas*² que significa isenção, dispensa, consiste na liberação de certo encargo, ônus ou penalização, ou seja, aquele que não está sujeito ao cumprimento de um *munus*³.

Pudemos observar que o instituto jurídico da imunidade constitucional é um tema bastante discutido na doutrina, contudo não há um consenso sobre a sua natureza, isso decorre em parte, por conta da grande vaguidão semântica que envolve o termo jurídico.

² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora; ESMAFE, 2009, p. 240 apud MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias, Nova Série – 4, p.105

³ A expressão em latim *Munus* significa o encargo atribuído ao agente em decorrência da função estatal que ocupa, ou em decorrência de previsão legal.

Para alguns doutrinadores⁴, a imunidade tributária revela-se numa limitação constitucional ao poder de tributar, caso em que, num primeiro momento, a outorga competencial tributária seria entregue as pessoas políticas, e em momento seguinte, tal prerrogativa ser-lhe-ia tolhida em relação às situações que se pretendesse imunizar.

Já outros preceituam⁵ que a imunidade consistiria na exclusão ou supressão da outorga competencial, nesse caso, o legislador ordinário competente promoveria a instituição do gravame tributário, e num momento seguinte, lançaria mão da prerrogativa recebida, vindo a desonerar as situações tidas por imunes.

Enquanto outros⁶ aduzem estarmos diante de regras constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de Direito Público para produzirem regras instituidoras de tributos, em relação a determinadas situações ou indivíduos salvaguardados pela CF.

Alinhamo-nos a essa última posição, que também é defendida pelo douto Professor Paulo de Barros Carvalho⁷, que contradiz as demais correntes ao afirmar que, não há como se sustentar que a imunidade tributária consista numa limitação ao poder de tributar, ou mesmo, na exclusão ou supressão desta prerrogativa, haja vista que, sequer, haveria a existência de um campo competencial atribuído às autoridades tributantes.

Logo, em face da absoluta ausência da competência tributária, não se pode defender que, em momento posterior, a imunidade extirparia parte dessa outorga atribuída pela Constituição, pois tal prerrogativa jamais existiu.

Consoante tais proposições, trazemos as lições do Prof. Luciano Amaro, nestes termos:

Nas situações que ultrapassam os limites fixados, ou desatendem a princípios ou formas estabelecidas, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente inexistente. A lei que pretendesse tributar situação imune não estaria, propriamente, (ou

⁴ Aliomar Baleeiro, Hugo de Brito Machado, dentre outros.

⁵ Ruy Barbosa Nogueira e Amílcar de Araújo Falcão.

⁶ Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Luciano Amaro, dentre outros.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 221-222.

somente), ferindo o preceito constitucional da imunidade, mas sim, exercendo competência tributária que não é autorizada⁸.

Além disso, se a imunidade tributária consiste em regra de estrutura, consoante aventamos no início deste estudo, que se encontra alojada no patamar hierárquico normativo, figurando, assim como diretriz para o desenvolvimento da produção legiferante, os preceitos nela veiculados se dirigem ao legislador ordinário como mandamento constitucional, determinando que sobre aqueles fatos, situações ou pessoas ser-lhe-ão vedados a instituição de impostos.

Feitas tais considerações, podemos concluir que a imunidade tributária consiste em um conjunto de regras jurídicas, que se encontram exclusivamente dispostas no seio constitucional, de modo a determinar a incompetência das pessoas políticas para instituírem tributos incidentes sobre certas materialidades ou indivíduos salvaguardados pela CF.

1.2. As imunidades tributárias como regras de estrutura

Inicialmente, cumpre salientar que o sistema normativo tem por norma fundamental o Texto Maior, que consiste no último instrumento de aferição da validade semântica dos enunciados prescritivos, nele ainda, estão dispostos os traços delineadores da atividade estatal, bem como os limites que lhe são impostos.

Em patamar inferior estão instaladas as normas jurídicas que são distribuídas de acordo com a sua classe normativa, devendo as mesmas observar a relação de subordinação e correlação, de uma norma para com as outras, bem como, atenderem os preceitos constitucionais que estruturam e disciplinam a atividade normativa, mantendo-se, assim a integridade do sistema normativo.

Diante disso, podemos afirmar que as imunidades tributárias são regras jurídicas de estrutura que se encontram inseridas no patamar normativo, repousas no altiplano constitucional, com o fito de promover a regulação do sistema normativo, por intermédio da fixação dos limites materiais e formais em que se dará a atuação legislativa ordinária.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 105.

Assim sendo, diferenciam-se das regras de conduta, pois essas estão voltadas a regulação dos comportamentos intersubjetivos dos indivíduos no âmbito social, cuja competência para a criação dessa espécie normativa foi reservada ao legislador ordinário, que se encontra situado em patamar hierárquico bem abaixo de onde estão inseridas as imunidades tributárias.

Por igual turno, apesar das regras de estrutura e conduta possuírem uma mesma forma de constituição interna: uma hipótese, responsável pela descrição de um fato; e uma consequência, que revela certo modal deontico a ser cumprido pelo destinatário do preceito normativo (obrigando-o, proibindo-o ou permitindo-o), não há como se aduzir, estarmos diante de uma mesma classe de normas jurídicas, haja vista, estarem inseridas em patamares hierárquicos diferentes, bem como se manifestarem em momentos distintos.

Desta feita a imunidade consistiria em um dos vários modos de fixação de competência tributária, pois a CF ao determinar a incompetência dos entes tributantes para instituir tributos relativos a certas materialidades ou pessoas descritas, de outro modo, estar-se-ia, delineando negativamente o campo de atuação tributária dessas pessoas de Direito Público.

Corroborando com este pensamento, assim se manifestou o Professor Paulo de Barros Carvalho:

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias incluem-se no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante⁹.

1.3. A autoaplicabilidade do benefício constitucional

Por sua vez, entendemos que as imunidades tributárias são autoaplicáveis, já que independem da produção legislativa ordinária para existirem, pois ainda que, em alguns casos, o constituinte tenha previsto a necessidade de regulamentação do benefício

⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed., São Paulo: NOESES, 2009, p.352.

constitucional, isso se dará, exclusivamente, por intermédio da produção de lei complementar.

Diante disso, quando a CF faz menção a necessidade da edição de lei ordinária, assim o faz, visando a produção de regras jurídicas voltadas a disciplinarem a constituição e o funcionamento das entidades imunes, sem que isso consista em limitação a fruição dos benefícios imunizatórios, haja vista as normas imunizantes serem “de eficácia plena e aplicabilidade imediata¹⁰”.

Convém ressaltar que, se a imunidade consiste na delimitação negativa da competência tributária das pessoas políticas de Direito Público, conforme afirmamos a pouco, caso a limitação desta competência fosse entregue ao próprio legislador ordinário, ele jamais dela se utilizaria, pois, invariavelmente, implicaria em manifesta redução de sua arrecadação tributária.

Corroborando o assunto, consignamos o entendimento trazido pelo ilustre Prof. José Eduardo Soares de Melo, *in verbis*:

É perceptível a justificativa para considerar-se a exclusividade da lei complementar no regramento da imunidade, uma vez que, constituindo a competência matéria estritamente constitucional, é lógico que a exclusão de competência – como se configura a imunidade – só pode ser veiculada por norma (lei complementar), que tenha de ser considerada pelas pessoas políticas.

Realmente, se ao legislador ordinário fosse possibilitado instituir regras próprias de imunidade, as normas complementares poderiam ser alteradas, desprezadas ou suprimidas, eliminando-se obliquamente as limitações para tributar, que, a seu turno, consubstanciam irremovíveis direitos e garantias individuais¹¹.

Portanto, resta-se, evidenciado que as disposições constitucionais que tratam das imunidades tributárias são perfeitamente aplicáveis, sendo dispensável qualquer ato do legislador ordinário para que surtam seus efeitos na ordem jurídica, salvo, quando a própria

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 729.

¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8ª ed., São Paulo; Dialética, 2008, p. 165

CF determinar a expedição de instrumentos regulatórios, caso em que, ficará a cargo da legislação complementar promover a regulamentação exigida.

1.4. As diferenças entre os institutos jurídicos da imunidade e isenção tributária

Em que pese, estarmos diante de institutos jurídicos distintos, alguns doutrinadores, ainda, insiste em descrever estes primados como se estivéssemos diante de uma só proposição jurídica.

Ainda que, a imunidade e isenção tributária tenham alguns poucos elementos em comum, tais sejam eles: 1º) o fato de ambos serem regras jurídicas, válidas e atuantes no sistema Constitucional Tributário; 2º) serem pertencentes à categoria das regras de estrutura; 3º) cujo campo material é regulação da ordem tributária, não há como se sustentar, estarmos na presença de uma única espécie normativa, como se aquelas pertencessem à mesma categoria jurídica.

É de se verificar que, no caso da isenção, o ente tributário competente exerce a prerrogativa constitucional recebida, vindo a introduzir no sistema normativo o gravame tributário, e em momento posterior, institui a regra isentiva com o propósito de desonerar da incidência tributária aqueles atos, fatos ou situações que se pretende isentar.

Desse modo a isenção atua com mecanismo mutilador, extirpando, total ou parcialmente, um ou alguns, dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, situados no antecedente ou no conseqüente normativo, de tal sorte a impedir o surgimento do liame obrigacional, em relação àquelas situações abarcadas pela isenção, consoante disciplina o artigo 176 e seguintes, do CTN.

Já em relação à imunidade, trata-se de regra jurídica que delimita negativamente a competência tributária, pois, impede que as pessoas políticas venham instituir tributos incidentes sobre dadas materialidades ou pessoas imunizadas pela Constituição Federal, assim sendo o tributo jamais existirá.

Consoante à visão do ilustre Prof. Paulo de Barros Carvalho entende-se por imunidade:

... a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo, expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹²

Por tais razões, podemos aduzir que a imunidade e a isenção são instrumentos jurídicos distintos, que não se coadunam dentro do sistema normativo, pois a imunidade consiste em regra jurídica, alocada no altiplano constitucional, que delimita, de modo negativo, a atuação legislativa ordinária ao impossibilitar a instituição de tributos incidentes sobre determinada classe de indivíduos ou coisas imunizadas pela CF.

Enquanto que a isenção opera no campo da legislação ordinária atuando sobre a norma já positivada, impedindo a manifestação, de um ou alguns, dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, obstando, assim o surgimento da obrigação prestacional.

Acerca dessas proposições, bem assevera o douto Prof. Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

O preceito de imunidade exerce função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da persecução tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, como teremos a oportunidade de descrever em capítulo ulterior.¹³

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 234.

¹³ *Ibidem*, p.237.

Capítulo 2 - As Imunidades Tributárias descritas na Constituição Federal de 1988

2.1. As imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, da CF

2.1.1. A imunidade das pessoas políticas

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso VI, alínea *a*, preceitua que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, uns dos outros.

Este primado jurídico visa resguardar o Pacto Federativo adotado pelo Estado Brasileiro, que foi instituído como forma de se promover a distribuição do poder entre os entes políticos da Nação, de modo que cada uma das unidades federativas pudesse desempenhar suas atividades precípuas autonomamente, contudo, limitado à competência atribuída pelas regras constitucionais.

Desta feita, a imunidade recíproca ao promover a imunização dos entes políticos, no que tange as suas propriedades, bens e serviços utilizados na consecução de suas finalidades precípuas, permitiu a esses signatários do poder, desempenhar as atividades constitucionais que lhe foram entregues, sem que a incidência tributária pudesse consistir em óbice a sua realização.

Por igual turno a vedação constitucional que imuniza os entes políticos, visa promover a igualdade, a harmonia e a independência das unidades federadas.

Desta feita, seria um contrassenso aceitar que a imposição de regras tributárias pudesse obstar o livre exercício das prerrogativas constitucionais entregues a cada um dos entes da federação.

Em verdade, dada a importância da forma federativa adotada pelo Estado, que os legisladores constituintes atribuíram a ela o *status* de *cláusula pétrea*, insculpida no inciso I, §4º do artigo 60, da Magna Carta, cuja regra determina que não seja discutida pelas Casas do Congresso Nacional a proposta de emenda constitucional que objetive extinguir a forma federativa adotada pelo Estado Brasileiro.

Diante disso, podemos aduzir que, se o legislador constituinte não permitiu que a forma federativa fosse comprometida pela instituição de emenda constitucional, tão pouco, isso seria possível pela produção de regras tributárias, de um ente em relação ao outro, conforme bem concluiu o ilustre Prof. Carrazza¹⁴.

Cumpre-nos assinalar, ainda que, a imunidade tributária concedida aos entes políticos não está adstrita, tão somente ao seu patrimônio, rendas e serviços, devendo também atingir todo o conjunto patrimonial incorporado, desde que, seja ele indispensável à consecução das atividades por essas desenvolvidas, de tal sorte que, sejam alcançadas por elas as finalidades eleitas pela Constituição.

Neste tocante, já se consolidou na jurisprudência que o acréscimo patrimonial decorrente de aplicações financeiras promovidas pelos entes políticos, quando destinados à realização da atividade estatal e a consecução dos desígnios constitucionais são imunes à incidência tributária, *in verbis*:

EMENTA: IMUNIDADE. ART. 150, VI, ALÍNEA C. RENDAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ABRANGÊNCIA. Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou variável não implicam renda dissociada da atividade fim do ente imune. As operações financeiras destinadas à viabilizar ou otimizar a atuação das entidades nas suas atividades fins não desbordam do seu objetivo, caracterizando-se como simples instrumento administrativo para a consecução das suas atividades. Sendo os recursos destinados à sua atividade fim, não há que se afastar a imunidade. O STF suspendeu a eficácia do §1º do art. 12 da Lei 9.532/97 na ADIn 1.802. (TRF da 4ª Região, AMS 200004010689187. 1ª Turma. Juiz Federal Dr. Leandro Paulsen, out/03).

Roborando o assunto, trazemos a baila às lições do ilustre Prof. Sacha Calmon, nestes termos:

... não se trata de imunizar apenas a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como durante muito tempo pensou o STF e também nós. Trata-se de vedar a incidência de quaisquer impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas, como sempre quis Baleeiro. (...) ... o que importa é

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.739

preservar o ‘patrimônio’ e a ‘renda’ das pessoas políticas e de suas autarquias do ataque de quaisquer impostos. Este, sem dúvida, é o melhor caminho, o mais consentâneo com a axiologia do princípio imunitório *in examen*¹⁵.

Ademais a imunidade recíproca também se aplica às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no tocante ao seu patrimônio, à renda e aos serviços, atribuído às finalidades precípua ou em decorrência destas, consoante determina o §2º do artigo 150, da CF.

Neste lanço, convém ressaltar a posição do ilustre Prof. José Eduardo Soares de Melo, nestes termos:

Esta imunidade 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 às suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes (§2º do art. 150), significando que a fruição do benefício é também aplicável a tais entidades, em razão de serem consideradas como uma verdadeira extensão da Administração pública, praticando atos e procedimentos que lhe são peculiares¹⁶.

Todavia o art.150, §3º, da Constituição Federal estabelece que, *in verbis*:

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

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed., São Paulo: Forense, 1999, p. 259 e 264.

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 160.

Portanto, resta-se, evidenciado que a imunidade recíproca não beneficiará os entes políticos, ou suas autarquias e fundações, quando esses, no exercício de suas atividades, promoverem o regime concorrencial com os particulares.

E nem poderia ser diferente, pois se a atribuição do efeito imunizatório está vinculada a supremacia do Poder Público, por conseguinte quando despedido destas prerrogativas, os entes políticos devem suportar igual ônus tributário, assim como, fazem os particulares, a fim de que sejam concedidas as partes tratamento tributário isonômico, consoante preceitua o Texto Constitucional.

2.1.2. A imunidade dos templos de qualquer culto

A Magna Carta concedeu imunidade aos templos de qualquer culto visando à consecução dos valores trazidos pelo princípio da liberdade de crença e da prática religiosa, disciplinada pelo Texto Maior, em seu art. 5^a, incisos VI a VIII.

Sendo assim, nenhum impedimento poderá ser criado visando impossibilitar ou dificultar a promulgação da atividade religiosa pelos cidadãos, quanto mais se tratando da instituição e cobrança de tributos, consoante dispõe o art. 150, inciso VI, alínea b, da CF/88.

Impende salientar que, a expressão “templos de qualquer culto” empregada no Texto Constitucional, afirma que a imunidade em questão deve alcançar todas e quaisquer formas de manifestação religiosa, sem que essa esteja adstrita, tão somente aquelas praticadas por um número expressivo de fiéis.

Consoante tal proposição, assim tem se manifestado o douto Prof. Paulo de Barros Carvalho, acerca da extensão do campo semântico da locução “templo” e “culto religioso”, *in verbis*:

Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser considerados templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os

limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins de sua utilização¹⁷.

Inobstante a isso, convém ponderar que não estariam a salvo da incidência tributária as entidades religiosas adoradoras dos cultos satânicos ou demoníacos, haja vista que no preâmbulo de nossa Constituição, o legislador constituinte deixou consignado que o Estado Brasileiro se curva aos desígnios do nosso Senhor Deus, bem como, clama por sua proteção, sendo assim a imunidade tributária não alcançaria as instituições contrárias a esses preceitos.

Cumpre salientar que, em que pese à constituição ao tratar da imunidade dos templos de qualquer culto tenha feito menção aos prédios em que estão instaladas as entidades religiosas, entendemos que a imunidade deve alcançar a própria Igreja e sua obra, com vistas a que seja possível atingir o pleno exercício das atividades religiosas e consecução da fé, sem que haja qualquer restrição a essas manifestações, principalmente, aquelas de cunho tributário.

Não obstante, entendemos que a imunidade tributária concedida às entidades religiosas não poderá ser ampliada, visando privilegiar situações que não correspondam àquelas necessárias a manutenção do culto religioso e de sua obra.

Pois, se assim o fosse, estar-se-ia, desvirtuando a própria natureza jurídica do instituto constitucional, qual seja, impedir que a instituição do gravame tributário viesse a prejudicar o livre exercício das atividades religiosas, bem como, obstar o culto religioso e a manifestação da fé pelos cidadãos.

Consoante tais premissas, entendemos que a prestação de serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores prestados por entidades religiosas não está imune à incidência do ISS, pois tal atividade não está inserida dentro do contexto de atuação dessas entidades, ao contrário, revela-se situação estranha ao exercício daquelas que se propõem a cultivar a religião e fé.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 239-240.

Diante disso, a prestação de serviços de estacionamento desempenhada por entidade religiosa deve ser tributada, pois, como visto a pouco, a imunidade tributária visa à consecução dos valores erigidos pela Constituição, logo, todas as outras atividades que não caminhem para esse fim estão sujeitas a incidência de tributos.

Entendemos que, igual tratamento tributário deve ser dado, no caso do patrimônio pessoal e da remuneração recebida pelos Padres, Pastores, Bispos e demais indivíduos responsáveis por promoverem os cultos religiosos, na qualidade de pessoas físicas.

Pois as autoridades religiosas ao auferirem renda e acréscimo de seu patrimônio pessoal, em decorrência da prestação de seus serviços a tais entidades religiosas, equiparam-se aos contribuintes, tendo que, portanto, arcar com o mesmo ônus tributário por esses suportados, já que ambos se encontram numa mesma situação fática, sob pena de manifesta afronta ao princípio da isonomia tributária.

Acerca destas proposições, trazemos à baila as lições do Prof. Saraiva Filho, neste sentido:

... no que tange à remuneração percebida, como pessoa física, pelos pastores, pelos padres, pais-de-santo, etc., como contraprestação dos serviços, mesmo os religiosos, que realizam, bem como no concerto ao patrimônio pessoal deles, deve prevalecer a regra geral da tributação, em respeito ao princípio da vedação desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida¹⁸...

Por igual turno, já em relação aos cemitérios, entendemos que são espaços destinados ao sepultamento de pessoas, cuja atividade poderá ser explorada tanto por pessoas jurídicas de natureza pública, quanto de natureza privada.

Sendo assim, quando for desempenhada por pessoas jurídicas de Direito Público ocorrerá o fenômeno da imunidade tributária com base no preceito da vedação a tributação recíproca dos entes estatais, de modo a impedir a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços de um ente político sobre o outro, conforme artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal.

¹⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A imunidade das instituições religiosas**, Revista Fórum de Direito Tributário nº 27, ano 05, Belo Horizonte, maio-junho/07.

Ao passo que, se desempenhada por entidades religiosas no exercício da promulgação de sua crença e fé, sem que se denote atividade comercial ou finalidade de obtenção de lucro, o cemitério estará imune à incidência tributária, assim como todas as outras manifestações ligadas a Igreja e sua obra, a fim de que seja possível objetivar os preceitos erigidos pela CF.

Neste sentido, assim tem se manifestado a egrégia Corte Suprema, nestes termos:

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. (STF. RE 578562 / BA. Rel. Min. Eros Grau. Pleno. j. 21/05/2008. Publicada em 12/09/2008).

Todavia, quando a administração de cemitérios for desempenhada pelas pessoas jurídicas de Direito Privado, sem nenhuma vinculação a entidades religiosas, visando, tão somente a exploração da atividade econômica, não há que se falar em imunidade tributária, já que a finalidade aqui perseguida é a obtenção de ganho econômico, e não a efetivação do culto religioso.

Tecidas tais considerações, podemos concluir que a imunidade dos cultos religiosos pode alcançar tão somente o patrimônio, a renda e os serviços, indispensáveis a manutenção das atividades desenvolvidas pelas entidades religiosas.

Desse modo, ficando ao largo da imunidade constitucional, aquelas atividades que não guardem relação direta com o culto religioso e a manifestação da fé.

Além disso, o próprio Texto Constitucional estabelece no §4º do artigo 150, que as “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”.

2.1.3. A imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social

O artigo 150, *caput* e inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal estabelecem que seja vedado às autoridades tributantes instituírem impostos incidentes sobre o “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”.

Impende salientar que, nesse caso, estamos diante de espécie de imunidade tributária que prescinde do preenchimento de certos requisitos, para que seja concedida ou mantida a benéfica constitucional aos entes tutelados.

Sendo assim, tais entidades deverão comprovar que os exercícios de suas funções não estão voltados à exploração de atividade em caráter mercantil, ou seja, a obtenção de lucro com a finalidade de redistribuição entre os responsáveis por sua administração (requisito material).

Assim como, deverão ser atendidos os requisitos estabelecidos pela legislação complementar, haja vista, estarmos diante de regras jurídicas que limitam o exercício do poder de tributar, conforme dispõe o art. 146, II, da Constituição Federal.

Desta feita, entendemos que, concomitantemente, também deverão ser preenchidos os preceitos contidos nos incisos, I a III do artigo 14, do Código Tributário Nacional, que trazem os pressupostos formais indispensáveis para a concessão ou manutenção desta espécie de imunidade tributária as agremiações políticas, as entidades sindicais, as instituições educacionais e assistenciais, *in verbis*:

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

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Portanto, resta-se, evidenciado que a prerrogativa constitucional não é absoluta e que a concessão desta modalidade imunizante impende na integral observância dos requisitos exigidos pela CF e pelo Código Tributário Nacional.

Estando certo que, caracterizada a ausência, de um ou de alguns, dos itens impostos pela legislação, indubitavelmente, resultará na negativa ou descontinuidade do benefício constitucional aos entes tutelados.

Consoante tal proposição, registramos a posição adotada pelo ilustre Prof. Leandro Paulsen, nestes termos:

O art. 14 do CTN, com a redação da LC 104/01, estabelece as condições a serem cumpridas pelas entidades para o gozo da imunidade, tais como não-distribuição de quaisquer parcelas do seu patrimônio e da sua renda, a qualquer título, aplicação dos recursos exclusivamente no Brasil e manutenção de escrituração idônea¹⁹.”

Em decorrência disso, por se tratar de regra constitucional, cuja eficácia depende da efetiva comprovação dos requisitos legais exigidos pelo CTN, ficar-se-á a cargo destas entidades requerem ao fisco o reconhecimento da benéfica imunizante, devendo lhe ser concedidas ou mantidas, quando ou enquanto forem verificados os pressupostos necessários a sua fruição.

Traçadas estas proposições iniciais, passemos a tratar das entidades beneficiárias das imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF.

Cumprido salientar que, os partidos políticos são pessoas jurídicas de Direito Privado, compostos por um grupo organizado de pessoas, motivadas por um ideário

¹⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, p.253-254.

político-econômico, dispostas a promoverem a mobilização dos eleitores, a fim de que seus programas de governo sejam implementados na Ordem Nacional.

O regime democrático adotado pelo Estado Brasileiro impende que, as diversas opiniões políticas manifestadas pelos partidos políticos, possam ser efetivadas por intermédio da representação destes ideários, junto as Casas dos Poderes Legislativos e as chefias do Executivo²⁰.

Em consonância com o acatado, a Constituição Federal, em seu artigo 1º, permitiu a criação de partidos políticos, de modo que pudessem ser efetivados os desígnios adotados pelo Estado Brasileiro, no que se refere a sua composição e forma de governo, *in verbis*:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Sendo assim, a CF estabeleceu, no seu artigo 17, as regras para a criação e o funcionamento das agremiações partidárias, nestes termos:

Art. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos:

I - caráter nacional;

II - proibição de recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes;

III - prestação de contas à Justiça Eleitoral;

IV - funcionamento parlamentar de acordo com a lei.

(...)

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 771.

Evidentemente, dada a importância dos partidos políticos e de suas fundações para a manutenção da democracia no Estado Brasileiro, não haveria como se admitir que a imposição de tributos pudesse obstar o livre exercício da atividade partidária, bem como a consecução de suas finalidades precípuas.

Desse modo, a imunidade tributária atribuída aos partidos políticos, visa salvaguardar o seu patrimônio, bens ou serviços da incidência de tributos, de tal sorte que seja possível o pleno desenvolvimento de suas atividades, bem como a efetivação dos desejos constitucionais, assegurando, assim o livre exercício da democracia.

Todavia, somente os partidos políticos regularmente constituídos, segundo a legislação civil, e com os seus respectivos estatutos registrados, junto Tribunal Superior Eleitoral, poderão se valer dos efeitos previstos na regra imunizante tributária, consoante aduz o § 2º do artigo 17, da CF.

Por outro turno, os partidos políticos clandestinos, bem como aqueles cujas ideologias partidárias prestigiem a prática paramilitar (§4º do artigo 17, da CF) ou criminosa, não poderão ser beneficiários destas imunidades, haja vista, confrontarem os ideários perseguidos pela Magna Carta, tais sejam eles: a liberdade, a justiça, a igualdade, a solidariedade, etc.

A prerrogativa constitucional também beneficia as entidades sindicais dos trabalhadores que não poderão ter seu patrimônio, renda ou serviços atingidos pela incidência tributária, pois, consistem em importante célula de organização social, com a finalidade de promoverem melhores condições para o desenvolvimento da atividade laboral, bem como, aumentar a remuneração recebida pela contraprestação dos serviços de seus agremiados.

Ademais, cumpre salientar que, a CF ao se referir ao termo “entidades sindicais”, certamente, está incluindo nessa acepção as federações, entidades compostas, por no mínimo 05 (cinco) sindicatos das categorias dos trabalhadores, representantes da maioria absoluta de seus membros, sediados em dado estado ou região, nos termos do art. 534, da CLT; bem como as confederações, entidades compostas, por no mínimo 03 (três) federações, representativas dos sindicatos das categorias dos trabalhadores, sediadas na Capital da Nação, possuindo abrangência de atuação nacional, nos termos do art. 535, da CLT.

Assim como, devem ser compreendidas as centrais sindicais, como por exemplo, a CUT – Central Única dos Trabalhadores, a Força Sindical, a USB – União Sindical Brasileira, dentre outras, que consistem na associação de diversas entidades sindicais, representantes das categorias dos trabalhadores.

Logo, se as entidades sindicais gozam das benéficas promovidas pela imunidade tributária, por conseguinte a união delas também faz jus a tal prerrogativa.

Acerca dessas proposições, bem leciona o ilustre Prof. CARRAZZA, nestes termos:

... a central sindical é formada pela reunião de vários sindicatos de empregados, É, pois, em última análise, o somatório de entidades sindicais de trabalhadores.

Ora, se as partes (as entidades sindicais de trabalhadores) são imunes a impostos, o todo (a central sindical) necessariamente também o é. Chega-se a essa conclusão utilizando o postulado lógico pelo qual o todo segue a sorte das partes que o formam²¹.

No que tange as instituições educacionais, o legislador constituinte ao estabelecer o dever dos Poderes Públicos em promoverem o acesso à educação a todas as pessoas, consoante determina o art. 205, do Texto Maior, percebeu que o Estado sozinho não possuiria os recursos financeiros necessários ao aparelhamento das instituições de ensino, de modo que, fosse possível atingir tal desígnio constitucional.

Sendo assim, o constituinte permitiu que as instituições privadas pudessem colaborar na promoção do ensino, haja vista o grande contingente de pessoas carentes desse serviço, em contraponto com os poucos recursos disponibilizados pelos Poderes Públicos.

Em face disso a Constituição Federal imunizou as instituições de ensino, sem fins lucrativos, no que se refere à instituição e cobrança de impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, de tal sorte que, pudessem desenvolver a atividade educacional e, por conseguinte, cumprir com o desígnio constitucional de promover a educação de todos os indivíduos.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 773.

Ademais, impende salientar que, devemos interpretar o significado do termo “instituições de ensino” de modo amplo, abrangente, não podendo tal conceito ficar restrito, tão somente as entidades que realizam o ensino regular, devendo, assim, estenderem-se a todas as outras modalidades educacionais, culturais, estudos científicos e tecnológicos, desenvolvimento da arte e do desporto, etc.²².

Por iguais razões, a CF também imunizou às instituições de assistência social, sem fins lucrativos, que prestam os serviços de assistência social aos menos validos, haja vista a ineficiência dos Poderes Públicos em promoverem a consecução dos direitos sociais previstos no Texto Constitucional, consoante dispõem os artigos 6º e 203, *in verbis*:

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

(...)

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Desse modo, o legislador constituinte ao promover a imunização do patrimônio, renda e serviços das entidades assistenciais, possibilitou-as o pleno desenvolvimento de

²² BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p.314-315.

suas atividades, com vistas a que fossem atendidos os direitos sociais perseguidos pela Constituição Federal.

Por outro turno, não se cabe aduzir a existência de vedação constitucional que impeça as instituições de ensino e assistência social de cobrarem pelos serviços educacionais e assistenciais efetivamente prestados, ou mesmo que tais entidades sejam impedidas de auferirem lucro, ainda que, decorrente da boa gestão de seus recursos financeiros.

Em verdade, o Texto Constitucional deve ser interpretado de acordo com as suas proposições sistêmicas, segundo o qual, as instituições privadas ao promoverem a atividade educacional e assistencial, tenham em vista a efetivação dos preceitos constitucionais, que garante a todos o acesso à educação e assistência social, em regime de cooperação com o Estado, e não a exploração de atividade econômica, com finalidade mercantil (redistribuição de lucro).

Corrobora a posição por nós adotada, as lições trazidas pelo douto Prof. José Eduardo Soares de Melo, neste sentido:

A proibição de finalidade lucrativa deve ser compreendida no sentido de que os objetivos institucionais não perseguem o lucro – implicador de caráter mercantil – que, naturalmente, pudesse acarretar o posterior repasse ou distribuição aos sócios. É normal e compreensível que as instituições de beneficiência – como quaisquer outras entidades de natureza assemelhada – colima sempre um resultado positivo de suas atividades para poderem aprimorar e incrementar os serviços²³.

Portanto, entendemos que a vedação constitucional a obtenção de lucro, refere-se, em verdade, a determinação de que os recursos financeiros excedentes obtidos com o desenvolvimento destas atividades imunes sejam integralmente revertidos em prol da manutenção, melhoria e ampliação destas entidades, de modo que os anseios constitucionais que motivaram a imunização possam ser alcançados.

²³ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 168.

2.1.4. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão

O teor do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal preceitua que são imunes quanto a incidência tributária os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”.

Os motivos pelos quais o legislador constituinte concedeu imunidade tributária sobre a produção dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão são assegurar a livre manifestação de ideologias e pensamentos, bem como, promover o fomento a educação, cultura, lazer, atividades científicas, dentre outras.

Tais valores foram consagrados pelo Texto Maior, de tal modo que, devem ser perseguidos por todos os entes políticos, como forma de implementação de uma sociedade melhor, mais justa e democrática.

É preciso insistir também no fato de que, o conceito de livro adotado pelo Texto Constitucional extrapola o próprio conjunto físico em si (agregado de folhas de papel impresso, encadernadas e com capa), de tal sorte que, devem, estendem-se a todos os suportes físicos e formatos, que sejam hábeis a garantir a manifestação de ideologias e pensamentos, bem com a difusão do conhecimento.

Diante disso, dada a importância destes veículos de comunicação e interação social, não entendemos que tal conceito esteja vinculado a idéia de que a imunidade tributária alcance, tão somente os livros, jornais, periódicos em papel.

Devendo, o benefício constitucional atingir todas as modalidades de mídia (CD, DVD, Arquivos digitais, etc.) que revelem o mesmo conteúdo desses objetos imunes, cuja premissa seja a veiculação do conhecimento.

Mesmo porque, desde a promulgação da Constituição de 1988, surgirão outras formas de veiculação do conhecimento, como resultado dos inúmeros avanços tecnológicos conquistados pela sociedade.

Sendo assim a imunidade não pode ficar adstrita tão somente aquela modalidade inicialmente eleita pela CF, devendo, assim, acompanhar os novos instrumentos de massificação do conhecimento (mídias digitais, e-book’s, comunidades virtuais, etc.).

Ademais, inegavelmente, a imunidade deverá alcançar os insumos e equipamentos destinados à produção desses bens imunes, pois, ao contrário disso, a incidência de tributos sobre os jornais, revistas e periódicos, indubitavelmente, inviabilizaria a consecução das finalidades precípua eleitas pelo dispositivo constitucional.

Cabe afirmar que, inicialmente, o STF tinha se manifestado em sentido contrário, afirmando que as máquinas e equipamentos necessários à produção de jornais, em mídia impressa, não estariam abarcadas pelo fenômeno imunizante.

Todavia o STF reviu seus entendimentos, passando a afirmar a extensão da imunidade tributária relativa aos livros, jornais e periódicos, no que se refere aos insumos e equipamentos necessários a sua produção, neste sentido:

EMENTA: CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva. (STF. RE nº 202149 / RS. 1ª Turma. Rel. Min. Marco Aurélio. j. 26/04/2011. publicado em 11/10/2011).

2.2. Demais imunidades

Cumpre-nos assinalar que existem outras imunidades inseridas no Texto Constitucional, além daquelas previstas no art. 150, VI, desse modo, impedindo a atuação impositiva estatal no âmbito legislativo ordinário, no que se refere à instituição de impostos incidentes sobre “pessoas, coisas, ou estados de coisas²⁴”, conforme veremos:

Temos por regra de imunidade tributária a proposição veiculada no artigo 153, §3º, inciso III, da CF, na qual estabelece que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 242.

Por igual turno, o inciso II do parágrafo 4º, do referido primado constitucional, também preleciona a imunidade concedida às “pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”, no que se refere à incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Outrossim o ouro também goza do benefício constitucional, cuja imunidade impede a instituição de impostos, excetuado aquele incidente nas operações financeiras previstas no art. 153, V, da CF. Nesse caso, o ouro somente poderá ser objeto da incidência tributária do IOF, quando a lei o defina como ativo financeiro ou instrumento cambial, nos termos do §5º do art. 153, da CF.

Além disso, podemos encontrar também outras hipóteses de imunidade tributária inseridas nos dispositivos referentes ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

O art. 155, §2º, inciso X, alínea “a”, concede imunidade às operações de exportação de mercadorias e serviços prestados a destinatários estabelecidos no exterior, impedindo, assim a incidência do ICMS sobre tais situações.

Já a alínea “b” do supracitado dispositivo, garante imunidade tributária quanto à incidência do ICMS nas “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

Por sua vez, na alínea “c”, o constituinte reforça a disposição constitucional que impede que sobre o ouro (metal) recaia a instituição de impostos, ao vedar a incidência do ICMS sobre o mesmo, consoante disposição inserida no art. 153, §5º, da CF.

Enquanto isso, na alínea “d”, estabeleceu-se que o ICMS não incidiria “nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

Ademais, o legislador constituinte também vedou a incidência do ICMS, ao impedir que sobre a sua base de cálculo fosse integrada o valor correspondente ao “montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”, consoante dispõe o art. 155, §2º, XI, da CF.

Por derradeiro, a última imunidade tributária inserida no rol do art. 155, estabelece em seu §3º, que não deverá incidir impostos nas “operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País²⁵”, excetuada a cobrança de ICMS, impostos de exportação e importação.

De igual modo, podemos depreender a existência de imunidade tributária aplicada à incidência do ITBI, consoante o preceito veiculado no art. 156, §2º, inciso I, *in verbis*:

Art. 156, §2º, I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Cabe salientar que o legislador ordinário ao tratar das diversas hipóteses de imunidades descritas no Texto Constitucional, em algumas ocasiões, por absoluta inobservância da boa técnica-legislativa, utilizou-se da expressão “isentas”, quando em verdade, estava se referindo a imunidade tributária, e não a figura jurídica da *isenção*.

Ademais, entendemos que as operações descritas no art. 184, §5º, da CF, são abarcadas pelo fenômeno da imunidade tributária, desse modo, impedindo a incidência de quaisquer impostos sobre “as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

2.3. A aplicação das imunidades tributárias as taxas e contribuições

A Carta Magna dispõe de uma série de preceitos confirmando a existência de imunidades aplicadas às taxas e contribuições, de modo a também impossibilitarem a instituição desses tributos pelas pessoas políticas de Direito Público, em relação a certas materialidades ou em função dos indivíduos imunizados pela CF.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 243.

O Art. 5º, inciso XXXIV, da CF, disciplina que: “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; e b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”.

O inciso LXXIII, do referido primado constitucional, determina a concessão de imunidade aos cidadãos na propositura da ação popular, quanto à cobrança das custas judiciais (taxas), desde que, atendidos seus requisitos.

No mesmo artigo, o inciso LXXVI, “a” e “b”, do Texto Maior, concede imunidade aos reconhecidamente pobres, quanto à cobrança de taxas para o assentamento do registro civil de casamento e da certidão de óbito.

A CF também concede imunidade quanto à cobrança das custas judiciais (taxas) para os sujeitos que ingressarem com “as ações de habeas corpus e habeas data e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania”, nos termos do inciso LXXVII, do seu art. 5º.

Além disso, o preceito imunizante também é concedido aos sujeitos que desejarem promover o enlace matrimonial, não havendo cobrança de taxa para a celebração dos casamentos civis, consoante dispõe o §1º do art. 226, da CF.

Ademais, a Magna Carta determinou que sempre que o serviço de transporte coletivo urbano for remunerado por taxa, deverá ser concedida à imunidade para os maiores de 65 (sessenta e cinco) anos, nos termos do seu art. 230, §2º.

O Texto Maior confere ainda imunidade quanto à instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, referente às receitas decorrentes de operações de exportação, consoante dispõe o art. 149, §2º, I, da CF;

Dispõe também sobre a imunidade concedida as entidades beneficentes de assistência social, quanto à instituição de contribuição social, desde que, atendidos os requisitos legais, conforme determina o art. 195, III, §7º, da CF.

Nesse caso, em que pese o legislador ter feito menção ao termo “isenção”, a prerrogativa concedida a essas entidades assistenciais manifesta clara hipótese de imunidade tributária, e não de isenção fiscal.

Por igual turno, a CF concede também imunidade aos aposentados e pensionistas impedindo à cobrança da contribuição para a seguridade social sobre os valores dos seus proventos, concedidos pelo regime do art. 40, §18, da CF, quando esses valores estiverem abaixo do limite máximo estabelecido para os benefícios do programa geral da previdência social disposto no art. 201, do Texto Maior.

Por tais razões, resta-se, evidenciado que a imunidade tributária pode alcançar outros tributos, além daqueles cuja destinação da receita esteja desvinculada da atuação estatal específica (impostos), assim como as taxas e contribuições.

CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo pudemos comprovar as nossas premissas que afirmaram que as imunidades tributárias são regras constitucionais que definem a incompetência das pessoas políticas de Direito Público para produzirem regras jurídicas instituidoras de tributos, em relação a determinadas situações ou indivíduos salvaguardados pela CF.

Podemos, ainda, afirmar que as imunidades atuam na delimitação da competência tributária das pessoas políticas de Direito Público, ainda que, de modo negativo, impossibilitando, assim que sejam instituídos tributos incidentes sobre as hipóteses descritas no Texto Constitucional.

Ademais, tenha-se presente que a finalidade deste preceito constitucional é impedir que a instalação do gravame tributário pudesse comprometer o livre exercício das atividades das entidades imunizadas e, por conseguinte, impedir a consecução dos objetivos perseguidos pelo Estado Democrático de Direito.

Todavia, pudemos demonstrar que a prerrogativa constitucional atribuída às entidades imunes, deve ser exercida dentro dos limites e condições impostas pelas CF e pela Legislação Complementar, haja vista se tratar de limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), não sendo tolerada que a imunidade tributária seja estendida aquelas situações alheias às finalidades precípuas dessas entidades.

Por igual turno, pudemos comprovar que as regras imunizantes estão inseridas no rol daquelas regras jurídicas responsáveis por disciplinarem toda a produção legislativa, estando elas dispostas no patamar normativo, voltadas a regulação dos limites e condições em que serão exercidas as competências tributárias de cada uma das pessoas políticas.

Ademais, restou-se, evidenciado que, apesar do Texto Constitucional mencionar que as materialidades ou pessoas eleitas são imunes, no que se refere tão somente à incidência dos impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, entendemos que a imunidade também é extensível as taxas e contribuições.

Haja vista ter sido demonstrado que a Carta Magna dispõe de uma série de preceitos confirmando a existência de imunidades aplicadas às taxas e contribuições, de modo a também impossibilitarem a instituição desses tributos pelas pessoas políticas de Direito Público, em relação às situações descritas como sendo imunes pela CF.

Por fim, fato incontestável é que a imunidade tributária deve alcançar todo o conjunto patrimonial das pessoas, coisas e instituições salvaguardadas pela CF, pois, se assim não fosse, a incidência de outros tributos (que não os impostos), indubitavelmente, obstaría o livre exercício das atividades que se pretendeu imunizar, desse modo, inviabilizando a consecução dos preceitos constitucionais almejados pelo regime democrático.

Abreviaturas

ADIn	Ação direta de inconstitucionalidade
AMS	Apelação e mandado de segurança
Art.	Artigo legislativo
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CTN	Código Tributário Nacional
DL.	Decreto-Lei
Dr.	Doutor
ed.	Edição
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
ITBI	Imposto sobre a transmissão <i>inter vivos</i> de bens imóveis
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
j.	Julgado em
L.	Lei federal
LC	Lei Complementar Federal
Min.	Ministro
nº	Número
p.	Página (s)
Prof.	Professor
RE	Recurso Extraordinário

Rel.	Relator (a)
STF	Supremo Tribunal Federal
T.	Turma
TRF	Tribunal Regional Federal

Símbolos

§	Parágrafo
---	-----------

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998;
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997;
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009;
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010;
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed., São Paulo: NOESES, 2009;
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3ª ed., São Paulo: Forense, 1999;
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008;
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2008;
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora: ESMAFE, 2009;
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A imunidade das instituições religiosas**, Revista Fórum de Direito Tributário nº 27, ano 05, Belo Horizonte, maio-junho/07.