

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Ana Edite Costa
Johnny Bezerra
Rosa Virginia
Roterdan Damasceno
Zaida Lima Verde

Alunos do Curso de Direito da UNIFOR.

RESUMO

Envolve questionamentos doutrinários sobre a imunidade tributária e seu alcance na Constituição Federal.

ABSTRACT

It involves doctrinary questions about tax exemption and its reach in the Brazilian Constitution.

1. INTRODUÇÃO

Pretendemos com este trabalho oferecer uma modesta contribuição acerca do extenso tema "IMUNIDADE TRIBUTÁRIA". O assunto envolve profundos questionamentos doutrinários, aborda uma inúmera quantidade de casos, que "in concreto" se multiplicam e exige uma intensa pesquisa bibliográfica, em face de não ter, no idioma pátrio, encontrado" um autor que o resumisse.

A dificuldade na sua elaboração é fruto, exatamente, dessa profusão de informações, as quais exigem dos seus críticos uma organização sistemática, sob pena de transformar qualquer trabalho numa primeira

página de manchetes.

A nossa tentativa exigiu um texto introdutório onde contextualizamos o tema no Campo do Direito Tributário, situando-o entre as limitações do poder de tributar. Não podemos deixar de focar os tópicos relativos à distribuição de competências e aos princípios institucionais tributários, tudo no sentido de ofertar ao leitor a base suficiente para compreensão de alguns problemas adiante levantados.

Tornou-se, também, imperioso referirmo-nos à Incidência e Não-incidência, à Isenção para que pudesse perceber a Imunidade como uma das formas de exoneração tributária.

Ao adentrarmos no tema propriamente dito, iniciamos pela conceituação e natureza jurídica do instituto, classificamo-lo e ressaltamos algumas de suas características, para, finalmente, analisarmos o conteúdo das normas institucionais a ele relativas.

Para coroar a dissertação doutrinária, citamos a jurisprudência conernete, sempre na tentativa de evidenciar que teoria e prática não são dissociadas, antes se complementam como reflexo da realidade apreendida.

A última parte do trabalho é uma sucinta conclusão, que não poderia ser mais extensa, face às dificuldades de aprofundamento das discussões ventiladas. É que o assunto está a espera de um criterioso e abnegado autor para proceder a necessária sistematização.

2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. *Considerações Iniciais*

A abordagem do tema "IMUNIDADE FISCAL" requer a sua contextualização na visão generalizada do Direito Tributário, justamente em face da profunda interrelação que mantém com as demais formas de exonerações tributárias.

Além disso, é, a nosso ver, necessário dissertar acerca do controle ou limitação do poder de tributar, pois é neste âmbito que se inserem os privilégios constitucionais que originam o assunto abordado.

Mais ainda, é relevante caracterizar as mais notórias diferenças entre IMUNIDADE, Isenção e Não-incidência, visto que, na prática tais fenômenos do direito tributário resultam, igualmente, na consequência: ausência da obrigatoriedade do pagamento de imposto(s).

2.2. *Uma Visão Global do Assunto*

a) A Limitação do Poder de Tributar

A realidade fática das modernas sociedades no Mundo, organizadas sob o manto do Estado, revela-nos que algumas preocupações devem se

fazer presentes na elaboração do pacto político entre a sociedade civil e o Poder Estatal. No campo tributário assumem relevância as constatações de que:

- a) o legislador não é perfeito e equânime, "eis que frequentemente erra e ainda mais frequentemente se omite";
- b) "o Executivo é sequioso, envasivo e precisa ser detido, em prol das liberdades e da cidadania. . ."

Mais ainda detalha SACHA CALMON¹, evidenciando o processo pelo qual Legislativo e Executivo podem atentar em detrimento do povo. A transcrição esclarece:

- a) Os governos são sustentados por partidos. O governo, sendo majoritário, obtém dos Legisladores a tributação que quiser;
- b) as administrações federais, estaduais e municipais estão mais preocupadas com a obtenção de recursos do que com a Justiça Fiscal e os direitos dos contribuintes;
- c) os legisladores, ora são omissos ora legislam sem catar submissão aos princípios e cânones constitucionais, pois nem todos são iluminados, letrados, sábios, doutores ou especialistas. São um ajustamento de pessoas eleitas para fazer leis complexas do ponto de vista técnico. Estão sujeitos aos "lobistas" e aos "técnicos";
- d) o Executivo coopera intensamente no começo do processo legislativo (projeto de lei) como também na sua tramitação (assessoria técnica), além de possuir mecanismos de iniciativa ou mesmo de legislação (decreto-lei, medida provisória, regulamento autônomo);
- e) o Executivo integra a lei, através de formidável competência regulamentar que possui em nosso tempo, sendo em verdade o *legislador das minúcias* (a bem da verdade, os legisladores estão cada vez mais delegando a função legislativa aos vários departamentos especializados da Administração pública).

Por se tratar de uma delegação do povo do Estado, o poder de tributar deve ser contido em prol da cidadania. E que o exercício da tributação é significativo para o governo, quer para lhe prover das receitas necessárias ao seu funcionamento e a consecução de seus objetivos, sempre ávidos cada vez mais; quer para utilizá-lo como instrumento intervencionista na busca de outros fins não fiscais.

1 SACHA CALMON NAVARRO COELHO. O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988.

Tal limitação se concretiza das mais diversas formas e índoles; ob-
jetivando ora conter os poderes Legislativos ou Executivo, ora refrear a
União, ou os Estados ou os Municípios; disciplinado umas genericamente,
outras especificamente a potestade tributária. Em termos axiológicos, o
intento é a defesa, por vezes da Federação, outras de pessoas ou ato, e ainda
de valores sociais, econômicos e/ou culturais..

Dentro dessa teleologia cabe, por fim, citar os meios pelos quais se
realiza a contenção estatal. Assim surgem institutos como a repartição de
competências, a aplicação de princípios letores da tributação e a definição
de mecanismos de exoneração tributária.

b) A Distribuição de Competências Tributárias

Ao optar pela forma federativa de organização do Estado, a Carta
Magna, deve preocupar-se em tornar eficaz a autonomia de cada ente que
compõe o Estado Federal. E essa autonomia se concretiza com a inde-
pendência financeira e econômica.

Para isso, a "a Constituição Federativa há de esmerar-se em conferir
tributos próprios às diversas entidades que a compõem (à União, aos
Estados-Membros ao Distrito Federal, aos Municípios). . . O primeiro
ponto a observar-se é que a Constituição adotou uma discriminação
exaustiva. O que significa que dotar cada uma das entidades integrantes da
Federação de uma competência tributária privativa ou exclusiva. . . . Há
que se observar que essa rigidez de partilha sofre um pequeno abrandamento,
dada à existência de uma competência residual, é dizer, uma
faculdade para criar impostos não enunciados na Constituição. Essa prer-
rogativa é exclusiva da União. . .", tudo como nos ensina CELSO RIBEIRO
BASTOS².

Vê-se, desse modo, que, ao enumerar os impostos e disciplinar as
outras modalidades de tributo, o Poder Constituinte concretiza, de forma
inequívoca, a limitação do poder de tributar.

c) Os Princípios Constitucionais Tributários

Uma outra forma de limitação é submeter todo o disciplinamento a
um corpo de princípios que devem ser rigidamente obedecidos. Sem deixar
de ser uma norma, os princípios, pelo seu grande teor de abstração,
subjazem a uma série de outras normas que, no fundo, são suas implemen-
tadoras.

Em termos tributários, ao se examinar a enumeração dos princípios
que oferecem as diretrizes fundamentais da matéria, contata-se que alguns

2 CELSO RIBEIRO BASTOS. "Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário". São Paulo,
Ed. Saraiva, 1991, p 125.

são reforço de princípios constitucionais gerais, outros são específicos do sistema tributário.

Uma vez que o presente tópico representa um dos prolegômenos do tema principal, não nos delongaremos na explicitação e análise dos princípios, restringindo-nos à mera enunciação, que julgamos suficiente para o entendimento e visualização pretendidos.

Assim temos:

- a) princípio da estrita legalidade;
- b) princípio da austeridade;
- c) princípio da inetroatividade;
- d) princípio da uniformidade geográfica;
- e) princípio da isonomia;
- f) princípio da não-cumulatividade;
- g) princípio do não-confisco.

d) Incidência

"Ao instituir o tributo, o legislador deve selecionar todos os fatos ou acontecimentos da vida econômica preordenados a gerar a obrigação tributária. Este é o momento da tipificação do fato gerador abstratamente previsto na lei, e da demarcação da área de incidência do tributo. . ." conforme ZELMO DENARI³.

Quando alguém pratica um ato ou fato previsto na lei tributária, diz-se que nesse ato ou fato incide a legislação daquele determinado tributo. Confunde-se, assim, a incidência com a ocorrência do fato gerador tributário.

Incidência é a situação em que o tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador. Exemplo: é hipótese de incidência de imposto de renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza. No momento em que alguém recebe um rendimento (salário, honorários, etc.), diz-se que sobre esse rendimento incide o IR. Conforme VITTORIO CASSONE⁴.

Para a perfeita compreensão desse assunto, é válida uma outra transcrição, desta vez de PAULO DE BARROS CARVALHO⁵, bastante elucidativa.

"O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia

3 ZELMO DENARI. "Curso de Direito Tributário". 2ª ed. São Paulo, Ed. Forense, 1991, p. 183/4.

4 VITTORIO CASSONE. "Direito Tributário". 4ª ed. São Paulo, Ed. Atlas, 1992, p. 84.

5 PAULO DE BARROS CARVALHO. "Curso de Direito Tributário". 5ª ed. São Paulo, Ed. Saraiva, 1991, p. 161.

da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regramatriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o conceito do fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o conceito desenhado normativamente na hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

A devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social. Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse enquadramento do conceito do fato ao conceito da hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.

Disseramos haver dois tipos de normas jurídicas no ordenamento do direito positivo: as regras de comportamento e as regras de estrutura. Enquanto as primeiras estavam diretamente voltadas para a conduta de pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, as últimas (de estrutura) dispunham de que maneira as normas deviam ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.

2.3. Exonerações Tributárias

a) Não-incidência

Esta pode ser entendida como o inverso da Incidência. HUGO DE BRITO MACHADO⁶ é exemplar na colocação:

"A não incidência é a ausência, pura e simples, do fato tributável, isto é, do suporte fático da norma de tributação. Identifica-se por exclusão. O que não configura a hipótese de incidência, é hipótese de não incidência".

6 HUGO DE BRITO MACHADO, in "Fonte" (Órgão Comunicação da Procuradoria Geral do Estado do Ceará), Ano II, Nº 8, outubro/92, p. 3.

Atente-se entretanto para a configuração de duas modalidades distintas de não-incidência que, nas palavras de LUIZ EMYGDIO FRANCO DA ROSA JR.⁷, são:

- a) a não incidência pura e simples, em razão de não ter se verificado aquela situação que a lei considera como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, pelo que este não existe e o ato praticado pode interessar a qualquer outro ramo do direito, menos ao Direito Tributário;
- b) a não-incidência juridicamente qualificada, a não-incidência por disposição constitucional ou imunidade tributária, em razão de a Constituição suprimir a competência impositiva ou o poder de tributar, quando se verificam certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.

Falamos aqui da não-incidência pura e simples, deixando para os próximos tópicos a não-incidência juridicamente qualificada.

Assim, para coroar a compreensão da não incidência, buscamos em RUY BARBOSA NOGUEIRA⁸ a lição, a qual, em nossas palavras, se resume: trata-se do caso em que a situação fática tenha ficado fora dos limites do campo tributário, *ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência*".

Só se pode isentar o que esteja a priori tributado. Em princípio, somente pode isentar o legislador que tenha competência para criar o tributo, pois a isenção é uma dispensa da obrigação de pagar. O CTN estabelece que a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário (art. 175, I).

b) Isenção

Contrariamente, a isenção pressupõe a ocorrência de um fato ou acontecimento virtualmente capaz de gerar a obrigação tributária. Portanto, embora possa parecer paradoxal, o fenômeno isencional coloca-se no campo de incidência do tributo. ZELMO DENARI⁹.

Mais uma vez recorremos a HUGO DE BRITO MACHADO¹⁰ que ensina:

A isenção, finalmente, é uma exceção que o legislador infra-constitucional estabelece, relativamente à hipótese de incidência tributária.

7 LUIZ EMYGDIO DA ROSA JR. "Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário". 8ª ed. Rio de Janeiro, Editora e Livraria Renovar Ltda., 1992, p. 217.

8 RUY BARBOSA NOGUEIRA. "Curso de Direito Tributário". 10ª Ed. São Paulo, Ed. Saraiva, 1990 p. 171.

9 HUGO DE BRITO MACHADO. Op. Cit. p. 185.

10 HUGO DE BRITO MACHADO. Op. Cit. p. 3.

Mesmo que se refira a não incidência, se está excluindo parcela da hipótese de incidência tributária, é de isenção que se cuida. Não de não incidência.

NELSON LEITE FILHO¹¹ escreve:

Por isenção temos que entender a dispensa, pelo sujeito ativo da relação tributária, do tributo que lhe seria devido, por mera liberalidade, através de lei.

Somente pode isentar quem tem a competência direta de tributar, não podendo ser aplicada à quem tem apenas a competência indireta.

A isenção só pode advir da lei, assim como, a ela pode ser aplicado um tempo de duração, ocasionando a chamada lei temporal; acaso não preveja tempo, a isenção é por tempo limitado, até que seja revogada.

São também de grande relevância as palavras de FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA¹² quando afirma:

O fenômeno da "isenção" se refere a um fato colocado dentro do perímetro estabelecido pela lei tributária. O legislador tributário, porém, por motivos extra fiscais, políticos, econômicos ou, até mesmo, por mera liberalidade, autolimita a sua competência e exclui à hipótese fática a possibilidade de gerar a tributação.

Devemos considerar, contudo, que a isenção há de ser destinada a um fim de interesse social, que constitui mesmo a sua razão jurídica. Daí porque o C.T.N., no referido art. 176, exige que a lei concessiva especifique as condições e requisitos exigidos, bem como os tributos a que se aplica e, se for o caso, o prazo de sua vigência (isenções temporárias).

Muitas vezes a "ratio juris" da isenção, isto é, aquele fim social por ele visado, pode ser limitada a certa região, o que também justifica a regra do art. 176, parágrafo único do C.T.N., que admite a limitação geográfica da isenção, para usarmos da expressão do Min. Aliomar Baleeiro.

Quanto ao prazo, a isenção pode ser "de prazo certo" ou "de prazo indeterminado".

A isenção pode ser conferida, também, em "caráter geral", como pode ser "subjéctiva", visando às condições pessoais do sujeito passivo ou, "objectiva", visando determinados produtos.

A isenção não sendo concedida, em caráter geral, deverá ser deferida, em cada caso, pela autoridade administrativa. Assim, quando a isenção visa o interesse específico ou pessoal de determinado sujeito passivo, ficará na

11 NELSON LEITE FILHO. "Da Incidência e Não-incidência. Isenção e Imunidade". São Paulo, Livraria e Editora Universitária de Direito Ltda., 1986, p. 105.

12 FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA. "Manual de Direito Tributário". São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1982, p. 70; 253/254.

dependência de provocação do beneficiário que deverá provar o preenchimento das condições estabelecidas pela lei, para gozo da isenção. A decisão fica a cargo da Autoridade Administrativa.

As isenções conferidas condicionalmente e a prazo certo, é dedicado pelo C.T.N. o art. 178 que lhes dá o caráter da irrevogabilidade.

O princípio resulta da incorporação do benefício tributário ao patrimônio do contribuinte. A revogação intempestiva desse benefício implicaria, conseqüentemente, em afronta a um direito adquirido e amparado pelo texto constitucional. (art. 153 § 3º).

O S.T.F. aliás, através de sua Súmula Nº 544, deixou patente que:

"As isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

A "Contrario sensu", se a isenção não for condicional ou concedida a prazo certo, é revogável ou alterável a qualquer tempo, por não constituir um direito adquirido (art. 178, C.T.N.), por se tratar de faculdade da Fazenda Pública.

Finalmente cabe-nos registrar o debate doutrinário acerca da natureza da Isenção. E, para tanto, recorremos a CELSO RIBEIRO BASTOS¹³ que assinala:

De um lado, a doutrina clássica, definindo a isenção como um favor legal, concedido pelo Estado e consistente na dispensa de pagamento do tributo devido. Vale dizer: o fato jurídico existe, nascendo com a obrigação, operando-se no entanto, por força de norma isentante, a dispensa do débito tributário.

De outro lado, a doutrina mais moderna, defendendo a tese de que o preceito isentante tem por fim justamente negar a existência da relação jurídica tributária, invertendo-se, destarte, a dinâmica do evento, que em vez de sofrer primeiramente o impacto da regra de tributação, como defende a tese tradicional, recebe a incidência da norma isentiva.

Em outras palavras, a polêmica é levantada no sentido de se saber se a regra matriz de incidência chega primeiro ao fato, juridicizando-o (doutrina clássica), ou se, antecipando-se a ela, a regra de isenção surte seus efeitos de tal sorte que, à chegada da primeira, o fato já se encontrava isento.

c) Imunidade: diferenças de Isenção e Não-incidência.

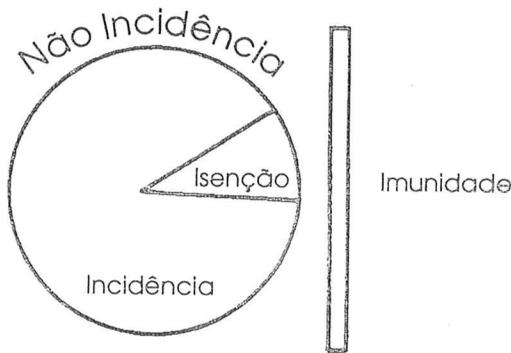
Para desenvolver o presente tópico impõe-se-nos a necessidade de antecipar a conceituação do que seja IMUNIDADE TRIBUTARIA, justamente para que possamos estabelecer uma diferenciação entre esta e os

13 CELSO RIBEIRO BASTOS. Op. Cit. p. 222/223.

outros dois fenômenos anunciados.

É unânime entre os autores e bastante simples o conceito de IMUNIDADE como sendo a exclusão constitucional do Poder de Tributar. Trata-se de uma vedação absoluta e enquadra-se na não-incidência juridicamente qualificada. O seu caráter marcante é a sua origem constitucional e se refere a pessoas, bens ou situações expressamente declarados na Carta Maior do Estado, sobre os quais não pode o legislador instituir tributos. São, portanto, inatingíveis pela lei tributária.

Apreendida esta conceituação, passemos ao estabelecimento dos aspectos diferenciadores dos três fenômenos no que concerne aos estudos fiscais. Num primeiro enfoque voltamos a recorrer a RUY BARBOSA NOGUEIRA¹⁴ quando destaca a visualização dos conceitos como campo tributário, utilizando-se da figura abaixo:



A explicação é dada da seguinte maneira:

A isenção, sendo uma dispensa do pagamento do tributo devido, ou como declara o CTN no art. 175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo da incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência.

Por sua vez, o campo da incidência poderá ser ampliado pelo legislador ordinário competente, de modo a abranger mais fatos do campo da não-incidência. Mas este nunca poderá transpor a barreira da imunidade, porque o legislador ordinário não tem competência para imunizar; ao contrário lhe é proibido invadir o campo da imunidade porque este é

¹⁴ RUY BARBOSA NOGUEIRA, Op. cit. p. 172.

reservado ao poder constituinte; a imunidade é categoria institucional, é precisamente limitação de competência, mais genericamente, é exclusão do próprio poder de tributar.

Em face da natureza jurídica da obrigação tributária, é de grande alcance a distinção dessas figuras, pois quase todo o problema da casuística fiscal gira em torno de se saber se ocorre ou não a incidência; se ocorrida a incidência, se existe ou não isenção ou se a "situação" de que se trata está excluída do próprio poder tributário, por imunidade constitucional.

Outra linha de ensinamento bastante esclarecedora é a de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵ ao traçar um paralelo entre imunidade e isenção. Vejamos:

É da tradição dos escritos da dogmática jurídico-tributária brasileira estudar os institutos da imunidade e da isenção conjuntamente, em disposições de um mesmo capítulo, ressaltando os autores pontos aproximativos entre as duas realidades normativas. Traçam, dessa maneira, linhas paralelas por onde correm os temas, mantendo as suas peculiaridades, mas, ao mesmo tempo, mostrando caracteres de similitude. Anunciam que, no final das contas, seja no caso de imunidade ou na hipótese de isenção, inexistente o dever prestacional tributário, aspecto que justifica o paralelismo entre as instituições.

Visão dessa ordem não se coaduna com a devida compreensão do papel sistemático que se a norma de imunidade e a de isenção desempenham na fenomenologia jurídico-tributária em nosso país. O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na tecitura do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão-somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regramatriz do tributo, como teremos a oportunidade de descrever em capítulo ulterior.

São categorias jurídicas distintas, que não se interpenetram, mantendo

15 PAULO DE BARROS CARVALHO, Op. cit. p. 119/120.

qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito obliquos e indiretos.

A conclusão é no sentido de que não se pode delinear paralelismo entre as mencionadas instituições, como o faz a doutrina brasileira.

Ao fim, observemos a forma de exposição de HUGO DE BRITO MACHADO¹⁶, que assim se expressa:

a) *Isenção* é a exceção feita pela regra jurídica de tributação.

b) *Não-incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configuram os pressupostos de fato. Pode ser de fato, se resulta da clara inocorrência da hipótese de incidência da regra de tributação; de direito, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. Não se deve confundir a não incidência de direito com a isenção. A não incidência de direito é mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse seria o tributo devido.

c) *Imunidade* é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato.

É possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de não-incidência. Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo, pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.

2.4. *Imunidades Tributárias*

a) *Conceito e Natureza Jurídica*

Voltemos ao conceito de IMUNIDADE exatamente com o intuito de analisá-lo um pouco mais e embasarmos o enfoque da natureza jurídica. Para isso é válido reproduzir HUGO DE BRITO MACHADO¹⁷:

"Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

16 HUGO DE BRITO MACHADO. "Curso de Direito Tributário". 5ª ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1992, p. 144/145.

17 HUGO DE BRITO MACHADO, Op. cit. p. 183.

Há quem afirme, é certo, que a imunidade não é uma limitação da competência tributária, porque não é posterior à outorga desta. Se toda tributação de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência.

O importante é notar que a regra de imunidade estabelece exceção. A Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional do âmbito do tributo, da mesma forma que opera a regra de isenção relativamente a hipótese de incidência tributária".

Sem pretender expor detalhadamente o pensamento do autor, fazemos a citação do posicionamento de PAULO DE CARVALHO BARROS¹⁸ que segue seja a temática das imunidades sobrepensada, sugerindo uma avaliação crítica das premissas desta temática, "submetendo-se as cláusulas do conceito habitual ao teste de congruência lógica, perguntando da amplitude sistêmica de cada afirmação, à luz de seus desdobramentos naturais." Como premissas, o doutrinador ressalta:

- a) A imunidade é uma limitação constitucional às competências tributárias;
- b) Imunidade como exclusão ou supressão do poder tributário;
- c) Imunidade como providências constitucional que impede a incidência tributária - hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada;
- d) A imunidade é aplicável tão-somente aos tributos não-vinculados (impostos);
- e) A imunidade é sempre ampla e indivisível, não comportando fracionamentos.

De sua análise crítica, PAULO DE CARVALHO BARROS oferece um novo conceito, qual seja:

". . . 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."

Ainda na caracterização da imunidade cabe-nos destacar dois

18 PAULO DE CARVALHO BARROS, Op. cit. pp. 107/119.

aspectos relevantes. O primeiro diz respeito ao caráter restritivo do instituto, vez que o art. 150, inciso VI da Constituição Federal é suficientemente claro, não deixando margem à dúvida quanto à exclusão dos demais tributos. A imunidade alcança somente e tão somente os impostos.

O segundo destaque refere-se à caracterização de direito personalíssimo do instituto. NELSON LEITE FILHO¹⁹, lastreado na legislação e jurisprudência, ressalta que a imunidade não se transmite a outrem.

b) Classificação das Imunidades

VITORIO CASSONE²⁰ afirma que existem três categorias de imunidades, doutrinariamente divididas.

- i) Recíproca: de natureza política (entre União, Estados, Distrito Federal).
- ii) Genérica: de modo geral (por exemplo para papel, livros, etc.).
- iii) Peculiar: para determinados impostos e determinadas finalidades.

Uma outra classificação resume-se ao caráter objetivo ou subjetivo da norma excludente. Assim será objetiva a imunidade que leva em conta "a matéria tributável (*ratione materiae*). De outro lado, será subjetiva quando decorre da situação do sujeito passivo.

c) Inalterabilidade das Imunidades Tributárias

Sendo parte integrante da Constituição Federal, as imunidades tributárias têm permanência *ad seculorum* até que uma nova Carta seja feita. YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA²¹ acentua "que não podem ser alteradas sequer por emenda constitucional, vez que à Lei Suprema qualifica-as no *caput* do art. 150 como garantias e, no § 4º, IV do art. 60, veda a proposta de emenda tendente a abolir direitos e garantias individuais".

2.5 - Tipificação das Imunidades Tributárias na Constituição Brasileira de 1988

a) Imunidades Recíprocas

Diz o Art. 150 da CF:

"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:

19 NELSON LEITE FILHO, Op. cit. p. 143.

20 VITORIO CASSONE, Op. cit. p. 85.

21 YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA, in "Outros Tributos - Estudos", Nº 09, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1992. p. 12/13.

a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

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

§ 3º As vedações do inciso VI, a e do parágrafo anterior não se aplica. . .

LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR.²² assim comenta os dispositivos constitucionais:

"O primeiro caso previsto na Constituição é o da denominada imunidade recíproca, pela qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre patrimônios, renda ou serviços, uns dos outros.

Tal regra visa a evitar que as unidades federadas sejam contribuintes umas das outras e tenham de pagar impostos umas às outras, com o que se impede também as pressões que as entidades federadas poderiam exercer de forma recíproca, prejudicando assim a própria unidade política, que é fundamental no regime federativo.

Entende-se por patrimônio o conjunto de bens, por renda toda e qualquer receita, originária ou derivada e por serviços aqueles que são públicos, e neste sentido devem ser entendidas as expressões utilizadas na mencionada letra a, do inciso VI, do art. 150.

A referida imunidade tributária abrange igualmente as autarquias e as 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 (art. 150, § 2º da CF). Por sua vez, o § 3º do art. 150 igualmente prescreve que as vedações correspondentes à citada imunidade recíproca 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 preço ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

b) Imunidade de Templos de qualquer Culto

"Art. 150 - Sem prejuízo. . .

.....

22 LUIZ EMYGDIO F. DA SILVA JR. Op. cit. p. 217/218.

VI - instituir impostos sobre:

.....

b) templos de qualquer culto".

Esta alínea é uma das expressões da inexistência de preconceito religioso. Para ilustrar o comentário, recorremos a YOSHIKI ICHIHARA²³;

"Entendemos que a aplicação da imunidade aos templos de qualquer culto não se restringe só ao edifício, ou ao local, mas também atinge o próprio culto em si".

Nesse sentido a lição de Aliomar Baleeiro (1977:175):

"O templo de qualquer culto não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, ou o de transmissão "inter-vivos", se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa."

Com isso a imunidade a abrange, mesmo que haja remuneração, a missa, o batismo etc., não havendo distinção entre católicos, budistas, protestantes etc. na aplicação da norma.

Ainda a respeito nos fala ZELMO DENARI²⁴ quando assim se expressa:

"Aliomar Baleeiro sustenta que o templo não dever ser apenas a igreja, a sinagoga, ou edifício principal, mas também, as dependências anexas, como a casa do pároco ou pastor, desde que empregadas sem fim econômico.

A nosso aviso, as dependências anexas ao templo não gozam de imunidade tributária, pois o texto constitucional apenas se refere ao templo e as normas de exoneração tributária, por exigência hermenêutica, devem ser interpretadas literalmente.

Por último, a imunidade não é extensiva - consoante pacífico entendimento - aos terrenos, bens e rendas da cúria ou do templo."

c) A Imunidade dos Partidos, Sindicatos e das Instituições de Assistência Social e de Educação.

"Art. 150 - Sem prejuízo. . .

.....

23 YOSHIKI ICHIHARA. "Direito Tributário". 3ª ed. São Paulo, Ed. Atlas, 1989, p. 94.

24 ZELMO DENARI, Op. cit., p. 193.

VI - instituir impostos sobre:

.....
b) 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.

Do teor constitucional se nos apresenta, de pronto, uma indagação de máxima relevância. Diz respeito ao tipo de lei a que se refere a alínea c do inciso VI, Art. 150 da CF. SACHA CALMON²⁵ é quem nos esclarece;

"Evidentemente, a lei complementar da Constituição

Toda imunidade é uma limitação do poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar. Assim era também na Carta anterior.

.....
Não é nem poderia ser lei ordinária. A uma, porque a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição, se lhes fosse dado regulá-la pela lei ordinária. . . Sim, porque na medida em que por lei ordinária pudessem variar as condições de fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. . .

São encontradas na literatura especializada várias outras discussões, as quais extensa exposição, o que demandaria um espaço que ultrapassa às pretensões do presente trabalho. Por isso, cabe-nos apenas enunciá-las, como forma de evidenciar o conhecimento.

Um primeiro ponto nos remete ao CTN que disciplina quatro requisitos para habilitar as entidades, enunciadas na alínea sob comentário, à imunidade. São eles:

- escrituração regular;
- não distribuição de lucros;
- proibição de remetê-los ao exterior, devendo ser aplicados na manutenção dos objetivos institucionais; e
- cumprimento de "obrigações acessórias".

Um outro assunto objeto de discussão é o significado constitucional das palavras *partido* e *instituição*. Com relação à primeira, adicione-se às exigências do CTN as balizas legais postas pelas lei de regência dos partidos e normas do próprio estatuto partidário. Já no que diz respeito à

25 SACHA CALMON NAVARRO COELHO. Op. cit., p. 396.

segunda, destaque-se que a sua caracterização reside exatamente na função e nos fins que exercem e buscam, secundária a forma jurídica de sua organização.

Chamou-nos a atenção, dentro da literatura consultada, a variedade de pareceres acerca da imunidade das instituições fechadas de previdência privada - os fundos de pensão.

d) A Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos

Trata-se de uma imunidade objetiva. Um primeiro ponto controverso é o seu móvel. Para uns seria o barateamento do custo. Outros sustentam ser a liberdade de expressão e opinião, o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação.

SACHA CALMON²⁶ destaca:

"Curiosamente essa espécie imunitória nas Constituições de 1946, 1967 e Emenda nº 1 a esta última, jamais foi complementada. Não se conhece lei infra-constitucional sobre o tema. Sua crônica é eminentemente jurisprudencial.

.....
Por aí justamente enveredam a doutrina e a jurisprudência para distinguir em livros, jornais e periódicos os que merecem a benesse constitucional, o que pode ensejar a reinstauração a outrance de um certo tipo de censura, vedada pela Constituição expressamente no capítulo dos direitos e das garantias individuais".

e) As Imunidades Peculiares

Diversos outros artigos constitucionais enumeram imunidade. Também, pelos mesmos motivos alegados anteriormente, não nos delongaremos acerca de cada uma delas, limitando-nos a enunciá-las.

São exemplos os seguintes casos:

- i) a imunidade dos aposentados e pensionistas com idade superior a 65 anos; (Art. 153, § 2º, II da CF);
- ii) a imunidade ao IPI e ICMS dos produtos industrializados remetidos para o exterior (Art. 153, § 3º, III da CF);
- iii) a imunidade das pequenas glebas rurais ao ITR (Art. 153, § 4º);
- iv) a imunidade dos ICMS das operações (interestaduais) que destinem a outros Estados petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica (Art. 155, X, b);

26 SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Op. cit., p. 414.

- v) a imunidade relativa da energia elétrica e dos combustíveis líquidos e gasosos, inclusive lubrificantes, e dos minerais do País, quanto a "outros tributos" (Art. 155, § 3º);
- vi) a imunidade de certas transmissões inter vivos de bens móveis (Art. 156, § 2º).

2.6 - Citações Jurisprudenciais

- 01 - IMUNIDADE - AUTARQUIA MUNICIPAL - COMERCIALIZAÇÃO INCOMPATÍVEL COM SUAS FINALIDADES ESSENCIAIS - EFEITO
 "Imunidade tributária - Autarquia que fabrica e vende tubos de concreto ao público em geral - Atividade incompatível com os objetivos fixados em lei - Sujeição ao pagamento do tributo e à inscrição estadual - Negado provimento ao recurso - Decisão unânime" (Ac un da 7ª C do TIT SP - Proc. DRT-5 Nº 11.446/88 - Rel. Juiz Celso Alves Feitosa - j 07.12.89 - Boletim TIT 11.07.92, p. 08 - ementa oficial)
- 02 - IMUNIDADE RECÍPROCA - IOF - FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS - INCLUSÃO
 "Constitucional. Imunidade recíproca. I - Para efeito da imunidade recíproca garantida pelo art. 150, IV, letra "a" da Constituição Federal, considera-se renda qualquer rendimento auferido pelo município, seja de origem tributária ou não. II - Fundo de Participação dos Municípios aplicado no Mercado Aberto de Capitais, cujos frutos serão recolhidos em prol do próprio município, está imune ao pagamento de IOF. III - Remessa e apelação improvidas. Incidente de Uniformização de Jurisprudência suscitado. (Ac un da 2ª T do TRF da 5ª R - AMS 4233-PE - Rel Juiz Araken Mariz - j 29.10.91 - Apte.: União Federal; Apda.: Prefeitura Municipal de Buique/PE; Remte.: Juízo Federal da 9ª Vara de Pernambuco - DJU II 29.11.91, p. 30.556 - ementa oficial)
- 03 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - Art. 19, III, letra C, da Emenda Constitucional
 "É instituição de assistência social, entidade mantida por empresas para prestar, gratuitamente, serviços de assistência a diretores, empregados e dependentes destes, uma vez que, além de preencherem os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, auxiliam o Estado na prestação de assistência social aos que necessitam dela, embora em área circunscrita." (RE 89.012, Rel. Moreira Alves. Tribuna da Justiça, jurisprudência, p. 168, de 10.10.1979) in SACHA CALMON NAVARRO COELHO. "O Controle da Constitucionalidade das Leis". Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1992, p. 403.
- 04 - IMUNIDADE - IOF - INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL BENEFICENTE - ATIVO RETIDO EM BANCO - RESGATE - EXTENSÃO

"Tributário e Constitucional. Entidade educacional beneficente. Imunidade. Ativos retidos em banco. IOF. Não incidência. A Constituição Federal assegura às instituições educacionais sem "fins lucrativos imunidade tributária sobre seu patrimônio, renda ou serviços (art. 150, VI, c). - É indevida a incidência de IOF sobre os saldos de conta-corrente de instituições que gozam de imunidade tributária, em razão do simples resgate, que não consubstancia operação financeira. - Remessa oficial desprovida." (Ac un da 3ª T do TRF da 1ª R - RED 92.01.033761-MG - Rel. Juiz Vicente Leal - j 13.05.92 - Partes: União Brasileira de Educação e Ensino - UBEE e Banco Central do Brasil e outra; Remmnte.: Juízo Federal da 1ª Vara - MG - DJU II 28.05.92, p 14.614 - ementa oficial).

05 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECONHECIDA ATRAVÉS DE ATO ADMINISTRATIVO - REVOGAÇÃO - REQUISITO

"Mandato de segurança. Imunidade tributária já reconhecida, através de ato administrativo regular, não pode ser revogada de forma abstrata e genérica, a pretexto de aplicação de lei nova. Somente a revisão "in concreto", onde se apure que o beneficiário deixou de satisfazer os requisitos legais para gozar do benefício, autoriza a revogação da imunidade e lançamento do imposto." (Ac un da 2ª C do TAC RJ - AC 44.812/86 - Rel. Juiz Carlos Motta - j 31.10.90 - Apte.: Centro Social Feminino; Apdo.: Município do Rio de Janeiro - DJ RJ 12.11.91, p. 144 - ementa oficial).²⁷

3 - CONCLUSÃO

Grandes e variados são os entraves conceituais evidenciados na exposição acima. A sugestão de reexame feita por PAULO DE CARVALHO BARROS se afigura como absolutamente necessária, até mesmo levando-se em conta o próprio texto constitucional quando houve por bem ir além do Art. 150, criando as imunidades peculiares.

Não fora só isso, é constatável na legislação uma certa promiscuidade nas referências à isenção e imunidade, trocando-se umas pela outra. E isto se reproduz no dia-a-dia dos juristas, expressando-se em pareceres, petições e até mesmo em sentenças.

Por tudo isso, há que se estimular o trabalho dos estudiosos do assunto, principalmente a nível didático. É que o tema, a princípio observado como irrelevante na prática, representa um dos máximos exercícios

27 Repertório IOB de Jurisprudência.

Quinzena de Agosto de 1992 - nº 15/92 - Pág. 62.

Quinzena de Fevereiro de 1992 - nº 04/92 - Pág. 62.

Quinzena de Setembro de 1992 - nº 17/92 - Pág. 309.

da cidadania, corolário da efetiva delegação do poder de tributar que o povo confere ao Estado.

4 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

a) Citada:

BASTOS, Celso Ribeiro. "Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário". São Paulo, Ed. Saraiva, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. "Curso de Direito Tributário". 5ª ed., São Paulo, ed. Saraiva, 1991.

CASSONE, Vittorio. "Direito Tributário". 4ª ed., São Paulo, Editora Atlas S.A., 1992.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. "O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1998". Belo Horizonte, Del Rey Editora, 1992.

DENARI, Zelmo. "Curso de Direito Tributário". 2ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1991.

ICHIHARA, Yoshiaki. "Direito Tributário". 3ª Ed. São Paulo, Ed. Atlas, 1992.

LEITE FILHO, Nelson. "Da Incidência a Não-incidência - Isenção e Imunidade". São Paulo, Livraria e Editora Universitária de Direito Ltda., 1986.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Curso de Direito Tributário". 10ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. "Curso de Direito Tributário". 5ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1992.

_____, in, "Fonte" (Órgão de Comunicação da Procuradoria Geral do Estado do Ceará), Ano II, nº 8, outubro/92, p. 3.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. "Manual de Direito Tributário". São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1982.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. in "Outros Tributos - Estudos". Nº 9, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1992.

REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA - in, n. - 04/92 - pág. 62.

REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA - in, n. - 17/92 - pág. 309.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. "Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário". 8ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 1992.

b) Consultada:

BOTALLO, Eduardo Domingos - "Limitações do Poder de Tributar". - in Revista de Direito Tributário, n. 48, pg. 51/62.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro - "Imunidade Tributária" - in Revista de Direito Tributário, n. 38 - p.p. 246/259.
- Ementário da Jurisprudência do S.T.J. - vol. I (setembro/91).
- Ementário da Jurisprudência do S.T.J. - vol. II (setembro/92).
- FERREIRA, José Nunes - "Súmulas do Supremo Tribunal Federal", 3ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1992.
- MARTINS, Ives Gaudra da Silva - "Imunidade Constitucional de Publicações", in Revista de Direito Tributário, n. 41 - Estudos. p.p. 221/237.
- _____, in "Outros Tributos - Estudos", n. 07. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. Palestra - Centro de Treinamento - Procuradoria Geral do Estado do Ceará - in, Fita Cassete (gravação reproduzida).
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Imunidades". 2ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1992.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. in "Outros Tributos Estudos", n. 06, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1991.
- STF - TRIBUNAL - ACORDÃOS - Document: 161, 165, 166, 168, 169, 170, 171) - PRODASEM.
- STJ - TRIBUNAL - ACORDÃOS - Documentos: (01 a 20) - PRODASEM
- XAVIER, Alberto - "A Imunidade do ICM na Exportação de Produtos Industrializados e o Imposto Único sobre minerais" - in Revista de Direito Tributário - n. 43 - págs. 93/113.