

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Leonardo de Medeiros Fernandes

Advogado

À Casa de Tobias Barreto, aos meus Professores, nos
180 anos de sua História dedicada ao Direito, à Justiça.

SUMÁRIO: 1. Imunidades tributárias na Constituição Federal de 1988: limitações ao Jus Tributandi; 1.1. Classificação doutrinária das imunidades; 1.2. Não-incidência, incidência, isenção e imunidade; 2. Imunidade recíproca dos entes públicos federados; 3. Imunidade religiosa; 4. Imunidade das pessoas jurídicas de direito privado especiais; 4.1. Partidos Políticos e fundações privadas; 4.2. Sindicatos das categorias profissionais; 4.3. Instituições educacionais e de assistência social filantrópicas; 5. Imunidade cultural; 6. Demais imunidades tributárias; 7. Demais imunidades; Referências.

1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: LIMITES AO *JUS TRIBUTANDI*

Francisco D'Auria¹ já ensinava que a tributação é imposta pelo Estado objetivando o bem comum, posto que o seu fim é a conquista do *ideal social*. Preconizava o Professor, que todo tributo é criado por lei e a sua espécie e gradação sofrem a influência dos ditames políticos e econômicos da Nação, bem como das classes ou de grupos de indivíduos interessados. Com efeito, a Carta da República de 1988, ao definir a competência tributária, conferiu a cada

¹ D'AURIA, Francisco. **Ciência das Finanças**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1947. p. 41, 42 e 44.

ente político o poder de instituir tributos², via de regra, por meio de lei ordinária específica, emanada do Poder Legislativo respectivo, obedecido o devido processo legislativo.

Há situações, no entanto, que a própria Lei Maior afastou da oneração tributária. Os fundamentos são “valores” conquistados pelo povo e que o legislador originário reputou relevantes, jurisdicizou-os ignorando a eventual ou efetiva capacidade econômica revelada pela pessoa ou opulência do bem. Essa qualidade não poderá ser absorvida pelo tributo, em razão de norma constitucional que “*imunizou*” — *proteger, deixar insensível*³ — à concretização das eventuais hipóteses de incidência, em respeito a tais princípios. Sem a substância dessa cláusula, as referidas garantias positivadas na Carta seriam letras mortas!

Aliomar Baleeiro⁴ define imunidade tributária como a vedação absoluta ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Para Luciano Amaro⁵, não é amputação ou supressão do poder de tributar, porque, na verdade, não existe ou pré-existe poder de tributar. Sacha Calmon⁶ refere-se à “intributabilidade”, delimitação do campo tributável posto à disposição do ente tributante.

Kiyoshi Harada⁷ trata as imunidades como se fossem princípios constitucionais conceituando-os como limites ao poder de tributar, verdadeiro escudo de proteção ao contribuinte. Fernando Lemme Weiss⁸ entende que as imunida-

² Lei Complementar nº. 101, de 04.05.2000, art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos; art. 25. *Omissis*. § 3º Para fins da aplicação das sanções de suspensão de transferências voluntárias constantes desta Lei Complementar, excetuam-se aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social.

³ HOUAISS, Antônio. **Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005. p. 405.

⁴ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 84.

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 151.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 288.

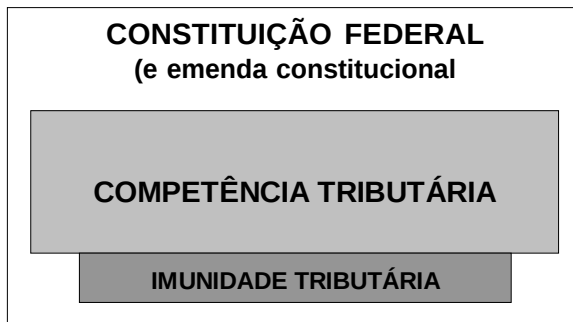
⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 378.

⁸ WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 143.

des não são princípios, porque constituem apenas exceções a princípios materiais da tributação, como a generalidade, isonomia, capacidade contributiva.

As imunidades tributárias são, portanto, regras constitucionais de limitação das competências tributárias, é dizer, são casos de *incompetência tributária*⁹. Estão, em geral, disciplinadas na *Seção II. Das Limitações do Poder de Tributar*, arts. 150 e 151, do *Capítulo I. Do Sistema Tributário Nacional*, *Título VI. Da Tributação e do Orçamento*. Em fim: a regra é a “tributabilidade”; a exceção, a imunidade tributária. Todas essas normas jurídico-tributárias estarão contidas literalmente na *Lex Fundamentalis*.

É firme e remansada a jurisprudência pautada pelos princípios expressos nos julgados do Supremo Tribunal Federal: “O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes” (ADI 712-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/02/93).



A imunidade só será, *a priori*, suprimida ou reduzido o seu alcance, por meio de emenda constitucional. Submete-se, portanto, à reserva constitucional, tanto para criação, quanto para modificação ou extinção. Há casos, todavia, que foram erigidos a cláusulas pétreas: normas que refletem certos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e a forma federativa de Estado.

Esses limites ao *Jus Tributandi* são dirigidos não só ao legislador ordinário tributário, que fica impedido de criar, como hipótese de incidência, os casos que o legislador constituinte imunizou. Igualmente, o administrador fiscal deverá

⁹ ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2005. p. 155.

obediência, não exigindo tributos, em determinados casos, porque é inexistente o fato gerador. De se ressaltar nesse ponto, que as imunidades tributárias não retiram o poder-dever de fiscalização das Administrações Tributárias¹⁰ que, inclusive, poderão “suspender” a aplicação do benefício imunitório, face à desobediência ou negligência em cumprir os requisitos enumerados no Digesto Tributário. Impossível, pois, a “cassação”.¹¹

Por fim, anote-se que, porquanto a maioria das imunidades tributárias é delineada, no art. 150, VI, e dirigidas a *impostos*, a Constituição Federal positiva, dispersamente no seu texto, hipóteses com impostos específicos (v.g. II, IE, IPI, ITR, ICMS, ITBI) além de outras espécies tributárias (v.g. taxa, contribuição social, contribuição para a seguridade social, CIDE, CPMF), e estão dispersas no texto, inclusive alcançando o ADCT.

1.1. CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A maioria da doutrina classifica as imunidades do ponto de vista didático e legal. Podemos agrupar a limitação tributária da seguinte forma:

- a) *imunidade recíproca*: é a limitação constitucional ao poder de instituir impostos entre os próprios entes políticos brasileiros, uns sobre os outros, em respeito à igualdade e autonomia, alicerces do princípio federativo (art. 150, VI, “a”, CF);
- b) *genérica*: são os demais casos de imunidade previstos na Constituição Federal;
- c) *imunidade objetiva*: a imunidade é concedida tendo em vista tão-só a aspectos da situação ou bem, sem levar em consideração as qualidades dos sujeitos envolvidos;
- d) *subjetiva*: a norma leva em conta os caracteres da pessoa imune, suas condições subjetivas, não se relacionando com a matéria tributada;
- e) *imunidade incondicional* (ou *auto-executória*): decorrente de normas constitucionais tributárias de eficácia plena e imediata, dispensada

¹⁰ Toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, tributada, imune ou titular de isenção pessoal, contribuinte, responsável ou não-contribuinte, sem qualquer exceção, está submetida ao crivo da fiscalização da Administração Tributária. Vide art. 14, *caput*, §1º, e art. 194, parágrafo único, tudo do CTN.

¹¹ Se o imune volta a satisfazer fielmente os ditames legais, reingressará à seara da *intributabilidade*. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 303.

lei que complete o seu sentido ou reduza o seu alcance (*self-executing* ou *self-acting*);

- f) *condicional*: é norma constitucional *not self-executing* (ou *not self-acting*), a depender de lei complementar, *ex vi* art. 146, II, CF¹²;
- g) *imunidade condicionada*: só haverá o benefício tributário se o patrimônio, renda ou serviço forem vinculados a finalidades essenciais ou às que dela decorram;
- h) *incondicionada*: queda a imunidade, independentemente, da referida vinculação.

1.2. NÃO-INCIDÊNCIA, INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E IMUNIDADE

Não-incidência, incidência, isenção e imunidade são institutos diversos, categorias especiais da técnica de tributação. A diferença é importante para facilitar a interpretação e orientar a aplicação da legislação tributária.

A não-incidência é verificada de duas maneiras. A mais comum é quando, simplesmente, não há hipótese de incidência tipificada na lei, porque o legislador se omitiu ou preferiu se omitir (*não-incidência pura*): não existe a estrutura tributária, não há ocorrência do fato gerador, o tributo não existe¹³.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira¹⁴, não-incidência é o fato de o objeto se encontrar fora dos limites do campo tributário: eventos humanos não tributados, mas, que poderão vir a sê-lo algum dia. Ives Gandra Martins ensina que o Poder Tributário que pode, não deseja poder, tem a faculdade constitucional de impor, mas abdica do exercício de sua faculdade. Para suprimir, em regra, precisa apenas da edição de lei, via regular processo legislativo, no âmbito infraconstitucional.

O STF e o STJ já enunciaram as súmulas da jurisprudência dominante a cerca da não-incidência: STF 110. O imposto de transmissão “*inter vivos*” não

¹² CF, art. 146. Cabe à lei complementar: II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

¹³ Recentemente, a 2ª Turma do STJ, por unanimidade, restringiu incidência do ICMS no serviço de telefonia. Decidiu-se, no caso, que os serviços de *habilitação* e *bloqueio de chamadas* não são espécies daquele gênero, não são atividades-fim “*a hipótese de incidência do imposto, conforme previsão constitucional, é para serviços de telecomunicações, e alargar esse conceito para incluir suas atividades-meio fere o princípio da legalidade*” **Jornal do Commercio**. Recife, 22 fevereiro 2007. Economia, p. 6. **STJ restringe ICMS na telefonia**.

¹⁴ MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. **Incentivos fiscais através das isenções**. Direito Tributário. Direção e colaboração: Ruy Barbosa Nogueira. 4. colet. São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 112.

incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno; STF 308. A taxa de despacho aduaneiro, sendo adicional do imposto de importação, não incide sobre borracha importada com isenção daquele imposto; STF 329. O imposto de transmissão “*inter vivos*” não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária; STF 470. O imposto de transmissão “*inter vivos*” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda; STF 570. O imposto de circulação de mercadorias não incide sobre a importação de bens de capital; STF 558. O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários; STF 660. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto; STJ 125. O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do imposto de renda; STJ 135. O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes; STJ 136. O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda; STJ 185. Nos depósitos judiciais, não incide o Imposto sobre Operações Financeiras; STJ 215. A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

Incidência, por seu turno, é o oposto de não-incidência, o objeto foi incluído no círculo da tributação: verifica-se a ocorrência do fato gerador, o tributo passa a ser devido. São casos de incidência, de acordo com os enunciados das súmulas da jurisprudência dominante¹⁵: STF 586. Incide IR sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo; STF 587. Incide IR sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil; STF 662. É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete; STF 664: É inconstitucional o inciso V, art. 1º, Lei nº 8.033/1990, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros - IOF sobre saques efetuados em caderneta de poupança; STF 668. É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário; STF 326. É legítima a incidência do imposto de transmissão “*inter vivos*” sobre a transferência do domínio útil; STF

¹⁵ Lemme Weiss observa, com propriedade, que grande parte das súmulas tributárias têm como objeto a demarcação da área de incidência dos tributos. WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006. p. 142.

331. É legítima a incidência do imposto de transmissão “causa mortis” no inventário por morte presumida; STJ 50. O Adicional de Tarifa Portuária incide apenas nas operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio de navegação de longo curso; STJ 124. A Taxa de Melhoria dos Portos tem base de cálculo diversa do Imposto de Importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI; STJ 138. O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis; STJ 152. Na venda pelo segurador, de bens salvados de sinistros, incide o ICMS; STJ 155. O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio; STJ 156. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS; STJ 167. O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS; STJ 198. Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS; STJ 262. Incide o IR sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas; STJ 274. O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

Segundamente, o legislador tributário deixa de definir algumas situações como fatos geradores abstratos, não por omissão, mas porque é incompetente: deve deixar de fora, *ex vi Lex Legum (não-incidência qualificada = imunidade tributária)*. Como disse Bruni de Moura¹⁶, a imunidade é um obstáculo ao próprio nascimento da obrigação tributária. Para alterar, no entanto, só por meio da edição de emenda constitucional, via processo especial de reforma.¹⁷

A isenção (*latim exemptio onis* = ação de tirar), por seu turno, é outorga expressa de lei infraconstitucional, faculdade do poder público competente¹⁸, uma vez que se situa no plano da conveniência e oportunidade, avaliadas à luz

¹⁶ MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. **Incentivos fiscais através das isenções**. Direito Tributário. Direção e colaboração: Ruy Barbosa Nogueira. 4. colet. São Paulo: José Bushatsky, 1971. 113.

¹⁷ JCSTF: “Impossibilidade, na via extraordinária, da discussão acerca da natureza da incidência de impostos cuja regulação ocorre no âmbito infraconstitucional” (RE 230.281-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 1º/08/03).

¹⁸ CF, art. 151. É vedado a União: III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. “Isenção concedida mediante convênio celebrado pelo Estado. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, CF.” (RE 206.397, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 20/3/98).

das exigências da política fiscal. O CTN regula a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário — ao lado da anistia — dispensando apenas a obrigação principal (pecuniária), restando intocável a obrigação acessória (dever tributário instrumental, burocrático), que deve ser cumprida pelo sujeito passivo (art. 175, *caput* e parágrafo único, CTN).

Souto Maior Borges¹⁹, em mais uma lição primorosa, escreveu (sic):

Tradicionalmente, a doutrina do Direito Tributário socorre-se de linguagem figurada, de metáfora que considera útil à descrição das relações entre obrigação e isenção tributárias, consiste na afirmação de serem elas como que o verso e reverso de u'a medalha. Com essa afirmação, pretende-se realçar o paralelismo, uma certa simetria que existe entre isenção e obrigação tributárias. O poder (competência) para isentar será um consectário do poder (competência) para tributar. Dito noutras palavras, e mais sinteticamente: só quem tributa tem competência para isentar. Ou ainda: o poder de tributar envolve o poder de isentar.

Só se pode isentar o que esteja a priori tributado (isenção pressupõe incidência²⁰). A isenção opera no plano do exercício da competência tributária, enquanto a imunidade é anterior à instituição do tributo²¹. É como diz Sacha Calmon²²: *a imunidade é um prius em relação ao exercício da competência tributária, e a isenção, um posterius.*

Assim, na isenção, ocorre a incidência, verifica-se o fato gerador, instaura-se a relação jurídico-tributária, nasce a obrigação tributária, mas, por força de lei, o contribuinte é dispensado do pagamento daquele crédito por razões sócio-econômicas — mas sempre em razão do interesse público (*ratio juris*).

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Isenções do ICM por lei complementar**. Anuário do Mestrado em Direito. Faculdade de Direito do Recife, UFPE. Recife, ano 2 – 3, p. 165 – 172, jan./dez. 1983/1984. p. 165.

²⁰ MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. **Incentivos fiscais através das isenções**. Direito Tributário. Direção e colaboração: Ruy Barbosa Nogueira. 4. colet. São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 113 e 115.

²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 151.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 288.

É, por isso mesmo, uma técnica de tributação excepcional, mais restrita que a imunidade, persistindo a criatura tributária somente enquanto durar a efêmera lei criadora.

A lei isentiva subtrai a possibilidade de se exigir o crédito tributário: a Fazenda é impedida de constituir o crédito pelo lançamento. Não extingue o tributo, nem o reduz, nem modifica a sua estrutura, mas exclui, dispensa o adimplemento. Por consequência, se nova lei surgir eliminando os casos de isenção, não cabe observar o princípio da anterioridade — em qualquer de suas formas — salvo disposição legal expressa contrária. A um, porque não será re-instituição do tributo — ele não deixou de existir com a isenção — a dois, nem é majoração — o tributo não teve seu aspecto numérico minimizado.²³

A imunidade e a isenção são situações de não-sujeição à lei, e a diversidade reside, basicamente, de grau normativo.²⁴ Se a imunidade ocorre em nível constitucional, a isenção é outorgada por meio de lei.²⁵ Dessarte, a violação do dispositivo onde se contém a isenção importa em ilegalidade, ao passo que, onde se insere a imunidade, implica em vício de constitucionalidade.²⁶ Daí a jurisprudência pacífica do Tribunal Constitucional: “*A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção. Poder Público tem legitimidade para isentar contribuições por ele instituídas, nos limites das suas atribuições (art. 149, CF)*” (ADI 2.006-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 24/09/99).²⁷

²³ Entendimento esse há muito sedimentado na Súmula Constitucional: STF 615. O princípio constitucional da anualidade [§29, art. 153, CF/1946] não se aplica à revogação de isenção do ICM [ICMS].

²⁴ WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006. p. 141.

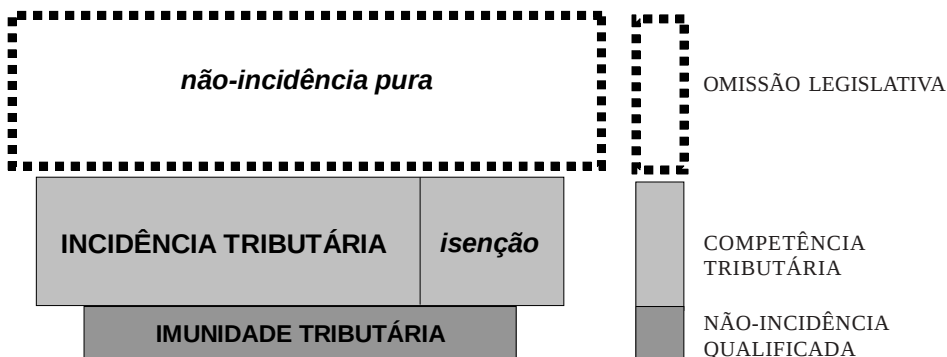
²⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de ; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000. p. 62.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 84.

²⁷ Exemplo de isenção tributária criada pela Lei nº 6.938, de 31.08.1981, art. 17-F. São isentas do pagamento da TCFA [Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental] as entidades públicas federais, distritais, estaduais e municipais, as entidades filantrópicas, aqueles que praticam agricultura de subsistência e as populações tradicionais (redação dada pela Lei nº 10.165/00). O STF, no RE 416.601, 10.08.2005, Rel. Min. Carlos Velloso, entendeu que a TCFA é constitucional, independentemente de os sujeitos passivos sofrerem fiscalização efetiva.

No STF e no STJ, são remansadas as hipóteses de isenção: STF 77. Está isenta de impostos federais a aquisição de bens pela rede ferroviária federal; STF 78. Estão isentas de impostos locais as empresas de energia elétrica, no que respeita às suas atividades específicas; STF 79. O Banco do Brasil não tem isenção de tributos locais; STF 81. As cooperativas não gozam de isenção de impostos locais, com fundamento na Constituição e nas Leis Federais; STF 89. Estão isentas do imposto de importação frutas importadas da Argentina, do Chile, da Espanha e de Portugal, enquanto vigentes os respectivos acordos comerciais; STF 536. São objetivamente imunes [imunidade legal = isenção] ao ICM os produtos industrializados, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar; STF 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas; STF 591. A imunidade ou isenção tributária do tributo do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do IPI; STJ 20. A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional; STJ 71. O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM; STJ 87. A isenção do ICMS relativa às rações balanceadas para animais abrange o concentrado e o suplemento; STJ 178. O INSS não goza de isenção do pagamento de custas e emolumentos, nas ações acidentárias e de benefícios propostas na Justiça Estadual; STJ 184. A micro-empresa de representação comercial é isenta do imposto de renda; STJ 276. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado.

De todo o exposto, em síntese, infere-se: incidência é inclusão de fatos humanos nas hipóteses legais; não-incidência é exclusão de hipóteses de incidência; imunidade é exclusão de tributação; isenção é exclusão do crédito tributário.



2. IMUNIDADE RECÍPROCA DOS ENTES PÚBLICOS FEDERADOS

Nos termos da CF, art. 150, VI, “a”: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

A imunidade recíproca das entidades públicas da Federação é subjetiva e incondicional: norma constitucional de eficácia plena e imediata que põe em relevo apenas as qualidades das pessoas beneficiadas (pessoas jurídicas de direito público).

É concedida às pessoas políticas da Administração Centralizada (União, Estados, DF e Municípios) e ampliada às pessoas jurídicas de direito público da Administração Indireta. Kiyoshi Harada²⁸ ensina que é regra decorrente da coexistência das três esferas governamentais, próprias do sistema federativo brasileiro.

A norma constitucional impede que as unidades federativas sejam contribuintes e tenham que pagar *impostos* umas às outras. Evita a “guerra fiscal” no regime federativo. Defende contra pressões políticas recíprocas, que abalem o “sacrossanto” princípio do federalismo²⁹. O escopo é, dessarte, proteger a federação, consequência direta e imediata do postulado da igualdade jurídica entre União, Estados, DF e Municípios todos autônomos, nos termos da Constituição Federal.³⁰

²⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 387.

²⁹ O saudoso Professor da Casa de Tobias Barreto Marcos Freire, dissertando elogiosa crítica sobre a Reforma Tributária de 1965 — consagrada quase na integralidade na Constituição de 1967 — registra que tanto em 1891 (art. 90, §4º), como também em 1934 (art. 178, §4º), em 1946 (art. 217, §6º), em 1967 (art. 50, §2º), e em que pese a omissão de 37, adveio um Estado de Direito em que, admitindo-se solenemente a reforma da Constituição, ficavam vedados, sempre, projetos tendentes a abolir a Federação. Anotou Dr. Marcos Freire que, ainda em 1969 (art. 47, §1º), a proibição tributária foi mantida, embora os Estados-membros, na prática, “*cada vez se debilitam mais, impotentes de autoridades e exangues de vitalidade própria, desmoralizando, na prática, o nosso tão decantado federalismo*”, face ao fortalecimento financeiro do Executivo Federal e, dessarte, da desmedida superioridade da União, que resultou uma espécie de vassalagem política: “*O Poder Central domina tudo. É o dono da bola. E do dinheiro também...*” FREIRE, Marcos de Barros. “**Réquiem à Federação Brasileira?**” Revista Acadêmica. LXVI. p. 143 - 178. Faculdade de Direito do Recife. UFPE. Recife: Imprensa Universitária, 1970. p. 143, 144, 174 e 175. No mesmo sentido: FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1970. p. 125.

³⁰ Oliveira e Horvath ensinam que é uma decorrência da isonomia das pessoas políticas, porque nenhuma delas é juridicamente superior ou inferior a outro ente político constitucional. OLIVEIRA, Regis Fernandes de ; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000. p. 61.

Nesse sentido, é esclarecedor aresto do Pretório Excelso: “*A garantia constitucional da imunidade recíproca impede a incidência de tributos sobre o patrimônio e a renda dos entes federados. Os valores investidos e a renda auferida pelo membro da federação são imunes de impostos. A imunidade tributária recíproca é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios*” (AI 174.808-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01/07/96).

Constitui, portanto, cláusula pétrea a norma constitucional da imunidade tributária recíproca.³¹ É expressamente defeso a criação de emenda tendente a abolir ou diminuir a garantia, porque dará ensejo à criação de odiosas distinções e preferências regionais ou locais, deturpará a autonomia e infringirá a harmonia entre as entidades políticas, prejudicando o sistema federativo (art. 60, §4º, I, e arts. 1º, 18 e 19, III, CF).

A imunidade tributária recíproca abrange só e somente só os *impostos*. As outras espécies tributárias podem incidir sem as limitações constitucionais.³² Assim dispõem os enunciados das Súmulas Constitucionais: STF 324. A imunidade [art. 31, V, da CF/46] não compreende as taxas; STF 553. O adicional ao frete para renovação da marinha mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade [art. 19, III, d, CF/67].

A imunidade atinge as pessoas políticas no que tange, a priori, o patrimônio (ITR, IPTU, IPVA, IGF, ITDC, ITBI), renda (IR) e serviços (ISS)³³. Todavia, o STF vem, com acerto, ampliando a interpretação abrangendo qualquer imposto que desfalque o patrimônio. É a tese defendida, entre outros, por Aliomar Baleeiro e Sacha Calmon. José da Silva Pacheco³⁴ aduz que a noção de

³¹ JCSTF: “Consideram-se relevantes, para o efeito de concessão de medida cautelar, os fundamentos da ação direta, segundo os quais, com a quebra do princípio da imunidade recíproca entre a União, Estados, DF e Municípios (art. 150, VI, “a”, CF), autorizada pelo § 2º, art. 2º, EC nº. 03/93, ficaria posta em risco a estabilidade da federação, que, em princípio, a um primeiro exame, não pode ser afetada, sequer, por emenda constitucional (ADI 926-MC, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 06/05/94). Vide: ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18/03/94.

³² É esclarecedora a lição do Mestre Sacha Calmon, para quem, há um campo delimitado: a) não atua sobre taxas, contribuições de melhoria, que, aliás, só incidem sobre imóveis particulares; b) não atua sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais, salvo se os referidos tributos assumirem juridicamente a feição de impostos. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 289.

³³ É a visão mais conservadora e formal – geralmente adotada pelos órgãos administrativos. ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2005. p. 169.

³⁴ PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 32.

renda, patrimônio e serviço há de ser procurada, no sistema tributário, com o significado próprio a servir de suporte fático específico para os tributos e, excepcionalmente, para vedar a tributação recíproca entre os Poderes Públicos.

Nesse sentido, a Excelsa Corte entende que não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. *“O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade”* (AI 481.86-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 24/2/06).

No caso das pessoas políticas (União, Estados, DF e Municípios), não se exige que o patrimônio, renda ou serviço delas estejam relacionados com suas finalidades essenciais. Inaplicável, pois, o §4º, art. 150, CF³⁵. *Verbi gratia*, a pessoa política goza da imunidade quanto ao IR sobre os rendimentos auferidos de aplicação de fundos de investimento; quanto ao IOF sobre investimentos e aplicações.³⁶

O § 2º dispõe que essa vedação é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. O legislador constituinte criou uma regra extensiva apenas às pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Pública Descentralizada, pois exercem função própria do Estado ou de relevante interesse coletivo. A referida imunidade recíproca alcança os tributos federais, estaduais e municipais sobre as autarquias e fundações públicas federais, estaduais distritais ou municipais.³⁷

³⁵ A regra constitucional do §4º, art. 150, CF, (vinculação às finalidades) só se aplica aos templos religiosos, partidos políticos e suas fundações, sindicatos dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social filantrópicas.

³⁶ JCSTF: “A norma “a”, VI, art. 150, CF, obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, Estados, DF, Municípios. Descabe introduzir no preceito, a mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras” (AI 172.890-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 19/04/96). JCSTF: “Não cabe a cobrança o IOF sobre investimentos e aplicações dos entes políticos por estarem eles protegidos pela imunidade tributária recíproca extensiva às autarquias” (RE 245.378-1/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 6/8/99). JCSTF: “IPTU. Imóveis que compõem o acervo patrimonial do Porto de Santos, integrantes do domínio da União. Impossibilidade de tributação pela municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, CF” (RE 253.394, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 11/4/03).

³⁷ É a súmula do Pretório Excelso: STF 73. A imunidade das autarquias abrange tributos estaduais e municipais.

Essa norma constitucional, no entanto, deve ser interpretada à luz do recente (tardio e incompleto!) processo de modernização do Estado Brasileiro. Com efeito, a partir do afastamento do Estado de certas atividades, surgiu a necessidade de se criarem “*entes reguladores*”. O Professor Francisco Cavalcanti³⁸ explica que essas figuras, importadas do *Administrative Law* norte-americano, independentemente da denominação (*Agency, Commission, Commissione*, etc.), têm por objetivo o exercício do poder de polícia e de regulação sobre a prestação de serviços públicos e de atividades econômicas. Isto posto, as *agências reguladoras*, criadas por lei, sob a forma autárquica (federal, estadual, distrital ou municipal), também estão abrangidas pela imunidade tributária recíproca quanto aos impostos relativos ao seu patrimônio, renda ou serviços, desde que vinculados a suas finalidades essenciais ou às que dela decorram.

Inserem-se também as *agências executivas*³⁹, outra espécie autárquica (federal, estadual, distrital ou municipal). Elas não são criadas por lei porque pré-existem; são instituídas a partir de *qualificação* outorgada às autarquias e fundações governamentais por ato do Poder Executivo respectivo, via *contrato de gestão* com o fim de fixar metas de desempenho.⁴⁰ Elas, igualmente, estão protegidas da tributação dos entes políticos, nos termos do art. 150, VI, “a”, c/ c §2º, CF.

Ainda quanto às autarquias, há as chamadas autarquias territoriais ou geográficas, modalidade de descentralização, dotada de personalidade jurídica própria, de direito público com capacidade administrativa genérica, mas sem autonomia do poder de legislar (sujeição ao controle do poder central).⁴¹ Entre

³⁸ O Professor da Faculdade de Direito do Recife, seguindo a doutrina italiana, explica que o novo perfil da Administração Pública evoluiu — e está a evoluir — daquilo que se denominava “*amministrazione di erogazione [gestione dei servizi]*” para “*amministrazione di regolazione*”. CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. **A independência da função reguladora e os entes reguladores independentes**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 219. p. 253 - 270. jan./mar. 2000. p. 253 e 254.

³⁹ Esses entes da Administração Indireta têm por base de atuação a operacionalidade, ou seja, visam à efetiva execução e implementação da atividade descentralizada, a fiscalização ou controle não é característica predominante. CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p 410 *et seq.*

⁴⁰ É preciosa a observação de Hely Lopes Meirelles: não é o *contrato de gestão* que concederá as vantagens adicionais à autarquia ou fundação qualificada como agência executiva, porque ele não é fonte de direitos, mas um fato jurídico que permite a aplicação de certas benesses previstas em lei: *domina o princípio da legalidade*. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 348.

⁴¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 405 e 425.

nós, são as figuras dos Territórios Federais, não compreendidos na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil (art. 18, *caput*, e §1º, CF).⁴² Atualmente não existe qualquer Território Federal; porém, se lei complementar federal criá-los, eles estarão acobertados pela limitação da tributação de impostos federais, estaduais e municipais, quanto aos seus patrimônios, mas desde que vinculados às suas finalidades essenciais ou às que dela decorram (*ex vi* art. 150, VI, “a”, c/c §2º, CF).

Recente, a Lei nº. 11.107, de 06.04.2005, criou as normas gerais de instituição de *consórcios públicos*⁴³, os quais poderão adquirir personalidade de direito público (associação pública).⁴⁴ O consórcio público, de natureza jurídica pública, é integrante da administração indireta de todos os entes da Federação consorciados (art. 1º, §1º c/c art. 6º, I e §1º). O legislador ordinário revestiu essas pessoas derivadas, portanto, de natureza jurídica autárquica. Conseqüentemente, a tais associações públicas serão atribuídas todas as prerrogativas que a ordem jurídica dispensa às autarquias em geral⁴⁵. No mesmo sentido, Di Pietro⁴⁶ ensina que os consórcios com personalidade de direito público enquadram-se no gênero autarquia e regendo-se, em conseqüência, pelo direito público e não pelo Código Civil.

A referida lei também permitiu a criação de consórcios públicos revestidos de personalidade de direito privado (associação civil), mediante o atendimento dos requisitos da legislação civil (art. 1º, §1º c/c art. 6º, II e §2º) — sujeição ao Direito Civil com as derrogações que a lei dispõe quanto à licitação, contratos, prestação de contas e pessoal. A Professora da Faculdade de Direito do Largo do São Francisco⁴⁷, com acerto, ensina que essa modalidade privada

⁴² Os territórios federais integram a União, como autarquias territoriais, embora atualmente não exista no Brasil qualquer território federal, pois os existentes (Roraima, Amapá), até a CF’88, transformaram-se em Estados (ADCT, 14 e §§), e o remanescente (Fernando de Noronha) integrou-se a Pernambuco, como Distrito Estadual (ADCT, art. 15). ARAÚJO, Edmir Netto. **Pessoas Jurídicas Públicas**. Direito Administrativo na década de 90. Coord. Edmir Netto Araújo e Antônio A. Queiroz Telles. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 227.

⁴³ CF, art. 241. Redação dada pela EC nº 19, de 04.06.99.

⁴⁴ O art. 16 alterou a redação do art. 41, IV, CC: *são pessoas jurídicas de direito público interno as autarquias, inclusive as associações públicas*.

⁴⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 412.

⁴⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 468.

⁴⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 466.

de consórcio público igualmente é integrante da administração indireta de todos os entes da Federação consorciados, porque criados, mediante autorização legislativa, pelos Poderes Públicos, para o desempenho de funções administrativas do Estado (“*gestão associada de serviços públicos*”).

Ambos os consórcios públicos — quer sejam associações públicas ou privadas — inserem-se na descentralização administrativa dos entes federados associados, constituindo-se pessoas jurídicas com personalidade própria. Isto posto, eles também estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca quanto aos impostos relativos ao seu patrimônio, renda ou serviços, desde que vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, VI, “a”, c/c §2º, CF). São pessoas destinadas a executar serviços públicos de interesse comum. Assim, os consórcios públicos na área de saúde (§ 3º), portanto, gozam dos mesmos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer em relação à impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, no que concerne a foro, prazos e custas processuais, quer quanto à imunidade tributária.

A imunidade recíproca queda, igualmente, sobre as fundações públicas, quer sejam de direito público, quer tenham natureza jurídica de direito privado — e aí a diferenciação bastante reside na *natureza dos recursos*⁴⁸. José dos Santos Carvalho Filho⁴⁹ bem destaca tal fato ao lecionar que a expressão “instituídas e mantidas pelo Poder Público” tem amplo alcance e é irrestrita, descabendo distinguir os dois tipos de fundações públicas: ambas as modalidades fazem jus à referida imunidade.

A norma constitucional exige que o patrimônio, renda e serviço das autarquias e fundações públicas — agências reguladoras, agências executivas, eventuais autarquias geográficas e consórcios públicos — estejam destinados, vinculados, às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Assim, se algum bem ou serviço tiver destinação diversa das finalidades a que se destinam ou que sejam delas consequência, incidirão normalmente os impostos.⁵⁰

⁴⁸ JCSTF: “Fundação pública. Autarquia. Justiça Federal. A Fundação Nacional de Saúde, que é mantida por recursos orçamentários oficiais da União e por ela instituída, é entidade de direito público (...) o entendimento desta Corte é o de que a finalidade, a origem dos recursos e o regime administrativo de tutela a que, por lei, estão sujeitas, fazem delas espécie do gênero autarquia” (RE 215.741, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 30/03/99).

⁴⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 439.

⁵⁰ JCSTF: “A imunidade tributária recíproca dos entes políticos é extensiva às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes: CF, art. 150, § 2º.” (RE 203.839, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 02/05/97).

Verbi gratia, na hipótese de a UFPE, autarquia educacional, ser proprietária de terreno baldio (não utilizado), não goza de imunidade tributária quanto ao IPTU (ou ITR); a Fundação Joaquim Nabuco, fundação pública, que presta serviço cultural por meio do Cinema da Fundação, possui imunidade face ao ISS, uma vez que a renda obtida – que não é lucro, mas saldo positivo – é aplicada aos fins previstos no seu ato constitutivo. Por outro lado, já se decidiu que “a imunidade garantida à fundação pública não é obstáculo à incidência do ISS dos serviços avençados contratualmente e prestados pela sociedade privada contratante” (REsp 50.580/PE, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 16/08/93).

O § 3º ressalva que essa imunidade não se aplica 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.

A Carta da República não aplicou a imunidade recíproca às entidades da Administração Pública Indireta que explorem atividade econômica⁵¹. O objetivo foi evitar tratamento privilegiado, contrariando os princípios da livre iniciativa e livre concorrência, tutelados pela Constituição Econômica. Portanto, as empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias), porquanto integrantes da Administração Pública, são pessoas jurídicas de direito privado exploradoras de atividade econômica, não se lhe aplicam os mesmos privilégios tributários dos entes de direito público⁵², que se compreendem no conceito de Fazenda Pública⁵³.

⁵¹ JCSTF: “Natureza jurídica do Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul. No mérito, esta Corte já firmou o entendimento de que o Banco-autor não tem a natureza jurídica de autarquia, mas é, sim, empresa com personalidade jurídica de direito privado. Não goza ele da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “a”, e § 2º, CF, não fazendo jus, portanto, à pretendida declaração de inexistência de relação tributária resultante dessa imunidade” (ACO 503, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 05/09/03).

⁵² CF, art. 173. *Omissis*. § 2º. As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

⁵³ Sobre o assunto, Leonardo Cunha explica que a expressão Fazenda Pública é usualmente empregada ao âmbito da Administração Pública que trata da gestão das finanças, responsável pelas políticas econômicas, ou também quando o Estado atua em juízo, mas na verdade, “*representa a personificação do Estado abrangendo as pessoas jurídicas de direito público*”, isto é, União, Estados, DF e Municípios, autarquias e fundações públicas respectivas; “*empresas públicas e sociedades de economia mista – revestem-se da natureza de pessoas jurídicas de direito privado, não integrando o conceito de Fazenda Pública*”. CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 15 e 16.

Em consonância com a Lei Fundamental, a súmula da Corte Excelsa pacificou: STF 75. Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o ITDC, que é encargo do comprador; STF 76. As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal [art. 31, v, a, CF/46]; STF 336. A imunidade da autarquia financiadora quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento; STF 583. Promitente-comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do IPTU.

Pacificado nos arestos tributários da Corte Constitucional, contudo, há direito à imunidade recíproca a empresa pública que preste serviço público, não importando a sua forma jurídica, desde que o serviço público seja obrigatório e exclusivo do poder público.

Essas empresas públicas ficarão equiparadas às autarquias porque prestadoras de serviços do Estado no interesse da coletividade, não cabendo falar em quebra do princípio da livre concorrência.⁵⁴ O STF entende que as empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica: “A ECT é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca” (RE 407.099, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06/08/04).⁵⁵

De se concluir, portanto, que a imunidade da Administração Centralizada tem maior amplitude que aquela concedida à Administração Pública Indireta.

⁵⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 388.

⁵⁵ JCSTF: “É certo, por outro lado, que a ECT é uma empresa pública, entidade da Administração Indireta da União, como tal tendo sido criada pelo Decreto-lei nº 509, 10.03.1969. Seu capital é detido integralmente pela União Federal (art. 6º) e ela goza dos mesmos privilégios concedidos à Fazenda Pública, “quer em relação a imunidade tributária, direta ou indireta, impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, quer no concerne a foro, prazos e custos processuais”. Leia-se o texto do art. 12, Decreto-lei. No que concerne às obrigações tributárias, a ela não se aplica o § 2º, art. 173, CF, na afirmação de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. O que resta definidamente evidente, neste passo, como anotei em outra ocasião, é que tanto o preceito inscrito no § 1º quanto o veiculado pelo § 2º, art. 173, CF, apenas alcançam empresas públicas e sociedades de economia mista que explorem atividade econômica em sentido estrito. Não se aplicam àquelas que prestam serviço público, não assujeitadas às obrigações tributárias às quais se sujeitam as empresas privadas. As empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades estatais que prestem serviço público podem gozar de privilégios fiscais, ainda que não extensivos a empresas privadas prestadoras de serviço público em regime de concessão ou permissão (art. 175, CF). Isso me parece inquestionável” (ACO 765-QO, Min. Eros Grau, Informativo 390).

3. IMUNIDADE RELIGIOSA

Nos termos do art. 150, VI, “b”, e seu § 4º, CF, é absolutamente vedado às entidades políticas instituírem impostos sobre templos de qualquer culto; tais vedações compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. A imunidade dos templos de qualquer culto é subjetiva e incondicional: norma constitucional *self-executing* e que não se relaciona com a matéria tributada.

Em que pese o preâmbulo da atual Lei Maior — sempre presente nas nossas Constituições — referir-se à “*proteção de Deus*”, não implica afirmar que a Assembléia Constituinte de 1988 impôs qualquer forma de religião. Nem sempre foi assim. Aliás, a nossa primeira Constituição, a Imperial de 1824, no quinto artigo, oficializava: *A Religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto doméstico ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo.*⁵⁶ Foi a partir da República, sob influência positivista, com a Constituição de 1891 em diante, que houve a separação entre Estado e Igreja: *todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens; os cemitérios terão caráter secular, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos, desde que não ofendam a moral pública e as leis* (§§ 3º e 5º, art. 72).⁵⁷

O Brasil é um Estado laico, respeitante do princípio democrático da liberdade de consciência e de crença⁵⁸. Nesse sentido, é mui atual a lição do Lente da Casa de Tobias Barreto Pinto Ferreira⁵⁹, dissertando sobre a CF/67:

⁵⁶ NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições Brasileiras: 1824**. v. 1. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001. p. 80.

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Constituições Brasileiras: 1891**. v. 2. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001. p. 16 e 97.

⁵⁸ JCSTF: Preâmbulo da Constituição não se situa no âmbito do Direito, mas do domínio da política não contém relevância jurídica; não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição estadual, não tendo força normativa; a Constituição é de todos, não distinguindo entre deístas, agnósticos ou ateístas (ADI 2.076, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 8/8/03). É como ressalta Alexandre de Moraes, seguindo Paolo Barile: *a liberdade de convicção religiosa abrange inclusive o direito de não acreditar ou professar nenhuma fé, devendo o Estado respeito ao ateísmo*. MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 41.

⁵⁹ E prossegue Pinto Ferreira, no direito comparado: “*Já na União Soviética se permite a propaganda anti-religiosa, dizia Lenine na obra Socialismo e Religião, que a religião é o ópio do povo, uma espécie de aguardente espiritual que impede a sua emancipação intelectual, com as Igrejas conservadoras ao lado do anti-povo*”. FERREIRA, Pinto. **Evolução do Federalismo Brasileiro**. Revista Acadêmica. LXV. p. 49 – 162. Faculdade de Direito do Recife. UFPE. Recife: Imprensa Universitária, 1969. p. 133 e 134.

De outro lado cria o Estado laico, evitando que este se alie ou se torne dependente de Igreja ou seita. Mirabeau escreveu: “Religião dominante, mas o meu pensamento religioso é exclusivamente meu, e o Estado não pode dominar na minha consciência. Dominante só pode ser o Direito”.

Coadunando-se com essa interpretação, o fundamento da imunidade religiosa é, em primeiro plano, o valor da “*liberdade de consciência*”, princípio constitucional centrífugo de onde emanam as demais normas das liberdades de manifestação do pensamento (art. 5º, IV, CF). Mediatamente, preserva a inviolabilidade de crença em qualquer religião e de seu exercício — culto e liturgias⁶⁰; reforça a proibição de qualquer forma de ingerência do Estado em sua organização (arts. 5º, VI, VII e VIII e 19, I, CF); concretiza o princípio da isonomia jurídica entre as várias religiões.⁶¹

Anote-se que *templo* (latim: *templum*) não se restringe ao sentido usual de prédio ou edificação, instalações físicas onde ocorre o ritual religioso de adoração à divindade (igreja, catedral, convento, abadia, mosteiro, centro, casa, sinagoga, mesquita, minarete, terreiro, etc.).⁶² A doutrina, reforçada pela jurisprudência, interpreta mais largamente, compreendendo a “*organização religiosa*”, pessoa jurídica de direito privado (art. 44, IV, CC⁶³), a “*entidade mantenedora*”.⁶⁴ Aliomar Baleeiro equipara a “*templo*” a embarcação, o veículo, ou

⁶⁰ Houaiss fornece as seguintes acepções: *culto* é o ritual religioso de reverência a uma divindade; *liturgia* o conjunto dos elementos e práticas do culto religioso de uma ou seita religiosa. HOUAISS, Antônio. **Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005. p. 204 e 460.

⁶¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 299.

⁶² Concordamos com Valéria Furlan. “Prédios e edificações” são expressões equivalentes para efeitos de IPTU. Prédio é a edificação permanente incorporada ao solo que serve de habitação ou local de trabalho. “doutro lado, se o imóvel compreender não apenas o prédio mas também uma porção de terreno sem edificação alguma, haverá nesse caso, a incidência de dois impostos – do Predial e do Territorial Urbano –, pois trata-se de duas hipóteses de incidência distintas por expressa disposição constitucional”. FURLAN, Valéria C. P. **IPTU**. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 72 e 73. Isto posto, entendemos que se a entidade religiosa, além da edificação/prédio onde cultue a sua divindade, possuir um terreno contíguo, haverá imunidade quanto aos dois IPTU’s por literal vedação constitucional.

⁶³ Inciso IV acrescido pela Lei nº 10.825, 22.12.2003.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 639.

avião usado como templo móvel, só para o culto.⁶⁵ *Datissima venia*, divergi-mos do Prof. Sacha Calmon⁶⁶ no que tange a amplitude da regra de imunização. Para nós, está a albergar os anexos, a casa paroquial, o casa do pai-de-santo, do rabino ou do ministro, as secretarias, os consultórios médicos voltados aos crentes e carentes, salvo, é óbvio se utilizados para fins diversos (v.g. *animus lucrandi* ou conduta direcionada para atividades outras, divorciada da espiritualidade, que utilize de fachada para condutas impróprias).

Para Paulo de Barros Carvalho⁶⁷ “culto” é qualquer forma racionalmente possível de manifestação organizada de religiosidade por mais estrambótica, extravagante, exótica. Estende-se, portanto, à qualquer culto religioso (budista, xintoísta, hebraico, mulçumano, católico, protestante, afro-brasileiro, cientologia, etc.), desde que se harmonize com os outros princípios constitucionais. Ocorre que as liberdades públicas não são absolutas, incondicionais, mas devem ser exercidas observados os limites definidos na própria Constituição Federal: “*prevalência dos princípios da dignidade da pessoa humana e da igualdade jurídica*” (HC 82.424, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 19/03/04).

Na lição de Roque A. Carrazza⁶⁸, *in verbis*

O Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional (...) tem-se aceito que também são templos a loja maçônica, o templo positivista e o centro espírita. Mesmo cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade.

A regra é somente para o patrimônio (edificações, terrenos, veículos), a renda (dízimos) e os serviços (os atos de celebração, batismo, missa, palestra, pregação) relacionados com as finalidades essenciais. *Verbi gratia*, há imunidade tributária no que tange ao IPTU incidente em imóveis do “templo”, mesmo

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 89.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 304.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 201.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 640 e 641.

que se encontrem alugados a terceiros, ou se lotes vagos ou prédios comerciais, cuja renda seja vertida às finalidades religiosas. De qualquer modo, há divergências doutrinárias.⁶⁹

Não há vedação constitucional à imunidade quando os templos exercem alguma atividade econômica; v.g. se o templo organiza um bazar para vender mercadoria, não fica sujeita ao IR. Isto posto, não incide o §3º, art. 150, CF, que só se aplica às pessoas jurídicas de direito público da Administração Direta e Indireta (União, Estados, DF, Municípios, suas autarquias e fundações públicas).

Por fim, ressalte-se que as contribuições especiais, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios – espécies tributárias peculiares e distintas – não estão abrangidas pela imunidade religiosa, que só se refere aos impostos.

4. IMUNIDADE DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO ESPECIAIS

A Lei Maior positivou ainda, na alínea “c”, VI, art. 150 e seu § 4º, a limitação tributária a cerca dos impostos sobre 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, com atenção aos requisitos da lei; as vedações compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais.

É caso de imunidade subjetiva porque queda em pessoas jurídicas de direito privado especiais; é condicional, porque os requisitos dependem de edição de lei complementar (art. 146, II, CF). Diz, com acerto, Luciano Amaro⁷⁰:

⁶⁹ JCSTF: “Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’. O § 4º do dispositivo serve de vetor interpretativo. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas (RE 325.822, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14/05/04). Com a oposição, Roque A. Carrazza: não há imunidade em tais casos, ainda que os rendimentos sejam vertidos, porque não são funções essenciais de nenhum culto. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 641.

⁷⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 155.

a lei a que se refere a alínea deve ser entendida não como lei ordinária, mas como lei complementar. No mesmo sentido, Sacha Calmon⁷¹, afastando-se de Aliomar Baleeiro: não era nem poderia ser lei ordinária... o Direito não tolera disposições antitéticas... há tão-somente uma insuficiência literal... e só o legislador complementar da Constituição pode regula-la.

O CTN, recepcionado com *status* de lei complementar pela CF'88, no art. 14, explicita os requisitos de imunidade para todas aquelas entidades referidas⁷² — partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais diferenciadas, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Objetiva, portanto, combater o enriquecimento ilícito, decorrente da sonegação fiscal e de outras condutas ilícitas ou criminosas disfarçadas. São eles: não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas; aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O §1º, art. 14, CTN, dispõe: na falta de cumprimento dos requisitos enumerados, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício da imunidade. E o § 2º, art. 14, CTN: os serviços a que se refere a norma são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Roque A. Carrazza⁷³ conclui que essa regra do Digesto Tributário dá plena eficácia e total aplicabilidade à norma constitucional, de modo que, uma vez atendidos os pressupostos, aquelas pessoas terão o direito subjetivo de não serem alcançados por meio de tributos que revistam a característica de imposto. Assevera o Professor, que será flagrantemente inconstitucional lei ordinária, portaria, decreto, atos normativos diversos de lei complementar — ou o próprio ato administrativo de fiscalização — que imponham outros requisitos, além daqueles referidos no CTN⁷⁴.

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 300 e 301.

⁷² Assim também: CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 643.

⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 645 a 647.

⁷⁴ Assim também: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 303.

4.1. PARTIDOS POLÍTICOS E SUAS FUNDAÇÕES PRIVADAS

A imunidade dos partidos políticos visa preservar os direitos e liberdades políticos dos cidadãos (art. 14 *et seq.*, CF). Os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito privado (CF, art. 17, §1º), tutelados pelo Direito (Tributário, Penal, Civil), porque essenciais para a existência e conservação de uma verdadeira Democracia⁷⁵. A guarida constitucional se justifica a partir da importância extraordinária que têm na preparação de alternativas políticas indispensáveis à caracterização do Estado Democrático.⁷⁶

Ora, só os partidos políticos que respeitem os princípios constitucionais, os direitos e garantias fundamentais, a lei, têm a imunidade tributária. Defeso, pois, outorgar às organizações paramilitares (art. 17, §4º, CF), porque contrários à ordem constitucional e o Estado Democrático (art. 5º, XLIV, CF), ou à partidos políticos que puguem a discriminação racial, étnica, de grupos humanos ou religiosa, porque violam os direitos e liberdades fundamentais do Estado de Direito (art. 5º, XLI e XLII, CF).

A vedação constitucional de tributar o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos foi, com a Constituição de 88, estendida às fundações por eles instituídas e, em ambos os casos deverão estar relacionados com as finalidades colacionadas nos atos constitutivos e estatutos próprios. As fundações são, nas palavras de Serpa Lopes, organizações dotadas de personalidade jurídica, sem consistir numa reunião de pessoas, mas assentadas numa finalidade a realizar: *o seu sopro de vida parte da vontade do instituidor ou fundador*⁷⁷. Tais fundações, instituídas pelos partidos políticos, a partir da personalização de um patrimônio determinado a certo fim político e social visam, sobretudo, divulgar as idéias e correntes políticas, os programas de governo, fomentar estudos e debates entre os filiados.

Ressalte-se que, uma vez comprovado o descumprimento, pelos partidos políticos ou pelas suas fundações, das exigências do art. 14, CTN, implicará – obedecidos os princípios do contraditório e ampla defesa no regular processo administrativo tributário – a suspensão do benefício constitucional. É dizer, se

⁷⁵ FERNANDES, Leonardo de Medeiros. **Crimes Eleitorais**. Revista da ESMAFE. 2. ed. Recife, n. 23, p. 177 - 214, jan/jun. 2006.

⁷⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 167.

⁷⁷ LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. v. I. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957. p. 357.

ambas possuírem escrituração regular, não distribuírem seus lucros, nem remeterem ao exterior, cumprirem, em fim, as obrigações acessórias, poderão opor qualquer ameaça ou lesão à proteção imunitária praticadas ou pela autoridade fiscal ou pelo legislador.

4.2. SINDICATOS DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS

De acordo com o dispositivo em comento, a imunidade tributária dos sindicatos não abrange os “sindicatos patronais”, das categorias econômicas, mas é só em relação aos dos trabalhadores, ou seja, só e somente só os sindicatos das categorias profissionais (ou *diferenciadas*)⁷⁸ são imunes a impostos, nos termos da Lei Maior.

Maurício Godinho Delgado define sindicato dos trabalhadores como a associação coletiva permanente, de natureza privada, voltada à defesa e incremento de interesses coletivos profissionais e materiais de trabalhadores, subordinados ou autônomos, com o objetivo de lhes alcançar melhores condições de labor e vida⁷⁹.

A proteção esculpida na Carta Magna de 1988 representa a transição para a democratização do sistema sindical brasileiro⁸⁰. Justifica-se essa guarida jurídica dos sindicatos em face da relevância que eles têm na defesa dos direitos e interesses, coletivos ou individuais, das categorias, inclusive em questões judiciais ou administrativas (art. 8º, III, CF), e na participação obrigatória nas negociações coletivas (art. 8º, VI, CF).

A imunidade sindical coaduna-se, portanto, com a garantia constitucional de vedação à interferência e intervenção político-administrativa do Estado na sua estrutura (art. 8º, I, CF)⁸¹. Visa evitar eventuais pressões de cunho político. Leciona Eduardo Gabriel Saad⁸²: *a Lex Legum, no inciso I, do art. 8º, condena a interferência ou a intervenção do Poder Executivo no mundo sindical*

⁷⁸ CLT, art. 511. *Omissis*. §2º. A similitude de condições de vida oriunda da profissão ou trabalho em comum, em situação de emprego na mesma atividade econômica ou em atividades econômicas similares ou conexas, compõe a expressão social elementar compreendida como categoria profissional.

⁷⁹ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 3. ed. São Paulo, LTR, 2004. p. 1323.

⁸⁰ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 3. ed. São Paulo, LTR, 2004. p. 1331.

⁸¹ CF, art. 8º. *Omissis*. I. a lei não poderá exigir autorização do Estado para fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical.

⁸² SAAD, Eduardo Gabriel. **Consolidação das Leis do Trabalho Comentada**. 31. ed. São Paulo: LTR, 1999. p. 370.

ou quando contrariarem princípios da própria Constituição ou da legislação ordinária.

Além disso, é de se anotar que a CLT impõe que os sindicatos dos empregados terão o *dever de promover a fundação de cooperativas de consumo e crédito, e fundar e manter escolas de alfabetização e pré-vocacionais* (art. 514, parágrafo único, CLT). Nesse sentido, a imunidade tributária vem, a nosso sentir, facilitar esse importante mister outorgado pelo Estado, nas linhas do que se chamou de “*sindicalismo de resultados*”, acomodado dentro dos limites do regime democrático⁸³.

Cabe uma observação. O texto fala em “*sindicato*”, mas, não menciona as expressões “*federação*” e “*confederação*” sindicais⁸⁴ – segundo e terceiro graus, respectivamente, âmbito regional e nacional. Maurício Godinho Delgado⁸⁵ explica: *no sistema, há uma pirâmide, que se compõe do sindicato, em seu piso, da federação, em seu meio, e da confederação, em sua cúpula. As centrais sindicais não compõem o modelo corporativista, sendo, de certo modo, seu contraponto, a tentativa de sua superação. A jurisprudência não lhes tem reconhecido os poderes inerentes às entidades sindicais, mas atuam e influem em toda a pirâmide regulada pela ordem jurídica.*

Isto posto, em nosso sentir, em interpretação extensiva e sistêmica, a imunidade sindical deve abranger, igualmente, as expressões “*federação*” e “*confederação*” de sindicatos dos trabalhadores. Quanto às “*centrais sindicais*”, porquanto não tenham poderes de representação e não participem das negociações coletivas, queda a imunidade tributária.

Dada a sua importância social e política de agregação e liderança, aglutinando os sindicatos dos trabalhadores em torno de si, concordamos com o valioso ensinamento de Roque A. Carrazza⁸⁶, que admite sejam albergadas pela limitação, *in verbis*: ora, se as partes (as entidades sindicais de trabalhado-

⁸³ SAAD, Eduardo Gabriel. **Consolidação das Leis do Trabalho Comentada**. 31. ed. São Paulo: LTR, 1999. p. 377.

⁸⁴ *Federação* resulta da conjugação de, pelo menos, 05 (cinco) sindicatos da mesma categoria profissional (art. 534, CLT). Já *confederação* resulta da conjugação de, pelo menos, 03 (três) federações, respeitadas as respectivas categorias, tendo sede em Brasília (art. 535, CLT).

⁸⁵ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 3. ed. São Paulo, LTR, 2004. p. 1335.

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 651. Idem: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 305.

res) são imunes a impostos, o todo (a central sindical) necessariamente o é. Chega-se a essa conclusão utilizando o postulado lógico pelo qual o todo segue a sorte das partes que o formam.

4.3. INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL FILANTRÓPICAS

A doutrina e a jurisprudência sentenciam que a imunidade de impostos conferida às instituições educacionais e de assistência social têm o sentido da preservação, proteção e estímulo de suas atividades filantrópicas. Essas pessoas jurídicas de direito privado complementam certas atividades que, originariamente, são cabentes ao Estado⁸⁷, por expressa autorização da Lei Maior (arts. 204 e 205, CF).

A imunidade das entidades educacionais beneficentes decorre, como depreende Roque A. Carrazza⁸⁸, logicamente da sua falta de capacidade contributiva, o que não lhes faz desmerecedoras da imunidade tributária, o só fato de as mesmas cobrarem do corpo discente mensalidade, semestralidade, anuidade, ou qualquer valor que configure preço privado. Mas desde que se preste à remunerar os seus empregados e reverta na manutenção e modernização da infra-estrutura física e do pessoal, além de cumprir os requisitos legais (art. 14, CTN). Ademais o texto constitucional esgota os critérios: ausência de *animus lucrandi* e alcançar os objetivos primários.

No que tange às instituições de assistência social, temos que, no plano do Direito Administrativo, elas se configuram como entes criados, a partir de pessoas privadas, qualificadas, em regra, via convênio, e que colaboram com o Estado, posicionando-se “ao lado dele” (“*para*” + estatal = paraestatais), na consecução de atividades de fins públicos, não animadas pelo lucro. Entes privados, mas revestidos de especiais proteções publicísticas, porque realizam atividades privadas de interesse público e, portanto, como leciona Di Pietro⁸⁹,

⁸⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 392.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 654 e 655.

⁸⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 483 *et seq.*

acompanhando Celso Antônio⁹⁰, *não prestam serviços públicos delegados pelo Estado... o Estado resolveu incentivar e subvencionar*. Incluem-se: os serviços sociais autônomos (“Sistema S” – SESC, SESI, SENAI, etc.), entidades de apoio (fundações, associações e cooperativas de servidores públicos), organizações sociais (“OS”) e a organização da sociedade civil de interesse público (“OSCIP”). É o terceiro setor que, por exercer esse importante mister, embora não exclusivo do Estado, recebe dele guarida tributária — tanto para cobrar *contribuições parafiscais* a elas destinadas — quanto para tornar incompetentes os entes políticos no que concerne à instituição de impostos sobre seus patrimônios, rendas e serviços, desde que não estejam divorciados dos seus objetivos institucionais. Isto porque, naturalmente, se são beneficentes, não perseguem o lucro, não são animadas ao mercantilismo, mas à atividades em prol do outro, à perseguição do bem comum, merecem o benefício da “intributabilidade”.

Contudo, a amplitude da imunidade é considerável, à luz do que decide costumeiramente a Corte Constitucional: II e IPI sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços⁹¹; IPTU sobre imóveis usados diretamente ou alugados ou utilizados como residência de seus membros⁹²; ISS

⁹⁰ Anote-se a lição do Mestre Celso de Mello, segundo o qual os serviços em questão não são privativos do Estado, não entra em pauta o tema da concessão de serviços públicos que só tem lugar nas hipóteses em que a atividade não é livre aos particulares, mas exclusiva do Estado; promover a absorção de serviços públicos por organizações sociais, irrompe uma aberrante ofensa ao art. 175, CF. isto posto, conclui o Eminent Jurista, os serviços trespassáveis a organizações sociais são serviços públicos insuscetíveis de serem dados em concessão ou permissão. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 159.

⁹¹ JCSTF: IOF. Imunidade. Entidade de assistência social (RE 232.080-AgR, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 31/10/01). JCSTF: A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, CF, em favor das instituições de assistência social, abrange o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos (RE 243.807, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 28/04/00).

⁹² JCSTF: Instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Imóveis. Escritório e residência de membros. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, § 4º, CF (RE 221.395, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 12/05/00).

sobre serviços de estacionamento⁹³ ou cinema⁹⁴; ICMS dos produtos produzidos por elas⁹⁵.

Em qualquer situação, deve o valor positivo auferido (*superávit*) ser revertido em investimento ou custeio da prestação dos serviços específicos, a fim de as entidades continuarem cumprindo os seus objetivos institucionais⁹⁶. Nesse sentido, dispõe o enunciado da Súmula Constitucional: STF 724. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

O STF recentemente pacificou: STF 730. A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, CF, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. As entidades de previdência privada que se mantenham com a contribuição dos associados não são entidades de assistência social, dada a ausência das características de universalidade e generalida-

⁹³ JCSTF: Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. (RE 144.900, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 26/09/97). JCSTF: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos; aplicabilidade de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes (RE 308.449, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20/09/02).

⁹⁴ JCSTF: A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, CF (AI 155.822-AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 02/06/95).

⁹⁵ JCSTF: Por maioria, negou provimento a embargos de divergência. Considerou-se o entendimento fixado pelo Plenário no RE 210.251/SP no sentido de estarem as entidades de assistência social imunes à incidência do ICMS relativamente à comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c”, CF. (RE 186.175-EDv-ED, Rel. Min. Ellen Gracie, Informativo 437). Em sentido contrário: JCSTF: Esta corte, quer com relação à EC nº 1/69, quer com referência à CF’88 (RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades (RE 191.067, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 03/12/99).

⁹⁶ JCSTF: O Tribunal *a quo* seguiu corretamente a orientação desta Corte, ao assentar que o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, CF, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo Município (RE 345.830, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 08/11/02).

de da prestação, próprias dos órgãos de assistência social, razão por que não estão abrangidas pela imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, CF.⁹⁷

A imunidade das *instituições* (ou *entidades beneficentes*) de *assistência social* envolve dois tributos: os *impostos* sobre o patrimônio, renda e serviços (art. 150, VI, “c”, CF), e as *contribuições para a seguridade social* (art. 195, §7º, CF), desde que atendidos os requisitos (*e exigências*) legais. A norma de incompetência tributária fala em “*isentas* de contribuição para a seguridade social”. Ora, não é caso de “*isenção*”, mas de imunidade tributária condicional, porque depende de lei complementar. A jurisprudência do STF já identificou, na referida cláusula, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social.⁹⁸

5. IMUNIDADE CULTURAL

Por último, a Carta Cidadã impõe proibição expressa à queda de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, *ex vi* alínea “d”, VI, art. 150, CF. Esta vedação tributária versa sobre a relevante imunidade, de natureza objetiva e incondicional, e que tem o propósito de garantir a manifestação do pensamento e do direito de crítica⁹⁹ e estimular e disseminar a cultura. Os fundamentos constitucionais residem na livre manifestação do pensamento (art. 5º, IV, CF), na atividade intelectual, artística, científica e de comunicação (art. 5º, IX, CF) e no acesso à informação (art. 5º, XIV, CF).

J. J. Gomes Canotilho¹⁰⁰ concebe a cultura como um acervo de saber em que os participantes na comunicação se munem de interpretações para se entenderem sobre alguma coisa no mundo. A “regra imunitória do papel”, dessarte, se

⁹⁷ RE 227.799, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 01/08/03; RE 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01/03/02.

⁹⁸ JCSTF: Tratando-se de imunidade (que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional), revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo (RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/12/96).

⁹⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 393.

¹⁰⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. P. 1428.

destina a que as pessoas possam livremente propagar suas idéias, comunicarem o saber ou críticas à política, aos governantes, sem o influxo das pressões, influências ou perseguições. Incentiva a igualdade de captação de cultura entre os indivíduos e permite a igualdade de pluralidade cultural, via livros e periódicos¹⁰¹.

É firme e remansada a jurisprudência pautada pelos princípios expressos nos julgados do Supremo Tribunal Federal: “*A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos*” (RE 174.476, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 12/12/97). A proibição de lançar imposto sobre tais bens impulsiona a emancipação ideológica e o desenvolvimento do País¹⁰².

A imunidade é objetiva porque se prende à coisa (papel) e não à pessoa (subjativa). A imunidade cultural afasta a tributação “*apenas de impostos*”¹⁰³ relacionados com “*qualquer papel*” (II, IPI, ICMS), e não afasta os impostos de cunho pessoal (IR). Estão fora da garantia: as livrarias, bancas, editoras, autores, veículos de radiodifusão sonora e de sons e imagens¹⁰⁴, *jornalistas e empresas jornalísticas, que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos* (RE 211.700-5/PR, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 25/02/2000).¹⁰⁵

¹⁰¹ *Jornal, revista, etc., publicado em intervalos fixos.* HOUAISS, Antônio. **Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005. p. 564.

¹⁰² FERREIRA, Pinto. **Evolução do Federalismo Brasileiro**. Revista Acadêmica. LXV. p. 49 – 162. Faculdade de Direito do Recife. UFPE. Recife: Imprensa Universitária, 1969. p. 134.

¹⁰³ JCSTF: “Sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, CF, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos” (RE 141.715, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 25/08/95).

¹⁰⁴ JCSTF: “Constituição do Estado do Rio de Janeiro, art. 193, VI, “d”; Lei nº 1.423, 27.01.89, do mesmo Estado, art. 40, XIV. Extensão aos veículos de radiodifusão da imunidade tributária prevista na Constituição Federal para livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Relevância jurídica do pedido e *periculum in mora* caracterizados. Medida cautelar deferida, para suspender, *ex nunc* e até o julgamento final da ação, na d, VI, art. 193, da CERJ, as expressões ‘e veículos de radiodifusão’, bem como no XIV, art. 40, da Lei nº 1.423/89, as expressões ‘e veículos de radiodifusão’” (ADI 773-MC, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 30/04/93).

¹⁰⁵ JCSTF: “IPMF. Empresa dedicada à edição, distribuição e comercialização de livros, jornais, revistas e periódicos. Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade — que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos. Conseqüentemente, não há falar em imunidade ao tributo sob enfoque, que incide sobre atos subjetivados (movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira)” (RE 206.774, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 29/10/99).

Qualquer que seja o conteúdo do livro, jornal ou periódico, com caráter jornalístico, literário, erótico, artístico, científico, de culinária, v.g. álbuns de figurinhas, catálogos telefônicos¹⁰⁶, apostilas¹⁰⁷, etc. abrangendo, inclusive, os *serviços de propaganda prestados pela empresa jornalística, na veiculação em jornais, de anúncios e de propagandas desde que impressas no corpo do periódico* (RE 87.049-SP, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 13/04/1978).¹⁰⁸ Para a Suprema Corte: *“O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil”* (RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 06/08/04).

Para a jurisprudência constitucional, não estão imunes de impostos: encartes de propaganda distribuídos em periódicos, calendários, agendas, diários, papel pautado para escrituração, cadernos, etc.¹⁰⁹ Em relação à imunização fiscal se estender às publicações eletrônicas (VHS, slides, disquete, CD, DVD, pen-drive, MP-4, e-book, etc.) há divergências na doutrina e na jurisprudência pátrias.

¹⁰⁶ JCSTF: “O fato de as edições das listas telefônicas veicularem anúncios e publicidade não afasta o benefício constitucional da imunidade. A inserção visa a permitir a divulgação das informações necessárias ao serviço público a custo zero para os assinantes, consubstanciando acessório que segue a sorte do principal. Precedentes: Firmou-se a jurisprudência do STF no sentido de que a imunidade constitucional assegurada à publicação de periódicos impede a cobrança de ISS sobre a edição de listas telefônicas” (RE 114.790, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 03/10/97).

¹⁰⁷ JCSTF: “A imunidade “d”, VI, art. 150, CF, alcança as chamadas apostilas, veículo de transmissão de cultura simplificado” (RE 183.403, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 04/05/01).

¹⁰⁸ JCSTF: “Encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos. ISS. Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido” (RE 213.094, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 15/10/99).

¹⁰⁹ No mesmo sentido: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 92. ALEXANDRINO, Marcelo ; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. p. 58.

Concordamos com Kiyoshi Harada¹¹⁰, Roque A. Carrazza¹¹¹ e Sacha Calmon¹¹², segundo os quais, tais equipamentos devem gozar de imunidade tributária. Isto porque a sua finalidade é a liberdade de expressão e opinião, a proliferação de idéias e informação. Cabível, pois, uma interpretação ampla, de modo a albergá-los na regra de incompetência tributária dos entes federativos.

Ora, de se provocar: se há imunidade cultural relativamente às listas telefônicas e a certas revistas (sem nenhum cariz de educação sexual), por que deixar de fora da regra imunizatória esses suprimientos de informática que transmitem o saber, alfabetizam pessoas carentes, formam técnicos, em prol do desenvolvimento da Nação? Sem embargos, *data venia*, excluí-los da proteção constitucional é ferir a igualdade e a dignidade, limitar o acesso à cultura e ignorar a questão ambiental, é, no alvorecer do Século XXI, andar na contramão da História, do desenvolvimento da Tecnologia, do Homem e, dessarte, do Direito. Esclarecedor o pensamento do Mestre R. A. Carrazza, que equacionamos: *livros = veículos de pensamento = sucedâneos de livros = meios de difusão da cultura*.

Prevalecente, porém, a tese, esposada por Alexandrino e Paulo, na jurisprudência¹¹³:

Somente livros, jornais e periódicos impressos em papel estão imunes, não as publicações em meios eletrônicos. Durante os trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte foi rejeitado projeto que expressamente estendia a imunidade aos livros, jornais e periódicos veiculados em meios diversos do papel (cd-rom, disquete, fita cassete, fita de vídeo, etc.) o que inviabiliza a alegação de que estes meios somente não estariam previstos na Constituição por praticamente inexistirem ou serem muito pouco difundidos à época de sua promulgação.

¹¹⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 394.

¹¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 669.

¹¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 347.

¹¹³ ALEXANDRINO, Marcelo ; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF. Teoria e Jurisprudência**. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. p. 131 e 132.

O Pretório Excelso interpreta que a imunidade conferida pelo art. 150, VI, d, CF é impossível estender a outros insumos não compreendidos no significado da expressão ‘*papel destinado à sua impressão*’¹¹⁴, isto é, só abrange o material suscetível de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão (RE 193.883, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01/08/97).¹¹⁵ Assim aduz o enunciado da Súmula da Suprema Corte: STF 657. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Logo, restariam de fora da limitação tributária: tintas¹¹⁶, colas, chapas, tiras de plástico, máquinas, equipamentos importados, serviços de composição gráfica¹¹⁷, serviços de transporte, etc.¹¹⁸

6. DEMAIS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Com efeito, a Carta de Outubro traz em *numerus apertus* as regras imunitórias na disciplina do art. 150, VI, CF. O rol é exemplificativo, pois o próprio texto consagra outras hipóteses de limitação dentro e fora do capítulo próprio do Sistema Tributário Nacional. Assim como as demais, normas de incompetência tributária vincularão o legislador infraconstitucional e a Administração Fiscal, que deverão obediência estrita ao princípio da legalidade, sem vasculhar a conveniência e oportunidade, isto é, sem ousar incursar em juízo de razoabilidade e proporcionalidade¹¹⁹.

¹¹⁴ Em sentido contrário: JTRF5 - Há imunidade sobre todo material destinado à sua impressão, o que abarca todos os materiais e insumos necessários à confecção do jornal, inclusive o maquinário utilizado para tanto (Ap. Cível nº 130.578-SE, Rel. Des. Geraldo Apoliano, DJ 21.08.98).

¹¹⁵ JCSTF: “A Corte decidiu que apenas os materiais relacionados com papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico p/ fotocomposição por laser) é que estão abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da CF” (RE 178.863, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 30/05/97).

¹¹⁶ JCSTF: “Esta Corte já firmou o entendimento de que apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, CF. No caso, trata-se de tinta para jornal, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao imposto de importação, divergiu da jurisprudência do STF” (RE 273.308, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 15/09/00).

¹¹⁷ JCSTF: “Não há de ser estendida a imunidade de impostos prevista na CF concedida ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final” (RE 230.782, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 10/11/00).

¹¹⁸ No mesmo sentido: ALEXANDRINO, Marcelo ; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. p. 57.

¹¹⁹ WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006. p. 141.

Essas regras constitucionais ou são originárias ou resultaram de emendas constitucionais que ampliaram as situações e estão dispersas no texto da Carta Magna, inclusive alcançando o ADCT. Em todas as passagens, não se utilizou a expressão “*imunidade tributária*”, mas se escreveu, impropriamente: “*independentemente de pagamento*”, “*não-incidirão*”, “*isentas*”. Sem a devida interpretação, podem-se confundir institutos tributários diversos. Vejamos.

A CF, no art. 5º, garante: XXXIV. são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição; b) a obtenção de certidões; LXXIV. o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos¹²⁰; LXXVI. são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito; LXXVII. são gratuitas as ações de habeas corpus e habeas data e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.

São hipóteses de imunidades tributárias objetivas (XXXIV e LXXVII), subjetivas (LXXIV e LXXVI) incondicionais (XXXIV e LXXIV) e condicionais (LXXVI e LXXVII) à assegurar o exercício de direitos elementares das pessoas físicas e jurídicas. Constituem normas constitucionais *self-executing*: eficácia plena e aplicação imediata. Para a Suprema Corte, “*As taxas estão sujeitas aos princípios constitucionais que limitam a tributação (CF, art. 150, 151 e 152) e a outros princípios instituídos em favor do contribuinte pela norma infraconstitucional, já que os princípios constitucionais expressos são enunciados ‘sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte’*” (ADI 447, Min. Carlos Velloso, DJ 05/03/93). Assinale-se que, inexistente infringência ao art. 5º, XXXIV, “a”, CF, se há como requisito de admissibilidade de recurso administrativo a exigência de depósito prévio, porque não é pagamento de taxa para o exercício do direito de petição (RE 357.311, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 21/02/03).

Em relação às certidões nascimento e óbito, já se decidiu que representam direito intrínseco ao exercício da cidadania: “*Gratuidade constitucionalmente garantida. Inexistência de óbice a que o estado preste serviço público a título gratuito. As atividades que desenvolvem os titulares das serventias, mediante delegação, e a relação que estabelecem com o particular são de ordem pública. Os emolumentos são taxas remuneratórias de serviços*

¹²⁰ JCSTF: Ao contrário do que ocorre relativamente às pessoas naturais, não basta a pessoa jurídica asseverar a insuficiência de recursos, devendo comprovar, isto sim, o fato de se encontrar em situação inviabilizadora da assunção dos ônus decorrentes do ingresso em juízo (Rcl 1.905 ED-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 20/9/02).

públicos. Precedentes. O direito do serventuário é o de perceber, integralmente, os emolumentos relativos aos serviços para os quais tenham sido fixados” (ADC 5-MC, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 19/09/03).

A Carta Constitucional queda a imunidade face aos seguintes tributos: as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “*não incidirão*” sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, §2º, I¹²¹); o imposto IPI “*não incidirá*” sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, §3º, III); o imposto ITR¹²²: II. “*não incidirá*” sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei¹²³, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, §4º, II); o imposto ICMS “*não incidirá*” (art. 155, §2º, X¹²⁴): a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores¹²⁵; b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro¹²⁶; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita¹²⁷

Outro caso de imunidade resta positivado no art. 155, §3º, CF. À exceção dos impostos ICMS, II e IE nenhum outro imposto poderá “*incidir*” sobre

¹²¹ §2º acrescido pela EC nº 33, de 11.12.2001.

¹²² §4º com redação dada pela EC nº 42, de 19.02.2003.

¹²³ Acompanhamos o Prof. Sacha Calmon. O tamanho da gleba é matéria reservada à lei complementar, pois é o módulo da limitação ao poder de tributar da União. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 368.

¹²⁴ Alínea “d” acrescida e alínea “a” com a redação dada pela EC nº. 42, de 19.12.2003.

¹²⁵ STF 536. São objetivamente imunes ao ICM os produtos industrializados, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

¹²⁶ O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do IOF, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de 1%, assegurada a transferência do montante da arrecadação: 30% para Estado ou DF ou Território Federal e 70% para Município de origem (art. 153, §5º, CF). Além do IOF, aplica-se ao ouro ativo financeiro a CPMF (art. 74, §2º, ADCT — art. 74 e §§ acrescidos pela EC nº12, de 15.08.1996). JCSTF: “O ouro, definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, se sujeita, exclusivamente, ao IOF, devido na operação de origem. Inconstitucionalidade do II, art. 1º, Lei 8.033/90” (RE 190.363, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 12/06/98).

¹²⁷ Lei Complementar nº. 87, de 13.09.1996, art. 2º. O imposto (...) [ICMS] incide sobre: II. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. Daí a súmula da jurisprudência dominante: STF 659. É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País¹²⁸.

O imposto ITBI “*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 (art. 156, § 2º, I, CF).

O art. 85, e §§, ADCT, igualmente prevê limitação quanto à CPMF: “*não incidirá*”, nos lançamentos¹²⁹: I. em contas correntes de depósito especialmente abertas e exclusivamente utilizadas para operações de: a) câmaras e prestadoras de serviços de compensação e de liquidação; b) companhias securitizadas; c) sociedades anônimas que tenham por objeto exclusivo a aquisição de créditos oriundos de operações praticadas no mercado financeiro; II. em contas correntes de depósito, relativos a: a) operações de compra e venda de ações, realizadas em recintos ou sistemas de negociação de bolsas de valores e no mercado de balcão organizado; b) contratos referenciados em ações ou índices de ações, em suas diversas modalidades, negociados em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros; III. em contas de investidores estrangeiros, relativos a entradas no País e a remessas para o exterior de recursos financeiros empregados, exclusivamente, em operações e contratos referidos (II).

Todos esses casos não são regras de “*não-incidência*”, mas constituem imunidades tributárias objetivas e incondicionais, porque não levam em consideração as qualidades dos sujeitos envolvidos e não dependem de lei para complementar seu alcance.

São “*isentas*” de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º, CF) Não é caso de “*isenção*”, mas de imunidade tributária objetiva e auto-aplicável. Esse é o entendimento que permeia os julgados do STF: “*Alcan-*

¹²⁸ JCSTF: “ISS. Imunidade. Serviços de transporte de minerais. CF, art. 155, § 3º. Normas constitucionais concessivas de benefício. Interpretação restritiva” (RE 170.784, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 04/08/06).

¹²⁹ ADCT, art. 85 acrescido pela EC nº. 37, de 12.06.2002.

ce da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária. Há pouco, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º, art. 184, CF, embora aluda à isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que por sua vez tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. Essa imunidade, no entanto, não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual, na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo assim também destinatário da norma constitucional em causa” (RE 168.110, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 19/05/00).

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, Marcelo ; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- _____. **Direito Tributário na Constituição e no STF. Teoria e jurisprudência**. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ARAÚJO, Edmir Netto. **Pessoas Jurídicas Públicas**. Direito Administrativo na década de 90. Coord. Edmir Netto Araújo e Antônio A. Queiroz Telles. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. **Constituições Brasileiras: 1891**. v. 2. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções do ICM por lei complementar**. Anuário do Mestrado em Direito. Faculdade de Direito do Recife. UFPE. Recife, ano 2 – 3, p. 165 – 172, jan./dez. 1983/1984.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CAVALCANTI, Francisco de Queiroz B. **A independência da função reguladora e os entes reguladores independentes**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 219. p. 253 - 270. jan./mar. 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- D'AURIA, Francisco. **Ciência das Finanças**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1947.
- DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 3. ed. São Paulo, LTR, 2004.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- FERNANDES, Leonardo de Medeiros. **Crimes Eleitorais**. Revista da ESMAFE. 2. ed. Recife, n. 23, p. 177 - 214, jan/jun. 2006.
- FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1970.
- _____. **Evolução do Federalismo Brasileiro**. Revista Acadêmica. LXV. p. 49 – 162. Faculdade de Direito do Recife. UFPE. Recife: Imprensa Universitária, 1969.
- FREIRE, Marcos de Barros. **“Réquiem” à Federação Brasileira?** Revista Acadêmica. LXVI. p. 143 – 178. Faculdade de Direito do Recife. UFPE. Recife: Imprensa Universitária, 1970.

- FURLAN, Valéria C. P. **IPTU**. São Paulo: Malheiros, 1998.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- HOUAISS, Antônio. **Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.
- LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. v. I. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. **Incentivos fiscais através das isenções. Direito Tributário**. Direção e colaboração: Ruy Barbosa Nogueira. 4. colet. São Paulo: José Bushatsky, 1971.
- NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições Brasileiras: 1824**. v. 1. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de ; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000.
- PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2005.
- SAAD, Eduardo Gabriel. **Consolidação das Leis do Trabalho Comentada**. 31. ed. São Paulo: LTR, 1999.
- WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006.

JORNAL E JURISPRUDÊNCIA

Jornal do Commercio. Recife, 22 fevereiro 2007. Economia, p. 6. **STJ restringe ICMS na telefonia.**

Supremo Tribunal Federal: **A Constituição e o Supremo.** Disponível em: www.stf.gov.br [09.01.2007].

