

FLÁVIO HENRIQUE ALBUQUERQUE DE FREITAS

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS: UMA LIMITAÇÃO AO PODER
DE TRIBUTAR OU UM CRITÉRIO QUE DEFINE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Manau (AM)

2009

FLÁVIO HENRIQUE ALBUQUERQUE DE FREITAS

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS: UMA LIMITAÇÃO AO PODER
DE TRIBUTAR OU UM CRITÉRIO QUE DEFINE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

**Monografia apresentada ao Curso de
Vitaliciamento promovido pela Escola Superior
da Magistratura do Estado do Amazonas.**

Manaus – (AM)

2009

FLÁVIO HENRIQUE ALBUQUERQUE DE FREITAS

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS: UMA LIMITAÇÃO AO PODER
DE TRIBUTAR OU UM CRITÉRIO QUE DEFINE A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP e com a Rede Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG. **Apresentada como conclusão do curso de vitaliciamento na ESMAM.**

Manaus, 28 de setembro de 2009.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, a Deus por me ter encorajado na vida e tê-lo aceito como meu salvador, sendo este o ponto de partida para qualquer vitória no caminho da plenitude; aos meus pais, por terem me criado com dignidade inerente às suas personalidades; a minha irmã, por me dirigir ao caminho da salvação; à minha esposa, mulher quem me ensinou a verdadeira face do amor e me proporcionou a alegria de ser pai; à minha filha, Bianca, que alegra os nossos dias; aos meus grandes amigos, que, apesar de poucos, são plenos e dignos de admiração.

RESUMO

Este trabalho visa, preliminarmente, em uma abordagem puramente teórica, analisar a natureza jurídica do instituto das imunidades tributárias, apontando juridicamente se ela é um critério que define a competência tributária ou uma limitação do poder de tributar. Em pó, será feita uma abordagem sistemática das limitações ao poder de tributar, verificando os tipos de imunidades existentes na Carta Maior de 88. Finalizando, observar-se-á que a discussão acerca da natureza jurídica acabará na afirmação feita neste trabalho, ou seja, que as imunidades são uma limitação ao poder de tributar, contrapondo-se à afirmação feita pelo professor Paulo de Barros Carvalho, o qual atesta, em sua obra "Curso de Direito Tributário", pela editora Saraiva, não ser o instituto da imunidade uma limitação ao poder de tributar.

ABSTRACT

This work aims at, preliminarily, in a boarding purely theoretician, to analyze the legal nature of the institute of the immunities taxes, pointing juridicamente if it is a criterion that defines the ability tax or a limitation of the power to tax. After, will be made a systematic boarding of the limitations to the power to tax, verifying the types of existing immunities in the Letter Biggest of 88. Finishing, it will be observed that the quarrel concerning the legal nature will finish in the affirmation made in this work, that is, that the immunities are a limitation to the power to tax, opposing it the affirmation made for the professor Pablo de Barros Carvalho, which certifies, in its workmanship "Course of Tax law", for the publishing company Saraiva, not to be the institute of the immunity a limitation to the power to tax.

SUMÁRIO

RESUMO	7
SUMÁRIO	7
INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 – O PODER DE TRIBUTAR E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	10
1.1 O Poder do Estado e sua repartição	10
1.2 O Poder de Criar o Tributo	13
CAPÍTULO 2 – IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS	16
2.1 Conceito	16
2.2 Análise comparativa dos conceitos apresentados.....	18
2.3 Imunidades tributárias constitucionais: limitação ao poder de tributar ou critério que define a competência tributária?	19
2.4 As imunidades são dirigidas apenas ao legislador?	22
2.5 As imunidades tributárias são garantias individuais acobertadas pelo manto da cláusula pétreia (art. 60, parágrafo 4º, da CF)?	22
2.6 As imunidades tributárias são aplicadas às taxas e às contribuições?	25
2.7 Diferença entre imunidade, isenção e não-incidência:	26
CAPÍTULO 3 – TIPOS DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS ...	28
3.1 Dentro da seção de limitações ao poder de tributar	28
3.1.1 Imunidade recíproca.....	28
3.1.2 Imunidade dos templos de qualquer culto	29
3.1.3 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações; das entidades sindicais; das instituições educacionais ou assistenciais	30
3.1.4 Imunidade dos livros, jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão	31
CONCLUSÃO	33
REFERÊNCIAS	35

INTRODUÇÃO

Após interessantes leituras e estudos, incluindo as aulas do professor Manoel Cavalcante, Juiz de Direito Titular da 2ª Vara da Fazenda Pública Estadual, da cidade de Maceió, e por felicidade, professor titular da cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Ciências Jurídicas de Maceió – CESMAC, deparei com diversas posições sobre o tema das Imunidades Tributárias Constitucionais.

Entre essas diversas teses doutrinárias, que por ora aparentam discrepância, achei por bem focalizar o trabalho nas divergências existentes sobre a natureza jurídica das imunidades, ou seja, entender de maneira empírica qual é a verdadeira origem do instituto.

Para certos doutrinadores, temos as imunidades tributárias como Limitação ao Poder de Tributar, e é desta forma que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 define o tema.

Contrários a essa definição, outros doutrinadores encaram o tema como um critério que define a competência tributária, não criando qualquer limitação ao poder tributante, pois para eles este sequer existe.¹

Em contrapartida a essa corrente, surge uma nova, que define o tema como sendo uma limitação à competência tributária, em que o legislador

¹ Posição defendida por Paulo de Barros Carvalho.

constitucional originário exclui do legislador ordinário a possibilidade de criar gravames fiscais sobre certas situações.²

Aliado à primária intenção desta obra, será observada, como decorrência natural no capítulo I, a origem do Poder Estatal, os critérios de competência para embasar de maneira concisa a definição do tema.

Por bem da finalidade didática deste trabalho, no decorrer do capítulo II far-se-á um paralelo entre os institutos da imunidade, isenção, não-incidência, analisando-se suas semelhanças e diferenças.

Em congruência à dialética, serão analisadas de forma didática as imunidades recíprocas, dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos e instituições educacionais ou assistenciais e as dos livros, periódicos e do papel destinado à sua impressão, sempre, na medida do possível, trazendo decisões do Supremo Tribunal Federal sobre cada tipo de imunidade.

Ainda na especificidade das imunidades, se definirão outras imunidades, aquelas descritas, topograficamente, fora da seção II, do capítulo I, do título VI, que tratam das limitações ao poder de tributar, observando, por conseguinte, as imprecisões do legislador ao tratar da matéria.

Tema, outrossim, de suma importância, que não poderia ficar de fora deste trabalho, é a possibilidade de extensão da imunidade às taxas, em face de haver divergência doutrinária sobre o assunto.

Todavia, não poderíamos olvidar da imunidade recíproca e sua possibilidade de aplicação às outras espécies de tributo que não só aos impostos (tributos não-vinculados), já que nossa Lei Maior prescreve apenas, como passíveis da imunização recíproca, os impostos.

Importantes, também, serão as análises feitas por profissionais que trabalham com tributação, sendo os posicionamentos fielmente transcritos e analisados à luz do Direito Positivo e em consonância com nosso posicionamento.

Finalizando, após uma análise sistemática do tema, registraremos nosso entendimento, definindo, em resposta à indagação motivadora do trabalho, qual é a real natureza do instituto, sob uma interpretação teleológica do direito pertinente à matéria, sempre respeitando as definições dadas por outros doutrinadores, até

² Posição defendida por Luciano Amaro.

porque no Direito, em contra-senso às ciências exatas, nada se reveste de cunho totalmente absoluto.

CAPÍTULO 1 – O PODER DE TRIBUTAR E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.1 O Poder do Estado e sua repartição

Sabe-se que o Poder Estatal deflui da soberania do ente de direito público, tanto interno quanto externo, ou seja, tanto do país quanto dos estados membros que o compõem.

É o meio pelo qual o Estado exerce o controle da sociedade, regulando as relações subjetivas com o intuito de garantir o equilíbrio social. À medida que o Estado ganha poder, significa dizer que o povo tem mais poder, pois logicamente sabemos que o poder emana do povo, juridicamente organizado.

Importante citar um trecho da obra do Professor Moraes (2001, p. 52):

O titular do Poder... é a nação, pois a titularidade do Poder liga-se à idéia de soberania do Estado, uma vez que mediante o exercício do poder constituinte originário se estabelecerá sua organização fundamental pela Constituição, que é sempre superior aos poderes constituídos, de maneira que toda manifestação dos poderes constituídos somente alcança plena validade se se sujeitar à Carta Magna.

Desta forma, dispensando mais comentários, o poder estatal, como manifestação da soberania de um Estado, deflui primariamente do povo, que, ao eleger a assembléia constituinte, de quatro em quatro anos, renova os seus representantes na direção do Estado.

Além disto, são eles quem tem a competência de, mediante emendas à Constituição, no exercício do poder constituinte derivado reformador³, modificar o texto constitucional, entretanto, obedecendo aos limites lá impostos pela *Lex Mater*.

Dito isto, a Constituição da República de 1988, em seu artigo 2º, descreve os 3 poderes da união, como já idealizado por Aristóteles e posto em prática por Montesquieu, no século XVIII na revolução Francesa – judiciário, executivo e legislativo.

Nesta parte, interessante trazer o pensamento do professor Dirley da Cunha (expressado em aulas ministradas no curso *Jus Podium* em Maceió), juiz Federal da 1ª Região, que entende não haver tripartição de poderes, pois o poder é um só, o Estatal, sendo o que se diz repartição de poder, apenas seria uma repartição de competências ou funções, objetivando o melhor funcionamento da máquina do Estado.

Bastante pertinente a afirmação feita pelo magistrado, dentro da ótica jusnaturalista, entretanto, como corrente minoritária na doutrina, em que pese bastante convincente o posicionamento, consignou-o como apresso, vez que extremamente pertinente a tese, até porque segue o pensamento já esposado no século XVIII por Rousseau, quando este afirmou: “o poder soberano é uno”⁴.

³ Moraes, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo : Atlas, 2001, p. 55.

⁴
□ *Apud*, p. 362.

Assim, seguindo esta linha principiológica, diz-se que o poder uno e soberano se divide em competências, exercidas por órgãos constitucionalmente criados, com independência, autonomia e harmonicidade entre si.

Tais competências, conhecidas majoritariamente e doutrinariamente por Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, têm suas funções típicas e atípicas, sendo aquelas conferidas a cada competência do poder estatal em razão da função predominantemente exercida. Já as atípicas são aquelas que cada poder exerce em razão de sua autonomia, para garantir a independência e harmonia entre as competências estatais.

Portanto, ao executivo foi atribuída pela Constituição da República a função típica de administrar; organizar o Estado de forma a atender suas finalidades primárias, que é o interesse da sociedade, ou melhor, da coletividade, de maneira produtiva e econômica, sob pena de ferir o princípio constitucional da finalidade.

De outro lado, o executivo também tem suas funções atípicas, que consistem em legislar (editar medidas provisórias), além de julgar as lides administrativas (processo disciplinar).

O judiciário também exerce sua função típica que, como é sabido, consiste em exercer a jurisdição, ou, como dito por Pontes de Miranda:

A expressão 'jurisdição', no sentido de todo o poder público, toda a *potestas iuris dicendi*, seja legislativa, seja judiciária, seja executiva, denuncia conteúdo medieval. O direito canônico ainda mantém esse significado de abarcamento de todo o poder público; o direito das gentes e o direito público interno laico falam de jurisdição do Estado *A* e de jurisdição do Estado-membro *b*, ou de jurisdição do delegado policial ou fiscal *b*. **O exato sentido técnico e restrito; o de julgar, o de dizer qual o *ius* que incidiu: *dicere ius*⁵.(grifei)**

Jurisdição, portanto, é o exercício de um terceiro imparcial (juiz), que no caso de uma lide, intervém, e diz de quem é o direito, tendo seu pronunciamento força de se tornar coisa julgada.

Dito isto, e como decorrência normal do tema proposto, veremos as funções atípicas do judiciário, que consiste em legislar, acerca do seu regimento, que erroneamente se diz interno (entretanto, administrativamente, todo regimento é interno, revelando redundância o exercício da locução regimento interno). Além da

⁵ Miranda, Pontes. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro : Forense 2001. p. 59.

função atípica legislativa, exerce o judiciário a função administrativa; esta, por exemplo, ocorre quando faz o provimento dos seus cargos, dando posse aos seus funcionários.

Antes de serem analisadas as funções típicas e atípicas do legislativo, o que foi deixado por último, propositadamente, haja vista ser a parcela do poder estatal que, em regra, cria o tributo, e para facilitar, desde já, o traçado linhas acima, vê-se que as funções típicas de uma das competências do Estado são atípica em outro, vez que as funções típicas não são exercidas com absoluta exclusividade.

Verificando-se, agora, a parcela do poder do Estado que se presta com maior interesse para o tema proposto neste trabalho, que é o legislativo, este tem suas funções atípicas, que consistem em julgar, chegando a ter cunho excepcionalmente jurisdicional, quando o Senado Federal julga o Presidente da República por crime de responsabilidade, como também a administrativa, que consiste em organizar seus quadros funcionais.

Tem, ainda, o legislativo função típica dúplice: uma, de fiscalização externa do executivo, analisando suas contas e o seu patrimônio, exercido pelos Tribunais de Contas; outra função típica é a de legislar, ou seja, criar as leis através do processo legislativo.

Tratando-se de lei, é está quem pode criar, majorar, minorar o tributo. Segue, como princípio desta assertiva, a legalidade, que está exposta no artigo 9º, inciso I, do Código Tributário Nacional, quando descreve que o tributo é uma exigência legal.

A imunidade tributária constitucional, instituto que está diretamente ligado ao tributo, deve ser, e é regulada por lei, notadamente por nossa Lei Maior, que é a Constituição.

1.2 O Poder de Criar o Tributo

Inicialmente devemos verificar a descrição contida no artigo 145 da *Lex Mater*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:

Pois bem, observa-se que o poder de criação do tributo ocorre devido a uma outorga constitucional, devendo ser exercido pelos entes políticos descritos no supracitado artigo.

Assim, estes entes quando instituem o tributo atuam com parcela do poder soberano estatal, por vontade do legislador constituinte, ou seja, quem autoriza a criação do tributo é a Constituição da República, podendo as constituições estaduais trazerem normas de mesmo cunho, que guardem compatibilidade com essa.

Em consonância com o dito sobre a tripartição dos poderes, observa-se que essa outorga constitucional, ou melhor, essa entrega do poder de tributar a estes entes políticos, confere-lhes, por um critério administrativo, a competência tributária.

Compartilha deste entendimento Hugo de Brito Machado, no seguinte aresto:

No Brasil, o poder de tributar é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária*.⁶

Portanto, sem muito ardor intelectual, verifica-se que a competência tributária é uma parcela do poder estatal soberano, cedida a um ente político, com poderes legislativos para instituir o tributo. Decorre deste raciocínio que o poder de tributar é previsto constitucionalmente, em que pese seu exercício ocorrer através das legislações infraconstitucionais, por meio das competências tributárias.

Vejamos o que diz Paulo de Barros Carvalho sobre a competência tributária:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.⁷

Para o professor Luciano da Silva Amaro, a competência tributária é a *“aptidão para instituir o tributo”*⁸, estabelecendo, ainda, considerações sobre a

⁶ Machado, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo : Malheiros. p. 30.

⁷ Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo : Saraiva. 2002. p. 211.

⁸ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. São Paulo : Saraiva. 2002. p. 283.

diferença entre aptidão para criação do tributo e aptidão para ser credor do valor devido do tributo (sujeição ativa), a saber:

O sujeito ativo é da obrigação tributária. Sua identificação deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência para instituir o tributo. Suponha-se a titularidade devida pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil. É correto dizer que sua instituição cabe à União (competência). Mas não se pode dizer que ela seja sujeito ativo da obrigação tributária.⁹

Forçoso, outrossim, esclarecer, que as imunidades tributárias são previstas constitucionalmente, e assim sendo, funcionam como critério de observação obrigatória para os entes políticos, quando do exercício da competência tributária.

Retomando o tema, surge, portanto, a indagação sobre a natureza jurídica das regras imunizantes, demonstrando-se, inexoravelmente, a necessidade deste aprofundamento teórico sobre as definições de poderes estatais, poder de tributar e competências tributárias já efetuadas.

Revela-se importante recapitular, dentro de uma sistemática jurídica, os conceitos aos quais se chegaram sobre estes três relevantes temas:

PODER ESTATAL – É um poder uno, decorrente da soberania constitucional, sendo distribuído em competências, a executiva, a judiciária e a legislativa, todas com suas funções típicas e atípicas, sendo independentes, autônomas e harmônicas entre si.

PODER DE TRIBUTAR – Decorre, intrinsecamente, do poder estatal soberano, em face do prescrito no artigo 145, da CF; portanto, o poder de tributar é preexistente, ou seja, surgiu com o Estado Democrático de Direito (no caso, com a instituição da ordem constitucional de 1988).

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – É a parcela do poder genérico de tributar, conferido aos entes políticos pela Constituição Federal (artigo 145), que através de leis infraconstitucionais, cria os tributos. Exercício, em regra, realizado pelo poder legiferante dos entes políticos, sendo estes que, com exclusividade, podem criar o tributo, visto que, no caso da parafiscalidade, o tributo é apenas

⁹ Ibidem. p. 283-284.

arrecadado por uma pessoa jurídica não política, entretanto, a instituição do tributo é feita por um ente político, uma vez que as pessoas jurídicas que arrecadam a exação, não dispõem de poder legiferante.

CAPÍTULO 2 – IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS

2.1 Conceito

Antes de proferirmos nossa posição sobre o tema, em face dos conceitos trazidos no capítulo anterior, vejamos as definições dadas por parte da doutrina acerca das imunidades.

Ao definir o instituto, o professor Hugo de Brito Machado relata:

O instituto da imunidade tributária está visceralmente ligado à supremacia constitucional. Sendo, como é, uma limitação constitucional ao poder de tributar; a imunidade tributária somente existe se albergada por norma de plano hierárquico superior. É precisamente porque está em norma superior à lei ordinária que a imunidade constitui limite ao poder de tributar e ganha em importância, comparada às demais formas de exclusão do tributo¹⁰.

Vejamos, ainda, como é conceituada a imunidade tributária pelo professor Ives Gandra da Silva Martins:

As imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição. A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder de tributar o direito de tributar,

10

□ Martins, Ives Gandra da Silva. (coord.) **Imunidades tributárias**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1998. p. 81.

sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária.¹¹

Continuando, por oportuno, as definições apresentadas por doutrinadores, colaciono a este trabalho os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Pois bem, a imunidade tributária delimita o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.¹²

Para finalizar, trazem-se as definições proferidas por Luciano da Silva Amaro, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho, respectivamente:

As imunidades tributárias, a exemplo dos demais instrumentos de limitação ao poder de tributar, têm, pois, como função, atuar coordenadamente com a norma constitucional que atribui a competência, no sentido de 'demarcar, delimitar, fixar fronteiras e limites' ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos.¹³

Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibí-la como classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁴

¹¹ Ichihara, Yoshiaki, **Imunidades tributárias**. São Paulo : Atlas, 2002. p. 161-162.

¹² Carrazza, Roque. **Curso de Direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo : Malheiros. 1997. p. 398-399.

¹³ Martins, Ives Gandra da Silva. (coord.) **Imunidades tributárias**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1998. p. 144.

¹⁴ Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo : Saraiva. 2002. p. 178.

Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição. As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada).¹⁵

2.2 Análise comparativa dos conceitos apresentados

A partir dos conceitos transcritos no subtítulo anterior, chega-se indubitavelmente a conclusões absolutas, delimitando-se ao proposto neste trabalho: as imunidades são, em sua totalidade, previstas no corpo formal da Constituição Federal. Deixando-se para tópico específico a discussão sobre a característica de serem ou não uma garantia fundamental, o que não se irá negá-las, é a rigidez de que se revestem.

Portanto, para se fazer uma modificação em uma das regras de imunidade (para quem defende que elas não sejam garantias acobertadas por cláusula pétrea), necessário se faz, não pelo procedimento comum ordinário, mas por emenda à Constituição, que, lembrando, se dá pela votação em dois turnos, tanto na Câmara dos Deputados, quanto no Senado Federal, com quorum de aprovação altamente qualificado, ou seja, três quintos (3/5), sob pena de ser a emenda considerada inconstitucional formalmente.

Assim, fica demonstrado que as imunidades tributárias defluem da supremacia estatal, ou mais especificamente, da supremacia constitucional, devendo, necessariamente, serem observadas por todos, inclusive o legislador, quando da edição da norma tributária, como também pelo do agente fiscal, quando de sua atuação administrativa.

Ademais, concordam os doutrinadores, quase em sua totalidade, que as imunidades são regras expressamente descritas, obviamente dentro do corpo constitucional, podendo ser determinadas.

Outro ponto de convergência entre os doutrinadores é que as imunidades são demarcações da competência tributária. Isto quer dizer que as imunidades

15

□ Ichihara, Yoshiaki, **Imunidades tributárias**. – São Paulo : Atlas, 2002. p. 165.

atuam negativamente nas competências das pessoas políticas, demarcando seu campo de atuação no momento em que se propõem a criar um tributo.

Logo, para que o legislador edite uma norma que crie uma exação, deve, primeiramente, analisar até onde sua competência está descrita, ou, no dizer do professor Carvalho (2002), como é o desenho do quadro de competência.

Pois bem, é inegável que as imunidades funcionam como demarcações da competência, indicando onde não pode ir o legislador (competência negativa), todavia, isto seria uma limitação do poder? A competência é uma limitação ao exercício do poder?

Caso não seja uma limitação ao poder, mas apenas desenhos da competência, dirigir-se-ia, apenas, ao legislador? Sendo uma limitação ao poder, como é encontrada na Carta Magna, estaria equivocado o professor Carvalho (2002)?

Destarte, funcionam as imunidades tributárias como garantias fundamentais dos contribuintes, ou simplesmente, por não estarem previstas no corpo do artigo 5º da Constituição, não seriam uma garantia individual, acobertada pelo manto da imutabilidade prevista no artigo 60, parágrafo 4º da Carta Maior?

Demais disso, em face da regra positiva das imunidades tributárias, seriam elas aplicáveis a toda espécie de tributo, que não os tributos não-vinculados? Diretamente falando, aplicam-se regras imunizantes às taxas e às contribuições?

Estas indagações, que certamente não encontram pacificidade na doutrina, serão de maneira sistemática analisadas e apuradas através de uma lógica jurídico-formal.

2.3 Imunidades tributárias constitucionais: limitação ao poder de tributar ou critério que define a competência tributária?

Este é o ponto cerne do trabalho, sabermos se as imunidades são limitações ou não ao poder de tributar.

Para se chegar a uma conclusão satisfatória, necessário se faz resgatar os conceitos, outrora dados, sobre o poder de tributar e a competência tributária, os quais estão previstos na *Lex Mater*, em seu artigo 145:

Poder de tributar - É o que decorre, intrinsecamente, do poder estatal soberano, em face do prescrito no artigo 145, da CF, portanto, o poder de tributar é preexistente, ou seja, surgiu com o Estado Democrático de Direito (instituição da ordem constitucional de 1988).

Competência tributária - É a parcela do poder genérico de tributar, conferido aos entes políticos pela Constituição Federal (artigo 145), que através de leis infraconstitucionais, criam os tributos. Exercício, em regra, realizado pelo poder legiferante dos entes políticos, sendo estes que, com exclusividade, podem criar o tributo, posto que no caso da parafiscalidade, o tributo é apenas arrecadado por uma pessoa jurídica não política, entretanto, a instituição do tributo é feita por um ente político.

Transcritos estes conceitos basilares, vê-se que o poder de tributar, pela sua previsão abstrata, é genérico e dirigido a todos os entes políticos da federação, enquanto a competência tributária é uma fragmentação deste poder abstrato, indicada diretamente e especificamente a cada pessoas política.

Facilitando-se o entendimento, todos os entes têm poderes para a criação de tributos, todavia, só a União tem competência para criar o imposto sobre renda (IR), assim como tão-somente os Estados e o Distrito Federal (exercendo sua função estadual) têm competência para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), como também, os Municípios e o Distrito Federal (exercendo sua função municipal) competem crias o imposto sobre serviços (ISS).

Dito isto, e analisando o sistema de maneira harmônica, chega-se à conclusão de que: o que demarca a competência, por óbvio, limita o exercício do poder. Assim se conclui, pois, conforme preceituado no artigo 145, da CF, que é uma norma originária, o poder de tributar surgiu com a formação do estado de Direito, e, conseqüentemente, preexiste a qualquer atuação do legislador infraconstitucional.

Portanto, as alegações de que o poder de tributar decorre da atuação do legislador infraconstitucional são demasiadamente incorretas, em face da regra supracitada.

Logo, se o poder de tributar preexiste, ou seja, nasceu junto com a Constituição, originariamente, qualquer atuação estatal posterior de limite a esta atuação, seja pela demarcação de competência, seja como leciona o professor Carvalho (2002), desenhando esta competência, está limitando o exercício do poder constitucionalmente previsto.

É inegável, certamente, e a doutrina é inequívoca neste sentido, que as imunidades atuam na formação da competência do ente político tributante, todavia, o que não se aperceberam os doutrinadores que divergem da tese de ser ela uma limitação ao exercício do poder, é que a demarcação, ou desenho da competência, limita inexoravelmente o poder amplo e irrestrito conferido pelo já falado artigo 145, da CF.

Guardando-se as devidas proporções, poderíamos fazer uma comparação, a título de uma didática dialética: a Constituição veda a pena de morte (art. 5º, XLVII, “a”); isso ocorre em face do princípio do Direito à vida. De outro lado, prevê uma possibilidade da ocorrência desta pena, em caso de guerra declarada. Isto é ou não uma limitação constitucional do Direito à vida? Certamente que sim.

Isto é o que ocorre com as regras imunizantes. A Carta Constitucional prevê, de maneira abstrata, que todos os entes da Federação podem instituir tributos. Aqui, ela confere o poder genérico e abstrato. Mais à frente, ela limita estes poderes, dizendo que a certas pessoas, e em certas situações, não haverá a possibilidade de estes entes, que genericamente têm esta prerrogativa, exercitá-la.

Entende-se, portanto, desarrazoada a parcela da doutrina que não vê as imunidades como uma limitação ao exercício do poder de tributar.

Ademais, aglutinando o pensamento filosófico dos naturalistas, deveríamos aceitar a Constituição como uma verdadeira limitadora de poderes e liberdades, uma vez que o homem nasce e incorpora todos os direitos naturais existentes anteriormente a qualquer carta política. Todavia, com o entrelaçamento das idéias doutrinárias filosóficas, com a positivação, surgem as limitações a estas liberdades e direitos que anteriormente eram ilimitados.

Para essa corrente doutrinária filosófica, a lei surge não como uma instituidora de direitos ou liberdades, mas sim como uma limitadora dos direitos naturais.

Fixado este primeiro ponto, qual seja, que as imunidades são limitações ao exercício do poder de tributar, passemos à segunda indagação: Dirige-se tão-somente ao legislador?

2.4 As imunidades são dirigidas apenas ao legislador?

Em que pese haja uma unanimidade doutrinária acerca deste ponto, qual seja: as imunidades serem dirigidas ao legislador, no município de Maceió encontra-se uma questão interessante e absurda: as igrejas são executadas por débitos com a Fazenda municipal, relativos ao IPTU¹⁶.

Ora, se as entidades religiosas são abarcadas pela imunidade de seu patrimônio, como poderiam estar sendo executadas por um débito que, necessariamente, não deveria, sequer, existir?

Nossa Carta política defere a estes entes religiosos uma imunidade sobre os impostos, não podendo eles serem tributados, absolutamente. A previsão é abstrata, portanto, o município, ao editar a lei que regulamenta o IPTU, não necessita transcrever que os templos de qualquer culto são entes não tributáveis por este ou aquele imposto. Tal atitude foge à regra técnica.

Defendo, em face desta situação, que as regras das imunidades são direcionadas a quem, administrativamente, executa os atos para a formalização e cobrança do crédito tributário.

Assim concluo, pois é indubitável que, se o agente fiscal tomasse à mão nossa Constituição, não faria o lançamento (ato que constitui o crédito tributário) do IPTU neste caso, nem, muito menos, formalizaria a certidão da dívida ativa (CDA).

Portanto, é indiscutível que as regras das imunidades tributárias não se destinam exclusivamente ao legislador, mas, sem pairar dúvidas, a qualquer pessoa que exercite, indistintamente, a cobrança das exações imunes.

¹⁶ Processos que tramitam na 2ª Vara da Fazenda Municipal. Execução Fiscal n.º 001.01.002892-8 e 001.01.009108-0, contra a igreja dos Capuchinhos. Execução Fiscal n.º 001.01.002275-0, contra a igreja Evangélica Assembléia de Deus. (fonte sítio TJ Alagoas. www.tj.al.gov.br)

2.5 As imunidades tributárias são garantias individuais acobertadas pelo manto da cláusula pétreia (art. 60, parágrafo 4º, da CF)?

Ponto de grande controvérsia, pois entende parte da doutrina que as imunidades não são garantias individuais do contribuinte, posição esta com que, também, não vislumbro como aceitá-la.

A discordância, neste ponto, reside no fato de que existem certas garantias, que não as previstas no artigo 5º, da CF, que também são consideradas garantias individuais, e, por esta razão, acobertadas estão pelo manto da imutabilidade.

Esta conclusão é tirada não somente pelo prescrito no parágrafo 2º do artigo acima citado, mas, principalmente, por uma histórica decisão de nossa Corte Constitucional (SFT), que ao julgar uma ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 2666/DF)¹⁷, reconheceu aos contribuintes, como garantia individual, e por conseqüência, imutável, o princípio da anterioridade, que também se encontra na seção II, do capítulo I, do título VI, da Constituição, o qual trata das limitações ao poder de tributar, assim como as imunidades.

Logo, falidas são as alegações de que não existem outras garantias fundamentais que não aquelas previstas no artigo 5º. Isto se demonstra mais razoável, vez que fugiria a um princípio de técnica legislativa as imunidades tributárias virem a ser tratadas, topograficamente, neste artigo.

Assim, entende-se ter razão o professor Roque Antônio Carrazza, quando diz:

Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular.¹⁸

Destarte, comungam desta tese, explicitamente, Ricardo Lobo Torres (2003), e implicitamente, Hugo de Brito Machado (1999).

Portanto, ao considerarmos as imunidades tributárias como garantias individuais, divergindo de parcela significativa da doutrina, estamos emprestando-lhe

¹⁷ Sítio do STF – www.stf.gov.br

¹⁸ Carrazza, Roque. **Curso de Direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo : Malheiros. 1997. p. 398-399.

um caráter de cláusula pétrea, não podendo, nem por emenda à Constituição, ser abolida.

Sua modificação, ou desaparecimento, só seria possível em uma nova constituinte, ou seja, com a edição de uma nova Constituição, e, por conseguinte, em um novo Estado de Direito.

Dispensável, todavia, é dizer que, em hipótese alguma, pode ser modificada por atuação do legislador ordinário, visto que este atua subordinado às regras constitucionais, não decorrendo tal limitação de ser ou de não ser a imunidade uma garantia individual, mas, exclusivamente, por a regra estar no corpo formal da Constituição.

Assim, afirmamos, embasados nos ensinamentos do advogado Roque Carrazza, que as imunidades tributárias constitucionais são direitos abarcados pela intangibilidade das cláusulas pétreas.

Todavia, em recente decisão, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, o STF entendeu não se tratar de garantia fundamental a imunidade. Vejamos a ementa da citada decisão:

“IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98, por se tratar de cláusula pétrea. 2. **Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental** e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido.” (RE 372600 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(A): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: // Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação: (DJ DATA-23-04-04)¹⁹.” (grifei)

Assim, para nossa Corte Constitucional, as imunidades não são direitos fundamentais, e, por esta razão, podem ser modificadas por emenda constitucional.

Permito-me a lançar algumas conclusões que consegui alcançar, da leitura de alguns textos da internet, bem como da leitura da obra do professor Ricardo Lobo Teixeira.

Mais à frente, neste trabalho, veremos a diferença entre imunidades, isenção e não-incidência constitucionalmente prevista. Partindo deste ponto, e das conversas com o magistrado e doutor em Direito Público Manoel Cavalcanti Lima Neto, passei a entender a questão relativa à imunidade como garantia constitucional da seguinte forma.

Quando se falar em imunidade tributária, estaremos diante de uma garantia constitucional fundamental do contribuinte. A imunidade tributária, para o magistrado supracitado, é sinônimo de garantia constitucional.

As não-incidências normativas tributárias constitucionalmente previstas, não são garantias fundamentais dos contribuintes. Essas regras que limitam o exercício do poder de tributar à pessoa competente não se confundem com as imunidades, apesar de serem regras cravadas no corpo da Constituição que estabelecem situações em que não haverá tributação, elas não são imunidades, pois, não são consideradas direitos fundamentais dos contribuintes.

2.6 As imunidades tributárias são aplicadas às taxas e às contribuições?

Defende a impossibilidade de extensão da imunidade a outras espécies de tributos, que não os impostos, Hugo de Brito Machado, sendo quase singularizada sua posição.

Todavia, maior parte da doutrina (Roque Carrazza; Paulo de Barros Carvalho; José Eduardo Soares de Melo) entende que as imunidades abarcam outros tipos de tributos.

Sobre este tema, necessário se faz, e foi desta forma que consegui entender o assunto, fazer-se uma subdivisão. Isto posto, na seção II, do capítulo I, do título VI, da CF, onde se trata das limitações ao poder de tributar, realmente não existem imunidades de taxas nem de contribuições.

Entretanto, pela definição e características que foram emprestadas às imunidades, como sendo regras Constitucionais que limitam o exercício do poder de

tributar, ou seja, normas previstas no corpo formal da constituição, é impossível negar sua aplicação às taxas e às contribuições, conforme abaixo se exemplificará.

Analisando as regras do artigo 5º, da CF, avistam-se várias hipóteses de não pagamento de taxas para a defesa de direito, como p. ex., possibilidade de propor Ação Popular, independentemente do pagamento de taxas; direito à obtenção de certidões, em repartições públicas, sem pagamento de taxas, entre outras.

Ademais, existem outras regras, tais como as contidas no artigo 226, parágrafo 1º, que definem a gratuidade do casamento, além da aludida no artigo 230, parágrafo 2º, a qual define a gratuidade dos transportes aos maiores de 65 (sessenta e cinco) anos.

As hipóteses acima descritas referem-se às taxas, todavia, existem outros casos em que não há a cobrança de contribuições, um dos quais vem previsto no artigo 193, III, parágrafo 7º, da CF, que descreve uma imunidade, em que pese traga a palavra isenção, das entidades beneficentes de assistência social.

Assim, é indubitável a sua incidência nas outras espécies tributárias, sendo todas previstas expressamente no corpo constitucional, muito embora não estejam previstas na seção que trata das limitações ao poder de tributar.

Fincados esses pontos, e levando em consideração a classificação majoritária da doutrina no sentido de que, qualquer norma prevista na CF que estabeleça uma possibilidade de não instituição do tributo ser considerada imunidade, este instituto é perfeitamente aplicável às outras espécies tributárias.

Ressalte-se a minha posição pessoal no sentido de as imunidades serem consideradas aquelas normas que tragam conteúdo garantista aos contribuintes. Qualquer outra norma que limite o exercício do poder de tributar, mas que não contenha eficácia de garantia fundamental do contribuinte é apenas uma não-incidência constitucionalmente prevista.

2.7 Diferença entre imunidade, isenção e não-incidência:

Colacionando-se o conceito dado por Marcos Jatobá Lobo, em sua obra Perfil Constitucional das Isenções Tributárias no Brasil, este define as isenções como sendo:

uma norma de estrutura, veiculada por lei editada pelo Poder Público competente para instituir o tributo a ser isentado, cujo efeito imediato consiste em operar modificações parciais na regra-matriz de incidência tributária, impedindo o nascimento da obrigação tributária principal e ocasionando, como efeito mediato, a exoneração do sujeito passivo que enquadra na parcela subtraída do campo de abrangência de crédito, do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz, sobre o qual o preceito isencional se direcionou²⁰.

Agora, vejamos a definição de não-incidência que, com muita propriedade conceituou o professor Machado (1999, p. 168):

A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.(grifos originais)

Portanto, feitas estas considerações sobre os institutos da isenção e não incidência, e fazendo um comparativo com as imunidades, transporemos as suas similitudes, como também as diferenciações existentes.

Primeiro ponto convergente entre as imunidades e as isenções reside no fato de serem normas de estrutura, todavia, uma atua na definição da competência tributária (imunidade), enquanto a outra age no exercício do poder de tributar (isenção).

Outra similitude dos institutos está no fato de que, ajustando-se o sujeito passivo em uma das situações, não será dele cobrado o tributo, um porque não há incidência de norma tributária, outro por inexistir a exigência da obrigação, por haver uma regra infraconstitucional que exclui a obrigação tributária principal.

As diferenças básicas entre os dois institutos aparecem quando analisamos onde se encontram disciplinadas as matérias, vez que as imunidades são tratadas essencialmente, para não dizer exclusivamente, no corpo constitucional, ou seja, dentro da Constituição, formalmente falando, enquanto as isenções são tratadas por lei infraconstitucional.

Destarte, outro ponto de diferenciação reside no fato de a imunidade ter atuação em momento anterior ao fenômeno da incidência, não deixando sequer

²⁰ Lobo, Marcos Jatobá. **Perfil Constitucional das Isenções Tributárias no Brasil** : Maceió. 2003.p. 40.

haver um tributo abrangido por aquela situação, enquanto as isenções atuam em momento posterior, como assim, agem inibindo a incidência da norma a fatos descritos como isentos.

No que tange à não-incidência, entendo que as imunidades são hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas. A esta conclusão se chega pois, ao analisarmos o conceito de não incidência, temos como sendo fatos atípicos de normas tributárias, que, caso sejam criados, ferirão o princípio da legalidade.

Assim, a não-incidência se qualifica por aquela hipótese não ser descrita na norma tributária como fato gerador de um tributo, e por isto, despicienda é a atuação do legislador infraconstitucional excluindo aquela hipótese da tributação.

Logo, havendo atuação do legislador, tal ato caracterizará, tão-somente, uma formalidade, pois havendo ou não esta norma, aquela situação não será tributada, em face do fenômeno da não incidência.

Fazendo-se um paralelo, as imunidades são hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas, uma vez que previstas na Carta Maior, não necessita o legislador ordinário, ao regulamentar o tributo de sua competência, explicitar que aqueles fatos não ensejaram a exação, posto que, independentemente da atuação infraconstitucional, os fatos não serão tributados por atipicidade qualificada.

CAPÍTULO 3 – TIPOS DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS

3.1 Dentro da seção de limitações ao poder de tributar

3.1.1 Imunidade recíproca

Este tipo de imunidade está previsto na alínea “a”, do inciso IV, do artigo 150, da CF, descrevendo ser vedado aos entes políticos tributar a renda, patrimônio e serviços uns dos outros.

Na verdade, o que é proibido é a tributação por meio de imposto, tendo em vista que a Constituição descreve, explicitamente, que a vedação é dirigida aos impostos, assim, havendo serviço específico e divisível prestado, poderá haver a incidência de taxas.

Essa espécie de imunidade está intrinsecamente ligada à autonomia dos entes da Federação. Baliza-se diretamente no princípio do federalismo, sendo a doutrina pátria convergente nesse ponto.

Em face deste princípio federativo, conforme disse o professor Carvalho (2002, p.182), seguindo a orientação de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Melo e do saudoso Geraldo Ataliba, necessariamente existiria, mesmo que não estivesse expressa na Carta Política.

A imunidade recíproca, conforme posição do STF, aplica-se mesmo que os entes políticos venham a auferir capital com aplicação no mercado financeiro. Logo, não serão sujeitos passivos de IOF.

Tal tipo de imunidade não se restringe aos entes políticos, mas também são extensíveis às autarquias e às fundações, estas últimas criadas e mantidas pelo poder público (mesmo que tenham personalidade jurídica de direito privado). O permissivo constitucional está no parágrafo 2º, do artigo 150.

Importante questão sobre este tipo de imunidades é se há extensão às empresas públicas e às sociedades de economia mista. À primeira vista, estas pessoas jurídicas de direito privado não têm este privilégio.

Todavia, se forem criadas para a prestação de serviço público, não teriam este privilégio da imunidade? A resposta mais correta é: depende, posto que, se não cobrarem nenhuma taxa ou preço público, elas terão o privilégio da imunidade, mas se cobrarem, não receberão este privilégio fiscal.

Esta é interpretação conferida ao parágrafo 3º, última parte. Ressalte-se que mesmo as fundações e autarquias, que em algum momento exerçam de qualquer forma atividades econômicas, estas atividades não serão abarcadas pelo manto da imunidade recíproca.

Relembremos, outrossim, que as autarquias e as fundações só podem ser criadas para a prestação de serviço público. Entretanto, enquanto as autarquias só

podem ter personalidade jurídica de direito público, as fundações criadas e mantidas pelo poder público podem ter tanto de direito público quanto de direito privado.

3.1.2 Imunidade dos templos de qualquer culto

Surge, tal imunidade, em decorrência do princípio contido nos incisos VI a VIII, do artigo 5º, da Carta Maior, o qual afirma a liberdade de crença e prática religiosa, portanto, as entidades religiosas são imunes à incidência de impostos.

Mormente ao que foi dito no tocante a outros tributos, este tipo de imunidade restringe-se aos impostos, vez que, se o constituinte quisesse imunizá-las da cobrança de outros tipos de tributos, não teria se restringido a descrever apenas os impostos, mas teria falado em tributos, que é gênero, enquanto impostos, taxas e contribuições são espécies.

Acerca deste tipo de imunidade, surgiram várias discussões nos tribunais, as quais residiam em dois pontos importantes: 1 - Alugado um imóvel de uma igreja a uma pessoa que não tem o favor da imunidade, haveria a necessidade de cobrança de IPTU, ou qualquer outro imposto ligado ao imóvel?; 2 - Caso a igreja venda produtos, fazendo circular mercadoria, haveria a cobrança de ICMS?

A resposta, por óbvio, é que não haverá a incidência dos tributos. Assim foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal (em reiteradas decisões), entendendo que as verbas auferidas tanto com o aluguel de imóveis, como também com a circulação de mercadorias, seriam revertidas aos fins institucionais destas entidades.

Todavia, mesmo que esta Corte não chegasse a esta conclusão, deveríamos, pelo menos no tocante ao IPTU, entendermos desta forma, posto que se trata de um tributo real, ou seja, liga-se ao bem, além de ser esta obrigação do proprietário, não do possuidor direito.

Topograficamente, este tipo de imunidade vem descrito na alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150, da CF.

3.1.3 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações; das entidades sindicais; das instituições educacionais ou assistenciais

Esta espécie de imunidade destina-se a estes entes, desde que não tenham fins lucrativos. Trata-se de uma imunidade subjetiva, pois está ligada à pessoa, sendo ela quem terá as características para que não haja a exação por meio de impostos.

A Constituição, conjugando esta regra, asseverou a necessidade de uma lei para definir os requisitos a que estas entidades deveriam se sujeitar para fazerem jus a este tipo de imunidade.

Diverge a doutrina sobre que tipo de lei deve regulamentar este dispositivo. Para o professor Carvalho (2002, p.185), trata-se de lei complementar, por força do disposto no inciso II, do artigo 146, da CF.

Seguindo esta linha, o doutrinador aponta o Código Tributário Nacional como a lei que regulamenta o dispositivo. Aponta que os requisitos exigidos estão previstos no artigo 14, daquele diploma legal.

Válido, antes de adentrarmos nos requisitos para que aqueles entes façam jus à imunidade, é relembrarmos que o CTN, em que pese na sua formação seja uma lei ordinária, foi recepcionado pela nova ordem constitucional como lei complementar, vez que não existem, na passagem de uma ordem constitucional para outra, incompatibilidade formal.

Pois bem, os requisitos necessários para aqueles fazerem jus ao instituto são os seguintes:

1. Não distribuïrem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
2. aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;
3. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Portanto, atendidos os requisitos estabelecidos no Código Tributário, não poderá o poder público tributar estes entes, em face da regra imunizante, pois, conforme já foi definido em capítulos anteriores, o poder público não tem competência para exercer o poder de tributar.

3.1.4 Imunidade dos livros, jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão

Analisando este tipo de imunidade, fazendo-se uma verificação sistemática do ordenamento jurídico, temos como colorário principiológico a livre manifestação do pensamento e o livre acesso à informação.

Assim, esta regra tem por objetivo primordial permitir a livre circulação das idéias, sem encontrar barreiras, inclusive as fiscais, que são, indubitavelmente, grandes.

O professor Carvalho (2002, p. 186) entende haver uma redundância no preceito constitucional, já que os jornais, indiscutivelmente, são periódicos.

Válido, ainda, trazer à colação o que disse o brilhante doutrinador Roque Antonio Carrazza, explicando a historicidade desta regra constitucional: *“O governo, durante o Estado Novo, impedia que os jornais de oposição recebessem papel de imprensa. Esta prática arbitrária teria inspirado o Constituinte de 1946 a proibir que as pessoas políticas tributassem, por via de imposto, o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”*²¹

Este preceito imunizante deve ser entendido de maneira ampla, portanto, qualquer insumo destinado à produção de livros, jornais e periódicos deve ser abrangido pela imunidade ora estudada.

Feitas estas considerações, pode-se afirmar que qualquer livro, periódico ou papel utilizado na sua produção, conforme palavras do mestre Carvalho (2002, p.186), deve ficar de fora da atividade impositiva do Estado. Importante trazer à baila o relato que o citado professor faz em sua obra, onde afirma que as listas telefônicas também são imunes à exação através de impostos.

A parte do tema que mais vem chamando a atenção diz respeito às obras literárias, que, por força do avanço tecnológico, estão disponíveis através de CDs. Assim sendo, um livro vendido em um CD-rom, ficaria ele imune à tributação?

Tem-se como resposta mais apropriada ser a imunidade aplicável aos produtos literários veiculados por meio de CD-rom, sendo este o posicionamento da maior parte da doutrina que fala sobre o assunto.

²¹ Pestena, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 88.

Nada mais justo, vez que não seria razoável entendermos que um livro vendido na forma natural, ou seja, impresso em papel, não seria tributado, enquanto o mesmo livro, sendo agora vendido por meio de um CD, ser tributado por imposto.

CONCLUSÃO

Tendo em vista o que foi proposto neste trabalho, após ter sido feita uma análise acerca do tema das imunidades, podemos afirmar categoricamente, em que pese ainda haja discordância por certa parte da doutrina, que as imunidades tributárias constitucionais são verdadeiras limitações ao poder de tributar, assim como estão previstas no texto da Constituição.

Chega-se a esta conclusão, tendo em vista que, em face do que falado no primeiro capítulo deste trabalho, o poder de tributar é preexistente, ou seja, nasceu juntamente com a ordem constitucional, e, sendo este poder genérico e abstrato, qualquer interferência caracteriza uma barreira exógena ao seu exercício.

Destarte, para os que entendem ser a imunidade demarcação da competência, dissemos, categoricamente, que deste fato não discordamos, tendo em vista entendermos que a demarcação da competência, objetivamente, limita um poder, o qual, conforme já relatamos, existe juntamente com o estado de Direito.

Recordando-se, todavia, que estas regras imunizantes estão expressamente previstas no corpo formal da Constituição, nada obstante a existência de outros tipos de imunidades que não aquelas previstas na seção II, do capítulo I, do título VI, que, às vezes, são nominadas até mesmo de isenção, conforme foi mencionado em capítulo anterior, mas, mesmo assim, tratam-se de imunidades.

Ademais, já sabemos que as imunidades não se destinam, exclusivamente, aos tributos não vinculados, ou seja, aos impostos, mas também às taxas e às contribuições, mesmo que estas regras não estejam contidas nas alíneas do inciso VI, do artigo 150, da CF.

Finalizando, em que pese entenda-se, em conformidade com o grande professor Roque Antônio Carrazza, do qual mais uma vez falo com imensa admiração pelo magistral doutrinador que é no ramo do Direito Tributário, serem as imunidades uma garantia individual, e por esta razão intangível por atuação do legislador ordinário, ou até mesmo do reformador, não podemos deixar de lado o posicionamento da Corte Suprema brasileira, que, por decisão de sua Segunda Turma, recentemente, entendeu que as imunidades não seriam uma garantia individual.

Portanto, com essa decisão, cai por terra, por enquanto, a idéia de que as imunidades caracterizam-se garantias individuais. Até que se venha ter uma nova análise do tema por aquela Corte, havemos de aceitar as imunidades como passíveis de modificação, ou pior, de supressão pelo processo de emenda à Constituição.

Destarte, lembrando-se a posição chegada por este escritor, no sentido de que as imunidades só serão assim denominadas quando caracterizarem uma garantia individual do contribuinte.

Com efeito, quando se tratar tão-só de uma previsão constitucional que limite o exercício do poder de tributar, sem nenhuma repercussão na esfera de garantias do contribuinte, estar-se-á diante de uma não-incidência constitucionalmente qualificada.

De posse desses conhecimentos, a outra conclusão se chega, qual seja, que a decisão citada neste trabalho, profligada pelo Supremo Tribunal Federal, não distingue as imunidades das não-incidências, pois, se assim fizesse, saberia quando

uma norma constitucional, que limita o exercício do poder de exação, é ou não uma imunidade, e por conseguinte, uma garantia individual.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 4 ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed.. Rio de Janeiro : Forense, 1991.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. São Paulo : EDIPRO, 2001.

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo : Malheiros. 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributária**. 14 ed. São Paulo : Saraiva, 2002.

ICHIHARA, Yoshiski. **Imunidades Tributárias**. São Paulo : Atlas, 2000.

LÔBO, Marcos Jatobá. **Perfil jurídico-constitucional das isenções tributárias no Brasil**. Maceió : Talento, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo : Malheiros, 1999.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**, tomo I: arts. 1 a 45. Rio de Janeiro.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9 ed. Atualizada com a EC nº31/00. São Paulo : Atlas, 2001.

PERES, João Bosco. **Competência tributária negativa. As imunidades tributárias**. Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 127, 10 nov. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478>>.

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

PÁGINA do **Supremo Tribunal Federal**. Jurisprudência. disponível em <www.stf.gov.br>. acesso em 03/04/2006.

PÁGINA do **Tribunal de Justiça de Alagoas**. Consulta processual. <www.tj.al.gov.br>. acesso em 02/06/2006.