

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO

BRUNO SIGNORETTI RODRIGUES DA SILVA

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

São Paulo

2016

BRUNO SIGNORETTI RODRIGUES DA SILVA

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, pela Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADORA: Profa. Dra. Fulvia Helena de Gioia

São Paulo

2016

Signoretti Rodrigues da Silva, Bruno.

Imunidades Tributárias / Bruno Signoretti Rodrigues da Silva. – 2016.

63 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Jurídicas e Sociais) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2016.

Bibliografia: f. 53.

1. Direito Tributário. 2. Sistema Constitucional Tributário. 3. Imunidades Tributárias.

BRUNO SIGNORETTI RODRIGUES DA SILVA

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, pela Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Professora: Dra. Fulvia Helena de Gioia

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor: Ms. Ricardo Cunha Chimenti

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor: Ms. Denis Sarak

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Aos meus pais, por sempre persistirem em proporcionar o melhor aos seus filhos.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus, pela vida, pelo prazer de respirar com saúde e desfrutar de toda sua criação.

Em seguida, aos meus pais, Paulo e Silvana, pelos ensinamentos, pelas alegrias já vividas, por me ensinarem o que é certo e o que é errado, por me transmitirem o respeito ao próximo, independentemente do seu poder aquisitivo ou do sobrenome que possui; pela ajuda econômica, fundamental em uma sociedade cara e, principalmente, por batalharem todos os dias para proporcionarem o melhor aos seus familiares.

A minha irmã Paula que, apesar da distância, tenho certeza que sempre posso contar com ela. A minha namorada Mayara pelas alegrias diárias. Ao meu Tio Jorge, pelo incentivo em vir morar em São Paulo, pela cultura, gastronomia e pela moradia.

A minha orientadora Profa. Dra. Fulvia, pela paciência e pelos ensinamentos. Aos meus amigos por tornarem a vida mais leve e feliz.

RESUMO

O presente trabalho visa o estudo aprofundado de todas as imunidades tributárias previstas na Constituição Brasileira. Cada uma das imunidades tributárias será abordada no aspecto doutrinário, diferenciando a imunidade da isenção, demonstrando a extensão da imunidade, seu sentido, bem como elucidar e discorrer sobre todas as existentes em nossa Constituição; desde a imunidade recíproca (artigo 150, VI, "a" da Constituição Federal de 1988), passando pelos templos de qualquer culto, pelos partidos políticos e suas fundações, pelas entidades sindicais dos trabalhadores, pelas instituições de educação e de assistência social, pelos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, pelos fonogramas e videofonogramas musicais, bem como as demais imunidades relativas a impostos, posteriormente pela imunidade de contribuição, por fim, as imunidades das taxas. Através do estudo bibliográfico e jurisprudencial, ressaltando a importância e a definição de cada imunidade; mostrando temas modernos ou já pacificados em nossa doutrina, chegando ao resultado atual e extenso de nossas imunidades, visto que seu estudo tem, ao longo dos anos, provocado um intenso debate na doutrina sobre sua natureza, efeitos e interpretações.

Palavras-chave: Imunidades tributárias. Sistema constitucional tributário. Direito tributário. Limitação ao poder de tributar.

ABSTRACT

The present paper aims a deep study of all tax immunities foreseen in the Brazilian Constitution. Each one of the tax immunities will be addressed in the doctrinaire aspect, distinguishing immunity from exemption, showing the extension of the immunity and its sense, as well as clarifying and discoursing all the existing one in our Constitution; from the reciprocal immunity (article 150, VI, "a" from the Federal Constitution of 1988), passing through the temples of any cult, by the political parties and their foundations, by trade unions, by educational and social assistance institutions, by books, newspapers and papers for printing, by musical phonograms and video phonograms, as well as other immunities related to taxes, and later the contributinal immunities, and finally the fees immunities. Through a bibliographical and jurisprudential study, highlighting the importance and definition of each immunity; demonstrating modern or already pacified themes in our doctrine, reaching the current and extensive result of our immunities, considering that study, over the years, has provoked an intense debate in the doctrine about its nature, effects and interpretations.

Key Words: Tax Immunities. Constitutional Tax System. Tax Law. Power to Tax Limiting.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
j.	Julgado
Min.	Ministro
RE	Recurso Extraordinário
rel.	Relator
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 CAPÍTULO I – CONCEITO	2
2.1 A Imunidade e a Isenção	7
2.1.1 Sentido da Imunidade Tributária.....	8
3 CAPÍTULO II – Imunidades dos Impostos	11
3.1 As imunidades do artigo 150, VI, da Constituição Federal.....	11
3.1.1 As imunidades das pessoas políticas	11
3.1.2 As imunidades dos templos de qualquer culto.....	16
3.1.3 As imunidades dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social.....	21
3.1.3.1 As Imunidades dos partidos políticos e suas fundações.....	24
3.1.3.2 Das entidades sindicais dos trabalhadores.....	25
3.1.3.3 Das instituições de educação e as instituições de assistência social.....	25
3.1.4 As imunidades aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão	29
3.1.5 As imunidades dos fonogramas e videofonogramas musicais	34
3.1.6 Demais Imunidades	37
4 CAPÍTULO III – Imunidade de Contribuição	47
4.1 A imunidade do artigo 195, § 7º, da CF.	47
5 CAPÍTULO IV – Imunidades das Taxas.....	49
5.1 Artigo 5º, XXXIV, LXXVI e LXXVII.....	49
6 CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

Discorrer sobre as imunidades tributárias é uma tarefa extensa, pois atualmente contamos com muitas, logo, percebe-se sua importância em nosso cenário atual, trazendo benefícios para variadas situações.

A interpretação das imunidades tributárias previstas na Constituição Federal é um tema que sempre suscitou inúmeros questionamentos na doutrina e na jurisprudência, ao contrário do que pensam aqueles que acham que a imunidade é um tema já pacificado e sem relevância.

Entendida como um limite constitucional ao poder de tributar. A imunidade protege certas situações ou comportamentos que a ordem jurídica considera mais importante do que o arrecadamento de dinheiro para os cofres públicos.

Encontram-se na Constituição Federal todas as imunidades tributárias brasileiras. Portanto, reclamam análise sob a exclusiva óptica da Carta Magna, não podendo seu alcance ser construído com base na normatividade infraconstitucional.

Imunidade é a vedação absoluta à tributação. Confere ao seu destinatário o direito de não ser alvo de tributação. A pessoa imune sendo tributada, terá legitimidade ativa para pleitear em juízo a invalidade da exação, uma vez abrangida pela vedação constitucional.

O método utilizado nesse trabalho é a ampla pesquisa bibliográfica de autores renomados e atuais, bem como a sólida jurisprudência para temas pacificados, ou ainda os que estão em discussão, demonstrando a importância e relevância de cada imunidade, tendo como objetivo elucidar a aplicação de cada uma delas.

O primeiro capítulo tratará do conceito, na diferenciação da imunidade e isenção, sua extensão e sentido. O segundo capítulo tratará das imunidades relativas aos impostos, que são a grande maioria, onde se encontram suas maiores incidências e importâncias, que até hoje são debates de discussões. Já o terceiro capítulo referir-se-á à imunidade da contribuição para a seguridade social. Por fim, o último capítulo discorrerá sobre imunidades das taxas.

2 CAPÍTULO I – CONCEITO

Apresentada pela primeira vez na Constituição Republicana de 1891, onde se definiu as primeiras espécies de imunidades tributárias brasileiras, mantida desde então vinculada aos textos constitucionais brasileiros.

Com o advento da Constituição de 1988, as imunidades tributárias passaram a constar como limitação ao poder do Estado de tributar. Tendo sua compreensão intimamente ligada à premissa da transformação do Estado, passando do Feudalismo, até o Estado Democrático de Direito.

Através da evolução da Constituição, ligada ao aumento das funções do Estado, abarcando um maior número de ramos do direito em seu texto, surge o chamado sistema constitucional tributário, no qual temos a regulamentação do exercício do poder de tributar por parte do Estado, bem como as limitações impostas a este poder.

Sendo o Brasil um Estado Federal, fundamental que a Constituição, documento que afirma o pacto federativo, discrimine as competências tributárias de cada um dos entes federados, delimitando as condições de arrecadação e do poder de tributar.

Considerada como limite constitucional ao poder de tributar, a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional, uma vez que significa a vedação constitucional que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Encontram-se na seção atinente às “Limitações do Poder de Tributar” (arts. 150 a 152 da CF) boa parte das imunidades tributárias brasileiras, porém, há normas esparsas em outros dispositivos da Constituição, inclusive fora do capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 183),

[...] a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.

Visto ainda que a Constituição Federal estabelece a impossibilidade de que qualquer pessoa política venha a legislar, modificando ou instituindo a tributação, sobre situações delimitadas no texto Constitucional. Ou, como assinala Aliomar Baleeiro (2015, p.113), as “[...] imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam [...]” Portanto, desrespeitar uma situação de imunidade tributária equivale a incidir em inconstitucionalidade.

Imunidade tributária para Luciano Amaro (2015, p. 176) é:

[...] a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Fixam a incompetência das entidades tributantes para onerar certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinadas situações, bens ou fatos.

Ensina Roque Antonio Carrazza (2015, p. 836) que,

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 [...].

Imunidade é a vedação absoluta à tributação. A pessoa política só tem um caminho a seguir diante de uma situação de imunidade: o da abstenção, não pode criar legislativamente o tributo, nem tampouco, lançá-lo.

Carvalho (2014, p. 191) define imunidade como,

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

Para conseguir manter suas despesas, o Estado sempre precisou criar meios de arrecadação de contribuições para gerir sua estrutura. A Constituição é o documento que faz a repartição da competência tributária entre os entes federativos. Porém, além de estabelecer a competência para cobrar e instituir tributos, a Constituição também prevê casos em que é impossível qualquer instituição de tributos, impedindo o ente federado de legislar, decorrendo daí o surgimento das imunidades tributárias.

Já Hugo de Brito Machado (2015, p. 287-288) define como:

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

Tratam de restrição à competência tributária, impedindo o exercício das competências constitucionais e visando resguardar o equilíbrio federativo, sem prejuízo da liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, cultural e outras expressões, e sem ameaçar o desenvolvimento econômico.

As regras de imunidade protegem certas situações ou comportamentos que a ordem jurídica considera mais importantes do que o arrecadamento de dinheiro para os cofres públicos. Contribuindo decisivamente para dar a conformação das competências tributárias das pessoas políticas, e, em consequência, garantem direitos fundamentais dos contribuintes.

Baleeiro (2015, p. 115-116) conceitua a imunidade como sendo

[...] a norma que estabelece a incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário [...].

O alcance dos benefícios das imunidades não deve ser construído com base na normatividade infraconstitucional (como exemplo no Código Tributário Nacional), por terem assento na Constituição, reclamam análise sob a exclusiva óptica da Carta Magna. Devendo ser entendida e aplicada de acordo com os valores fundamentais do Estado, que consagra a educação,

segurança, liberdade religiosa, cidadania etc., muitos dos quais elencados já em seu Preâmbulo.

A norma imunizante não tem apenas a função de traçar o perfil da competência tributária, mas a de, por efeito reflexo, conferir aos destinatários, nas hipóteses que a contempla, o direito de não serem alvo de tributação. Nesse sentido, as lições clássicas de Ruy Barbosa Nogueira (1992, p. 22-23):

Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressas por meio de proibições ou exclusões de competência, não apenas para impedir a cobrança de impostos [...], mas vedação *a priori* da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e autoaplicáveis das hipóteses negativas de atribuição de competência.

A imunidade tributária que a Constituição outorga a determinadas pessoas, em certas hipóteses, cria-lhes o direito de exigir que o Estado se abstenha de lhes cobrar pagamentos fiscais. Além disso, sendo tributada, a pessoa imune terá legitimação ativa para pleitear e ingressar em juízo a invalidade da exação estatal, uma vez abrangida pela vedação constitucional.

Para que não vejam seus direitos fundamentais sendo desrespeitados, sendo alvo de tributação, a Constituição consagra as imunidades e assim cria direitos subjetivos inafastáveis para aqueles que estão abrangidos pela imunidade. Aduz o Ministro Celso de Mello, do STF:

[...] 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 [...]. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições [...]. (STF – ADI: 712 DF, rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça 19.2.1993).

Quando a Constituição estabelece uma imunidade tributária, está demonstrando a incompetência em relação às pessoas políticas para legislarem acerca daquele fato, impondo-lhes o dever de se absterem de

tributar, sob pena da inconstitucionalidade, reduzindo as dimensões do campo tributário das várias pessoas políticas.

Ensina Eduardo Sabbag (2013, p. 290) que,

[...] a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de “não incomodação” perante o ente tributante.

Ao caracterizar-se o sistema constitucional tributário, como o ponto fundamental para estruturar-se o direito tributário, está feita a base para o estudo das imunidades tributárias. Embora seja essencial e da competência pertinente ao Estado à cobrança de tributos, o legislador constituinte originário determina tratamento diferenciado dos objetos protegidos pelo instituto das imunidades em relação àqueles suscetíveis à tributação.

O estudo das imunidades não pode ignorar a sua relação com os princípios constitucionais, que estão associadas à proteção de diversos princípios, como a liberdade religiosa, o princípio federativo, a livre manifestação do pensamento, entre outros. Assinala Souto Maior Borges (2001, p. 219) que:

A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor do social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos [...].

O constituinte, o legislador e o aplicador das leis tributárias, não podem ignorar as imunidades constitucionais. Como também, não podem as normas infraconstitucionais diminuir as normas imunizantes.

Sendo o direito à imunidade uma garantia fundamental e constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular. Em seguida será analisada a diferença entre imunidade e isenção.

2.1 A Imunidade e a Isenção

Assevera Luciano Amaro (2013, p. 177) que “basicamente a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano de definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência [...]”.

As normas imunizantes impedem que as de tributação atuem, motivo pelo qual criam situações permanentes de não incidência, que, ao contrário do que se dá com as isenções tributárias, nem mesmo a lei pode anular. A imunidade tributária é em si mesma, um princípio constitucional, que protege os interesses fundamentais da sociedade.

Para Carvalho (2014, p. 180),

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estrito).

As imunidades tributárias estão apontadas na Constituição Federal, delimitam as competências das pessoas políticas para que criem tributos, e distinguem-se das isenções tributárias, que, tendo sede infraconstitucional, são passíveis de revogação, por meio de lei. Caso o ente detentor da competência tributária, ao exercitá-la, venha a tributar pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal.

Para Baleeiro (2015, p. 116),

A imunidade e as isenções (incluída a alíquota zero) são permissões explícitas do ponto de vista do contribuinte e configuram proibições ou deveres de omissão aos entes estatais. Uma proibição aos entes políticos da Federação de instituir imposto (no caso da imunidade) ou uma proibição à cobrança de tributo (no caso da isenção ou da alíquota zero). No entanto, a situação do não contribuinte, do ponto de vista eficaz, não é diversa daquele isento ou imune. Apenas implícita.

A imunidade está prevista no texto constitucional, mesmo naquelas situações em que a Constituição fala em isenção, está tratando de imunidade, pois todas as situações previstas na Constituição são imunidades e não isenção. A diferenciação de tratamento da imunidade, em sede constitucional, e a isenção em lei, têm uma razão de ser. Cabe à Constituição Federal definir a competência de cada ente, razão pela qual apenas a Constituição pode excepcionar a imunidade. Já a isenção, como está a interferir apenas no exercício, assim pode e deve ser disciplinado em lei.

Para Carvalho (2014, p. 193),

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

Após a diferenciação entre imunidade e isenção, será explicado o sentido da imunidade tributária.

2.1.1 Sentido da Imunidade Tributária

As regras de imunidade consagram valores que foram postos pela Assembleia Nacional Constituinte, em nome do povo brasileiro, no próprio Preâmbulo da Constituição, devendo assim ser respeitadas, posto a sua importância não podendo ser neutralizadas nem pela lei, muito menos, pelo aplicador da lei.

O aplicador e o exegeta devem identificar o bem jurídico tutelado pela imunidade tributária e assim optar pela interpretação que melhor o garanta, respeitando um direito fundamental. Segundo Carrazza (2015, p. 854-855), a expressão “imunidade tributária” tem duas acepções:

Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar; a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese de pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tábua rasa do princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens. E, Outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expreso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Tanto na acepção ampla, como na restrita, a expressão “imunidade tributária” alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Conforme explica Luciano Amaro (2015, p. 177), podem-se identificar imunidades como:

[...] subjetivas (atenta às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada à regra, seriam tributáveis) e objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade).

Embora, de regra, as imunidades tributárias girem em torno de impostos, há no Brasil algumas situações de imunidades das taxas, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à contribuição de melhoria.

Para Regina Helena Costa (2009, p. 80),

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

O dispositivo, que aparece em todas as Constituições desde a de 1891, refere-se a tributo e, portanto, compreende, por definição legal e não apenas teórica, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria.

Conforme as lições de Carvalho (2014, p. 188),

A proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Superior. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga as regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidade tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva.

A imunidade não pode ser uma vantagem, um favor, ela é compatível com o Ordenamento Jurídico porque se justifica nas finalidades constitucionais, está indicando a incompetência das pessoas políticas para legislarem acerca daquele fato determinado. Impõe-lhes, de conseguinte, o dever de se absterem de tributar, sob pena de inconstitucionalidade.

O segundo capítulo tratará das imunidades relativas aos impostos, que são a grande maioria, onde se encontram a maior incidência e importância, que até hoje é debate de discussões.

3 CAPÍTULO II – Imunidades dos Impostos

3.1 As imunidades do artigo 150, VI, da Constituição Federal

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

[...]

A seguir elucidarei cada alínea.

3.1.1 As imunidades das pessoas políticas

Com base no artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, logo as pessoas políticas são imunes à tributação por meio de impostos.

Conhecida como imunidade recíproca, visto que decorre do princípio federativo brasileiro, pois se uma pessoa política começa a exigir impostos de outra, acabaria interferindo em sua autonomia e poderia gerar uma guerra fiscal entre todos. Uma vez que, cobrando impostos umas das outras poderia levá-las a situação de grande dificuldade, principalmente a econômica, a ponto de até impedir e prejudicar seus projetos e objetivos institucionais.

Esclarece Luís Eduardo Schoueri (2014, p. 427):

A imunidade recíproca é tradicionalmente apontada a partir da garantia da independência entre as pessoas jurídicas de Direito Público, dentre as quais não há hierarquia ou subordinação. Preserva-se, assim, o princípio federativo [...].

No Brasil, a imunidade tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estende-se a todos os impostos, e não apenas aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, como expressa na alínea “a”. Ensina Machado (2015, p. 291) que,

[...] qualquer emenda que porventura autorizar a União a cobrar qualquer tributo dos Estados, ou dos Municípios, ou autorizar qualquer destes a cobrar qualquer tributo da União, ou de qualquer outro Estado, ou Município, é inconstitucional.

Portanto, veda a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns para com os outros, confirmando assim, a autonomia das pessoas políticas.

Carrazza (2015, p. 859) elucida que,

[...] ora, entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Umas não se sobrepõem às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos. É o quanto basta para afastarmos qualquer ideia de que podem sujeitar-se a impostos.

Poderá se estender esta imunidade sobre as pessoas de direito público, ou seja, sobre as autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, desde que estas estejam cumprindo suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, conforme estabelece o artigo 150, § 2º, da Constituição Federal. Aduz Carvalho (2014, p. 194) que,

A imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, por obra da disposição contida no artigo 150, § 2º, no que atina ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais, mas não se aplica aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de venda e compra de bens imóveis.

Em síntese, o patrimônio, renda, bens e serviços de que as pessoas políticas são proprietárias e empregados na busca do bem comum não podem ser tributados, assim, por exemplo, os veículos utilizados como ambulância, ou mesmo para o transporte de um vereador, não são tributados pelo imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), que é um tributo de competência Estadual, que não incide sobre bens de propriedade do Município. Ensina Baleeiro (2015, p. 126): “[...] delinea-se uma nova teoria da imunidade, trabalhada pela igualdade, pela abolição de privilégios e pela reciprocidade de tratamento entre os entes políticos federados [...]”.

Atualmente, o STF, mediante o julgamento do RE 407.099 e outros, tem entendimento no sentido de que as empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que prestadoras de serviços públicos essenciais do Estado ou, ainda que prestem serviços cujo monopólio seja da União, poderão gozar da imunidade recíproca, caso que decidiu sobre a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. 2. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 601.392, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, relator(a) p/ acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal pleno, julgado em 28/02/2013, acórdão eletrônico repercussão geral - Divulgado 04-06-2013 Publicado 05-06-2013).

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA – INFRAERO. EMPRESA PÚBLICA. IMUNIDADE RECÍPROCA, ART. 150, VI, “a”, DA CF. 1- A Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – Infraero, empresa pública prestadora de serviço público, está abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição. 2- Não incide ISS sobre a atividade desempenhada pela Infraero na execução de serviços

infraestrutura aeroportuária, atividade que lhe foi atribuída pela União [artigo 21, XII, "c", da CB/88]. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 524.615 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, Julgado em 09/09/2008, Divulgado 02-10-2008 Publicado 03-10-2008).

A imunidade das empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público em face dos impostos dos entes políticos, justifica-se pelo fato de que tais empresas estatais constituem verdadeira *longa manus* das pessoas jurídicas de direito público que, por meio de lei, as instituíram e delegaram a elas a prestação da utilidade pública em benefício de toda a coletividade. As empresas estatais encarregadas da prestação de serviço público, que não exploram atividade econômica em sentido estrito e, desse modo, não se encontram abrangidas pelo disposto no § 1º, II, e no § 2º do artigo 173 da Constituição Federal, encontram-se imunes aos impostos de competência das pessoas jurídicas de direito público.

Visto que as empresas estatais, mesmo possuindo personalidade jurídica de direito privado, prestam serviços público em regime administrativo, de direito público, marcado por todas as sujeições e prerrogativas.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. AUTARQUIA. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTO. APLICABILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que a autarquia prestadora de serviço público de água e esgoto é abrangida pela imunidade tributária recíproca, nos termos da alínea, "a", do inciso VI do art. 150 da Constituição da República. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido. (STF, RE 672.187 AgR, rel. Min. Cezar Peluso, Julgado 27.03.2012, Segunda Turma, Divulgado 20.04.2012, Publicado 23.04.2012).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE. 1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2 . A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por

finalidade a obtenção de lucro. 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral. (RE 580.264, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/2010, REPERCUSSÃO GERAL - Divulgado 05-10-2011 Publicado 06-10-2011).

Como menciona Costa (2009, p. 84),

[...] a imunidade recíproca entre as pessoas políticas, bem como sua extensão às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a 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.

No caso de impostos que incidam sobre a transmissão, como é o caso do imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI), de competência municipal, caso a União aliene um imóvel de sua propriedade, que se encontre desafetado, para o particular, haverá incidência de ITBI, uma vez que o adquirente (particular) não goza da imunidade tributária, mas sim, o ente público federado. Visto que este imposto é suportado pelo adquirente, não há o que se falar em imunidade tributária neste caso. Em situação inversa (particular alienando imóvel para a União), inexistente a incidência do ITBI, uma vez que o adquirente do bem imóvel goza de imunidade tributária recíproca.

Ensina Baleeiro (2015, p. 134), “[...] a imunidade recíproca não aproveita a particulares, nem a detentores de títulos da dívida pública, nem a funcionários públicos, mesmo magistrados, nem a parlamentares ou a militares”. Visa assegurar a convivência política entre elas, pois se uma pudesse tributar a outra comprometeria a estrutura federativa brasileira, que estaria sujeita ao risco e a desequilíbrios, além de aumentar as discussões políticas partidárias, acirrar a disputa fiscal, comprometendo o alicerce da segurança jurídica.

3.1.2 As imunidades dos templos de qualquer culto

Conforme o artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre templos de qualquer culto, portanto os templos de qualquer culto são imunes à tributação.

Conforme lições de Costa (2009, p. 85), “a origem dessa norma imunizante remonta à separação entre a Igreja e o Estado, consumada com a proclamação da República.”. Claramente esta imunidade representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII da Constituição Federal.

O artigo 5º diz:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes [...]

VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias;

VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII – ninguém será privado de direitos por motivos de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei; [...]

Justamente em função de todos esses motivos, a imunidade deve ser interpretada com vistas largas, mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas –, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (celebrações religiosas, batizados, vigílias etc.). Permitindo que as divulguem e se manifestem livremente, garantindo a todas as pessoas sua religiosidade, assim o Estado Brasileiro respeita as convicções religiosas de seus habitantes, mantendo a neutralidade sobre o assunto e

tratando com isonomia as múltiplas religiões existentes no Brasil. Elucida Baleeiro (2015, p. 149-150) que,

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

Qualquer medida, seja legislativa, seja administrativa, que, sem razão plausível, anule ou tolha a liberdade de culto, padecerá de inconstitucionalidade, visto que a Constituição conferiu-lhes a titularidade ativa do direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa. O que se visa proteger aqui é o patrimônio (a edificação onde se realiza o culto) e tudo que esteja ligado à atividade religiosa, por exemplo, a celebração de batismo, de casamento, a realização de missas. A proteção alcança qualquer culto religioso. Pretende preservar dentro da laicidade do Estado é a difusão irrestrita de crença religiosa, desde que não haja por trás dessa situação de ilegalidades ou qualquer outro meio ilícito.

O fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva, mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes “sobre o patrimônio, a renda ou os serviços”. Portanto, são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, mas também seus anexos, os imóveis que tornam possíveis ou que facilitam a prática da religião. Por exemplo, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério onde os religiosos ou os membros das ordens terceiras são sepultados etc., desde que esses imóveis venham empregados nas atividades essenciais do culto. Com essas condições, também não podem sofrer a incidência do IPTU.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A

imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, deve abranger não somente os prédios destinados a culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. O § 4º, do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (RE 325.822, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002).

Não se fala aqui apenas das igrejas propriamente ditas, mas de qualquer local regularizado onde se professa a difusão da crença religiosa. E não acerca do templo propriamente dito, mas de outros bens que podem ser utilizados para o cumprimento das finalidades essenciais da difusão de crença religiosa, como determinados imóveis, veículos.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ART. 150, VI, “B”, DA CF. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto no art. 5º, VI, 19, I e 150, VI, “b”. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578.562, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, Divulgado 11-09-2008, Publicado 12-09-2008).

De pouco valeria considerar imune ao IPTU o templo propriamente dito e fazer incidir esse tributo sobre o imóvel pertencente à confissão religiosa onde o oficiante do culto reside, atende aos interessados em obter assistência espiritual etc.

Aduz Costa (2009, p. 86),

[...] a exoneração constitucional sob exame afasta a exigência do IPTU relativo ao imóvel onde o culto se realiza; o ISSQN concernente ao serviço religioso; o IR sobre as esmolas, doações e rendimentos decorrentes de aplicações financeiras; o ITBI na aquisição desses bens; o IPVA referente aos veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso.

A Igreja regularmente constituída também goza de imunidade tributária em relação ao imóvel rural, quando nele se desenvolve atividades essenciais ao culto, por exemplo, a formação de religiosos. Não se descaracteriza a situação, ainda que presentes ali empreendimentos hortifrutigranjeiros ou agropastoris, desde que, no entanto, a produção se destine ao consumo interno, e não ao comércio, pois seria uma concorrência desleal a aqueles que pagam impostos.

Os rendimentos obtidos pela Igreja quando promove uma quermesse, desde que, comprovadamente se revertam em benefício do culto, também são abrangidos pela imunidade. Também os serviços de comunicação radiofônica e televisiva, se realizados com o propósito de evangelização.

O veículo utilizado, comprovado e exclusivamente, na catequese ou nos serviços do culto também será imune, ou seja, sobre ele não incide o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Também este imposto não pode ser exigido se o religioso transforma um ônibus, caminhão ou aeronave em uso essencial da Igreja. São situações incomuns que, todavia, também encontram amparo constitucional para a imunidade.

Ensina Schoueri (2014, p. 454):

Enquanto a atividade do templo se mantém fora do Domínio Econômico, a imunidade se vê assegurada. Ingressando no Domínio Econômico, a imunidade não pode ser ferramenta que afetará a concorrência. Assim, conquanto uma atividade de diminuta importância no mercado se mantenha imune, já que não afeta a concorrência e, simultaneamente, provê o templo dos recursos necessários para a manutenção de suas atividades essenciais, a imunidade cessará se por meio dela o templo passar a atuar de modo ostensivo no Domínio Econômico e em prejuízo da livre concorrência.

Quanto aos livros religiosos (bíblia, livros de doutrina, biografias de santos etc.), aos catecismos, às estampas sagradas, às revistas de formação cristã, aos “santinhos”, que costumam ser comercializados no interior dos templos, contam com o benefício da imunidade tributária, só que agora em função do disposto no art. 150, VI, “d”, da CF.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 800.395 AgR, rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, Divulgado 13.11.2014, Publicado 14.11.2014).

A imunidade das Igrejas não depende, para ser fruída – ao contrário do que se dá com as instituições assistenciais e educacionais sem fins lucrativos, que devem obedecer aos requisitos apontados em lei complementar –, de que seus recursos sejam integralmente aplicados no país. Portanto, elas podem perfeitamente aplicá-los no exterior, para a ampla difusão da fé e de seus valores espirituais, se assim desejarem.

Uma vez preenchidas suas finalidades essenciais, as Igrejas não precisam cumprir outros requisitos para continuarem sob o pálio do art. 150, VI, “b”, da CF. Estão livres do imposto de renda retido na fonte (IRF), quando aplicam seus recursos no exterior a fim de propagar e disseminar suas religiosidades e crenças.

No que tange a maçonaria, no julgamento do RE 562.351/RS, a Suprema Corte começou o julgamento para decidir se os templos maçônicos estão ou não abrangidos pela expressão “templos de qualquer culto” ou ainda como “instituições de assistência social” para que se determine a concessão de imunidade tributária.

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, “C”, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, “B”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim,

para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, “b”, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV- Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (RE 562.351, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012, divulgado 13.12.2012, publicado 14.12.2012).

A defesa das entidades maçônicas sustentou que, por mais que se diga que inexistente o caráter religioso, poder-se-ia dizer que a maçonaria é a “religião das religiões”, na medida em que, além de exigir de seus integrantes a crença em Deus, estimularia o maçom ao desenvolvimento da religiosidade, incluindo-se, assim, no conceito de “templos de qualquer culto”.

O STF nesse julgamento, por maioria dos Ministros da 1ª Turma, negou provimento ao recurso interposto pela organização maçônica Grande Oriente do Rio Grande do Sul, que pretendia afastar a cobrança do IPTU pelo Município de Porto Alegre. O relator do processo, Ministro Ricardo Lewandowski, avaliou que a maçonaria é uma ideologia de vida e não uma religião, assim não poderia ser imune de arcar com o pagamento do referido imposto. Segundo o relator, a prática maçom não tem dogmas, não é um credo, é uma grande família.

Já o Ministro Marco Aurélio, entretanto, apresentou julgado no sentido contrário, ao pontuar que a Constituição Federal não restringiu imunidade à prática de uma religião enquanto tal, mas a templo de qualquer culto, sustentando haver propriedades que permitem atribuir à maçonaria traços religiosos.

3.1.3 As imunidades dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social

Nos termos da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, são imunes à tributação por meio de impostos o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive sua fundações, das entidades

sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Os requisitos da lei estão dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, devendo ser observados em sua totalidade por tais entidades, sob pena de ser suspenso ou negado o benefício imunizador.

O artigo 14 do CTN prescreve: O disposto na alínea “c”, do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

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

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

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício;

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Ensina Schoueri (2014, p. 460),

[...] que esses são os únicos requisitos que devem ser observados para que se goze a imunidade. Não pode a lei ordinária apresentar outros requisitos, já que, uma vez cumpridos os da lei complementar, a entidade já está imune, por mandamento constitucional, a qualquer interferência do poder tributante ordinário.

Através da interpretação da Constituição Federal, tais requisitos apenas poderão ser estabelecidos mediante lei complementar, apesar do texto constitucional não determinar essa exigência. Pois diante de uma imunidade, sendo uma forma de limitação ao poder de tributar, essa limitação apenas poderá ser regulada através de uma lei complementar, por determinação do artigo 146, II, da Constituição Federal. Portanto, os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregados e as instituições educacionais ou assistenciais só podem gozar da imunidade a impostos se: a) não tiverem fins

lucrativos; b) aplicarem todos os seus recursos no País; e c) escriturarem suas receitas em livros próprios e de modo adequado.

Aduz Costa (2009, p. 89) que,

[...] a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título caracteriza a ausência de finalidade lucrativa, mas não se confunde com a existência de lucro, necessário e mesmo indispensável para a melhor realização de seus fins.

Pode a entidade obter *superávits*, o que não pode é distribuí-los a qualquer título. A remuneração dos administradores, gestores, funcionários, devem ser realizadas de acordo com a lei de mercado e compatível com o serviço desenvolvido e prestado. O que afasta a imunidade é a remuneração sem causa ou exorbitante, distribuições disfarçadas de lucros. Para Machado (2015, p. 293),

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Como exemplo uma entidade assistencial que remunere seus funcionários de modo excessivo, uma entidade educacional que efetua remessa de lucros ao exterior, uma entidade sindical de empregados que não esteja com seus livros fiscais em dia, terá que pagar impostos como qualquer contribuinte, até se organizar. Tais requisitos sempre deverão ser aplicados cumulativamente, ou seja, em conjunto, uma vez que a falta de qualquer um deles levará a suspensão ou negativa do benefício da imunidade.

Com base na Súmula 724 do STF, “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

A imunidade tributária em estudo protege as instituições descritas na alínea “c” apenas da incidência tributária dos impostos, não as deixando

incólumes diante da incidência das demais exações tributárias, como taxas, contribuições de melhoria entre outros.

3.1.3.1 As Imunidades dos partidos políticos e suas fundações

Os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito privado que visam a assegurar a autenticidade do regime representativo, no interesse da democracia brasileira.

Menciono Carvalho (2014, p. 195),

[...] que os partidos são células de capital de relevância para a organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes dos vários setores comunitários, que dentro deles discutem e aprovam os programas e as grandes teses de interesse coletivo [...].

Só tem direito à imunidade tributária os partidos políticos regularmente constituídos, ou seja, quando seus estatutos têm registro, ainda que provisório, no Tribunal Superior Eleitoral (TSE). As fundações mantidas pelos partidos políticos, também são imunes a impostos desde que, preencham os requisitos da lei complementar (art. 14, I, II e III, do CTN).

A democracia não pode prescindir dos partidos políticos. São por intermédio deles que todas as correntes de opinião pública têm reais condições de fazer-se representar na chefia dos Executivos e nas Casas Legislativas. Ensina Sabbag (2013, p. 355) que, “a imunidade conferida aos partidos políticos desfruta de notável importância no Estado Democrático, chegando a se confundir com a natureza deste [...]”. Como esclarece Costa (2009, p. 90-91),

[...] os partidos políticos e suas fundações estão exonerados das exigências do IPTU sobre os imóveis que ocupam; do ISSQN em relação aos serviços que prestarem a terceiros; do IR em relação aos rendimentos auferidos; do ITBI na aquisição desses bens; do IPVA referente aos veículos automotores utilizados para seus fins.

É notório que os partidos políticos assumiram uma influência notável no funcionamento cotidiano da vida constitucional no País. Logo, a pluralidade partidária é, não só altamente louvável, como necessária ao perfeito funcionamento das instituições. Os partidos políticos são, em suma, verdadeiros instrumentos de governo.

3.1.3.2 Das entidades sindicais dos trabalhadores

Também são imunes a impostos as entidades sindicais dos trabalhadores, sendo excluídos os benefícios às entidades patronais. O que a Carta Magna pretendeu foi favorecer a sindicalização dos trabalhadores, aqueles que exercem misteres economicamente mais humildes. Se esses pequenos sindicatos tivessem que suportar impostos, em pouco tempo ficariam inviáveis.

Segundo Regina Helena Costa (2009, p. 91),

Convém frisar que a imunidade em análise alcança tão somente as entidades sindicais dos trabalhadores, não abrangendo os sindicatos patronais, que, usualmente, dispõem de mais recursos para sua manutenção.

Quando a Constituição, para fins de imunidade, alude às entidades sindicais dos trabalhadores está englobando igualmente as federações e confederações, isto é, as associações sindicais de segundo e terceiro graus, além das centrais sindicais.

3.1.3.3 Das instituições de educação e as instituições de assistência social

O Estado não reúne condições para, sozinho, assegurar o direito de todos à educação. Daí, não poder prescindir do concurso de entidades não governamentais, que, vindo em seu auxílio, supram-lhe as notórias deficiências

no setor. Assim, em face da relevância da educação, e com noção clara das deficiências do Estado no setor, o Constituinte houve por bem autorizar que fosse o ensino proporcionado também por meio de instituições privadas.

Carvalho (2014, p. 195) explica que,

[...] as instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outras, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei.

Para favorecer essa cooperação com o Estado, auxiliando-o a promover o desenvolvimento das pessoas, dando-lhes os meios intelectuais para o pleno exercício da cidadania, é que o art. 150, VI, “c”, da CF estabelece serem imunes a impostos “as instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei”.

Aduz Sabbag (2013, p. 357) que, “[...] é inaceitável que se cobre o imposto sobre uma atividade que, na essência, equipara-se à própria ação do Estado, substituindo-a no mister que lhe é próprio e genuíno [...]”.

O próprio legislador constituinte já indicou o requisito básico para o desfrute da imunidade em tela: a ausência de fins lucrativos. Sobremais, o benefício está restrito às finalidades essenciais da instituição educacional (art. 150, § 4^a, da CF).

A própria Constituição estabelece as condições da imunidade. Não pode a lei complementar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, erigir outras. É que ela tem caráter estritamente regulamentar e, nesta medida, deve, apenas, dar execução ao preceito do art. 150, VI, “c”, do Diploma Magno.

São instituições para os fins aqui considerados, as entidades (associações, fundações ou sociedades), de caráter permanente, que, além de atuarem no campo educacional, preenchem os requisitos do art. 14 do CTN. É instituição de educação imune a impostos, a que, sem finalidade de lucro, secunda o Estado, no atingimento dos objetivos apontados no art. 205 da CF. Aliás, a imunidade em tela decorre logicamente da sua ausência de capacidade contributiva.

Ensina Baleeiro (2015, p. 154):

[...] uma instituição de educação ou de assistência social não precisa revestir a forma jurídica de fundação. Além de fundação, ela poderá ser ainda uma associação ou sociedade civil sem fins lucrativos, conforme dispõe o Código Civil brasileiro.

Além disso, a circunstância de uma escola cobrar mensalidade de seus alunos não inviabiliza seu direito à imunidade. Pelo contrário, se, com o produto da arrecadação das mensalidades, limitar-se a remunerar, de acordo com as leis de mercado, seus funcionários e professores, bem como a investir em equipamentos e materiais, continua a ter pleno direito ao benefício constitucional.

Baleeiro (2015, p. 156) define lucro como:

[...] o excedente ou *superávit* apurado em certo período de tempo, passível de ser distribuído entre os participantes do capital da sociedade, que esperam exatamente pelo retorno do investimento que fizeram para capitalização da empresa [...].

São alcançadas pela imunidade da alínea “c” as entidades que visam à formação ou à instrução das pessoas em geral e preenchem os requisitos do art. 14 do CTN, máxime o da ausência de fins lucrativos. O benefício também alcança – se preencherem os mesmo requisitos – o museu, o centro de pesquisas, as academia de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres, que, embora não tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação.

Instituição de assistência social é a pessoa jurídica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais, tais como enumerados no art. 6º da Constituição Federal.

Aduz Costa (2009, p. 93),

A razão da outorga dessa imunidade é a realização, pelas instituições por ela beneficiada, de atividades próprias do Estado, de relevante interesse público: a educação, o acesso à cultura, a assistência social, em suas diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica etc.). Assim, por ajudarem a suprir as deficiências da atuação estatal nessas

áreas, são recompensadas com a vedação constitucional da exigência de impostos.

Estimula a sociedade civil, sem fins lucrativos, agir em benefício das pessoas carentes, suprindo, as insuficiências das pessoas políticas no campo da assistência social. Não é necessário, para a manutenção do benefício da imunidade, que a instituição assistencial sem fins lucrativos esteja aberta a qualquer pessoa que dela queira beneficiar-se.

É dispensável o atributo da generalidade do acesso aos beneficiários, basta que tal acesso seja marcado pela impessoalidade. O ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do fisco, conforme julgado.

IMUNIDADE. ENTIDADE EDUCACIONAL. Artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal. ITBI. Aquisição de terreno sem edificação. Fato gerador. Momento da aquisição. Destinação às finalidades essenciais da entidade. Presunção. Ônus da prova. Precedentes. 1 - No caso do ITBI, a destinação do imóvel às finalidades essenciais da entidade deve ser pressuposta, sob pena de não haver imunidade para esse tributo. 2 - A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 3 - A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 4 - Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional. 5 - Quanto à imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do fisco. 6 – Recurso extraordinário provido. (STF, RE 470.520, rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado 17/09/2013, divulgado 20.11.2013, publicado 21.11.2013).

Ensina Sabbag (2013, p. 358):

Tais entidades atuam, desinteressada e altruisticamente, como colaboradoras do Estado, na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade, compostas por milhares de pobres e desassistidos.

Conforme a Súmula 730 do STF, “a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da

Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”. A súmula deixa claro que, os fundos de pensão, embora sejam entidades de previdência fechada, gozam da imunidade se forem sustentados exclusivamente por meio de contribuições dos empregados. Tais entidades, não têm fins lucrativos e visam complementar os proventos da aposentadoria que o regime geral pagará aos beneficiários.

Assevera Amaro (2015, p. 179), “[...] uma entidade assistencial pode, por exemplo, explorar um bazar, vendendo mercadorias, e nem por isso ficará sujeita ao imposto de renda.”. Elas secundam ao Estado na realização do bem comum, assim, é altamente louvável que usufruam de certos benefícios, como o de não serem obrigadas a pagar impostos (IR, ISS, IPTU, II etc.).

As instituições de assistência social, sem fins lucrativos, prestam um favor à sociedade, realizando o que o Estado tinha a obrigação de fazer e, não faz. A imunidade a impostos, no caso, é uma pequena compensação do muito que estas entidades altruisticamente fazem em favor dos mais necessitados.

3.1.4 As imunidades aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão

Nessa imunidade o valor preservado pelo constituinte é a informação, o conhecimento e a cultura. A Constituição pretende garantir a liberdade de comunicação e de pensamento e, ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo. Em outras palavras, quer facilitar a busca do conhecimento, bem inefável que agrega dignidade à pessoa humana.

Aduz Schoueri (2014, p. 467), “[...] tem-se, por certo, a intenção do constituinte de proteger a produção cultural. Há verdadeira indução econômica, com o privilégio de um setor econômico. Há, ainda, a proteção à liberdade [...]”.

Essa imunidade é chamada de objetiva, pois pouco importa a quem pertença o livro ou o jornal, recaindo a imunidade especificamente sobre a coisa, sem discriminação ou escolha, em hipótese alguma sobre o conteúdo do

material cultural em questão. O papel destinado à impressão nada mais é do que o suporte físico desse conhecimento e dessas informações, daí que o constituinte também deu a ele o tratamento da imunidade.

Conforme lições de Carvalho (2014, p. 196),

Qualquer livro ou periódico, e bem assim o papel utilizado para sua impressão, sem restrições ou reservas, estarão à margem dos anseios tributários do Estado, no que concerne aos impostos. De nada vale arguir que a frequência da edição seja pequena, que o livro tenha características especiais, ou, ainda, que o papel não seja o mais indicado para a impressão. Provado o destino que se lhe dê, haverá a imunidade. Para essa hipótese, sendo uma disposição de eficácia plena e aplicabilidade imediata, nada tem a lei que complementar.

Assim, quando a Constituição Federal prescreve ser imune aos impostos o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”), ela não está senão dando efetividade aos direitos fundamentais à livre “manifestação do pensamento” (art. 5º, IV) e de “expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação” (art. 5º, IX). Também tem em mira assegurar a todos o “acesso à informação” (art. 5º, XIV) e banir qualquer censura “de natureza política, ideológica e artística” (art. 220, § 2º).

Conforme o disposto no art. 150, VI, “d”, da CF, a importação de livros, jornais, periódicos e papel de imprensa está imune à tributação por via de imposto sobre a importação de ICMS e de IPI; sua exportação, de imposto sobre a exportação, de ICMS e de IPI; sua comercialização, dentro do País, de IPI e de ICMS.

Ensina Baleeiro (2015, p. 170) que a imunidade

[...] alcança somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias e serviços (II, IPI, ICMS, ISSQN), mas não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, os quais devem ser pessoais [...].

Portanto, destina-se em primeiro lugar o beneficiamento do consumidor, que sofrerá a transferência do encargo financeiro dos impostos incidentes sobre a produção e a comercialização do papel, jornais, periódicos e livros.

Com base na Súmula 657 do STF: “a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Abrange todo o conjunto de serviços que realizam o livro, como a redação, a diagramação, a revisão da obra, a parte editorial, a impressão, como também a publicidade de anunciantes.

Porém, nem todos os livros são abrangidos pela imunidade tributária em tela. Só são considerados livros, para fins de imunidade tributária, os que se prestam para difundir ideias, informações, conhecimentos etc. Ou seja, os que são veículos do pensamento. E também não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega, conforme julgado.

TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, “D”, DA CF. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO, TRANSPORTE OU ENTREGA DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da CF não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Precedentes. II - O STF possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente. III – Agravo regimental improvido. (STF, RE 530.121 – AgR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 09/11/2010, divulgado 28.03.2011, publicado 29.03.2011).

A imunidade não alcança os livros pautados para escrituração e fins análogos. Por um razão muito simples: não se prestam à educação, à cultura, à liberdade de comunicação, mas servem, apenas, para registrar a ocorrência de fatos econômicos. Não são, pois, livros na acepção constitucional, embora revistam esta natureza no mundo gráfico.

Igualmente não revestem a condição de livros, para os fins desta alínea “d”, os diários, que servem para registrar o que acontece no dia a dia de seus donos, e não para terem seu conteúdo divulgado a terceiros. Também não são livros, nesta acepção, o livro cartonado (que serve para colagem de recortes, fotografias etc), o livro de espiral, o livro de ouro (onde se registram

nomes ilustres, doações, comentários elogiosos etc.), o livro de ponto, o livro de inscrição da dívida pública (onde são apurados a liquidez e certeza do crédito tributário vencido e não pago pelo contribuinte), o livro de bordo, o livro mestre (onde são anotadas as compras e vendas de mercadorias efetuadas), o livro de atas (onde são relatados os fatos ocorridos e as deliberações tomadas numa reunião).

Portanto, para o fim de imunidade, eles não são livros, exatamente porque não servem para entreter, educar, difundir a cultura e o pensamento. É o fim a que se destina o livro – e não a sua forma – que o torna imune a impostos.

Além disso, o STF já pacificou seu entendimento em relação à tinta usada em jornais, uma vez que não está abrangida pela imunidade, conforme julgado:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. TINTA ESPECIAL PARA JORNAL. NÃO-OCORRÊNCIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Esta Corte já firmou o entendimento (a título de exemplo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234 e 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição. 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 desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 273.308, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 22/08/2000, DJ 15-09-2000).

Destarte, “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”, são sempre imunes a impostos, pouco importando quem os produza, sua extensão ou onde sejam comercializados. Basta que se prestem a divulgar o pensamento, a cultura ou, mesmo, informações genéricas.

Questão das mais relevantes consiste em saber se a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, abrange os produtos da moderna tecnologia, como os *CD-ROMs*, disquetes para computadores, entre outros.

Segundo Machado (2015, p. 295),

A melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a Nação. A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe [...].

Para Costa (2009, p. 100),

[...] o conceito de livro para efeito de aplicação da imunidade tributária repousa na utilização de dois métodos de interpretação das normas constitucionais: a teleológica e a evolutiva. Assim é que, considerados o espírito e a finalidade da norma imunizante, bem como as inovações tecnológicas, o conceito de livro, para esse fim, deve ter sua conotação modificada, para comportar conteúdos que não foram imaginados pelo legislador constituinte mas que são, indubitavelmente, fiéis à finalidade da norma constitucional. Enfim, tutelada está a mídia escrita, esteja ela materializada em papel, CD-ROM etc.

Ainda não se tem uma manifestação sobre esta questão de maneira definitiva. Porém, essa dúvida tende a ser pacificada, pois o Supremo Tribunal Federal, no bojo do Recurso Extraordinário nº 330.817, oriundo do Estado do Rio de Janeiro e de relatoria do Ministro Dias Toffoli, reconheceu que o tema versado no presente trabalho possui repercussão geral. Logo, com a decisão definitiva sobre essa questão, o entendimento deverá ser observado por todos os demais juízes em território nacional.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. Pretendida imunidade tributária a recair sobre livro eletrônico. Necessidade de correta interpretação da norma constitucional que cuida do tema (art. 150, inciso VI, alínea "d"). Matéria passível de repetição em inúmeros processos, a repercutir na esfera de interesse de toda a sociedade. Tema com Repercussão Geral. (STF, RE 330.817 RJ - Rio de Janeiro. rel. Min. Dias Toffoli, j. 20.09.2012, divulgado 28.09.2012, publicado 01.10.2012).

Assevera Sabbag (2013, p. 375):

A nosso pensar, tendemos a crer que se deve estender a imunidade às obras impressas ou virtuais, que abarquem conteúdo específico ou variado, com o fito de difundirem, sem óbices à teleologia da norma imunizante, um conhecimento formalmente considerado.

Está clara a necessidade de se conceder a mais ampla aplicabilidade possível aos dispositivos constitucionais que tutelam direitos fundamentais. Não só o papel de imprensa, mas tudo o que contribui para o fabrico do livro, do jornal, e do periódico é abrangido pela imunidade. Em rigor, não são imunes nem o papel, nem o CD-ROM, nem o disquete de computador, mas sim, o livro, o jornal e o periódico, quando veículos por qualquer destes meios materiais.

O tema da imunidade de imprensa, não se mostra imune ao panorama de mudanças, diante da jurisprudência, que ainda oscila, e da doutrina, que também se movimenta. Há de se acompanhar a constante evolução desse tema.

3.1.5 As imunidades dos fonogramas e videofonogramas musicais

Em 2007, a proposta de emenda constitucional, denominada PEC da Música, visava inserir uma nova imunidade na Constituição, à imunidade das obras musicais de intérpretes brasileiros.

Afirmava que a presente proposta de emenda à constituição é, antes de tudo, um brado em defesa da cultura nacional. É urgente a implantação de medidas que fortaleçam a produção musical brasileira, diante da avalanche cruel de pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet).

Após aprovação, a Emenda Constitucional 75/2013 introduziu uma alínea “e”, ao inciso VI do art. 150 da CF, declarando imunes aos impostos os:

[...] fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores

brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros em como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Segundo a redação final, inserida pela EC 75/2013, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiro, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Para Carvalho (2014, p. 197),

Percebe-se aqui, com clareza, a influência dos valores de proteção do patrimônio cultural brasileiro e do incentivo à produção artística, estampados no artigo 215 da Lei Maior, que animam tantas outras disposições de nosso ordenamento jurídico, como é o caso da Lei nº 8.313, de 1991, a chamada Lei Rouanet [...].

Chamada de “PEC da Música”, pois visa minimizar a informalidade (pirataria) no setor, barateando a comercialização destes objetos. Com esse escopo foi estendida a imunidade, que já alcançava o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF), às manifestações culturais, traduzidas na produção e comercialização de músicas brasileiras gravadas em áudio e vídeo, obras literomusicais (saraus) foram abrangidas pela desoneração constitucional.

Ensina Schoueri (2014, p. 475):

A imunidade não se aplica à etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Tal ressalva buscou preservar os benefícios fiscais concedidos pela Zona Franca de Manaus, que é fator de atração de indústrias do setor para a região.

O Governador do Estado do Amazonas protocolizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5058), para impugnar a validade material da Emenda Constitucional 75/2013, conforme decisão:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de liminar, promovida pelo Governador do Estado do Amazonas para impugnar a validade material da Emenda Constitucional 75, de 15 de outubro de 2013, que incluiu no artigo 150, VI, da CF/88 a alínea “e”, a enunciar hipótese de imunidade sobre “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como seus suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”. O requerente alega que a política de incentivo setorial trazida pela EC 75/13 provocaria drástico esvaziamento do modelo de estímulo regional representado pela Zona Franca de Manaus, violando os seguintes dispositivos constitucionais: (i) art. 150, I, da CF; (ii) arts. 40 e 92 do ADCT; e (iii) art. 5º, XXXVI, do texto permanente da CF. Diante da relevância da matéria constitucional suscitada e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, mostra-se adequada a adoção do rito do art. 12 da Lei nº 9.868/99, pelo que determino: a) solicitem-se as informações definitivas, a serem prestadas no prazo de 10 (dez) dias; e b) em seguida, remetam-se os autos ao Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo 5 (cinco) dias, para a devida manifestação. Publique-se. Intime-se. Brasília, 6 de novembro de 2013. Ministro Teori Zavascki, relator do documento assinado digitalmente. (STF, ADI: 5058 DF, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, j. 06.11.2013, divulgado 08.11.2013, publicado 11.11.2013).

A Procuradoria Geral da República já se manifestou, conforme petição juntada em 05/05/2014, e opinou o Procurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros pela improcedência dos pedidos, entre outros motivos, porque o argumento no sentido de que a imunidade tributária criada pela EC 75/2013 teria o efeito de reduzir drasticamente o modelo de incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus e não se reduziria à imunidade constante da alínea “e” do inciso VI do art. 150 da CF. Alcançaria todas as imunidades tributárias que, direta ou indiretamente, beneficiassem setores de interesse da região, a ponto de restringir-se o alcance de todas as imunidades tributárias à Zona Franca de Manaus, enquanto perdurar sua proteção constitucional (ano de 2023), o que não se afigura consentâneo com o sistema tributário desenhado pela Constituição Federal.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 5058, está conclusa ao relator Ministro Teori Zavascki, desde 05/05/2014.

3.1.6 Demais Imunidades

A imunidade do artigo 149, § 2º, I, da CF

Com base no artigo 149:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

[...]

Segundo Carrazza, (2015, p. 958), “tal imunidade só merece elogios, porquanto, vem ao encontro da louvável ideia de desonerar as exportações de qualquer carga tributária [...]”. Assim, se determinada pessoa possui uma receita fora obtida do exterior pela venda de determinado produto ou pela prestação de serviços, tais valores não sofrerão incidência das contribuições sociais ou interventivas. Deve ser interpretada com vistas largas, de modo a abarcar o faturamento e o lucro.

Tal imunidade, entretanto, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos lucros e receita, sendo esse o atual entendimento do STF (STF, RE 474.132, rel. Min. Gilmar Mendes, 2010).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO (INCISO I DO § 2º DO ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSSL. 1. O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar os RES 474.132, da relatoria do ministro Gilmar Mendes, e 564.413, da relatoria do ministro Março Aurélio, firmou o entendimento de que a imunidade constante do inciso I, do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988 não abrange a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSSL. 2. Nos termos da jurisprudência desta nossa Casa de Justiça, “a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, emanada do Plenário do Supremo Tribunal Federal,

em decisão proferida por maioria qualificada, aplica-se aos novos processos submetidos à apreciação das Turmas ou à deliberação dos Juízes que integram a Corte, viabilizando, em consequência, o julgamento imediato de causas que versem o mesmo tema, ainda que o acórdão plenário – que firmou o precedente no *'leading case'* – não tenha sido publicado, ou, caso já publicado, não haja transitado em julgado”. (RE 408.167-AgR, da rel. Min. Celso de Mello). 3. Agravo regimental desprovido. (STF - RE: 529583 RS, rel. Min. AYRES BRITTO, j. 27.03.2012, Segunda Turma, divulgado 25.04.2012 publicado 26.04.2012).

A imunidade do artigo 150, § 2º, da CF

Conforme o Artigo 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

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

[...]

A imunidade à tributação por via de impostos estende-se às autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (fundações públicas). São imunes de impostos sobre a renda os rendimentos que uma destas entidades emprega na realização de suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

Para Carvalho (2014, p. 189),

Ao estender às autarquias a intangibilidade, por meio dos impostos, do patrimônio, renda e serviços atrelados às suas finalidades, ou delas decorrentes, o § 2º do artigo 150 da Constituição estabeleceu um fracionamento que separa, indubitavelmente, de um lado, as atividades ligadas aos objetivos primordiais daqueles entes; de outro, o exercício de funções paralelas, marginais, episódicas, que porventura as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público venham a desempenhar.

A imunidade em tela alcança tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional da autarquia. Assim, por exemplo, ela é imune ao IPVA (art. 155, III, da CF), enquanto proprietária de veículos automotores, desde que venham utilizados para o desempenho de suas atividades fim.

Refogem igualmente a tal tributação os resultados positivos advindos de aplicações financeiras e de investimentos correlatos, todos imprescindíveis ao pleno atingimento destas mesmas finalidades essenciais, pois sem eles não haveria como formar as reservas capazes de manter o equilíbrio financeiro e atuarial das autarquias e das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Ensina Carvalho (2014, p. 194) que a imunidade “não se aplica aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de venda e compra de bens imóveis.”.

Para ter jus à imunidade, a autarquia deve ser mantida pelo Poder Público, o que se dá seja quando dele recebe subvenções, seja, quando fica, por força do fenômeno jurídico da parafiscalidade, com o produto de arrecadação de contribuições corporativas, taxa e outros tributos.

A imunidade do artigo 153, § 3º, III, da CF

Artigo 153: Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

[...]

A imunidade visa proteger não a pessoa do exportador, mas as exportações de produtos industrializados, fazendo com que cheguem ao mercado internacional com preços competitivos.

Menciona Carrazza (2015, p. 961) que:

O dispositivo consagra o princípio do destino (também chamado princípio do País do destino), que regula, no que tange aos tributos que a Economia rotula indiretos, as operações internacionais de bens e serviços. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no País importador, com a consequente exoneração das imposições, sofridas no País de origem, justamente para que não haja uma exportação do imposto.

Abrange todas as operações que, de algum modo, concorram para que se perfaça a venda, para o exterior, de produtos industrializados. Ademais, o objetivo extrafiscal da proteção das exportações impõe uma interpretação ampla do dispositivo em análise.

A imunidade do artigo 153, § 4º, II, da CF

Menciona o artigo 153: Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;
[...]

Portanto, o imposto territorial rural (ITR) alcança apenas o proprietário da pequena gleba rural que não possua outro imóvel (rural ou urbano) e o explore, ou seja, o torne produtivo.

As pequenas glebas rurais estão tratadas na Lei nº 9.393/1996, levando em consideração a localização e a metragem do imóvel em hectares. Assim, caso o imóvel esteja situado na região da Amazônia Ocidental e no Pantanal Mato-grossense e Sul Mato-grossense, considera-se pequena gleba rural o limite de até 100 ha (cem hectares); imóveis situados na região da Amazônia Oriental e no Polígono das Secas, considera-se pequena gleba rural o limite de até 50 ha (cinquenta hectares) e, nas demais regiões rurais do país, o limite de até 30 ha (trinta hectares).

A imunidade do artigo 155, § 2º, X, “a”, da CF

Com base no artigo 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

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 anteriores;

[...]

Tal artigo menciona que não incidirá ICMS 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 anteriores. Desoneradas da carga econômica do ICMS, tende a favorecer as exportações de mercadorias e serviços, visando assim, tornar mais atraente e com melhores preços. Diga-se de passagem, não vai nenhuma burla aos tratados internacionais que têm o Brasil por signatário. Pelo contrário, a desoneração fiscal de tributos indiretos (exemplo o ICMS) é expressamente autorizada pela GATT/OMC, sendo largamente adotados pelos Países vizinhos, nossos concorrentes.

A Emenda Constitucional 42/2003 alargou a imunidade em foco, garantindo aos contribuintes o direito à manutenção dos respectivos créditos de ICMS. A imunidade em pauta consagra o princípio do destino, e de acordo com esse princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no País importador, com a consequente exoneração das imposições fiscais sofridas no País de origem, justamente para que não haja “exportações de tributos”.

A imunidade do artigo 155, § 2º, X, “b”, da CF

Com base na alínea “b”, o ICMS também não poderá incidir “sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

As operações interestaduais com energia elétrica e com petróleo e seus derivados são intributáveis por meio de ICMS, ao contrário das operações internas, que se realizam dentro do território de um único Estado ou do Distrito Federal. Exemplo, quando Itaipu (localizada no Estado do Paraná), vende energia elétrica à CESP (localizada no Estado de São Paulo), é imune ao ICMS.

Também são imunes a esse imposto os negócios jurídicos (venda, troca, doação) com petróleo e seus derivados que levam o produto de um

Estado a outro (ou ao Distrito Federal) e do Distrito Federal a um Estado. A qualificação do destinatário do produto não tem força jurídica bastante para afastar este benefício constitucional.

Tendo em vista que esta imunidade, conquanto tópica (só se refere ao ICMS), é irrestrita, já que alcança todas as operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e com energia elétrica.

Ensina Carrazza (2015, p. 970-971) que,

[...] o contribuinte que adquire o petróleo e seus derivados em outro Estado – desde que, é claro, não cometa nenhuma fraude – está se valendo de um meio lícito, abonado pela Constituição Federal (elisão fiscal), para reduzir custos tributários. É imune ao ICMS.

Se uma refinaria prefere vender seus produtos a postos de combustíveis localizados em outros Estados, pode-se fruir da imunidade. Também é imune ao ICMS se vende os produtos ao consumidor final domiciliado ou sediado em outro Estado.

A imunidade do artigo 155, § 2º, X, “c”, da CF

Conforme alínea “c”, não incidirá o ICMS “sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º”.

Artigo 153: Compete à União instituir impostos sobre:
[...]

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos.

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.
[...]

O ouro, quando usado como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

Visto que nessas hipóteses, ele não é utilizado como mercadoria, mas como moeda ou título financeiro. A Constituição autoriza a tributação, por via de ICMS, apenas de operações com o ouro mercadoria; não, porém, de operações com o chamado ouro ativo financeiro, que só pode ser alcançado pelo IOF. O IOF só pode ser exigido quando o ouro é objeto de aplicação financeira, em contrapartida, as operações com ele realizadas, tendo por escopo a prática da mercancia, estão no campo de incidência do ICMS.

Logo, cabe ICMS (e não IOF) quando o ouro é posto em comércio, por exemplo, para ser utilizado na fabricação de joias. Aí, sim, ele assume a natureza jurídica de mercadoria e, por via de consequência, as operações com ele realizadas passam a ser mercantis.

A imunidade do artigo 155, § 2º, X, “d”, da CF

O ICMS não incidirá, no caso mencionado pela alínea “d”, “nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

Ao acrescentar esta alínea, a Emenda Constitucional 42/2003 apenas veio explicitar uma situação de não incidência. O dever de recolher ICMS só surge quando, em razão de um negócio jurídico, há comunicação no sentido de “transmissão de uma mensagem de uma pessoa a outra, que a compreende”.

A comunicação idônea a ensejar a tributação em tela envolve, pois, um ato de conhecimento e um ato de consciência do outro. Pressupõe a existência de um emissor (conhecedor e consciente do destinatário) e de um receptor (certo, identificável e apto a figurar no polo oposto do processo comunicacional).

Para que haja ICMS a recolher, tal comunicação deve resultar de um contrato oneroso de prestação de serviços. Não se confundem com os serviços de comunicação, não podendo ser tributados por meio de ICMS, os serviços de propaganda, ainda que levados a efeito por empresas ligadas ao setor das

comunicações. Afinal, o que se tributa, por meio do ICMS, são as prestações de serviços de comunicação, e não as prestações de quais serviços, por empresas de comunicação.

A simples divulgação de propaganda e publicidade não tipifica prestação de serviço de comunicação, seja porque a empresa que realiza não coloca à disposição de terceiros os meios e modos para que troquem mensagens, seja porque o destinatário não é identificado, seja, enfim, porque não interage com o emissor.

Segundo Carrazza (2015, p. 985),

Os serviços de radiodifusão, prestados pelas rádios e TVs abertas, que alcançam o público em geral, não se sujeitam ao ICMS. Com efeito, as rádios e TVs abertas remuneram-se junto aos anunciantes, e não junto aos usuários.

O usuário apenas tem acesso à programação que lhe é preparada pela empresa de radiodifusão sonora e de sons e imagens, portanto, não há no caso, serviço algum de comunicação. Uma vez que o ouvinte e o telespectador limitam-se a ouvir e/ou assistir a esta mesma programação. Portanto, não prestam aos usuários qualquer serviço de comunicação, apenas difundem gratuitamente mensagens. Não podendo ser alvo de ICMS.

A imunidade do artigo 155, § 3º, da CF

Com base no artigo 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

[...]

Esse artigo determina que, sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, não poderá incidir “nenhum outro imposto”, além do ICMS e

dos impostos sobre comércio exterior (impostos sobre a importação e exportação).

De acordo com a Súmula 659 do STF, “é legítima a cobrança de COFINS, PIS e FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país”. Logo, essa imunidade não impede a exigibilidade descrita acima.

Estão abrangidas por tal imunidade as operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, tendo a EC 3/93 realizada a ampliação da imunidade, uma vez que não constavam da redação originária os serviços de telecomunicações e os derivados de petróleo. Já no que diz respeito ao petróleo, o STF considera que os produtos devem ser imediatamente derivados do petróleo, não se admitindo a imunidade sobre os subprodutos do petróleo, tais como: embalagens plásticas feitas de polietileno, que é um subproduto do petróleo, conforme decidido no julgamento do AI 199.516 no AgRg, em 1997, Relator Min. Moreira Alves.

A imunidade do artigo 156, § 2º, I, da CF

Com base no artigo 156:

Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente 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;

[...]

Nesse caso o ITBI não pode incidir. O conceito de atividade preponderante vem estabelecido no CTN, a partir do art. 37, § 1º, que determina como tal a existência de mais de 50% da receita operacional

destinada àquelas atividades, nos dois anos antes e após a transmissão. Caso a pessoa jurídica acabou de ser instituída, o prazo a ser observado de não alteração da atividade preponderante passa a ser de três anos.

No caso de extinção da pessoa jurídica, somente será imune ao ITBI caso o imóvel retorne para a mesma pessoa física ou jurídica que o utilizou para fins de integralização. Do contrário, haverá a incidência do referido imposto. A imunidade só não se aplica quando os adquirentes tiverem por atividade preponderante a compra e venda de bens imóveis ou de direitos a eles relativos ou, ainda, a locação, de bens imóveis.

A imunidade do artigo 184, § 5º, da CF

Artigo 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

[...]

§ 5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

A Constituição usa a expressão “são isentas”, quando deveria usar a expressão, mais técnica, “são imunes”. Como ensina Carvalho (2014, p. 199),

[...] são operações imunes aquelas previstas no § 5 do artigo 184 da CF, a despeito de o legislador constituinte ter empregado o termo “isentas”. Bem de ver que não será a atecnia do editor da regra que irá comprometer a compreensão da figura.

Impede a incidência de impostos federais, estaduais e municipais sobre as operações de transferências dos imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Neste caso, quem goza do benefício imunizatório é a pessoa do assentado, aquele que está inscrito no Incra (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) para receber um pedaço de terra para a sua manutenção e sustento.

4 CAPÍTULO III – Imunidade de Contribuição

4.1 A imunidade do artigo 195, § 7º, da CF

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

[...]

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

[...]

Impede a incidência de contribuições sociais sobre as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos estabelecidos em lei. Tais requisitos são os previstos no art. 14 do CTN, ou seja, os mesmos requisitos exigidos dos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores etc. Aqui também a palavra “isenta” está empregada, no texto constitucional, no sentido de “imune”.

Ensina Costa (2009, p. 101) que,

A expressão “são isentas”, empregada na norma imunitória, não deve iludir o intérprete, porquanto a intributabilidade é fixada pelo próprio Texto Fundamental. Norma exonerativa de tributação, no plano, constitucional, como visto, qualifica-se como imunidade, sendo a referência a isenção, nesse contexto, atecnia própria da linguagem natural empregada.

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUOTA PATRONAL. ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS. IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. A cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a Seguridade Social – contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade

tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - 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 no art. 195, § 7º, da Carta Política, 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. (STF, RMS 22.192, rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma. Julgado em 28/11/1995).

Em relação ao alcance da lei mencionada no artigo 195, § 7º, para Carrazza (2015, p. 1009):

A referida lei só pode ser complementar (nunca ordinária), justamente porque vai regular uma imunidade tributária, que é uma “limitação constitucional ao poder de tributar”. Ora, como já vimos, as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do artigo 146, II, da CF, só podem ser reguladas por meio de lei complementar.

As contribuições sociais que estariam abrangidas por tal imunidade seriam a Contribuição Previdenciária, a COFINS e o PIS. Não se estenderia a CSLL, uma vez que esta não incide sobre a receita e, sim, sobre o lucro auferido, e as entidades beneficentes não auferem lucro. O fator determinante da imunidade é a destinação dos recursos obtidos pela entidade beneficente. Caso se demonstre que ela os aplica na consecução de seus objetivos, o direito a imunidade não será retirada.

As entidades beneficentes de assistência social prestam um favor à sociedade, levando aquilo que o Estado teria a obrigação de fazer, e infelizmente não faz. A imunidade a contribuições para a seguridade social é uma pequena compensação pelo muito que elas altruisticamente fazem em prol de toda a sociedade.

5 CAPÍTULO IV – Imunidades das Taxas

5.1 Artigo 5º, XXXIV, LXXVI e LXXVII

As taxas figuram como uma espécie de tributo utilizada pelo Estado para a remuneração de atuações estatais em relação aos particulares, em especial os serviços públicos.

Também poderão ter uma imunidade estabelecida sobre elas, desde que haja previsão constitucional expressa. É o que ocorre com o disposto no artigo 5º da Constituição que proíbe exigência de taxas sobre:

Artigo 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

[...]

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.

Possuem extrema importância, visto que podem ser utilizadas não apenas como forma de ressarcimento pelos serviços públicos que oferecem às

peessoas, ou com o objetivo de obstaculizar ou incentivar o exercício de determinadas atividades. Essa imunidade visa o direito às condições mínimas de existência humana digna e que não pode ser objeto de incidência tributária.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou ao longo de seu texto conceituar e caracterizar todas as imunidades tributárias existentes na Constituição Federal. Elucidando sua definição e aplicação, bem como ressaltando os principais pontos atuais, tanto na doutrina, como na jurisprudência, ou expondo temas já pacificados.

Restou demonstrado nesse estudo, que a imunidade é um tema extenso e que ainda gera inúmeros questionamentos na doutrina e na jurisprudência, ao contrário dos que acham que a imunidade é um tema totalmente pacificado e sem discussão atual.

Considerada a imunidade como limite constitucional ao poder de tributar, reclama análise sob a exclusiva óptica da Carta Magna. Diferenciam-se da isenção, uma vez que a imunidade é apontada na Constituição, já a isenção tem sede infraconstitucional.

Na imunidade das pessoas políticas, conhecida como imunidade recíproca, visto que decorre do princípio federativo brasileiro, ficou demonstrado à pacificação do tema em relação à extensão da imunidade as empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que prestadora de serviços públicos essenciais do Estado ou, ainda que prestem serviços cujo monopólio seja da União.

Em relação às imunidades dos templos de qualquer culto, representam a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença. Devendo ser interpretada com vistas largas, como ficou fundamentado nesse tópico, porém, não em relação à maçonaria.

As imunidades dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, devem observar o atendimento aos requisitos da lei, dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, cumprindo sua totalidade, sob pena de ser suspensa ou negada a imunidade.

Já nas imunidades aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, tema extenso e muito discutido, continua aberta a questão mais atual referente a essa imunidade, se abrangem os produtos da moderna

tecnologia, ou seja, se a imunidade tributária recai sobre livro eletrônico, tema com repercussão geral através do Recurso Extraordinário nº 330.817.

Após aprovação, a Emenda Constitucional 75/2013 que introduziu uma alínea “e”, ao inciso VI do art. 150 da CF, denominada PEC da Música, com fundamento na urgente implementação de medidas que fortaleçam a produção musical brasileira, diante da avalanche cruel de pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet). O Governador do Estado do Amazonas protocolizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5058) para impugnar a validade material da Emenda Constitucional 75/2013. Atualmente está concluída ao relator Ministro Teori Zavascki, desde 05/05/2014.

Abordou-se também no presente trabalho as demais imunidades aos impostos, presente nos artigos 149, § 2º, I, 150 § 2º, 153, § 3º, III, 153, § 4º, II, 155, § 2º, X, “a”, “b”, “c”, “d”, 155, § 3º, 156, § 2º, I, e 184, § 5º, todos da Constituição Federal.

Após analisar todas as imunidades relativas aos impostos, houve o estudo da imunidade de contribuição, prevista no artigo 195, § 7ª, da CF e por último, as imunidades das taxas, contidas no artigo 5º, XXXIV, LXXVI e LXXVII da Constituição Federal.

Por fim, o presente trabalho procurou relacionar as principais posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema das imunidades tributárias brasileiras. E quais os pontos pacificados ou ainda em discussão, sendo seu objetivo o de despertar o interesse pelo estudo, bem como pelo debate em relação às imunidades tributárias brasileiras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades: contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na constituição de 1988*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.