



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ – UNIFESSPA
INSTITUTO DE ESTUDOS EM DIREITO E SOCIEDADE – IEDS
FACULDADE DE DIREITO – FADIR

HELIAN DOS REIS PAULINO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: UMA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL
DA COMPETÊNCIA DO ESTADO**

**MARABÁ – PARÁ
2019**

HELIAN DOS REIS PAULINO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: UMA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL
DA COMPETÊNCIA DO ESTADO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA), como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de abrangência: Direito Constitucional e Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Edieter Luiz Cecconello

**MARABÁ – PARÁ
2019**

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
Biblioteca Setorial Josineide da Silva Tavares

Paulino, Helian dos Reis

Imunidade tributária: uma limitação constitucional da competência do Estado. / Helian dos Reis Paulino ; orientador, Edierter Luiz Ceconello. — Marabá : [s. n.], 2019.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará, Instituto de Estudos em Direito e Sociedade, Faculdade de Direito, Curso de Bacharelado em Direito, Marabá, 2019.

1. Imunidade tributária. 2. Direitos fundamentais. 3. Estado. 4. Imunidade tributária. 4. Impostos - Isenção - Legislação I. Ceconello, Edierter Luiz, orient. II. Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará. III. Título.

CDDir: 4. ed.: 341.27

Elaborada por Hully Thacyana da Costa Coelho – CRB-2/1593

HELIAN DOS REIS PAULINO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: UMA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL
DA COMPETÊNCIA DO ESTADO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA), como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de abrangência: Direito Constitucional e Direito Tributário.

Data de aprovação: ___/___/_____.

Banca Examinadora:

_____ – Orientador
Prof. Dr. Edieter Luiz Cecconello
Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

_____ – Membro
Prof. Ma. Olinda Magno Pinheiro
Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

_____ – Membro
Prof. Me. Hirohito Diego Athayde Arakawa
Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

Conceito: _____

A meus pais, irmãos e esposa,
orientadores terrenos de minhas
decisões.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ser a fonte de minha inspiração e aquele que tudo mantém.

A meus pais Lucinete e Manoel pelo incentivo constante.

A meus irmãos Hediran, Heridam, Heliane e Helivane, por nunca perderem a fé em mim.

A minha esposa Josiane, por incentivar a conclusão deste trabalho.

Aos amigos Anne e Carlos Nunes pelas orientações secundárias e por compartilharem seu conhecimento.

Aos colegas de trabalho, pela motivação costumeira e pela compreensão nas horas em que foi preciso afastar-me para dar maior intensidade ao encerramento deste trabalho.

A todos os professores da Faculdade de Direito, que contribuíram para minha formação, com especial atenção à Prof.^a Regina, pelas palavras motivadoras durante o curso; à Prof.^a Olinda, pela aceitação do convite para composição da banca avaliadora; ao Prof. Hirohito, pela paciência e motivação nessa reta final e por se dispor para a avaliação; e ao Prof. Edieter, pela aceitação do desafio da orientação bem como pela contribuição acadêmica prestada na realização deste trabalho.

A minha turma Direito 2012, pelo convívio e aprendizagem a mim oportunizados, em especial às amigas Heide e Anne que em todos os momentos, independentemente da situação, sempre estiveram presentes.

RESUMO

Busca, o presente trabalho, investigar as imunidades tributárias insertas na Constituição Federal de 1988, bem como a sua importância na delimitação da competência estatal para tributar. Fazendo um percurso histórico em que se constata diferentes maneiras de arrecadação de recursos, considera, à luz de estudos recentes, que nenhum Estado pode se sustentar sem que haja a incidência ou, como ocorreu em muitos casos no decorrer das eras, a imposição de tributos. Em razão dos ideais social-democráticos surgidos a partir do século XIX com a Revolução Francesa, o legislador constituinte brasileiro buscou alinhar-se com o sentimento crescente de observância aos direitos fundamentais, positivando, deste modo, no texto constitucional muitos princípios que alicerçam e dão fundamento para justificar a não incidência de tributos em determinadas situações. A verificação destas situações e a constatação de que os entes estatais, de fato, respeitam as limitações constitucionais para tributar encerram a pesquisa e levam à conclusão de que as imunidades, certamente, cooperam tanto para dar impulso à economia nacional como para dar efetividade à concretização de liberdades fundamentais do indivíduo.

Palavras-chave: Estado, princípios constitucionais, imunidade tributária.

ABSTRACT

This research seeks to investigate the tax immunities inserted in the Federal Constitution of 1988, as well as its importance in the delimitation of the state competence to tax. In the light of recent studies, it takes the view that no State can sustain itself without the incidence or, as in many cases over the ages, the imposition of taxes . Because of the social-democratic ideals that emerged from the nineteenth century onwards with the French Revolution, the Brazilian constituent legislator sought to align itself with the growing sense of respect for fundamental rights, thus embodying in the constitutional text many principles that underpin and give justification for not levying taxes in certain situations. The verification of these situations and the fact that the state entities in fact respect the constitutional limitations to tax end the investigation and lead to the conclusion that immunities certainly cooperate both to give impulse to the national economy and to give effectiveness to the concretization fundamental freedoms of the individual.

Keywords: State, constitutional principles, tax immunity.

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. SOBRE A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA RELAÇÃO ENTRE O ESTADO E OS TRIBUTOS.....	12
1.1. OS TRIBUTOS NA ANTIGUIDADE: ESCRAVIDÃO COMO REGRA.....	12
1.2. OS TRIBUTOS NA IDADE MÉDIA E O ESTADO PATRIMONIAL.....	14
1.3. DO ESTADO POLICIAL AO ESTADO FISCAL: O PREÇO DA LIBERDADE	15
1.4. DO ESTADO SOCIAL AO ESTADO DO SÉCULO XXI	18
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E SUAS GARANTIAS	23
2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	24
2.2. PRINCÍPIO DA ISONOMIA	26
2.3. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.....	28
2.4. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	29
2.5. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	32
2.6. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	34
2.7. SEGURANÇA JURÍDICA: PRINCÍPIO SÍNTESE DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO ...	36
3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	38
3.1. NATUREZA JURÍDICA DO INSTITUTO DA IMUNIDADE	39
3.2. A IMUNIDADE ENQUANTO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR	40
3.3. A CONSTRUÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE	43
3.4. CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES	44
3.5. IMUNIDADES DO ART. 150, VI, DA CF.....	46
3.5.1. Imunidade das pessoas políticas	47
3.5.2. Imunidade dos templos de qualquer culto	49
3.5.3. Imunidade política, sindical, educacional e assistencial.....	52
3.5.4. Imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão	55
3.5.5. Imunidade sobre fonogramas e videofonogramas musicais	58
3.6. OUTRAS IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS.....	59
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62
REFERÊNCIAS:.....	65

INTRODUÇÃO

O tema das imunidades tributárias circunda a ordem jurídica brasileira desde a elaboração das primeiras constituições nacionais, no final do século XIX. Sendo assunto recorrente nas cartas magnas da nossa nação, a exoneração de tributos foi adquirindo cada vez mais substância para figurar, atualmente, como um dos temas do direito tributário mais estudados pela doutrina pátria, visando a determinação de suas especificidades e também o alcance de sua aplicação na vida cotidiana dos cidadãos.

Com a promulgação da atual Constituição da República Federativa do Brasil, no ano de 1988, as imunidades tributárias gerais – aquelas em que a norma imunizante se aplica a todos os impostos – e grande parte das específicas – as de aplicação dirigida a determinado tributo, em sua maioria, os impostos – ficaram inseridas no Título VI, Capítulo I, Seção II: “Das limitações do poder de tributar”, ou seja, o constituinte originário, em nosso sentir, entendeu por agrupá-las em um único tópico a fim de facilitar o entendimento e a aplicação das imunidades na prática jurídica nacional. Isso demonstra a relevância do assunto quando da orientação e elaboração das leis tributárias a cargo do legislador infraconstitucional, uma vez que a competência estatal para tributar requer rígida obediência a estes mandamentos constitucionais, os quais aliviam o peso da carga tributária assumida pelos contribuintes quando do desenvolvimento de sua atividade econômica.

Em tempos de grandes crises porque passa atualmente a sociedade brasileira – crise política, haja vista a instabilidade surgida desde o governo passado; crise econômica, em razão da má gestão pública que conduziu o país a altas taxas de desemprego, redução do produto interno bruto, etc.; crise tributária, pois é fato que a elevada carga tributária nacional muitas vezes é razão para repelir investimentos que poderiam impulsionar a economia – surgem indagações que nos fazem refletir acerca de quais mecanismos poderiam ser úteis na recuperação, ainda que a longo prazo, do crescimento do país.

As reflexões tecidas neste trabalho, amparadas por autores renomados na doutrina pátria, nos levaram a acreditar que as imunidades constitucionais tributárias são um importante instrumento para impulsionar esta recuperação econômica, garantindo segurança jurídica no retorno dos investimentos no país

gerando condições para que direitos fundamentais como trabalho, saúde, educação, lazer, sejam uma realidade na vida dos brasileiros. A voluptuosidade da carga tributária nacional, em detrimento dos serviços básicos oferecidos, conduz ao pensamento da necessidade de compensação, por meio das imunidades, às pessoas físicas e jurídicas que auxiliam o Estado na garantia dos direitos fundamentais.

A metodologia adotada para a realização final do trabalho baseou-se fundamentalmente em pesquisa bibliográfica, com caráter teórico, em que se buscou apoio nas lições de Schoueri (2018), Carrazza (2017), Sabbag (2017), Amaro (2017), entre outros, buscando alicerçar os argumentos em torno da relevância das imunidades no cenário da tributação nacional a partir dos ensinamentos doutrinários difundidos amplamente pelos citados autores.

Partindo do pressuposto de que a existência e manutenção do Estado está intimamente ligada à instituição de tributos desde a antiguidade, o trabalho analisa, em seu Capítulo 1, como se deu essa relação ao longo do tempo até o momento atual e as peculiaridades de cada período histórico na determinação das imposições tributárias, bem como a forma encontrada para, em algumas civilizações, haver a desoneração, retirando a obrigatoriedade do pagamento de tributos. Considera também que, a partir dos principais movimentos revolucionários que marcaram o fim da Idade Média – Revolução Francesa e Revolução Industrial – houve um reconhecimento mundial de valorização do homem enquanto ser digno. Essa dignidade, fundamentada nos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade, foi sendo reconhecida e consolidada em muitas nações por meio de seu sistema legal, traçando os contornos de como o Estado deveria atuar perante os dilemas sociais, inclusive quanto à questão tributária.

O Capítulo 2 faz uma análise dos fundamentos utilizados pelo ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo a constituição, para justificar as limitações ao poder de tributar. A constatação de que no Estado do Século XXI, usualmente denominado de Estado Social Democrático de Direito, é preciso proporcionar condições adequadas para que a economia nacional se desenvolva satisfatoriamente, fortalece o argumento da necessidade de se garantir o respeito aos princípios constitucionais tributários e também às normas de imunidade contidas na constituição cidadã. A inteligência contida nestes princípios é que dá a segurança

necessária para que o agir estatal não se mostre intimidador e inimigo do crescimento econômico, pois a sociedade, que assumiu para si grande parte do seu progresso, carece de sentir-se segura no tocante à obrigação tributária, a fim de que não sucumba ao ímpeto arrecadatário do Estado.

Por fim, é no Capítulo 3 que se faz uma análise mais aprofundada do instituto da imunidade tributária, buscando-se compreender a extensão da sua importância enquanto mandamento constitucional que visa desobrigar certas pessoas da imposição tributária do Estado. Aspectos como a natureza jurídica, a limitação da competência estatal e a construção da norma imunizante conduzem o raciocínio na direção de que as imunidades tributárias visam tanto garantir a dignidade do ser humano, no respeito a suas liberdades fundamentais, bem como dar impulso à atividade econômica dos mais variados setores do país. O capítulo se encerra analisando as especificidades de casos mais gerais de imunidade e fazendo menção aos casos específicos.

1. SOBRE A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA RELAÇÃO ENTRE O ESTADO E OS TRIBUTOS

No decorrer da história, a questão tributária sempre se fez presente, com a intenção de assegurar – ainda que de forma bastante rudimentar – um modo de organização social que fosse capaz de proteger os cidadãos e prover o necessário para que os governantes, os soberanos e suas cortes pudessem manter as províncias e os reinos com relativa segurança e também fruir dos benefícios que sua posição de poder proporcionava.

Por meio de tributos, era possível empreender guerras, sustentar exércitos, impulsionar construções, expandir territórios entre outras atividades que somente angariando recursos poderiam ser realizadas. Estas eram, essencialmente, atividades que, por terem sido levadas adiante em muitas civilizações, permitem concluir que foram um divisor de águas quando se pensa na maneira como os povos antigos conseguiram se organizar na busca de uma estrutura social capaz de produzir um mínimo de organização administrativa. Tudo isso nos leva a concordar com a afirmação de Schoueri (2018, p. 17) quando diz que “a existência de um Estado implica a busca de recursos financeiros para a sua manutenção”¹.

1.1. OS TRIBUTOS NA ANTIGUIDADE: ESCRAVIDÃO COMO REGRA

Segundo Maluf (2018, p. 16), “o *Estado* é uma organização destinada a manter, pela aplicação do Direito, as condições universais de ordem social”. Sendo assim, o traço mais característico do Estado na antiguidade era a heterogeneidade de sua formação, a qual se dava essencialmente pela força das armas; “os povos viviam constantemente em guerra” e isso possibilitava a anexação de territórios conquistados e a escravização de grande parte dos vencidos.

Muitos povos da antiguidade – sumérios, gregos, romanos, persas – mantinham uma forma organizada de arrecadação para garantirem a sobrevivência do castelo, palácio, etc., a fim de que pudessem socorrer-se, na hora da dificuldade,

¹O termo “Estado”, aqui, deve ser compreendido como uma organização política fundada na opressão de uma classe abastada sobre outras que não o são. Interessante, portanto, a leitura do texto *Ciência política e Direito: da Evolução do Estado até os dias atuais*, de autoria de Ricardo Gonçalves Sousa, disponível em <<https://jus.com.br/artigos/38897/ciencia-politica-e-direito-da-evolucao-do-estado-desde-a-antiguidade-ate-os-dias-atuais>> .

sem que as reservas e os recursos do reino ou da província fossem exauridos até o limite, o que enfraqueceria a defesa do lugar e minaria as fontes de sobrevivência da população.

Há, nos compêndios de história geral e mesmo na Bíblia Sagrada², inúmeros relatos de governantes ou regimes de governo que determinavam a forma como os tributos deveriam ser recolhidos aos cofres reais, os quais, muitas vezes, eram feitos imprimindo pesadas cargas tanto de trabalho quanto de pagamento em dinheiro aos coletores e agentes de fiscalização da realeza. Segundo Birk (2003, p. 4 *apud* SCHOUERI, 2018, p. 17), “as mais primitivas formas de organização social já relatavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos”, o que leva a crer que a imposição de tributos era uma atividade bastante usual entre as civilizações antigas e servia, entre outras coisas, para estabelecer uma distinção entre cidadãos considerados livres e aqueles que viviam como escravos. Estes, em sua grande maioria, eram oriundos dos despojos e pilhagens empreendidas pelos exércitos. A repartição das conquistas de guerra alcançava o patrimônio do vencido e também, em muitas ocasiões, a sua pessoa, que era subjugada para servir ao vencedor.

O vencedor da guerra, segundo o direito internacional da antiguidade, adquiria poder de vida e morte sobre o vencido, tornando-se sua propriedade as terras e as riquezas daquele; o vencedor, não se podendo apossar materialmente dos bens, consentia abandonar seu uso ao vencido, o qual, por ter salvado a vida ou para obter o uso das terras que não eram mais suas, obrigava-se a suportar uma prestação periódica recorrente em favor do vencedor, mais forte. Ou seja, se o vencido “pertencia” ao vencedor, nada mais natural que este pudesse dispor dos bens do primeiro. Neste sentido, o tributo surgia com o estigma da servidão: sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado *per capita*, típico de sistemas tributários primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros. Os cidadãos, de outra parte, eram livres de qualquer tributo ordinário, conquanto tivessem eles seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade. (SCHOUERI, 2018, p. 18)

Como se vê, o rigor tributário imposto às pessoas que não eram consideradas cidadãs transformava-as em meros objetos de subserviência aos senhores da época. Gregos e romanos – povos bastante conhecidos por suas

²São muitas as passagens bíblicas referindo-se ao pagamento de tributos, mas aquela, bastante conhecida, que atende ao propósito deste texto diz respeito às exigências de Faraó, rei do Egito, ao povo hebreu o qual, por mais de quatro séculos, ficou subjugado sob o grilhão da escravidão e do pagamento de pesados tributos para atender aos interesses da nação egípcia. (Êxodo 1: 11)

conquistas militares e também pela importância acadêmica que tiveram na construção do pensamento moderno – eram mestres na arte da guerra e a imposição tributária era um resultado óbvio aos vencidos. Por mais que os cidadãos destas nações – aqueles que eram considerados livres – contribuíssem voluntariamente com o Estado, ora como indicativo de cumprimento de dever cívico (gregos), ora como tradução de uma conduta honrosa perante a nação (romanos), tal contribuição não podia se revestir da conotação de tributação, pois apenas servia para manter a ideia de que um Estado forte e livre carece também de que seus cidadãos sejam livres para contribuírem como desejarem. (SCHOUERI, 2018)

Para os povos antigos, ser tributado era sinônimo de vergonha, escárnio e humilhação. Tal imposição deveria ser feita apenas àqueles que eram considerados à margem da sociedade, tais como os escravos e os povos conquistados pelas constantes guerras empreendidas, ou seja, os estrangeiros. Qualquer meio poderia ser utilizado para subjugar e adquirir tributos, inclusive valer-se da violência através de ações como pilhagens e tomada de terras, ou seja, o tributo era visto como o preço da falta de liberdade do ser humano.

1.2. OS TRIBUTOS NA IDADE MÉDIA E O ESTADO PATRIMONIAL

Assumindo conotações um pouco distintas, na Idade Média a relação tributária entre o senhor e o vassalo se dava consensualmente. Conforme aponta o ilustre estudioso, “não havia espaço para a submissão ou escravidão; pelo menos em seu sentido formal, o homem era livre e apenas no exercício de sua liberdade é que havia espaço para contribuições” (SCHOUERI, 2018, p. 20). Isso não significa dizer que não havia servos nesse período. Entretanto, a forma como estes eram considerados pelos senhores em muito se difere dos escravos da antiguidade.

As contribuições dos servos, dos vassalos aconteciam sem que se percebesse uma imposição, uma vez que, para eles, contribuir soava muito mais como uma opção. Em troca do seu dever de contribuir havia alguns benefícios os quais lhes eram garantidos pelo simples fato de terem assumido este compromisso para com o seu senhor. Entra aqui, em cena, o feudalismo; e as contribuições, isto é, os tributos assumiam contornos essencialmente ruralistas, uma vez que atingiam primeiramente as produções agrícolas.

Como retribuição pelos tributos recolhidos, os senhores feudais fortaleciam cada vez mais as habitações a fim de propiciarem maior segurança aos seus súditos. Assim, numa espécie de troca entre senhor e servos, os tributos começaram a retornar aos contribuintes em forma de prestação de serviços à comunidade e, além disso, o senhor concedia poder a alguns daqueles que contribuía para ajudá-lo a gerir o lugar de sua habitação e produção. Era uma época em que os tributos eram pagos ao próprio senhor da terra em razão da segurança que os servos tinham por ali terem instalado suas famílias. Trata-se do Estado Patrimonial enquanto agente econômico atuando ao lado do particular para obter o que necessita para subsistir.

O Estado, nesse período, se sustentou por meio da aferição de receitas sobre a propriedade dos senhores da terra, dos soberanos, isto é, dos detentores do poder. Tanto a igreja, como o rei e também o senhorio se valeram de seus próprios meios para obterem o necessário a sua sobrevivência, ou seja, o próprio patrimônio era utilizado para que a ordem e a proteção necessárias fossem obtidas (SCHOUERI, 2018).

Público e privado se confundiam nesse período da história, pois as atribuições que hoje são consideradas como deveres essenciais do Estado – liberdade, educação, saúde, moradia, segurança, entre outras – eram assumidas pelo próprio senhor feudal, pelo soberano, ou mesmo pela igreja, uma vez que, usando a arrecadação realizada como subterfúgio para a manutenção do sistema, convenciam o povo da necessidade e dependência da proteção oferecida e, com isso, famílias poderosas praticamente se eternizavam por gerações no controle econômico e social das comunidades.

1.3. DO ESTADO POLICIAL AO ESTADO FISCAL: O PREÇO DA LIBERDADE

Com o passar das eras, e influenciado pela constante e inevitável mudança do pensamento humano, amoldado pelas necessidades reais de adaptação, o Estado assumiu conotação intervencionista, ou seja, “não é mais mero agente econômico, mas autoridade que se vale de todos os meios ao seu dispor – inclusive o tributo – para dirigir a economia” (SCHOUERI, 2018, p. 23). Temos aqui o que, nos dizeres do autor, denominou-se Estado Policial. A influência de pensadores

como Nicollò Machiavelli (1469-1527, *O príncipe*) e Thomas Hobbes (1588-1679, *Leviatã*) dão azo a mudanças em toda a sociedade, passando então o Estado a ter suas próprias características, fazer política e seguir as próprias leis.

Foi Thomas Hobbes (1588 - 1679, *Leviatã*) quem defendeu que os homens, por sua natureza, não seriam propensos a criarem um Estado que limitasse sua liberdade; eles estabelecem as restrições em que vivem dentro do Estado, com a finalidade de obter dessa forma sua própria conservação e uma vida mais confortável. A liberdade seria natural, ampla e ilimitada até a elaboração do pacto social. Ao organizar o Estado pela forma contratualista, o homem transfere inteiramente a sua liberdade ao Estado, cabendo a este então determinar, condicionar e explicar a vontade humana através de leis civis. O homem se despoja da liberdade natural pela civil determinada pelo poder público e o Estado torna-se o depositário de todos os direitos naturais de liberdade que exerce em nome dos indivíduos, de forma onipotente e absoluta. Dessa forma, não pode haver liberdade fora do Estado, tampouco contrária a este. (SCHOUERI, 2018, p. 23)

Com este pensamento começando a se difundir no seio da sociedade letrada e influente da época, passa-se a uma intimidação, isto é, uma intervenção mais veemente do Estado, demonstrando-se como um ente sedento de recursos e com base forte para intervir com energia na busca por eles. A economia começa a ser regulada por um sistema que se declara apto a fortalecer as liberdades individuais e fomentar a produtividade das pessoas: “ao mesmo tempo, tendo em vista que os indivíduos eram colocados no centro dos acontecimentos sociais, as normas que tratavam de fenômenos econômicos deveriam ter um caráter dispositivo, o que formava um terreno fértil para normas indutoras, inclusive as tributárias” (SCHOUERI, 2018, p. 24).

Os tributos, no século XVIII, foram colocados como o quinhão que possibilitaria a construção de um Estado forte. Não foram poucos os estudiosos e pensadores da época que manifestaram suas opiniões favoráveis a uma maior e melhor organização tributária a fim de que, aos poucos, o Estado retomasse o controle social que, até então, tinha sido feito pelos senhores feudais.³ Obviamente,

³ Sobre esta influência e natural condução do Estado ao centro do controle social, válidas as palavras de Schoueri (2018, p. 24) quando diz que “Justin (1705-1771) maior pensador da época, declarava que os tributos seriam um meio muito feliz para construir e estruturar o estado, conforme os objetivos de um governo sábio”. Também, apenas para confirmar a enorme importância que este assunto adquiriu nos fins do século XVIII, vale ainda a referência, feita pelo mesmo autor, às palavras de Von Sonnenfels (1707), o qual, percebia o imposto com um instrumento adequado para “conduzir a atividade dos súditos nos trilhos desejados pelo Estado e tirar dos indesejados”.

esse controle só poderia acontecer por meio de uma normatização que pudesse orientar os passos de uma transformação econômica à qual o mundo era submetido.

Neste período, de forma bastante incipiente, começaram a ser estruturadas as bases de um sistema para regular os modos de produção. Com a revolução industrial em plena ebulição, havia, portanto, a necessidade de um maior controle sobre a produtividade das pessoas e as riquezas oriundas dessa produtividade.

Na efervescência das revoluções Industrial e Francesa, a forma de pensar do homem mudou e se aperfeiçoou primeiro na Europa e depois no restante do mundo no tocante a muitas situações. E uma dessas mudanças ocorreu com o modo como o Estado passou a atuar nas questões fiscais. O modelo de Estado Policial, de grande ingerência na vida social a partir da intervenção por meio da criação de regras e normas, foi substituído pelo modelo de Estado Fiscal, onde a sua principal característica é ser financiado prioritariamente por tributos: não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular, cabendo-lhe transferir uma parcela ao Estado.

Nesta fase inicial do Estado Fiscal, não havia, por assim dizer, arbitrariedades no tocante à arrecadação. Com as mudanças advindas pelas revoluções, reduziu-se ao mínimo a sanha intervencionista do Estado. Com a influência das ideias liberais – liberdade, igualdade e fraternidade – passou a se proibir qualquer ato arbitrário do Estado que violasse a propriedade privada.

Para John Locke (1632-1704), o homem no estado natural estaria plenamente livre, mas sentiria a necessidade de colocar limites à sua própria liberdade, a fim de garantir a propriedade. Enquanto houvesse liberdade plena, lutas intensas inviabilizariam a garantia da propriedade e, por conseguinte, uma liberdade durável. Os homens, assim, reunir-se-iam em sociedades políticas, submetendo-se a um governo cuja principal finalidade era a conservação das propriedades, requisito inerente à manutenção da liberdade. **É assim que Locke sustenta que o poder supremo não pode retirar qualquer parte da propriedade de qualquer homem sem seu consentimento.** Afinal, se a finalidade do governo é a preservação da propriedade e se foi com tal intuito que os homens ingressaram em uma sociedade, então a sociedade pressupõe a propriedade. Ele reconhece que os governos não têm como subsistir sem um custo e que é correto que todos os que fruem de sua proteção paguem sua quota para sua manutenção. Mas ainda assim, impõe-se o consentimento, i.e., o consentimento da maioria, dado diretamente ou por seus representantes, “pois se alguém pretender ter poder de instituir e cobrar tributos do povo por

sua autoridade e sem o consentimento do povo, ele invade o direito fundamental de propriedade e subverte o fim do governo. Pois que propriedade eu tenho se um outro pode ter o direito de levá-la quando ele quiser?” Neste sentido, na teoria de Locke a tributação aparece como uma espécie de negócio (*bargain*) entre o indivíduo e o Estado, resultante do contrato social. Embora a propriedade apareça como anterior, o Estado, como um corpo, pode defender os direitos de propriedade do indivíduo, atuando em seu favor contra qualquer um que contrarie aqueles direitos. Neste sentido, ao contribuir com a manutenção daquele corpo, o indivíduo contribui com sua própria proteção. (SCHOUERI, 2018, p. 25 – grifo nosso)

Deste modo, a necessidade de aprovação de tributos para a manutenção do Estado ficou a cargo do parlamento, firmando, portanto, as bases para que as garantias na relação entre o contribuinte e o Estado fossem consolidadas como hoje as conhecemos, em que só é possível instituir tributos por meio de leis editadas por aqueles que, legitimados pelo povo, detêm o poder para assim os criarem. Com esta configuração, o Estado assumiu a função de meramente observar o curso econômico, pois as nações passaram a solidificar um sistema em que as intervenções estatais muito se reduziram, preponderando, assim, as responsabilidades individuais. “Se no Estado de Polícia, o tributo era o preço a ser pago para que o Estado, provedor de toda riqueza, assegurasse a liberdade dos súditos, desta feita o tributo era o preço a ser pago para que o cidadão ficasse livre das amarras do Estado: o preço da liberdade” (SCHOUERI, 2018, p. 26).

1.4. DO ESTADO SOCIAL AO ESTADO DO SÉCULO XXI

O Estado Social caracterizou-se por um agigantamento da carga tributária para sustentá-lo. Não se tem mais em mente um indivíduo livre das amarras estatais, mas cada vez mais fica configurada uma dependência das pessoas ao Estado, que se coloca na condição de ente facilitador e possibilitador da liberdade, caracterizando-se como instrumento capaz de transformar a realidade não apenas de forma individualizada, mas dando grande importância à coletividade.

A liberdade ganha nova feição, pois passa a ser coletiva. Já não mais se pode considerar o cidadão livre, se o ambiente em que se insere é marcado por desigualdades sociais. Não goza de liberdade aquele que, em ambiente desigual, isola-se em sua propriedade, qual prisioneiro dentro de seu próprio ambiente. A liberdade somente pode ser fruída quando todos têm acesso a ela. A sociedade, não o indivíduo, é que está no centro da liberdade. É assim que a arrecadação tributária se legitima enquanto

instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão “preço da liberdade”, agora, surge como preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. Ao lado das finalidades básicas do Estado, cobertas pelas receitas de impostos tradicionais, sobressaem as arrecadações vinculadas a finalidades específicas. (SCHOUERI, 2018, p. 28)

Embora não perdendo a característica de fiscalidade contida no período imediatamente após as grandes revoluções da indústria e do pensamento moderno, o Estado passa a ter maior ingerência na vida das pessoas. Faz isso cuidando de aperfeiçoar os meios para garantir maior arrecadação de tributos e contribuições diversas para sustentar a grande máquina estatal que dia após dia se agiganta para dar conta da demanda social que só aumenta.

Sob o pretexto de garantir melhor qualidade de vida às pessoas, o Estado assume para si o papel de ser responsável por proporcionar ao povo a oportunidade de viver com dignidade. Porém essa carga é muito pesada considerando a diversidade dos fenômenos sociais de transformação da realidade, o que acaba por deixar estremecida a relação entre o poder do Estado de cumprir com essas garantias e a tributação requerida para dar conta dessa tarefa.

As demandas cada vez mais crescentes da sociedade fazem com que se perceba muito rapidamente o quanto o Estado, sozinho, é insuficiente para atender às necessidades das pessoas. Por isso, esse agigantamento da máquina estatal passou a ser questionado, uma vez que tamanho crescimento não conseguia mais garantir melhor distribuição de renda ao povo, ampliando e deixando cada vez mais aparentes as desigualdades sociais.

Em contrapartida, começa a ser percebida a necessidade de se dividir a responsabilidade pelo bem-estar do povo com a iniciativa privada, marcando, por assim dizer, uma diminuição de tamanho desse Estado Social e, conseqüentemente, restringindo cada vez mais o seu caráter intervencionista na economia e também na tributação. Esta é uma das razões que favorecem o surgimento do Estado do século XXI, o qual convencionou-se chamá-lo de Estado Democrático e Social de Direito. Enquanto no século anterior o Estado buscava, quase que de modo exclusivo, proporcionar, o bem-estar coletivo, no século atual há um movimento na sociedade que reivindica para si o direito e o dever de também impulsionar o seu próprio bem-estar.

Com efeito, no Estado do Século XXI, a liberdade já não tem as características individualistas, próprias do século XIX, mas tampouco recai no exagero do Estado do Bem-Estar Social, que se buscou no século XX. No Estado do Século XXI, a liberdade assume nova feição, síntese da exacerbação do individualismo, própria do liberalismo e do Estado, característica do Estado Social: o Estado é afastado e a sociedade civil reivindica para si espaço que fora ocupado por aquele.

A síntese que desse conflito resulta começa a apresentar suas primeiras feições, quando se propõe, no lugar da atuação direta do Estado, a criação de agências reguladoras que ofereçam maior espaço à iniciativa privada; a previdência privada surge como alternativa à oficial; obras públicas se fazem por meio de parceiras público-privadas; organizações não governamentais prestam a assistência social negada pelo Estado; em síntese: a sociedade já não mais espera a atuação estatal.

No Estado do Século XXI, a liberdade revela-se, pois, coletiva, tendo em vista que a sociedade exige sua liberdade como instrumento para a inclusão social. Desaparece a crença de que o Estado seja o veículo para o resgate das camadas sociais desfavorecidas, mas permanece o desejo social, prestigiado pelo Direito, de que a desigualdade seja reduzida. O instrumento para o exercício da liberdade coletiva já não mais será o Estado, mas a própria sociedade. Do Estado do século XXI, espera-se a transparência, que se verá de há muito apontada como característica ideal de um sistema tributário, implicando a manutenção de um ambiente favorável a investimentos, com segurança jurídica, estabilidade e previsibilidade normativa. (SCHOUERI, 2018, p. 29)

A perspectiva da relação entre Estado e tributação, aqui, ganha contornos de modernidade, influenciada, sobretudo, pelos avanços tecnológicos que possibilitam a qualquer membro da sociedade civil acompanhar bem de perto todas as atividades estatais, exigindo que seja cumprido o papel que incumbe ao Estado e, no aspecto em que este não for eficiente, que seja possibilitada àquela a oportunidade de propiciar o próprio bem-estar, uma vez que é a parte mais interessada desta equação.

Daí não haver espaço, no Estado do Século XXI, para o Estado provedor, assistencialista. Frustra-se aquele que acredita poder o Estado, por meio da tributação exacerbada, prover a dignidade de todos; a escassez de recursos logo se revela, tornando utópica, ou mera quimera retórica, aquele objetivo. No Estado do Século XXI, a sociedade assume seu papel de maximizar a dignidade humana, conquistada – nos termos constitucionais – pela valorização do trabalho e da livre iniciativa. O Estado não perde seu papel de guardião dos ditames constitucionais; em tal função; entretanto, cabe-lhe assegurar condições para que a sociedade civil proveja a dignidade que ele, Estado, não é capaz de assegurar. (SCHOUERI, 2018, p. 30)

O dever do Estado de garantir aos cidadãos acesso aos direitos básicos – como moradia, saúde, educação, emprego – já não é antagônico aos objetivos da

ordem econômica. São estes (e outros também) direitos básicos que possibilitam uma vida digna ao ser humano e, no momento em que a economia de um povo viabiliza e incentiva a valorização do trabalho, da livre iniciativa em busca de crescimento, a relação entre Estado, tributação e sociedade adquire nova configuração, em que a imposição tributária acontecerá, mas ladeada por algumas limitações.

Se no Estado Social a sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do Século XXI a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio. A tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo do Estado do Século XXI, pois implica retirar recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento econômico. (SCHOUERI, 2018, p. 30)

Foi para atribuir um efeito limitador a essa tributação excessiva do Estado que nas constituições modernas, inclusive na brasileira, estabeleceram-se princípios e normas para frear a sanha arrecadadora estatal. Uma vez que o Estado não suporta, sozinho, as demandas sociais que sempre surgem, não há como justificar arrecadação tributária em demasia. A reivindicação da sociedade de tomar para si parte das tarefas antes incumbidas ao Estado aparece em conjunto com a sua recusa em “pagar um preço exorbitante por uma liberdade que [este] não mais se revela apto a promover” (SCHOUERI, 2018, p.30).

O exercício da tributação só pode ser justificado mediante a contrapartida estatal na busca constante de alcançar uma liberdade coletiva para que se exerça satisfatoriamente a cidadania. Porém, se o papel do Estado tem sido limitado pela atuação cada vez mais aguda da sociedade civil, muito justo, portanto, que haja certas limitações quando da tributação, a fim de que direitos como a proteção à propriedade, princípios como o respeito a capacidade contributiva e valores como a dignidade humana não sejam vilipendiados por uma excessiva carga tributária, retirando, em alguns casos, a possibilidade do cidadão de viver dignamente.

Antes de falarmos especificamente sobre as limitações ao poder do Estado para tributar, necessário, portanto, fazermos algumas considerações sobre alguns princípios constitucionais que circundam e alicerçam essa ideia. Se o tributo

é uma exigência constitucional para a existência do Estado (foi o que verificamos ao longo deste capítulo), sua incidência e diretrizes na vida das pessoas não se dão aleatoriamente. Conhecer tais princípios é importante, pois somente a partir da análise dos fundamentos e valores de cada um é que se poderá fazer uma aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Este o conteúdo do próximo capítulo.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E SUAS GARANTIAS

Uma análise das limitações constitucionais a que estão submetidos todos os entes dotados da competência para tributar no território brasileiro requer uma breve explanação sobre os fundamentos axiológicos que embasam as diretrizes adotadas quando da instituição, criação, majoração, suspensão, extinção, etc. de tributos. Podemos aqui considerar que estes fundamentos são os princípios extraídos da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, os quais orientam, em âmbito nacional, as diretrizes adotadas não somente quanto à questão tributária, mas também sobre todos os outros assuntos jurídicos em qualquer dos ramos do direito.

Se “a Constituição é o *critério último* de existência e validade das demais normas do sistema do Direito” (CARRAZZA, 2017, p. 38), há muita coerência quando dela se extraem princípios que serão o alicerce sobre o qual repousará toda a segurança de um ordenamento jurídico. Não raro, quando da aplicação do direito, há colisão de normas e as dificuldades jurídicas daí decorrentes, em muitos casos, são dirimidas fazendo-se uma aferição dos princípios existentes no sistema constitucional para que a justiça aconteça.

No que tange aos princípios constitucionais, é sabido que todos assumem considerada relevância no cenário jurídico nacional, com maior ou menor intensidade, a depender da realidade fática a que se submetem os cidadãos. Numa conjuntura em que a cada dia os conflitos sociais de natureza diversa só aumentam, uma das principais atribuições dos princípios é orientar – e, por vezes, determinar – a aplicação da norma jurídica na resolução dos litígios entre as pessoas, de modo que a tão almejada justiça além de ser percebida pelos envolvidos mais intimamente na relação conflituosa – as partes –, seja também levada a termo pelos operadores do direito enquanto pessoas possuidoras de um conhecimento específico para encontrá-la e aplicá-la na realidade.

Em se tratando da matéria tributária, os princípios constitucionais servem de guia para a atuação do Estado: uma vez reconhecida atualmente a participação da sociedade civil organizada na condução do próprio bem-estar, é preciso também que se reconheça a necessidade de um ambiente propício para que o setor privado possa se desenvolver. Naturalmente, isso só ocorre no momento em que há

segurança jurídica para atuação do setor privado, sendo que esta proteção resta evidenciada quando o Estado, em seu agir, respeita as limitações que lhe são impostas pela constituição.

Segundo Schoueri (2018), estas limitações surgem como princípios os quais, considerando a realidade brasileira, estão inseridos no corpo da própria constituição pátria. E são estes princípios que, se respeitados pela máquina estatal, irão assegurar um ambiente propício para atuação e crescimento dos agentes privados, pois o atendimento a eles – os princípios – gera segurança jurídica e demonstra respeito às limitações para a instituição ou majoração de tributos.

Sendo assim, discorreremos a seguir, sucintamente, sobre sete princípios gerais extraídos da constituição brasileira os quais devem ser considerados quando da análise de qualquer situação que envolva tributos. São eles: *princípio da legalidade tributária, princípio da isonomia, princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade, princípio da vedação ao confisco, princípio da capacidade contributiva* e, por fim, *o princípio da segurança jurídica*.

2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Embora em nossa Constituição Federal haja a previsão geral de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (CF, art. 5º, II), configurando uma das maiores proteções jurídicas do cidadão, é mais que justificável a necessidade de nossa carta magna trazer, também, de forma mais específica, a previsão constitucional de que a tributação carece de instrumento legal que a autorize e desborde todos os liames e diretrizes que ensejarão a cobrança por parte do Estado.

Deste modo, o princípio da legalidade tributária está insculpido na Constituição Federal em seu artigo 150, inciso I, que diz: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Efetivamente, ao comparar o texto do artigo 5º, com o do artigo 150, nota-se que o constituinte não foi redundante quando tratou da matéria tributária: se em geral um comportamento será exigido “em virtude” de uma lei, nas

questões tributárias, tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Não há espaço para delegação. Será a lei o fundamento imediato da exigência. Ao legislador cumpre definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária. (SCHOUERI, 2018, p. 302)

Em outras palavras, este princípio quer significar que, para se retirar dos cidadãos qualquer quantia com o fito de custear as ações do Estado, é preciso que estes mesmos cidadãos participem das diretrizes que nortearão tal arrecadação; eles carecem de concordar com a tributação, uma vez que lhes será tirada parte do seu patrimônio, havendo, portanto, bastante justiça em que tenham conhecimento do destino dos recursos.

Obviamente, a participação à qual nos referimos se dá através do poder legislativo, por meio da atuação de seus integrantes como representantes dos interesses do povo, os quais têm a tarefa de estabelecer todas as peculiaridades que envolverão os tributos criados, ficando, assim, os cidadãos protegidos contra os abusos do Estado.

O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.

(...)

Por outro lado, é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição. (CARRAZZA, 2017, p. 285)

A lei que rege a tributação brasileira, apresentando as diretrizes para a obtenção de recursos com fins de satisfazer as necessidades de qualquer dos entes estatais, é o Código Tributário Nacional (Lei 5172, de 25 de outubro de 1966). A Constituição Federal (art. 146, II) preceitua que o CTN é o instrumento autorizado a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, ficando tais regulamentos dispostos no artigo 97:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 - VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Em simples leitura do artigo acima transcrito, vemos que o legislador ordinário atendeu ao comando constitucional em sua essência, chegando a ir além ao prevê não apenas a criação ou majoração dos tributos, mas também a extinção, a redução, a definição do fato gerador, a fixação da alíquota e da base de cálculo, as penalidades para as infrações cometidas, as hipóteses de exclusão, de extinção, de suspensão do crédito tributário, bem como de dispensa ou redução de penalidades. Enfim, todos os aspectos que orbitam o tributo carecem de previsão legal, uma vez que não basta a menção de forma genérica à sua instituição. Temos no artigo 97 do CTN a ampliação da legalidade prevista no art. 150, I da CF; é a maximização do amparo normativo aos contribuintes dos tributos nacionais.

Por esta razão que este princípio é considerado um dos mais importantes fenômenos de limitação ao ato de tributar e representa o instituto que incorpora de forma bastante satisfatória a segurança jurídica necessária para uma economia crescer, pois os investidores – nacionais e estrangeiros – se sentirão seguros em aplicar seus recursos no país, haja vista a garantia jurídica que terão no tocante à retirada de parcela do seu patrimônio para atender ao Estado; por outro lado, os contribuintes também serão contemplados com esta segurança propiciada pelo referido princípio, pois perceberão que sua contribuição por meio dos tributos não aumentará de maneira desproporcional e, no tempo devido, retornará à sua comunidade na forma de melhoria dos serviços públicos e da otimização da qualidade de vida.

2.2. PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Este princípio traduz-se na ideia central de que todas as pessoas devem ser consideradas iguais perante a lei, pois para se haver justiça, não pode existir

aplicação diferente do mandamento legal para situações equivalentes sem que haja uma razão que justifique a diferenciação no tratamento dado.

O fato deste preceito ser tão importante para o estudo e aplicação do direito e da justiça em qualquer área mereceu positividade constitucional, que pode ser conferida no art. 5º, *caput*, da nossa Constituição Federal: “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, (...)”.

O princípio da isonomia (ou da igualdade, como o quer alguns) também estende sua positividade específica em matéria tributária, a fim de proteger ainda mais o cidadão contra a injustiça produzida pelo ímpeto arrecadatório do Estado. É o que se pode encontrar no artigo 150, inciso II da Constituição Federal:

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

 II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
 (...)

O conteúdo primordial deste princípio é: ninguém pode escapar da lei. Ocorrendo de a situação fática apresentar diferenças, atribuir-se-á ao caso os critérios que farão o devido enquadramento à hipótese legal, a fim de que os desiguais sejam tratados na medida de sua desigualdade. Ou seja, “não há pessoas ‘diferentes’ que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal ou ser dele excluído” (AMARO, 2017, p. 161).⁴

Em resumo, importante salientar que a isonomia é uma garantia do indivíduo e não do Estado: mesmo que aconteça de, em situações fáticas

⁴ Apenas para efeito de conhecimento, alguns critérios para aplicação do princípio da isonomia, expressamente aceitos, são apresentados por Schoueri (2018, p. 348), tais como: “a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º); a essencialidade (artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III); o destino ao exterior (artigo 153, § 3º, III, artigo 155, § 2º, X, “a”, e artigo 156, § 3º, II); o uso da propriedade segundo sua função social (artigo 153, § 4º e 182, § 4º, II); localização e uso do imóvel (artigo 156, § 1º, II); o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146, III, “c”); tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte (artigo 179) etc.

semelhantes, haver tributação exigida legalmente para apenas uma delas, não caberá à Administração Pública, isto é, ao Estado, baseado no princípio em análise, fazer com que incida o tributo para a outra situação, sob o argumento de não se estar praticando a justiça. É o indivíduo quem recebe a proteção isonômica de ser tributado igualmente ao outro em equivalente situação, não o Estado para fazer a equiparação. Se existe desrespeito ao princípio da igualdade, caberá ao indivíduo ofendido exigir do Estado o cumprimento da determinação constitucional. (AMARO, 2017)

2.3. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Este princípio versa sobre a impossibilidade da lei retroceder para alcançar fatos concluídos no tempo, ou seja, para que haja a incidência tributária sobre uma situação fática é preciso que a lei que regule tal incidência seja anterior ao fato. A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso III, alínea “a” esclarece muito bem esse assunto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Segundo Carrazza (2017), esse princípio constitucional específico para a área tributária vem solidificar o conteúdo de um dos mais importantes direitos fundamentais do cidadão, descrito no artigo 5º, inciso XXXVI, da carta magna, que diz: “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”. Interpretando nas entrelinhas esta determinação constitucional, há a exigência de que nenhuma lei deve retroagir para atingir fatos passados. E no tocante ao tributo, mais que necessário o cumprimento desta determinação, a fim de que não se instaure o caos jurídico, exigindo recolhimento de recursos para os quais não haveria, ao tempo do pretense fato gerador, qualquer regulação.

Não haveria, portanto, confiança no Poder Legislativo de um Estado se houvesse a elaboração de leis reguladoras das situações pretéritas como bem lhe

entendesse. Faltaria, indubitavelmente, segurança jurídica para estas leis e o Estado de Direito não teria sua razão de ser.

Deveras, se as exigências do princípio da legalidade pudessem ser atendidas por meio de uma simples lei formal, ainda que retroativa, isto é, reportável a acontecimentos passados, a garantia de segurança às pessoas que ele encerra seria, mais do que despcienda, inexistente. De que valeria o tributo ser criado ou aumentado só por meio de lei, se esta pudesse livremente alcançar fatos ou situações já consumados? (CARRAZZA, 2017, p. 396)

Percebe-se, pois, que este princípio tem íntima relação com o princípio da legalidade, já analisado acima, uma vez que não basta que o fato tributado seja previsto em lei, mas que esta lei tenha respeitado o critério de não regular um fato já concluído. Trata-se, portanto, de estender uma proteção ainda maior ao contribuinte contra o arbítrio do Estado, o qual não poderá, sob nenhum argumento, modificar situações fiscais em prejuízo daquele. Esta é a razão pela qual é necessário assegurar às pessoas a segurança jurídica que somente leis irretroativas em matéria tributária podem conceder.

2.4. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

No tocante ao princípio da anterioridade, sua principal função é evitar que os contribuintes sejam apanhados de surpresa quando da criação de um tributo. A Constituição Federal veda expressamente essa atitude, deixando claro que qualquer lei que crie ou majore tributos deve ter sua eficácia sentida somente a partir do próximo exercício financeiro ou, conforme o caso, que seja respeitado o prazo de 90 dias para que a lei tenha eficácia e o tributo possa ser legalmente exigível.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 III - cobrar tributos:
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

O conteúdo descrito na alínea *b* significa que “(...) a lei que cria ou aumenta um tributo (...), ao entrar em vigor, fica com sua *eficácia paralisada*, até o

início do próximo exercício financeiro, quando – aí, sim – *incidirá*, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica” (CARRAZZA, 2017, p. 220-221).

Percebe-se, aqui, uma clara atribuição do princípio da anterioridade, por meio da vedação expressa da aplicação de uma lei que institui ou majora tributos sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que ela entrou em vigor. No entanto, o próprio texto constitucional previu algumas exceções ao princípio da anterioridade, as quais se encontram no § 1º deste mesmo artigo:

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

As exceções ao princípio da anterioridade atribuídas aos tributos elencados no artigo 153, I, II, IV e V se fazem necessárias para que sejam atendidos certos objetivos extrafiscais, tais como a política monetária e a de comércio exterior, uma vez que, para terem êxito, carecem de maior flexibilidade e demandam ações rápidas do governo no sentido de acompanhar a volatilidade da economia mundial.

Amaro (2017) explicita pormenorizadamente como se concretizam algumas destas exceções:

Por isso, o imposto de importação [art. 153, I], o imposto de exportação [art. 153, II] e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários [art. 153, V] (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro dos limites e condições definidas na lei) podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado ato do Poder Executivo que haja majorado a alíquota) e não devem respeito ao prazo de 90 dias para sua aplicação aos fatos sobre que devam incidir. (p.150)

A lista acima apresenta impostos federais intrinsecamente ligados ao desenvolvimento econômico nacional guardando relações também com aspectos econômicos internacionais, uma vez que visam incentivar a entrada e saída de produtos por meio do comércio com outros países.

Há, ainda, tributos que, pela necessidade urgente de sua criação, têm aplicação imediatamente após a publicação da lei que os criar, para os quais a atenção do legislador constituinte quanto ao prazo certo para sua aplicabilidade foi dispensada, uma vez que é a real necessidade da situação vivida pelo país que ocasionará a sua criação. São eles o imposto extraordinário em caso de guerra ou de sua iminência (CF, 154, II) e o empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência (CF, art. 148, I).

Para todos os tributos acima apontados, não existe qualquer óbice à aplicação imediata da lei que os criar: nem a anterioridade do exercício (CF, 150, III, b) nem a anterioridade nonagesimal (CF, 150, III, c) possuem qualquer ingerência quanto à imediata incidência do tributo.

A alínea c do inciso III do art. 150 da CF aponta a necessidade de que, para alguns tributos, seja respeitada a anterioridade de 90 dias a fim de que uma lei que os exija passe a ter eficácia, incidindo seus efeitos. Deste modo, tributos como as alíquotas do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços sobre combustíveis e lubrificantes (CF, 155, § 4º, “c”); imposto sobre produtos industrializados (CF, 153, IV); contribuições sociais destinadas à Seguridade Social (CF, 195, § 6º); e outros, sofrem os efeitos dessa anterioridade de 90 dias, ou seja, só podem ser exigidos após esse período de publicação da lei.

Além dos tributos apontados no início deste tópico como aqueles para os quais não existe a obrigatoriedade de respeito ao período nonagesimal, há também inaplicabilidade da anterioridade de 90 dias para a fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (CF, 155, III) e também do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (CF, 156, I). Tanto o ente estadual – para o primeiro imposto – como o ente municipal – para o segundo – podem modificar a base de cálculo destes tributos de sua competência sem qualquer preocupação em respeitar esse período, ou seja, se o fizerem em 31 de dezembro, marco final de um exercício financeiro, podem aplicar uma nova base de cálculo imediatamente no dia seguinte, que coincidirá com o marco inicial do próximo exercício.

Este tópico careceu de um pouco mais de explanações na tentativa de explicitar, embora muito resumidamente, as implicações que o respeito ao princípio da anterioridade proporciona na vida daqueles que pagam os impostos. Leciona Carrazza (2017) que o bem maior que este princípio acarreta é o fato de servir para evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributos no curso do exercício financeiro, impedindo que, repentinamente, uma nova exigência fiscal lhe seja feita. Tal concepção se traduz na aceitação plausível de que somente com o atendimento aos comandos constitucionais representativos deste e outros princípios estar-se-á perante o corolário das garantias fundamentais do cidadão, que é a segurança jurídica.

2.5. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O mandamento constitucional que proíbe o confisco tributário está expresso no artigo 150, inciso IV da nossa Constituição Federal, quando diz que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) utilizar tributo com efeito de confisco”.

Determinar o que seria, de fato, confisco em matéria tributária tem sido um tema sobre o qual muitos estudiosos se debruçam, porém sem conseguirem lograr êxito quanto ao exato momento em que o limite do razoável é ultrapassado para que o confisco seja caracterizado. Paulo de Barros Carvalho (2017) é um destes autores e, por isso mesmo, interessante a seguinte passagem sobre o assunto, extraída de sua obra “Curso de Direito Tributário”:

Aqui está outro princípio que não constava expressamente da Constituição anterior, mas de difícil configuração. A ideia de confisco não tem em si essa dificuldade. O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lídima de exigência tributária.

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente,

as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica. (CARVALHO, 2017, p. 184-185)

Não obstante a dificuldade apontada pelo estudioso, convém, aqui, apresentar como o assunto relativo ao confisco tem sido tratado na realidade jurídica brasileira.

Primeiramente, quanto à definição dicionarizada do termo “confisco”, aquela que, para o nosso estudo, se mostra mais adequada é a encontrada no site de pesquisas Wikipédia: “Confisco é a tomada da propriedade de uma dada pessoa ou organização, por parte do governo ou outra autoridade pública, sem que haja o pagamento de qualquer compensação, como forma de punição para determinado delito”.⁵

Obviamente, ao se atribuir aos tributos a ação de confiscar, não se pretende a compreensão de que haja “tomada à força”, ou seja, com uso de força policial, os recursos dos contribuintes – por mais que o sentido literal desse termo nos leve a esta exegese –, mas que, ao se fazer uso dos meios legais para criação ou mesmo majoração de tributos, a ideia de confisco seja afastada na origem, evitando-se a exigência tributária desarrazoada.

A proibição dessa atitude confiscatória por parte do Estado surge pela necessidade de proteger o contribuinte de não ser privado de seu patrimônio além do necessário e legalmente previsto no ordenamento jurídico, não devendo ser esquecido que essa previsão deva ser revestida de parâmetros de razoabilidade para que se faça jus à cobrança. Todo tributo tem uma finalidade e, no momento em que o seu recolhimento excede o necessário para o cumprimento dessa finalidade, configura-se o confisco.

A proibição do exagero ganha especial importância quando se tem em conta a necessidade de se encontrarem limites à tributação. (...) o Estado do século XXI já não mais tolera que a tributação se dê sem limites; a sociedade exige que parte de seus recursos seja preservada. Não se justifica uma tributação excessiva por parte do Estado se com aqueles recursos não se acrescentará parcela de liberdade coletiva, enquanto, ao

⁵ Disponível para consulta em <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Confisca%C3%A7%C3%A3o>>

mesmo tempo, tais recursos, nas mãos da sociedade civil, revelam-se mais aptos a promover a inclusão social. (SCHOUERI, 2018, p. 356)

Por mais que exista dificuldade para o legislador, para o intérprete ou aplicador da lei, determinarem o momento a partir do qual se configura o confisco, uma vez que este restar caracterizado, é necessária a proibição imediata de tal tributação. Que o Estado carece de recursos para existir é fato inegável, porém, a pretexto de sua necessidade, não pode invadir e apropriar-se exagerada e inescrupulosamente do patrimônio do particular por meio dos tributos.

É fato sabido que nos últimos tempos a sociedade tem caminhado para um afastamento dessa dependência quase paternalista do Estado, e o faz porque as riquezas geradas no campo privado têm possibilitado que isto aconteça. Sendo assim, sufocar essa produção econômica do setor privado por meio de exageros tributários somente contribuirá i) para o colapso da economia, pois muitas empresas não suportarão a pesada carga tributária e o desemprego aumentará; ii) para o enfraquecimento do Estado, uma vez que as leis por ele elaboradas não lhe dão credibilidade para gerir a si mesmo e a vida dos cidadãos; e, por fim, iii) para o aumento da desigualdade social, uma vez que as pessoas, contribuintes em essência dos tributos, não terão fontes de renda adequada de onde possam retirar seu sustento e muitos entrarão na informalidade para sobreviverem.

Em resumo, resta a afirmação de que o atendimento, pelo Estado, ao princípio da vedação ao confisco somente revela um grau de engrandecimento da sociedade, pautado nos mais elevados critérios de justiça, pois em assim fazendo, haverá o que, num esforço de crescimento contínuo, se pode chamar de paz econômico-social.

2.6. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Este princípio é um orientador para que a incidência dos impostos seja feita respeitando-se, no entanto, a capacidade econômica dos contribuintes. Andando em sintonia com o princípio imediatamente anterior analisado (não-confiscatoriedade), o princípio da capacidade contributiva visa proteger, necessariamente, as riquezas do setor privado, analisando individualmente as

situações, sempre que possível, para evitar-se apropriação indevida de recursos do particular por meio dessa espécie tributária.

Vejamos o texto constitucional que reflete o princípio da capacidade contributiva:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (CF, art. 145, § 1º)

O dispositivo é ríste em asseverar a faculdade da administração de perscrutar o aporte patrimonial de cada contribuinte, tendo o dever de apurar se ele está evadindo-se de suas responsabilidades com o Fisco ao esconder patrimônio, renda ou atividades econômicas. Obviamente, tal investigação deve ser feita observando seus direitos fundamentais e atendendo rigorosamente aos ditames da lei, sob pena de serem considerados nulos os atos administrativos que, porventura, se afastarem desses comandos legais.

(...) o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. (CARRAZZA, 2017, p. 103)

Embora o texto constitucional refira-se, especificamente, aos impostos, “nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, afinal o princípio da igualdade” (CARRAZZA, 2017, p. 102, nota 53). É uma equivalência importante a ser feita já que se pretende arrecadar tributos sob o amparo da lei e da constituição, onde o sopesamento e aferição dessa medida dar-se-á sob a responsabilidade do legislador ordinário de cada ente federativo, a fim de que se alcance a tão almejada justiça fiscal.

Nas considerações tecidas sobre o princípio da isonomia, afirmou-se que embora haja situações em que o tributo irá incidir de forma desigual, há necessidade de que se apresente critérios que possam fundamentar essa tributação diferenciada. Quando se analisa o princípio da capacidade contributiva, tem-se, no respeito a suas determinações, um destes critérios capazes de sustentar essa diferenciação, pois tratar os desiguais na medida de sua desigualdade pressupõe a aceitação de que a contribuição precisa equiparar-se às potencialidades das riquezas de cada um, recolhendo mais de quem tem maior patrimônio.

2.7. SEGURANÇA JURÍDICA: PRINCÍPIO SÍNTESE DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO

É certo que, ao chegarmos ao final da análise dos seis primeiros princípios deste capítulo – originalmente elencados para fazerem parte deste trabalho por sua função essencial de frear mais diretamente a ação estatal – é preciso afirmar que não apenas estes têm o condão de orientar as limitações ao poder de tributar. Na verdade, princípios fundamentais como o direito à propriedade, direito à ampla defesa e o devido processo legal, supremacia do interesse público ao particular, indisponibilidade dos interesses públicos, entre outros, juntamente com suas especificidades, poderiam perfeitamente integrar o rol de princípios constitucionais neste capítulo, ambos com sua importância sentida no ramo dos assuntos tributários orientando, de alguma forma, as funções limitadoras do tributo.

No entanto, conforme discorreremos ao longo deste capítulo, sempre nos dirigimos ao princípio da segurança jurídica como o resultado mais essencial do respeito aos princípios até aqui analisados, uma vez que ele “(...) é a própria razão de ser da nossa Constituição Federal” (CARRAZZA, 2017, p. 483).

“O princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, construído a partir do somatório dos outros princípios e garantias fundamentais. Apesar de referido na Constituição (‘Preâmbulo’, *caput* dos arts. 5º e 6º e art. 103-A da CF) e em leis esparsas, o princípio da segurança jurídica não se reduz aos enunciados normativos assinalados em cada um dos dispositivos, como ‘segurança’ ou ‘insegurança’. Como regra expressa, tanto se faz presente na condição de ‘direito fundamental à ordem jurídica segura’ quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os

quais exerce a função de assegurar efetividade.” (TORRES, 2011, p. 188 *apud* CARRAZZA, 2017, p. 483)

O grau de confiabilidade depositado nas ações tributárias encabeçadas pelo Estado se dará por meio do reconhecimento de que existe a segurança jurídica necessária para a realização da atividade legiferante e, conseqüentemente, administrativa, redundando na medida da aceitação (ou não) das determinações legais para a arrecadação.

É certo que, a cada exercício financeiro, novas mudanças surgem no que tange à tributação, seja na atualização da base de cálculo, seja na fixação das alíquotas deste ou daquele tributo, etc. Sendo assim, também é certo que os contribuintes não podem viver à sombra do desconhecido, sem saber quais os parâmetros de arrecadação que incidirão sobre o seu patrimônio. É por isso que a segurança jurídica, enquanto um princípio máximo da constituição, consiste em um esforço de “(...) coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta” (CARVALHO, 2017, p. 173-174).

Este sentimento, além de deixar os cidadãos mais tranquilos quanto às suas ações futuras, promove a confiança no sistema jurídico nacional, tão necessária para o processo de tomada de decisões tanto pelo particular quanto pelo Estado. A certeza do contribuinte de que somente será tributado um fato que seja legalmente previsto (legalidade); de que tal lei nunca incidirá sobre fatos já concluídos (irretroatividade); de que não lhe será exigido tributo de forma repentina – salvo as exceções constitucionais (anterioridade); de que será tributado conforme seus iguais (isonomia); de que o Estado não se locupletará às suas custas (vedação ao confisco); e de que irá contribuir conforme a medida de suas riquezas (capacidade contributiva): tudo isso garante a ele uma segurança proporcionada pela maior autoridade jurídica da nação, que é a Constituição Federal. Qualquer ação estatal – seja do legislativo, do executivo ou mesmo do judiciário – que aconteça por caminho diverso será fulminada na origem porque não respeitará a segurança jurídica necessária para sua realização.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Quando se fala em imunidade, uma das primeiras ideias que nos vêm à mente é aquela associada à saúde do corpo, ou seja, resistência ou não a vírus e/ou bactérias maléficas que, a depender da condição da imunidade corporal, produzirá um resultado o qual nem sempre é agradável.

O termo em questão, quando analisado sob o manto da tributação, também carrega esse sentido de resistência. Ou seja, certas pessoas ou instituições têm o condão de permanecerem imunes à incidência do tributo, protegidas que são pela própria Constituição Federal.

Segundo Schoueri (2018), em Roma esse instituto já existia, percebido como a não obrigatoriedade dos cidadãos romanos ao pagamento de certos tributos. Como apontado no primeiro capítulo⁶, aqueles na condição de cidadãos contribuía com seus impostos num livre exercício de sua liberdade, uma vez que pretendiam um império forte e, para isso, havia a necessidade desta contribuição. No entanto, eram imunes ao pagamento de tributos provinciais, dada a avidez com que os coletores de impostos os exigiam, caracterizando, por isso mesmo, uma desonra extrema o seu pagamento.

Embora haja um desconforto quase generalizado quando se trata do pagamento de tributos, no Brasil – pelo menos no nosso sentir – não persiste a ideia de que seja desonroso fazer o recolhimento ao erário público daquilo que lhe é devido. A insatisfação acontece porque nem sempre o resultado obtido na forma de prestação de serviços públicos pelo Estado é aquele almejado pelos contribuintes. No entanto, a despeito da apontada insatisfação, bem como da grande quantidade de tributos exigidos, é pacífico que estes tributos têm sua razão de ser bem delineada no ordenamento jurídico nacional, implicando, portanto, na sua aceitação pelos contribuintes.

Em vista disso, a constituição guarda em seus dispositivos, determinadas situações que retiram completamente a competência estatal para cobrar tributos, não havendo, portanto, nem mesmo a existência do fato gerador que pudesse justificar a cobrança tributária. São os casos em que há a aplicação do instituto da

⁶ Ver tópico 1.1. *O Estado na Antiguidade: escravidão como regra*, neste trabalho.

imunidade tributária, os quais – sem a pretensão de se esgotar o assunto – serão analisados alguns de seus acontecimentos, brevemente, nas linhas a seguir.

3.1. NATUREZA JURÍDICA DO INSTITUTO DA IMUNIDADE

Para apresentar a natureza jurídica do instituto da imunidade tributária, Carvalho (2017) apegou-se ao fato de que as imunidades são manifestações normativas, inseridas no corpo do texto magno, para colaborarem, positiva ou negativamente, na determinação de até onde pode ir o alcance da competência dos entes federativos, estabelecendo alguns limites quando estiverem exercendo sua atividade legiferante. Isto quer significar que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao adentrarem no campo da criação, instituição ou majoração de tributos, carecerão de manter atenção redobrada quanto aos dispositivos constitucionais protetores de certas categorias de contribuintes, vedando-se, para estes, a possibilidade de tributar.

Subsidiado por esta compreensão de que as imunidades são prescrições normativas, o autor assim delimitou o seu conceito, descrevendo, a partir dele, a natureza jurídica do instituto:

Recortamos o conceito de imunidade tributária (...) como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (CARVALHO, 2017, p. 203)

A partir desse recorte, possível, portanto, delinear o viés jurídico que permeia o instituto da imunidade tributária. Com a afirmação de que se está diante de uma “classe finita e imediatamente determinável”, fica latente o número limitado de regras imunizantes, estando adstritas ao universo da constituição, não podendo ser encontradas tais determinações em outros diplomas do ordenamento. Ao atribuir às imunidades o caráter de “normas jurídicas”, fica afastada a ideia de que são vedações tácitas, mas mandamentos expressos que merecem atendimento por parte do ente tributário competente. Estas normas, “contidas no texto da Constituição da República”, têm o condão de interferir na atividade do legislador

ordinário, uma vez que, hierarquicamente, elas estão em posição superior, e podem estabelecer “a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno”, fazendo com que fiquem proibidas de legislar e “expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

Embora todo o aparato constitucional protetivo ao contribuinte imune, é preciso esclarecer que a norma imunizante alcança somente a obrigação principal do tributo, ficando o contribuinte obrigado a cumprir com todas as demais obrigações acessórias. Estas ficam a critério de cada pessoa estatal para estabelecer quais as medidas administrativas que servirão de guia para o reconhecimento da imunidade tributária.

3.2. A IMUNIDADE ENQUANTO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR

Ao se analisar a imunidade como instrumento inibidor da ação legiferante dos entes competentes para tributar, vemos que não há, na doutrina brasileira, um consenso entre os estudiosos deste fenômeno quanto à determinação desse aspecto limitador. Há aqueles que enveredam pelo caminho da crença de que este instituto é uma limitação – expressa no texto constitucional – ao poder de tributar, podendo até mesmo assumir contornos de um princípio normativo inserto no texto da carta magna, visando proteger a atividade de certas pessoas, retirando-lhes a possibilidade da incidência do tributo. Vejamos:

A imunidade 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. **Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.** (CARRAZZA, 2017, p. 846-847, grifo nosso)

Quando a Constituição Federal confere competências tributárias a cada ente tributante, ela mesma trata de **limitar o poder que foi conferido**. Isso se dá por meio das imunidades. (...) Note-se que **a imunidade surge como uma limitação da própria competência tributária**. Ou seja: ao mesmo tempo que a Constituição Federal permite que uma pessoa jurídica de Direito Público venha a instituir um tributo sobre fenômeno econômico por ela apontado, a própria Constituição cria uma barreira ao exercício da competência. Pode-se dizer, em síntese, que, em virtude da imunidade,

sequer surge, para o ente tributante, a possibilidade de tributar determinada situação. (SCHOUERI, 2018, p. 241-242, grifo nosso)

Na contramão desse entendimento, Carvalho (2017) reflete sobre a improcedência desse argumento de limitação constitucional às competências tributárias, pois o legislador constituinte não cometeria o acinte de outorgar, aos entes estatais e seus poderes legislativos, prerrogativas para a criação de tributos para, posteriormente, e de maneira proposital, no próprio texto áureo, mutilar, ou seja, limitar as ações do legislador ordinário por meio do instituto da imunidade tributária. Para ele, não se trata, na verdade, de limitar uma ação, mas sim de determinar parâmetros definidores para a prática desta ação, pois “(...) o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes” (CARVALHO, 2017, p. 193).

Interessante, ainda, a passagem a seguir em que o autor permanece no esforço de afastar da imunidade o traço – que lhe é característico – de limitar, por meio de normas constitucionais, a competência tributária. Vejamos: “(...) concebemos os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios” (CARVALHO, 2017, p.194).

Por meio da análise comparativa entre as duas posições apresentadas, somos tendentes a considerar que entender a imunidade como um instrumento capaz de limitar a competência do ente tributante não lhe anula o fato de, também, figurar como elemento que colabora para demarcar esta mesma competência. Conforme apontamos acima, Carrazza (2017) não vê problemas ao sustentar a imunidade como limitação ao poder do Estado para tributar. E, como se não bastasse, assenta o entendimento de que “a *imunidade tributária* ajuda a delimitar o campo tributário, [demarcando] as competências tributárias das pessoas políticas”, corroborando, portanto, a assertiva acima de que os entendimentos não se anulam (CARRAZZA, 2017, p. 846).

Ao assumirmos que todos aqueles princípios – sobre os quais outrora nos debruçamos – são entidades dotadas de força normativa e de valores capazes de regular e orientar a tributação, servindo de instrumentos axiológicos para fundamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, queremos significar que o reconhecimento da imunidade como força limitadora da ação estatal também pode ser considerada um princípio normativo o qual, embora não irradiando seus efeitos de maneira que alcance a totalidade do fenômeno de limitação, produz o mesmo resultado obtido pelos princípios constitucionais, ou seja, atua para proteger a atividade econômica do contribuinte, afastando abusos que, porventura, possam ser cometidos pela atividade estatal diante de determinadas situações.

As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Muito pelo contrário: em suas relações com eles, submetem-se a um rígido regime jurídico. Assim, regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando-o à ordem jurídica. (CARRAZZA, 2017, p. 481)

O trecho transcrito descreve a exata medida da atuação das imunidades, uma vez que são regras que visam limitar o exercício da competência tributária perante situações específicas. Defendemos ao longo deste trabalho a eficácia dos princípios constitucionais tributários no tocante à tarefa de frear o ímpeto arrecadatário do Estado, fato que nos permite concluir pela aproximação do fenômeno das imunidades constitucionais ao conteúdo axiológico mais essencial dos princípios, que é a proteção do contribuinte e suas riquezas. E ao fazermos esta aproximação posicionamo-nos ao lado de Carrazza (2017, p. 848-849) ao dizer que “definitivamente, a imunidade tributária é, em si mesma, um princípio constitucional, que protege os interesses fundamentais da sociedade”.

As palavras de Schoueri (2018, p. 426) condensam com maestria o que queremos demonstrar com esta análise: “Ora, se o Princípio da Igualdade [aqui fazemos também a referência aos outros princípios que analisamos] foi inserido no texto constitucional para balizar a atuação do legislador e do aplicador da lei, é razoável admitir que o próprio constituinte tivesse tal conceito [o da imunidade] como um princípio de Direito, que conduziria sua própria conduta”.

3.3. A CONSTRUÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE

Não carecerá de grande esforço do pensamento para se chegar à conclusão de que as imunidades tributárias constituem uma exceção ao Princípio da Igualdade projetada pelo constituinte. Como explicar, portanto, que sobre esta ou aquela situação fática não haverá incidência de tributo se, perante a ordem jurídica estabelecida e aceita pelo Estado Social e Democrático de Direito, todos são iguais perante a Lei? Tal exceção somente encontrará razão a partir de um fundamento que lhe dê validade; encontrá-lo fará com que cessem as especulações de que no sistema tributário nacional não existe harmonia.

É comum que se aponte, como fundamentação para as imunidades, a busca, por parte do constituinte, de algum valor que lhe seja tão caro, a ponto de justificar um tratamento desigual. Normalmente, tais valores estarão relacionados a liberdades e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente como base do ordenamento. (SCHOUERI, 2018, p. 426)

Embora a garantia das liberdades fundamentais seja relevante para a existência das imunidades em matéria tributária, há o reconhecimento de que não é razão bastante para que se faça uma aplicação seletiva do fenômeno, pois deixaria transparecer o sentimento que alguns são privilegiados em detrimento de outros. Se a imunidade não alcança toda a coletividade, necessário, então, encontrar uma forma mais específica para justificar o fato de que certos tributos não podem incidir sobre certas pessoas. Este critério específico pode ser percebido levando-se em conta a condição econômica do contribuinte.

Mais acertado parece o raciocínio que vê nas imunidades também a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva: sua falta, manifesta em algumas situações, contribui na justificação da imunidade. Se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição. (...) as imunidades já não se apresentam como privilégios odiosos, antissistemáticos, mas antes constituem uma confirmação do Princípio da Capacidade Contributiva. Não se trata mais de excluir do dever de contribuir entidade de quem se esperaria participasse do esforço coletivo, mas antes de se tornar explícito que daquelas entidades que não disponham de capacidade contributiva não se há de exigir o referido tributo. (SCHOUERI, 2018, p. 427)

Para visualizarmos a norma que materializa uma imunidade tributária é necessário um profundo exercício de reflexão, pois somente será possível tal

materialização a partir da combinação de outras normas constitucionais. O princípio da capacidade contributiva é primoroso para isso, pois seu conteúdo carrega naturalmente a possibilidade de afastamento da injustiça fiscal, uma vez que se a pessoa não tem o mínimo para contribuir com a coletividade, obviamente não poderá sofrer o ônus tributação. Em casos assim, nada mais sensato evocar, também, princípios garantidores das liberdades fundamentais para corroborarem o afastamento do tributo pretendido pelo Estado.

Os dispositivos constitucionais que expressamente apontam para a imunidade somente serão confirmados enquanto normas imunizantes se passarem por este exercício de aproximação com outras normas. É o caso do princípio federativo e do princípio da capacidade contributiva que, quando analisados conjuntamente, justificam a não tributação entre si dos entes estatais: o primeiro prevê que todos os entes estão em pé de igualdade, por isso impõe-se a imunidade recíproca contida no art. 150, VI, “a”, da CF; o segundo pressupõe a ideia de que os recursos de cada ente da federação bastam a si mesmos para o atendimento da coletividade que lhe diz respeito, não havendo razão para a oneração tributária entre si, evidenciando, portanto, ausência de capacidade contributiva do Estado.

Em resumo, permanece a compreensão de que “a norma de imunidade é fruto de uma série de dispositivos, todos confluindo para a sua construção” (SCHOUERI, 2018, p. 429). Ela serve para impedir que a norma de tributação atue, criando situações permanentes de não incidência do tributo, as quais nem mesmo a lei ordinária poderá anular.

3.4. CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

No tocante à classificação das imunidades existentes no sistema tributário nacional, vemos que é feita de maneira diferente entre os estudiosos do tema, ou seja, não é possível precisar esta ou aquela classificação como a mais completa ou a que melhor representa o conteúdo que limita a competência para a tributação. Mesmo assim, verificamos, na pesquisa sobre o assunto, alguns aspectos que são mais recorrentes na doutrina quando se trata de classificar as imunidades, as quais podem ser analisadas conforme o grau de *abrangência* que apresentam e também segundo o *modo de sua incidência*. Por seu didatismo e também porque atendem

com mais precisão aos propósitos deste trabalho, nos ateremos apenas a estes dois aspectos classificatórios das imunidades, uma vez que condensam, a nosso ver, todo o conteúdo essencial deste fenômeno limitador da competência tributária.

O grau de abranqência das imunidades é percebido em função dos valores constitucionais que representam, sendo possível sentir até onde vai o alcance das normas imunizantes. Costa (2018) leciona que, quanto a sua amplitude, as imunidades podem ser divididas em:

- **Imunidades gerais:** são todas as aquelas descritas no texto do art. 150, inciso VI da Constituição Federal. Encontram-se nesse dispositivo todas as vedações que promovem os valores constitucionais mais básicos, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade de informação, liberdade de expressão, etc. São valores extremamente caros ao direito fundamental do cidadão que o constituinte se quedou a proteger por meio da limitação tributária. Também outra generalidade observada no conteúdo deste dispositivo constitucional é aquela que proíbe a tributação entre si dos entes estatais (CF, art. 150, VI, “a”).
- **Imunidades específicas:** nesta categoria se enquadram as imunidades que se referem expressamente a um único tributo, que pode ser imposto, taxa ou contribuição. O comando proibitivo é dirigido a pessoa política determinada, ou seja, àquela que tem o poder para criar o tributo objeto da vedação, como é o caso da aplicação da norma imunizante ao imposto sobre produtos industrializados com destino ao exterior (CF, art. 153, § 3º, III)

Em se tratando do modo de incidência da norma imunizante, temos, portanto, que esta classificação objetiva determinar o alcance dos efeitos que sua aplicação terá. Tomando de empréstimo a divisão apresentada por Carrazza (2017) e por Costa (2018), quanto à incidência as imunidades podem ser:

- **Imunidades Subjetivas:** quando recaem sobre pessoas que, pela sua natureza, não podem figurar no polo passivo de demandas tributárias. Novamente, enxergamos contemplados nesta classificação os entes estatais, os quais não poderão jamais receber qualquer exigência a

título de tributo, uma vez que pela sua própria condição de pessoa pública, estão imunes à incidência tributária (CF, art. 150, VI, “a”).

- **Imunidades Objetivas:** quando incidem sobre coisas, muito embora os verdadeiros beneficiários sejam pessoas. É o caso da imunidade de livros jornais e periódicos, bem como o papel para sua impressão (CF, art. 150, VI, “d”). No entanto, importa ressaltar que esta imunidade só existe em função da coisa: uma obra impressa, por exemplo, não sofre tributação do imposto sobre produtos industrializados no processo de sua fabricação, do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços na venda ou do imposto de exportação caso isso aconteça porque tais impostos incidem diretamente sobre a obra, que está protegida pela imunidade. Porém, a editora que produziu a obra e a livraria responsável pela venda têm que recolher todos os impostos pessoais, como imposto de renda, imposto sobre a propriedade territorial urbana, já que estes não guardam qualquer relação com aquela obra, mas com as pessoas que com ela lidam.
- **Imunidade Mista:** quando sua aplicação se faz sentir alcançando pessoas e coisas, como no caso da imunidade do imposto territorial rural, se atendida a condicionante de a pequena gleba rural ser explorada por seu proprietário só ou com a sua família e ainda não possuir outro imóvel, fato que o desobriga do pagamento deste tributo (CF, art. 153, § 4º).

3.5. IMUNIDADES DO ART. 150, VI, DA CF

Tratando-se de matéria largamente estudada nos últimos anos no campo da tributação brasileira, em decorrência da nova roupagem que a Constituição Federal de 1988 trouxe à seara do direito tributário, as arguições tecidas nas linhas a seguir têm sua importância por uma questão de coerência com o conteúdo deste trabalho. As análises aqui apontadas estão espalhadas nos vastos ensinamentos existentes na doutrina pátria e aqui serão referenciados captando aquilo que, em nossa análise, satisfaz à linha de argumentação defendida: a limitação da competência para tributar traduz-se plenamente quando são respeitadas as

determinações contidas nos dispositivos constitucionais autorizadores da imunidade tributária.

Como visto no tópico anterior, as imunidades descritas no art. 150, VI, da CF são aquelas classificadas como genéricas porque, via de regra, objetivam, por meio da sua aplicação, a não instituição de impostos quaisquer – respeitadas as condições que a própria constituição impõe –, e têm como principal função garantir *i)* a manutenção do Estado enquanto entidade revestida dos atributos necessários que confirmem a supremacia do interesse público em detrimento do particular; e *ii)* a preservação das liberdades fundamentais do indivíduo. Por isso, vejamos, na íntegra, o conteúdo deste dispositivo constitucional:

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.

(...)

§ 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.

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

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

3.5.1. Imunidade das pessoas políticas

A primeira imunidade referida no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal é aquela constante na alínea "a". Trata-se do que se convencionou chamar

de “imunidade recíproca” perante a doutrina majoritária nacional. Segundo esse dispositivo, os entes estatais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – não poderão cobrar impostos uns dos outros.

Trata-se, como já apontado, da visualização em sua essência do princípio federativo, do princípio da isonomia e do princípio da capacidade contributiva. Ao determinar a proibição à instituição de impostos entre si, o constituinte valorizou a independência administrativa que existe entre os entes, como também a autonomia para gerir seus recursos sem a preocupação de ser privado deles em razão de ter que pagar o referido tributo. Se tal tributação acontecesse, possivelmente os entes passariam por intensa dificuldade econômica, sufocando ainda mais a prestação de seus serviços para os fins institucionais de que são responsáveis. Também o fato de as pessoas políticas estarem em pé de igualdade umas com as outras – em se tratando da atribuição, que lhes é peculiar, de satisfazerem as necessidades da coletividade –, deve ser considerado nesta equação, pois quem faz incidir tributação assume um lugar de superioridade, característica que deve desaparecer quando se trata dos entes federativos.

Nos termos do que está disposto no § 2º do artigo 150 da CF, os benefícios da imunidade recíproca também são extensivos às entidades da administração pública indireta, como as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, haja vista, também exercerem atividade com fins de prestação de serviços públicos. Mesmo que, para o exercício eficiente de suas funções, tais entidades cobrem preço, tarifa ou taxa dos usuários, ainda assim não incidirá tributação, pois a contraprestação do usuário só é exigida em razão da existência de lei autorizadora da cobrança. Na esmagadora maioria das vezes, a contraprestação pecuniária realizada pelo usuário não guarda equivalência ao custo do serviço prestado, pois uma vez realizado o pagamento da taxa ou tarifa exigida, há obrigatoriedade da entidade de entregar o resultado pretendido pelo cidadão.

Interessante observar na inteligência desta imunidade que só pode ser fruída pelos entes públicos se a atividade exercida tiver estreita correlação com os fins institucionais de sua competência: o atendimento da coletividade. Ocorrendo de o ente público explorar atividade econômica como se particular fosse, a tributação correspondente e aplicável àquela atividade, nos termos da lei, deve ser assumida pela pessoa política. Isso é o que determina o § 3º do dispositivo constitucional

acima transcrito. A melhor doutrina nacional, robustecendo esta condição constitucional, assim nos diz:

(...) sempre que uma pessoa política explorar atividades econômicas, sujeita-se aos impostos pertinentes (IPI, ICMS, imposto sobre a importação etc.). O princípio da imunidade recíproca já não vale para ela. Assim, por exemplo, quando a União mantém *armazéns* para que seus funcionários neles adquiram produtos, não há como considerá-la imune ao ICMS. Pelo contrário, como qualquer empresa privada, é passível de ser colhida por este imposto. (CARRAZZA, 2017, p. 872)

Não há, pois, razão nem cabimento para invocar-se imunidade recíproca nas operações de entidades públicas, cuja tributação deverá ser suportada por particulares. Se o órgão oficial vende, por exemplo, alimentos de sua produção ou adquiridos de terceiros, para melhoria das condições de vida dos servidores públicos ou do povo em geral, nada justifica o benefício adicional da isenção do imposto pago por todos os habitantes. (BALEIRO, 1970, p. 232 *apud* CARRAZZA, 2017, p. 873)

Em razão da importância de se atender a este postulado, encontra-se positivado no próprio texto magno da Constituição Federal, art. 173, que, se atendidas as condições de garantia da segurança nacional e para cumprir relevante interesse coletivo, o Estado poderá exercer atividade econômica, desde que tal situação esteja devidamente regulada por lei, estando o ente estatal, as empresas públicas e as sociedades de economia mista sujeitos “ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários” (§ 1º), não havendo, portanto, privilégios em detrimento do setor privado. Ou seja, mais uma vez se comprova o afastamento da imunidade se se constatar que a atividade econômica desenvolvida pelo Estado, empresa pública ou sociedade de economia mista, em nada dizer respeito a interesse público.

3.5.2. Imunidade dos templos de qualquer culto

O direito fundamental preservado aqui com esta imunidade é a liberdade de crença e de consciência prevista na Constituição Federal, art. 5º, incisos VI, VII e VIII:

Art. 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:
(...)

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 a 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 motivo 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;

O constituinte ordinário, ao fazer constar no rol das garantias fundamentais o direito à religiosidade, estabelece que o Estado brasileiro não pode agir contrariamente a esta determinação, submetendo, assim, os poderes executivo e legislativo ao efetivo cumprimento desta premissa, sob pena de inconstitucionalidade em caso de comprovação de qualquer ação impeditiva desta liberdade. Deste modo, o direito de ter convicções sobre suas crenças bem como o direito de manifestá-las livremente sem embaraço não pode ser obstruído sob nenhuma circunstância, devendo o Estado “manter neutralidade sobre o assunto e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes no país” (CARRAZZA, 2017, p. 893).

Por esta razão, o art. 150, VI, “b” da CF prevê que as atividades religiosas devem ser protegidas pela imunidade tributária, ou seja, não devem incidir impostos sobre as liturgias, os ritos, os programas, as festividades religiosas, pois, independente de quem se está cultuando, esta proteção constitucional deve se impor. Por mais que o texto magno expresse *ipsis literio* termo “templo”, tal imunidade carece de ser expandida para alcançar as atividades, todas elas, desenvolvidas pela Igreja, uma vez que a construção, o templo em si mesmo, nada aufere de renda ou patrimônio, tampouco presta serviços por si só. Ao analisarmos a imunidade religiosa, o que devemos ter em consideração é o caráter subjetivo das atividades, pois a religião somente tem razão de existir se este aspecto estiver subjacente ao termo “templo”.

Interessante, também, fazermos o apontamento de que a proibição colimada neste dispositivo alcança todo o patrimônio da Igreja e não apenas os templos utilizados para realização dos cultos com a presença dos fiéis.

Assim, são considerados *templos* não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos – isto é, os locais onde o culto de

professa –, mas também seus anexos, vale dizer, os imóveis que tornam possível ou, quando pouco, facilitam a prática da religião. Exemplificando, consideram-se *anexos* dos templos, em termos de religião católica, 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 estes imóveis venham empregados (...) nas atividades essenciais do culto. (...) Já nas religiões protestante, evangélica ou pentecostal são *anexos* dos templos a casa do pastor (local, pertencente à confissão religiosa, onde o pastor reside, prepara suas prédicas, recebe os fiéis etc.), o centro de formação de pastores etc.; na israelita, a casa do rabino (observados os mesmos requisitos), o centro de formação de rabinos (o rabinato); na umbandista, a casa do “pai de santo”, o terreiro onde são doutrinados os sacerdotes do culto; etc. (CARRAZZA, 2017, p. 898-899)

Impostos como o IPTU não poderá incidir sobre os imóveis destinados ao desenvolvimento das funções essenciais da igreja; o ISS não poderá incidir sobre os serviços realizados na consumação da atividade religiosa; o IRPJ não poderá incidir sobre as esmolas, dízimos, ofertas, pactos ou dádivas trazidas pelos fiéis como confirmação da fé e agradecimentos de qualquer natureza; o ITBI não poderá incidir sobre negociação envolvendo bens imóveis por ato oneroso; o IPVA não poderá incidir sobre veículo automotor destinado a cumprir a missão religiosa; etc. (CARRAZZA, 2017)

A regra imunizante até aqui estudada veda a cobrança de qualquer imposto sobre instituição religiosa porque o Estado não pode causar embaraço à livre manifestação da religiosidade do ser humano, ou seja, todos têm o direito ao exercício da sua fé da maneira que melhor lhe aprouver. Não se trata de constatar ou não se a Igreja tem capacidade contributiva, mas de assegurar a proteção de uma liberdade fundamental do indivíduo – que é a sua crença –, assentada como cláusula pétrea do ordenamento jurídico pátrio e, por esta razão, intocável.

Pensamos que o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a “destinação” dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional. (COSTA, 2015, p. 174 *apud* CARRAZZA, 2017, p. 901)

Percebemos, a partir da análise do pensamento acima transcrito, a impossibilidade legal de locupletamento de líderes religiosos a partir do desenvolvimento de atividades religiosas: a fé não pode ser utilizada como meio

para enriquecimento pessoal usufruindo-se da proteção constitucional da norma imunizante. A imunidade só deve ser concedida se as rendas, os serviços e o patrimônio da Igreja estiverem, de fato, a serviço das atividades religiosas necessárias ao desenvolvimento da fé e do apoio espiritual concedido aos fiéis. O que figurar contrariamente a isto deve ser investigado pelo Poder Público e receber a reprimenda devida.

Segundo Carrazza (2017, p. 905), nada impede que as igrejas prosperem financeiramente, mesmo porque é fato notório que muitas têm alcance mundial e tal só pode ocorrer se houver recursos financeiros que possam patrocinar a sua expansão estimulando a fé das pessoas com o propósito de conseguir mais adeptos. No entanto, necessário reiterar que “o que não lhes é permitido fazer é distribuir seu patrimônio ou mantê-lo como objetivo precípua”.

3.5.3. Imunidade política, sindical, educacional e assistencial

A regra que imuniza de impostos os partidos políticos, as entidades sindicais, as instituições de educação e as de assistência social, encontrada no art. 150, VI, “c”, da CF carece de lei que descreva os critérios a serem seguidos para o gozo da não incidência tributária. E, nos termos do art. 146, II, da CF há o ensinamento de que a responsabilidade pela determinação dos critérios a serem cumpridos em matéria de limitações constitucionais ao poder de tributar é da lei complementar.

É consenso na doutrina pátria que a lei complementar que, atualmente, assumiu o papel dessa regulação tributária em âmbito nacional é a Lei 5172/66, usualmente conhecida como Código Tributário Nacional (CTN). Esta lei dispõe em seu artigo 14 quais as medidas que servem para tornar efetivo o mandamento da imunidade aqui referido:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:⁷
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

⁷Importante, porém, salientar que o conteúdo do artigo 9º, IV, “c”, do CTN é o mesmo contido na CF, art. 150, VI, “c”, em análise neste tópico.

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 artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

Assim, a partir da análise do dispositivo infraconstitucional compreendemos que os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregados e as instituições de educação e as de assistência social só poderão gozar da imunidade tributária referente aos impostos se i) não objetivarem o lucro, ii) aplicarem todos os seus recursos no país e iii) escriturarem suas receitas em livros próprios e de maneira adequada, a fim de possibilitarem aos estados e municípios, de forma desembaraçada, a fiscalização de suas atividades.

Quando se fala que as entidades contempladas com esta imunidade não podem objetivar o lucro, é necessário esclarecer que o que se proíbe é a distribuição, entre seus criadores, da diferença existente na relação receita/despesa. Obviamente, toda instituição que se preze irá agir para manter superávits em suas receitas, pois o que se condena não é a capacidade de ajuntar riquezas, mas distribuí-las com fins que não os essenciais e, também, pautarem seu trabalho de modo que visem o lucro apenas. Como toda organização carece de gente para conduzi-la, os dirigentes e administradores das instituições aqui referidas devem ser remunerados pelo seu ofício. No entanto, há de se observar que tal remuneração esteja alinhada à formação profissional de cada um, sendo justo que todos recebam adequadamente pelos seus esforços, e a renda ou riqueza pessoal que não condizer com o salário recebido deve ser investigada para saber se a determinação constitucional de não partilhar o patrimônio e a renda das instituições está sendo cumprida.

No tocante ao quesito que diz que os recursos dessas instituições devem ser aplicados integralmente no país, tal determinação tem a ver com os fins destes recursos, não com os meios para obtê-los. Conforme leciona Carrazza (2017, p. 917), os partidos políticos, instituições educacionais, sindicatos e mesmo as entidades de assistência social, “(...) para aumentarem seu patrimônio, podem, sem

perda da imunidade, fazer investimentos que eventualmente levem a aplicações financeiras no exterior, [bastando] que os dividendos assim obtidos venham, na consecução de suas finalidades, investidos integralmente no país”. Ainda segundo o autor, o raciocínio se aplica até mesmo para a concessão de bolsas de estudo no exterior, pois mesmo o dinheiro não sendo gasto no país, o cabedal de conhecimento trazido pelo bolsista, revertido em qualificação profissional, será aproveitado em benefício do desenvolvimento cultural da nação.

Ao cumprirem os requisitos da lei, estas instituições fazem jus à imunidade de impostos porque, com sua atuação séria, abrigam e conservam liberdades individuais de relevante interesse nacional.

É por meio dos partidos políticos que o espírito democrático encontra guarida na conjuntura nacional. Sendo um lugar em que há a pluralização de ideais, é a partir deles que o povo tem as condições adequadas de escolher, através do voto, os seus dirigentes para ocuparem o legislativo e os cargos máximos do executivo em todas as esferas estatais. No entanto, é preciso estar atento ao fato de que estes partidos carecem de estar em sintonia com o pensamento democrático nacional estampado na constituição federal, pois subjaz a sua criação o respeito à soberania nacional, ao regime democrático, ao pluripartidarismo e aos direitos fundamentais da pessoa humana, e o que fugir a essa configuração será fulminado em sua origem. Por isso, todos eles não devem receber quaisquer recursos provindos de fontes estrangeiras para se evitar a subordinação a ideologias que possam afrontar a soberania nacional e devem prestar contas à Justiça Eleitoral, como uma forma de garantir que aqueles, do partido, escolhidos pelo povo possam de fato assumir responsabilidades para com a comunidade que irá representar.

A imunidade dos sindicatos se faz justa porque representam, em sua grande maioria, ajuntamentos de profissionais economicamente humildes que carecem de apoio jurídico e orientação profissional para continuarem no mercado. A incidência de impostos diversos sobre estas entidades acarretaria um ônus tamanho que certamente muitas sucumbiriam economicamente, deixando assim um sem número de trabalhadores sem esse apoio sindical de representação de classe. Por isso, enaltecendo valores como o da livre iniciativa e do trabalho, o constituinte achou por bem incluir as entidades sindicais no dispositivo que autoriza a

exoneração de impostos, favorecendo a sua permanência na defesa dos direitos dos trabalhadores.

Justifica-se a imunidade às instituições de educação sem fins lucrativos em razão da elevada importância que têm para o desenvolvimento intelectual do povo. “Sendo a educação um ‘direito de todos’ e um ‘dever do Estado’, carece de diuturno incentivo, de modo a proporcionar o pleno desenvolvimento das pessoas” (CARRAZZA, 2017, p. 926). Os impostos incidentes sobre a renda, sobre o patrimônio, sobre os serviços, sobre os veículos para locomoção, etc. das instituições de educação perdem sua razão de existir porque, neste particular, estas instituições estão a contribuir para o desenvolvimento nacional. Como referido acima, a educação é dever do Estado, mas se esse Estado não pode suprir a necessidade de um país continental como o Brasil, ao flexibilizar esta tarefa ao particular, precisa conceder-lhe as benesses da imunidade tributária, a fim de que impere a sensação de continuidade no cumprimento da missão de educar, pois integrante de um sistema maior que busca o progresso do país.

A exemplo das instituições de educação – que direcionam esforços para ajudar o Estado no desenvolvimento intelectual das pessoas –, as de assistência social também auxiliam o governo na consecução dos direitos sociais previstos no art. 6º da CF, tais como: educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, assistência aos desamparados. Por isso, elas também podem gozar do benefício da imunidade aos impostos, desde que atuem sem fins lucrativos. Com o trabalho desenvolvido, tais instituições promovem a dignidade da pessoa humana, valor muito estimado no texto magno, uma vez que é cláusula pétrea, ou seja, alicerce da constituição por se tratar de um direito fundamental.

3.5.4. Imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão

Desde os tempos mais remotos, o veículo por meio do qual o conhecimento se faz difundir é o livro. Basta uma pesquisa nos anais da história para descobrirmos que a página impressa – cada uma com as características do seu tempo – foi a estrada por onde se aventuraram os grandes pensadores do mundo,

deixando escritas as mais diversas formas de conhecimento para o aprendizado do homem sobre a sua existência. Em outras palavras, não se pode dissociar a obtenção do conhecimento da leitura da página impressa.

Certo é que, modernamente, em razão da inevitável explosão da tecnologia, inúmeras formas de se obter conhecimento se apresentaram para a humanidade, além da página impressa. Contudo, o livro e seus congêneres não sucumbiram à tecnologia e continuam a ser um dos mais ricos e populares meios de aprendizado.

Por esta razão, o constituinte brasileiro integrou a página impressa no rol dos preceitos determinantes da imunidade a impostos, com o objetivo de facilitar e garantir a liberdade de comunicação e de pensamento, propiciando a difusão cultural e o aperfeiçoamento educacional das pessoas. Ao fazê-lo, deu efetividade a direitos fundamentais caros ao ser humano como a livre manifestação do pensar e também a livre expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação; assegurou a todas as pessoas o acesso à informação e o banimento de qualquer censura de natureza política, ideológica e artística.

No entanto, surge uma questão: o livro contido em mídia digital também está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, “d” da CF?

O entendimento mais corrente da doutrina e jurisprudência pátrias encaminha-se para o acolhimento da imunidade de impostos para o livro digital, uma vez que o que ele veicula em nada se distancia do impresso, que é a possibilidade de expansão e aquisição do conhecimento por meio da livre manifestação do pensamento.

A nosso ver, no entanto, **devem ser equiparados ao livro para fins de imunidade, os veículos de ideias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem.** (...) Segundo estamos convencidos, a palavra *livros* está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de *veículos de pensamento*, isto é, de *meios de difusão da cultura*. Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. (...) Hoje temos os *sucedâneos dos livros*, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos *CD-Romse* dos demais artigos da espécie, que contêm, em seu interior, os textos dos livros em sua forma tradicional. (CARRAZZA, 2017, p. 954 – grifo nosso)

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.** (SABBAG, 2017, p. 479 – grifo nosso)

Em nossa opinião, 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 etc. **O livro eletrônico ou digital está, portanto, abrangido pela norma imunizante.** (COSTA, 2018, p. 96-97 – grifo nosso)

Não há, convém notar, nenhuma ofensa à literalidade do art. 150, VI, “d”, da CF/88, caso se reconheça que a imunidade ali prevista aplica-se também a livros eletrônicos. Pelo contrário. Afinal, o dispositivo se refere a livros, jornais, periódicos, e ao papel destinado à sua impressão, o que significa dizer que a própria Constituição diferencia o livro, enquanto entidade imaterial, e o papel que eventualmente pode ser usado caso ele seja impresso. Isso, por outras palavras, significa dizer que, além do livro propriamente dito, o único insumo usado na confecção de um livro impresso que goza de imunidade é o papel, mas daí não se pode concluir – até porque isso não está escrito na Constituição – que a imunidade alcança apenas os livros que se achem impressos em papel. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 94 – grifo nosso)

Como se vê, é farta a doutrina que considera viável a imunidade do livro digital, pois o que está em evidência para esta aplicação é o fato de que a obra em mídia digital também se presta ao seu desígnio esperado, que é difusão de informações, manifestação do pensamento e expressão artística, direitos fundamentais do indivíduo.

Em recente decisão da egrégia corte constitucional suprema restou ementada a tese, já bastante consolidada na doutrina, de que a imunidade deve alcançar o conteúdo digital que preza pela garantia das liberdades fundamentais do indivíduo, já apontadas exaustivamente. Todo o conteúdo da decisão é de extrema valia para a confirmação, na prática jurídica, do que foi discutido ao longo deste tópico, mas encerraremos apontando apenas o item “4” da ementa indicada, em razão de sintetizar com primorosa sapiência o conteúdo estudado:

4. O art. 150, VI, **d**, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo

“papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (**corpus mechanicum**) que abrange o conteúdo (**corpus mysticum**) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de **suporte** (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, **d**, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (**e-book**). (STF, 2017, on-line – grifo do autor)

Portanto, não há qualquer óbice ao reconhecimento da imunidade de impostos para livros em formato digital, pois existe o fundamento constitucional, doutrinário e jurisprudencial que ampara este ato. Não se pode mais negar que a busca do conhecimento por meio dos livros digitais é uma realidade cada vez mais crescente no mundo. “Livro, para fins de imunidade, é o meio de difusão do pensamento, pouco importando se, para isso, se vale de papel, de plástico, de celulóide, de impulsos magnéticos etc.” (CARRAZZA, 2017, p. 969). Frustrar a imunidade tributária a este tipo de suporte, que também é difusor de conhecimento, não condiz com a tônica constitucional de valorização da dignidade humana; apenas colocaria mais entraves à garantia e ao respeito a direitos fundamentais do indivíduo, algo que é impensável nos dias atuais.

3.5.5. Imunidade sobre fonogramas e videofonogramas musicais

De aplicação bastante recente – data de 15/10/2013 a publicação da Emenda Constitucional 75 que acrescentou a alínea “e” ao inciso VI do artigo 150 da CF –, esta imunidade visa a exoneração de impostos da obra intelectual que preza pela criatividade musical do artista.

Na definição de Costa (2018, p. 97), “*fonograma* é o registro de ondas sonoras – a própria música –, e *videofonograma*, por sua vez, o registro de imagens e sons, em determinado suporte”.

Num exercício de equiparação, podemos aproximar a imunidade prevista nesta alínea “e” daquela anteriormente analisada, inserta na alínea “d”, a qual tratava da exoneração de impostos dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, bem como dos livros digitais. Os valores fundamentais que ambas as imunidades buscam proteger são os mesmos: a liberdade de comunicação, a

liberdade de manifestação do pensamento, como também a expressão da atividade artística.

O art. 23 da CF, em seu inciso V dispõe que uma das competências dos entes estatais é justamente fomentar o acesso à cultura. Por isso, o legislador constituinte derivado, ao desonerar de impostos a produção artística musical e seus suportes, não faz senão homenagear o potencial de difundir a cultura nacional por meio desta expressão artística.

3.6. OUTRAS IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS

A Lei Maior do ordenamento jurídico brasileiro prevê também outras imunidades as quais, em sua grande maioria, são relevantes para estimularem a economia nacional, desonerando os contribuintes de tributos específicos a fim de favorecerem a livre iniciativa e o livre comércio.

Diferentemente das imunidades do artigo 150, inciso VI, da CF, estas imunidades são classificadas como específicas por demonstrarem diretamente qual o tributo que deve ser contemplado pela desoneração tributária. Por não demandarem exaustiva análise – haja vista o próprio texto constitucional delimitar o alcance e os critérios dessas desonerações –, limitamo-nos à identificação do tributo sobre o qual a norma imunizante deva incidir, apresentando a seguir o dispositivo constitucional pertinente.

— **CF, art. 149, § 1º, I:** Imunidade de *contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico* sobre as receitas decorrentes de exportação;

— **CF, art. 153, § 3º, III:** Imunidade do *IPI* sobre produtos destinados ao exterior, a fim de que os produtos nacionais cheguem ao mercado internacional com preços competitivos;

— **CF, art. 153, § 4º, II:** Imunidade do *ITR* sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando o seu proprietário e explorador não possuir outro imóvel rural ou urbano;

— **CF, art. 155, § 2º, X, “a”:** Imunidade do *ICMS* sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. O objetivo aqui é, com a desoneração deste imposto, favorecer que as exportações tenham preços competitivos no exterior;

— **CF, art. 155, § 2º, X, “b”:** Imunidade do *ICMS* sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis

líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. Neste caso, o foco é a redução de custos dos produtos e mercadorias que utilizam estes insumos, em negócios realizados em outros estados da federação;

— **CF, art. 155, § 2º, X, “c”**: Imunidade do *ICMS* sobre o ouro, quando usado como mercadoria para a prática do comércio. Constatando-se que o ouro foi utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial, ocorrerá a incidência de IOF, nos termos do art. 153, § 5º;

— **CF, art. 155, § 2º, X, “d”**: Imunidade do *ICMS* nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

— **CF, art. 155, § 3º**: Imunidade de *qualquer imposto* sobre operações de energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, com exceção do *ICMS*, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação;

— **CF, art. 156, II, “in fine”**: Imunidade de *ITBI* para as pessoas que realizam *hipoteca*, onde não há transferência da posse do bem imóvel ao credor, e *anticrese*, em que, além da transferência da posse do bem ao credor, este pode ainda retirar do imóvel os frutos para pagamento da dívida;

— **CF, art. 156, § 2º, I**: Imunidade do *ITBI* sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, e também 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;

— **CF, art. 184, § 5º**: Imunidade de *todos os impostos* federais, estaduais, do Distrito Federal e municipais sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária;

— **CF, art. 195, § 7º**: Imunidade da *contribuição para a seguridade social* das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Importante assinalar que a imunidade tributária atinge não apenas os impostos e as contribuições, como acima apontado, mas contempla também diversas taxas que, em muitos casos, têm natureza jurídica de taxa de serviço, e em outros, servem para subsidiar a prestação jurisdicional, sempre assumindo característica de serviços públicos específicos e divisíveis, as quais, sem maiores aprofundamentos, passaremos a elencar:

— **CF, art. 5º, XXXIV, “a” e “b”**: 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;

— **CF, art. 5º, LXXIII**: Qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo

comprovada má-fé, *isento de custas judiciais* (que segundo a jurisprudência do STF, tem natureza de taxa de serviço) e do ônus da sucumbência;

— **CF, art. 5º, LXXIV:** O Estado prestará assistência jurídica integral e *gratuita* aos que comprovarem insuficiência de recursos;

— **CF, art. 5º, LXXVI:** São *gratuitos* para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito;

— **CF, art. 5º, LXXVII:** São *gratuitas* as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.

— **CF, art. 203, caput:** A assistência social será prestada a quem dela necessitar, *independentemente de contribuição à seguridade social*, (...)

— **CF, art. 203, I:** O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de educação básica obrigatória e *gratuita* dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

— **CF, art. 226, § 1º:** O casamento é civil e *gratuita* a celebração;

— **CF, art. 230, § 2º:** Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a *gratuidade* dos transportes coletivos urbanos.

Não é demais lembrar da necessidade de cumprimento – por todos aqueles contemplados pela imunidade constitucional de qualquer tributo – das obrigações acessórias, isto é, dos deveres instrumentais tributários dependentes ou consequentes da obrigação principal, pois a imunidade restringe-se somente à obrigação principal, não às acessórias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Forçoso nos é reconhecer que, ao fim deste estudo, que apresentou algumas nuances relativas às imunidades tributárias contidas na mais recente Constituição Federal do Brasil, foi possível apreender alguns apontamentos conclusivos. A análise que aqui se encerra deixou-nos mais convictos de que a sanha arrecadatória do Estado pouco se diferenciou com o passar dos anos. Desde a antiguidade, com a escravidão, passando pela Idade Média, com o feudalismo, até chegar aos nossos dias, com o respaldo das liberdades constitucionais, o Estado sempre se apresentou como um “leão”, armado com garras e dentes afiados para extrair o máximo de recursos de quem estivesse sob a sua jurisdição.

Embora tenha havido situações em que a imunidade se aplicava em tempos passados, percebemos que este instituto ganhou relevância sobretudo com o despertar da humanidade para a valorização do ser humano e o respeito à sua dignidade. Este foi um período da história que ficou eternizado como aquele que, por meio dos ideais libertários que inspiraram a Revolução Francesa, favoreceu a abertura de um leque de possibilidades para que novos projetos de sociedade surgissem, guiados por um sentimento de racionalidade de alcance mundial.

Essa racionalidade influenciou diversos ordenamentos jurídicos, iluminando a elaboração de inúmeras constituições pelo mundo, inclusive no Brasil, voltadas à proteção do homem como também aos interesses do Estado. Entretanto, os interesses do Estado passaram a se submeter a algumas condições chamadas de princípios constitucionais, os quais se fizeram sentir em todos os ramos do Direito.

Foram os princípios insculpidos na constituição que delimitaram o alcance da tributação na realidade brasileira. O constituinte os revestiu de autoridade capaz de orientar e determinar a competência do Estado para tributar. Dispensando a enumeração de todos os que foram citados neste trabalho, importante dizer que, conforme nossas impressões sobre o seu conteúdo, convencemo-nos de que os princípios constitucionais tributários são garantidores da segurança jurídica necessária para que seja viabilizada a confiança no poder das decisões estatais. Sem isso, inevitável o descrédito da ordem jurídica tributária, o caos jurídico se

instauraria e a guerra fiscal certamente assumiria proporções intangíveis na configuração jurídica da nação.

Mesmo com a capacidade dos princípios de limitarem a competência estatal para tributar, é preciso concordar que a carga tributária brasileira é deveras pesada, senão uma das maiores do mundo. A necessidade de alívio dessa carga para que a produção tanto individual quanto empresarial prospere é um fato que, muitas vezes, encontra entraves no emaranhado de leis federais, estaduais e municipais reguladoras dos tributos que lhes competem. Em razão disso, a constituição não se furta a essa proteção que desonera, de determinados impostos, alguns contribuintes, ou seja, o constituinte não vedou os olhos ao problema, normatizando as imunidades e elevando-as, segundo boa parte dos doutrinadores nacionais, ao status de princípio, dada a sua relevante característica de proteger direitos fundamentais dos cidadãos.

O estudo possibilitou-nos a compreensão de que a imunidade tributária é norma jurídica constitucional expressa, capaz de interferir na competência do Estado, limitando a atuação das pessoas políticas em termos de instituição ou majoração de tributos. A ação limitadora das imunidades permite constatar de plano a hierarquia das normas, onde a supremacia da constituição expõe a subserviência do legislador ordinário aos seus comandos. A Lei Maior da nação exige obediência naquilo que irá confirmar o propósito de sua existência: a garantia dos valores fundamentais do indivíduo.

Pudemos ainda perceber que, se interpretadas individualmente, em certas situações será difícil para a norma de imunidade ser aplicada, pois somente na aproximação com outras normas – geralmente os princípios constitucionais tributários – será possível entrever a justiça tributária acontecer por meio das imunidades.

A reflexão em nós produzida ao fim do estudo nos encaminha para a conclusão de que as imunidades tributárias contidas no texto constitucional são instrumentos voltados à contenção do ímpeto do Estado em arrecadar. Seja por proteger direitos fundamentais, seja por possibilitar que o particular se revista das funções estatais para dar efetividade ao cumprimento das garantias constitucionais, em ambas as situações o objetivo será sempre a valorização do indivíduo,

respeitando a sua dignidade e possibilitando que sua vida não sofra maiores injustiças cometidas por qualquer das pessoas políticas nacionais.

REFERÊNCIAS:

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. NBR 14724. **Informação e documentação – Trabalhos Acadêmicos – Apresentação**. 3. ed. 2011. Disponível em: http://site.ufvjm.edu.br/revistamultidisciplinar/files/2011/09/NBR_14724_atualizada_abr_2011.pdf> Acesso em: 19/05/2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

BÍBLIA, Português. **A Bíblia Sagrada**: antigo e novo testamento. Tradução de João Ferreira de Almeida. Edição Revista e Atualizada no Brasil. Brasília: Sociedade Bíblica do Brasil, 1969.

BRASIL. Código Tributário Nacional – CTN. Lei 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. atualizador prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. – 34. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018.

SOUSA, Ricardo Gonçalves. **Ciência política e Direito: da Evolução do Estado até os dias atuais**. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/38897/ciencia-politica-e-direito-da-evolucao-do-estado-desde-a-antiguidade-ate-os-dias-atuais>> Acesso em: 15/04/2019.

STF. REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RE 330.817 RJ – RIO DE JANEIRO. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de Publicação: 31/08/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312597387&tipoApp=.pdf>> Acesso em: 10/05/2019

WIKYPEDIA, A Enciclopédia Livre. **Confiscação.** Disponível em:
<<https://pt.wikipedia.org/wiki/Confisca%C3%A7%C3%A3o>>