

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ

Caio Cesar Nascimento Santos

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO NORMAS GARANTIDORAS
DAS CLÁUSULAS PÉTREAS**

Taubaté-SP

2019

Caio Cesar Nascimento Santos

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO NORMAS GARANTIDORAS
DAS CLÁUSULAS PÉTREAS**

Monografia apresentada para obtenção do
Certificado de Graduação pelo Curso de
Direito do Departamento de Ciências Jurídicas
da Universidade de Taubaté.

Área de Concentração: Direito Tributário
Orientador: Prof. Daniel Gomes de Freitas

Taubaté-SP

2019

**Ficha catalográfica elaborada pelo
SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU**

S237i Santos, Caio Cesar Nascimento
Imunidades tributárias como normas garantidoras das cláusulas
pétreas / Caio Cesar Nascimento Santos -- 2019.
57 f.

Monografia (graduação) – Universidade de Taubaté, Departamento
de Ciências Jurídicas, 2019.

Orientação: Prof. Daniel Gomes de Freitas, Departamento de
Ciências Jurídicas.

1. Imunidade tributária. 2. Cláusula pétrea. 3. Limitação do poder de
tributar. I. Universidade de Taubaté. II. Título.

CDU 34.336.22(81)

Elaborada por Felipe Augusto Souza dos Santos Rio Branco - CRB-8/9104

CAIO CESAR NASCIMENTO SANTOS

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO
NORMAS GARANTIDORAS DAS
CLÁUSULAS PÉTREAS**

Monografia apresentada para obtenção do
Certificado de Graduação pelo Curso de
Direito do Departamento de Ciências Jurídicas
da Universidade de Taubaté.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Taubaté, Estado de São Paulo

Data: _____

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura: _____

Dedico este trabalho, em primeiro momento, a minha mãe, pois é a pessoa que sempre esteve ao meu lado nos momentos mais difíceis de minha vida e me deu forças para chegar até aqui.

Em segundo momento, a toda minha família, em especial meu irmão Thiago, principal responsável pela minha escolha em cursar Direito.

Em terceiro, a minha namorada Ágatha, que sempre me incentivou a concluí-lo.

Por fim, a todos os professores e amigos que de alguma forma me auxiliaram com meus estudos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus.

Agradeço, também, a minha mãe, pessoa que mais admiro, respeito, e amo neste mundo.

A minha família, meu maior presente.

A todos os professores que fizeram, fazem e sempre farão parte do meu aprendizado, especialmente meu orientador, Professor Dr. Daniel Gomes de Freitas, que me auxiliou com a elaboração e conclusão deste trabalho.

A minha namorada e maior companheira, Ágatha Caroline.

Por fim, agradeço a todos meus amigos que sempre estiveram comigo, notadamente aqueles que mais me motivam a continuar com meus estudos: Edegerdo, Gustavo e Lucas.

[...] nenhum governante, seja qual for a natureza da sua autoridade, na medida em que é governante, objetiva ou ordena a sua própria vantagem, mas a do indivíduo que governa e para quem exerce a sua arte; é com vista ao que é vantajoso e conveniente para esse indivíduo que diz tudo o que diz e faz tudo o que faz.

Sócrates

RESUMO

Esta monografia apresenta uma análise sobre as imunidades tributárias, mais especificamente no que tange à relação entre elas e o art. 60, § 4º, da Constituição Federal. Com o fim de compreender se as imunidades tributárias se encaixam no conceito de cláusulas pétreas, foi realizada uma pesquisa qualitativa, tendo como principal procedimento a revisão bibliográfica, tanto da doutrina quanto da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Após reunir e confrontar opiniões de diversos autores e de Ministros da Suprema Corte, concluiu-se que existem basicamente duas correntes que tentam explicar se as imunidades tributárias são ou não cláusulas pétreas. Para uma corrente, todas as imunidades tributárias são cláusulas pétreas. Já para a outra, somente aquelas que tiverem como objetivo proteger alguma das matérias mencionadas no art. 60, § 4º, da Constituição Federal, são cláusulas pétreas, divergência essa que, para alguns autores, se dá principalmente pelas diferentes interpretações da expressão “direitos e garantias individuais”.

Palavras-chave: Imunidades tributárias. Cláusulas pétreas. Limitações ao poder de tributar.

ABSTRACT

This monograph presents an analysis of tax immunities, more specifically regarding the relationship between them and art. 60, § 4º, of the Federal Constitution. In order to comprehend if the tax immunities fit the concept of entrenched clause, a qualitative research was carried out, having as main procedure the bibliographical revision of both the doctrine and the jurisprudence of the Supreme Court. After gathering and confronting opinions of several writers and Supreme Court ministers, it is concluded that there are basically two currents that try to explain whether or not tax immunities are entrenched clause. For one current, all tax immunities are entrenched clause. For the other, only those which aim to protect some of the the matters mentioned in art. 60, § 4º, of the Federal Constitution, are entrenched clause, a divergence that, for some writers, is mainly due to the different interpretations of the expression "individual rights and guarantees".

Palavras-chave: Tax immunities. Entrenched clause. Limitations on the power of taxation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 CONCEITO DE TRIBUTO	12
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	13
4 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	14
5 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	15
5.1 Distinção entre imunidade, isenção e não incidência	17
6 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E OS TRIBUTOS INDIRETOS	19
7 RELAÇÃO ENTRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E AS CLÁUSULAS PÉTREAS.....	22
8 ESPÉCIES DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	30
8.1 Imunidade recíproca	31
8.2 Imunidade dos templos de qualquer culto	34
8.3 Imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, dos sindicatos de trabalhadores e das entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos	36
8.3.1 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações	37
8.3.2 Imunidade dos sindicatos de trabalhadores	38
8.3.3 Imunidade das entidades de educação sem fins lucrativos.....	38
8.3.4 Imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos, inclusive em relação às contribuições da seguridade social	39
8.4 Imunidade dos livros, jornais e periódicos e o respectivo papel da impressão ..	40
8.5 Imunidade dos fonogramas e videofonogramas	42
8.6 Outras imunidades	43
8.6.1 Imunidade das taxas referentes à petição ou certidão junto ao Poder Público	44
8.6.2 Imunidade da taxa referente à propositura de ação popular	44

8.6.3 Imunidade da taxa referente aos serviços de defensoria pública e jurisdicional	44
8.6.4 Imunidade das taxas referentes à certidão de nascimento e de óbito	45
8.6.5 Imunidade das ações de habeas corpus e habeas data	45
8.6.6 Imunidade do IPI sobre produtos destinados ao exterior.....	45
8.6.7 Imunidade do ITR sobre as pequenas glebas rurais.....	46
8.6.8 Imunidade do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e serviços prestados a destinatários no exterior	47
8.6.9 Imunidade do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.....	47
8.6.10 Imunidade do ICMS sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita ...	47
8.6.11 Imunidade das operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.....	48
8.6.12 Imunidade do ITBI das operações de constituição, fusão, incorporação, cisão e extinção de pessoas jurídicas.....	48
8.6.13 Imunidade dos impostos federais, estaduais e municipais das desapropriações para fins de reforma agrária.....	48
8.6.14 Imunidade da contribuição para a seguridade social relativa ao trabalhador aposentado ou pensionista do Regime Geral da Previdência	49
8.6.15 Imunidade da taxa relativa ao serviço de educação em estabelecimento público	49
CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário guarda íntima relação com o Direito Constitucional, eis que, dada a importância da matéria, foi extensivamente abordado pelo constituinte originário, e igual atenção é dada pelo constituinte derivado.

Dessa forma, para que se possa compreender qualquer tema relacionado ao Direito Tributário, é imprescindível fazer uma análise profunda da Constituição da República Federativa do Brasil, pois nela estão elencadas as principais normas que o norteiam.

Também na Constituição da República Federativa do Brasil estão delimitadas a competência tributária dos entes políticos e as limitações ao poder de tributar, que são divididas em princípios tributários e imunidades tributárias, que serão oportunamente abordados adiante.

Como as imunidades tributárias são limitações ao poder de tributar elencadas no texto da Carta Magna, somente mediante emenda constitucional poderiam ser alteradas, tarefa atribuída ao constituinte derivado.

Entretanto, a própria Constituição Federal elenca um rol de matérias que eventuais propostas de emendas tendentes a aboli-las sequer poderão ser objeto de deliberação. São as chamadas cláusulas pétreas.

Dessa forma, a presente pesquisa tem como objetivo geral, sem a pretensão de esgotar um assunto de tamanha complexidade, examinar eventuais relações entre determinadas imunidades tributárias e estas cláusulas pétreas, garantia estampada no art. 60, § 4º, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Para tanto, serão explorados o entendimento doutrinário e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal, a fim de compreender os critérios adotados para se atribuir às imunidades tributárias o *status* de cláusulas pétreas.

A relação entre as imunidades tributárias e o art. 60, § 4º, da Constituição Federal se mostra extremamente relevante, pois esse tema divide opiniões entre os estudiosos do direito e até mesmo entre os Ministros do Supremo Tribunal Federal.

O método utilizado na elaboração do presente trabalho foi o qualitativo, tendo como principal procedimento a pesquisa bibliográfica, tanto doutrinária quanto jurisprudencial, de forma que ficou demonstrada uma imensa divergência a respeito do tema.

Além desta introdução, que compõe a primeira parte do presente trabalho e na qual são apresentados o objetivo geral, os métodos utilizados para sua elaboração e a relevância do tema, esta pesquisa é composta por outras três partes.

Na segunda parte, são apresentados os institutos mais importantes para a compreensão do problema apresentado, bem como feitas algumas considerações que contribuirão com o desenvolvimento do tema, como o conceito de tributo e suas espécies, como é fixada a competência tributária, entre outras, sempre com base no entendimento dos doutrinadores.

Na terceira, é verificada a relação entre as imunidades tributárias analisadas nesta pesquisa e os valores mencionados no art. 60, § 4º, da Constituição da República Federativa do Brasil, os quais não podem ser suprimidos do texto constitucional, a fim de compreender se todas as imunidades tributárias recebem tal proteção.

Já na quarta e última parte são apresentadas as considerações finais, dentre as quais estão as conclusões que cheguei após a análise do entendimento doutrinário e jurisprudencial a respeito do tema, resultado da pesquisa bibliográfica realizada.

2 CONCEITO DE TRIBUTO

Embora não haja na Constituição Federal uma definição expressa de tributo, tanto a doutrina quanto a jurisprudência são uníssonas no sentido de que seu conceito pode e deve ser extraído do art. 3º do Código Tributário Nacional.

Segundo o referido artigo do CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Com relação às espécies tributárias, não se pode dizer que o consenso seja o mesmo, pois existem duas correntes principais acerca do tema, a “escola tricotômica”, que influenciou de forma decisiva com a elaboração do CTN; e a classificação quinquipartida, que surgiu com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e desde então é adotada por boa parte da doutrina, bem como pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo a classificação quinquipartida, corrente adotada pela Suprema Corte, são cinco as espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições.

Já para a escola tricotômica, existem somente três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhorias. Esta escola foi adotada pelo legislador para a elaboração do Código Tributário Nacional, o que se nota com a leitura do artigo quinto do mencionado diploma, segundo o qual “tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias”.

Mas como pode ser possível existirem apenas três espécies de tributos se a própria Constituição Federal prevê a possibilidade de criação de empréstimos compulsórios e contribuições?

Simples. Segundo esta corrente, na verdade os empréstimos compulsórios e as contribuições seriam ora impostos, ora taxas, a depender de sua natureza jurídica, bem como o fato que motivou a respectiva instituição.

Assim, se um empréstimo compulsório tiver sido instituído em razão do exercício do poder de polícia do poder público, por exemplo, estará se tratando de uma taxa, já se instituído em razão de manifestação de capacidade econômica (leia-se riqueza), de um imposto.

Essa discussão mostra-se extremamente relevante para o tema em estudo, pois a espécie do tributo é um dos fatores que determinam se a imunidade tributária deverá ser observada no caso concreto.

Dessa forma, caso a União institua uma contribuição social ou de intervenção no domínio econômico, por exemplo, tal tributo seria, segundo aqueles que defendem a existência de somente três espécies de tributos, um imposto ou uma taxa, e conseqüentemente deverá ser afastado pelas imunidades tributárias que dizem respeito a essas espécies de tributos.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Antes de fazer uma análise das imunidades tributárias e da relação destas com as cláusulas pétreas, é necessário entender como funciona o poder de tributar atribuído aos entes políticos, pois não há lógica em se falar de limitações antes de entender o poder que se pretende limitar.

É importantíssimo salientar que competência tributária é diferente de competência para legislar sobre Direito Tributário, esta atribuída somente à União, aos Estados e ao Distrito Federal, enquanto aquela se trata da competência atribuída a todos os entes federativos para criar e cobrar determinados tributos, mediante a edição de lei própria (ALEXANDRINO; PAULO, 2012, p. 956).

Embora didaticamente autônomo, o Direito Tributário é uma ramificação do Direito Público, e por isso também deve respeitar, entre outros princípios, o da legalidade, genericamente descrito no art. 5º, II, da Constituição Federal e, com relação à competência tributária, mais especificamente traçado em seu art. 150, I.

Assim, competência tributária é “o poder indelegável atribuído pela Constituição a um ente político para instituir determinado tributo.” (ROCHA, 2012, p. 129), ou seja, o poder conferido aos entes federados para cobrar dos particulares por determinadas situações, estas denominadas de hipótese de incidência, mediante a instituição de um tributo.

O autor continua explicando que, em obrigatório respeito ao princípio da legalidade, tal poder é uma atribuição legislativa, porquanto qualquer tributo deve, necessariamente, ser instituído por lei (em sentido estrito).

Conquanto alguns autores, assim como o citado acima, entendam a competência tributária como um poder atribuído às pessoas políticas para instituir determinado tributo, outros preferem não utilizar tal termo, pois este pode transmitir ao leitor uma ideia equivocada.

A constituição federal permite que as pessoas políticas instituíam impostos sobre os particulares, porém também estabelece diversos princípios e regras que devem ser observados, sob pena da lei que instituiu o tributo incorrer em inconstitucionalidade.

Dessa forma, para evitar essa concepção equivocada que pode ser causada pelo uso dessa expressão, muitos autores preferem conceituar competência tributária não como um poder para criar tributos, e sim como uma aptidão para tanto, regrada e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.

Nesse sentido, Roque Antonio Carraza (2013, p. 573, grifo do autor):

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

Conhecendo esta divergência doutrinária, é pertinente destacar que a própria Constituição Federal traz expressamente o termo poder de tributar em seu texto.

4 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Como dito, o Estado não dispõe de um poder tributário soberano, absoluto, e sim competência tributária, a qual deve ser exercida com estrita observância a diversas regras, em especial aos princípios e às imunidades tributárias, expressos em todo o texto da Constituição Federal, porém com mais ênfase em seus artigos 150, 151 e 152, que tratam exatamente das limitações do poder de tributar.

As limitações ao poder de tributar são mandamentos que o constituinte resolveu consagrar para evitar que o Estado avance de forma irrestrita sobre os bens dos particulares que, não fossem essas limitações, corriam o risco de ter o patrimônio desavisadamente violado pelo Poder Público.

Ao tratar das limitações constitucionais do poder de tributar, lecionam Alexandrino e Paulo (2012, p. 978):

Fala-se, genericamente, em “limitações ao poder de tributar” para aludir às diversas normas constitucionais que orientam o exercício das competências tributárias e que traçam os lindes desse exercício. É comum distinguir-se entre princípios tributários e limitações ao poder de tributar em sentido estrito. Os princípios usualmente são apontados como regras positivas, que norteiam o legislador em sua tarefa de densificação das normas constitucionais, ao passo que as limitações propriamente

ditas seriam regras negativas, destinadas a impedir o exercício das competências tributária em determinadas situações. As limitações da competência tributária em sentido estrito são denominadas, pela doutrina e pela jurisprudência, imunidades tributárias.

Com isso, é correto concluir que as limitações ao poder de tributar são regras constitucionais que ora orientam o legislador na instituição do tributo, como é o caso dos princípios tributários, ora moldam a competência tributária, removendo por completo a possibilidade de tributar determinadas situações ou pessoas, tarefa atribuída às imunidades tributárias, cujas espécies serão estudadas adiante.

Como regras que orientam o legislador na instituição de imposto, estabelecidas explicita ou implicitamente na Constituição Federal, podem ser destacados os seguintes princípios tributários: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade (anual e nonagesimal), não confisco e não limitação ao tráfego.

5 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Elencadas principalmente (mas não exclusivamente) art. 150, VI, da Constituição Federal, as imunidades tributárias como limitações ao poder de tributar são ferramentas importantíssimas utilizadas pelo constituinte para evitar abusos por parte do Estado.

Na seção que trata das limitações ao poder de tributar, estão as imunidades tributárias que são chamadas pela doutrina de imunidades tributárias genéricas.

Recebem esse nome porque impedem a incidência de diversos tributos ao mesmo tempo, diferente das imunidades tributárias específicas, que impedem a incidência somente de tributos específicos.

Vejamos como estão dispostas as imunidades tributárias genéricas no art. 150, VI, da Constituição da República Federativa do Brasil:

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.

Ao contrário do que a leitura do artigo acima pode sugerir, as imunidades tributárias não se aplicam somente aos impostos, sendo inclusive esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que já se posicionou no sentido de estender a proteção das imunidades a outras categorias de tributos.

Não poderia ser diferente, uma vez que a Constituição Federal traz também imunidades referentes a outras espécies de tributos, como é o caso da imunidade inserida no art. 5º, XXXIV, “a” e “b”, que assegura a todos o direito de determinadas petições e a obtenção de certidões em repartições públicas independentemente do pagamento de taxas.

Sabendo que competência tributária é a faculdade conferida aos entes políticos para criar tributos através da edição de leis (CARRAZA, 2016, p. 597), bem como que essa competência sofre influência direta das limitações constitucionais ao poder de tributar, fica nítido o vínculo entre ambos os institutos.

Para muitos autores, imunidade tributária não só influencia diretamente a competência tributária como faz parte dela, regulamentando o que os defensores dessa corrente costumam chamar de “competência negativa”, eis que retira por completo a possibilidade de os entes políticos instituírem tributos sobre as situações ou pessoas protegidas pelas imunidades.

Nesse sentido são os ensinamentos de João Marcelo Rocha (2012, p. 235, grifo do autor):

Nessa tarefa de determinação da competência, em algumas oportunidades, a Constituição fixa, concomitantemente, a impossibilidade de certos tributos atingirem algumas pessoas, bens ou situações. A essas proteções firmadas pela Constituição dá-se o nome de *imunidades tributárias*.

É de se perceber que o fenômeno da imunidade não é exterior ao tema da competência, mas significa uma particularidade que faz com que a competência outorgada o seja com ressalvas.

Na mesma esteira:

Imunidades tributárias são normas constitucionais *negativas* de competência tributária. São normas da Constituição que *proíbem* o exercício do poder tributário no que refere a certas pessoas, situações ou bens. As imunidades fixam a “incompetência” dos entes federativos. Juntamente com as normas positivas, as imunidades tributárias traçam os *limites* dentro dos quais os entes estão autorizados a instituir seus tributos. (CASALINO, 2012, P. 248, grifo do autor)

Para instituir determinado tributo, o legislador deve determinar *in abstracto* todos os elementos para a formação da obrigação tributária, quais sejam: as hipóteses de incidência, as bases de cálculos, as alíquotas e os sujeitos passivos.

Feito isso, o sujeito passivo contribuirá, de forma compulsória, sempre que praticar um ato que se enquadre perfeitamente na hipótese de incidência definida na lei, ou seja, sempre que praticar o fato gerador.

Estabelecida a relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, nasce para este a obrigação tributária, que pode ser principal ou acessória (CTN, art. 113), e para aquele (sujeito ativo) o direito de exigir seu cumprimento.

Obrigação principal é o dever de pagar um tributo ou uma penalidade pecuniária, e surge, nos termos do art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, com a ocorrência do fato gerador, sendo extinta com o efetivo pagamento.

Obrigação acessória decorre da legislação (CTN, art. 113, § 2º), e consiste em determinadas obrigações de fazer ou não fazer, destinadas a possibilitar a correta arrecadação e fiscalização do tributo em questão.

As imunidades tributárias afastam exclusivamente a incidência da obrigação principal, de forma que o sujeito passivo continua obrigado a cumprir todas as obrigações acessórias, como manter e apresentar determinados documentos exigidos pela Receita Federal.

Tratando-se de competência tributária negativa, imunidades tributárias são justamente situações ou pessoas que não poderão ser tributadas, ou seja, não poderão integrar o escopo elementar da obrigação tributária como hipóteses de incidências ou sujeitos passivos de determinados tributos.

Importante ressaltar que as imunidades tributárias estão todas previstas no texto constitucional. Ou seja, se a incidência do tributo for excluída por lei infraconstitucional, não estará se tratando de imunidade tributária, mas de outro instituto (como a isenção, citando um exemplo).

5.1 Distinção entre imunidade, isenção e não incidência

Como visto, as regras de competência tributária estão todas dispostas com clareza na Constituição Federal, que define quais tributos cada ente político poderá instituir, ficando a cargo da legislação infraconstitucional as devidas regulamentações.

No entanto, ao mesmo tempo concede aos entes políticos a capacidade de instituir determinados tributos, a Constituição também traça regras negativas de competência, que deverão ser obrigatoriamente observadas.

Essas são as imunidades tributárias, normas previstas no texto constitucional e que, de forma negativa, moldam a própria competência tributária, delimitando o campo de atuação tributária dos entes políticos.

Logo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão instituir tributos que desrespeitem as situações imunes, pois não possuem competência para tanto.

Enquanto as imunidades tributárias são normas previstas no texto constitucional, a isenção é a dispensa legal do pagamento de um tributo que já fora instituído. Ou seja, o ente possui competência para instituir determinado tributo e assim o faz, porém decide isentar do pagamento determinadas situações ou pessoas.

Já quando o ente político possui competência para instituir determinado tributo, porém não o faz; ou quando a Constituição Federal não confere competência tributária para aquela situação, mas também não a imuniza, tem-se então um caso de não incidência.

Por exemplo. Sabendo que a Constituição confere aos Municípios competência para instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, imagine que certo município decida não instituir o referido tributo, deixando de exercer a competência que lhe fora atribuída.

Nesse caso, estaríamos diante de um típico caso de não incidência, situação em que o ente político não exerce a competência tributária a ele conferida.

Outro exemplo clássico de não incidência é a propriedade de bicicletas. A Constituição Federal confere aos Estados e ao Distrito Federal autorização para instituir tributos sobre a propriedade de veículos automotores (CF, art. 155, III).

Como as bicicletas não são veículos automotores, tais pessoas políticas não podem instituir o referido tributo (IPVA) sobre a propriedade das mesmas, pois não possuem competência para tanto, e dessa forma não é possível incluir a propriedade de bicicletas como uma hipótese de incidência de IPVA.

A diferença entre as situações imunes e o exemplo de não incidência citado acima é que este não pode ser tributado porque não foi conferida aos entes políticos competência tributária para tanto, ao passo que aquelas não podem ser tributadas por previsão constitucional expressa.

Entendendo a diferença entre esses institutos, percebe-se que as hipóteses de não incidência são muito mais suscetíveis à supressão do que as imunidades tributárias, pois bastaria incluir a situação em questão no campo de competência da pessoa política.

Ainda com relação às imunidades tributárias, alguns autores entendem que, além de normas fixadoras de competência, podem ser classificadas como hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas.

6 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E OS TRIBUTOS INDIRETOS

Com fins puramente didáticos, a doutrina costuma apresentar diversas classificações para os tributos e suas espécies, sendo uma dessas classificações a divisão dos impostos em impostos diretos e impostos indiretos.

Para entender esses dois conceitos, é necessário antes conhecer as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato, pois essa classificação dependerá de qual dessas duas suporta o ônus financeiro do tributo.

Enquanto o contribuinte de direito é aquele que pratica o fato gerador, ou seja, a pessoa definida em lei como responsável pelo recolhimento do respectivo tributo, o contribuinte de fato é aquele que, ainda que não tenha praticado o fato gerador, é quem suporta o ônus econômico, o qual é repassado pelo contribuinte de direito.

Quando a pessoa que pratica o fato gerador é a mesma que suporta o encargo financeiro, ou seja, quando as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato se confundem, temos os chamados tributos diretos. É o caso do IPVA, por exemplo.

Por outro lado, se de alguma forma a pessoa que pratica o fato gerador (contribuinte de direito) repassa o encargo tributário para um terceiro (contribuinte de fato), temos os tributos indiretos. É o caso do IPI, ICMS, COFINS, entre outros.

Embora extremamente importante para o estudo do Direito Tributário, uma vez que repercute no mundo jurídico, essa classificação é baseada em aspectos econômicos, conforme aponta Ruy Barbosa Nogueira (1990, p. 153, grifo do autor):

Do posto de vista econômico costuma-se distinguir o chamado *contribuinte de direito* do *contribuinte de fato*. O primeiro corresponde ao que o CTN designa de *sujeito passivo da obrigação principal* e o subdivide em *contribuinte* e *responsável*, porque esses são juridicamente os devedores, são eles que respondem pelas obrigações perante o fisco.

Entretanto, embora o contribuinte e o responsável sejam os que efetuam o pagamento dos tributos, especialmente no caso de impostos indiretos, como IPI,

ICMS etc., pelo fenômeno da repercussão aqueles, ao venderem as mercadorias ou efetuar negócios, transladam, expressa ou implicitamente, o *quantum* dos impostos que, afinal, vão ser suportados pelos últimos compradores ou consumidores finais. Estes são então chamados *contribuintes de fato*.

A respeito do cunho econômico dessa classificação, são esclarecedoras as seguintes explicações e críticas, apresentadas por Luciano Amaro (2006, p. 90, grifo do autor):

Uma classificação, de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos, é a que divide os tributos em *diretos* e *indiretos*. Os primeiros são devidos, "de direito", pelas mesmas pessoas que, "de fato", suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, "de direito", por uma pessoa (dita "contribuinte de direito"), mas suportados por outra ("contribuinte de fato"): o "contribuinte de direito" recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o "contribuinte de fato"; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos.

É preciso ter cautela com essa rotulagem. Juridicamente, todo contribuinte é *de direito*, pois é a *lei* que o define. Conforme, numa análise já de conteúdo econômico, o ônus seja ou não por ele suportado, é que se dirá se há ou não a figura do contribuinte de fato, como personagem diversa.

Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos "indiretos" não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito "direto" que não possa, por algum mecanismo, ser "embutido" no preço de bens ou serviços e, portanto, "repassado" a terceiros.

A relevância dessa classificação para o estudo das imunidades tributárias consiste basicamente em saber em quais situações o ente imune deverá ser beneficiado (leia-se imunizado) e em quais deverá ser tributado.

A imunidade tributária deve ser observada quando o ente imune é o contribuinte de fato no caso dos tributos indiretos, como o IPI e o ICMS? E quando o ente imune é o contribuinte de direito?

Para responder essa questão existem duas correntes: a primeira leva em conta o aspecto econômico das imunidades tributárias, de forma que o ente será imune quando for o contribuinte de fato; já a segunda leva em conta o aspecto formal das imunidades, e assim, para os defensores desta corrente, a imunidade deve ser observada quando o ente imune for o contribuinte de direito.

Para os defensores da primeira corrente, quando se tratar de tributos indiretos, as imunidades tributárias devem ser observadas quando o ente imune for o contribuinte de fato, uma vez que por este é suportado o encargo econômico do tributo, devendo o tributo incidir normalmente quando o ente for o contribuinte de direito.

De modo contrário, os defensores da segunda corrente entendem ser irrelevante quem suporta o ônus financeiro do tributo, de forma que o ente somente será imunizado quando for

o contribuinte de direito, devendo suportar eventual encargo financeiro quando contribuinte de fato.

Este já vinha sendo o entendimento do Supremo Tribunal Federal a bastante tempo, tanto que em 15/12/1976 foi aprovada a Súmula 591, segundo a qual “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.”.

Em recente decisão, a Corte Suprema se posicionou nesse sentido ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 608.872/MG, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema n.º 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet.

Segue a emente do julgado em sua íntegra, eis que de extrema relevância para a compreensão do assunto:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância.

1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes.

2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato).

3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais.

5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente.

6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, **desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual.** A existência ou não dessa translação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à

natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.

7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes.

8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas **ex lege**.

9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”.

(Distrito Federal. Supremo Tribunal Federal – Sessão Plenária. RE n.º 608.872/MG. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data da Decisão: 23/02/2017)

Com isso, encerrou-se o assunto e foi firmado o entendimento de que, com relação aos tributos indiretos, as entidades imunes são beneficiárias das imunidades subjetivas quando participarem da relação jurídica na posição de contribuinte de direito, mas não quando forem mero contribuinte de fato.

7 RELAÇÃO ENTRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E AS CLÁUSULAS PÉTREAS

Uma das discussões mais relevantes acerca das imunidades tributárias, tanto na Doutrina quanto na Jurisprudência, é se elas devem ou não receber a proteção conferida pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal, e conseqüentemente receber o *status* de cláusulas pétreas.

Mas afinal, o que são as chamadas cláusulas pétreas e qual a relação entre elas e as imunidades tributárias?

Pode até não parecer, mas responder tal pergunta é uma tarefa extremamente difícil, tanto que a divergência de opinião entre os doutrinadores acerca do tema é imensa, e com a jurisprudência não é diferente.

A grande maioria dos estudiosos do Direito classifica a Constituição da República Federativa do Brasil uma constituição rígida, uma vez que somente pode ser alterada mediante um procedimento especial, qual seja: votação em dois turnos, nas duas Casas do Congresso Nacional e aprovação de pelo menos três quintos dos integrantes de cada uma das Casas Legislativas (CF, art. 60, §2º).

O constituinte originário, representante do povo brasileiro, estabeleceu na Constituição Federal diversos objetivos, fundamentos e princípios a serem seguidos pela nação, os quais deverão ser sempre levados em consideração pelo constituinte derivado, bem como pelo legislador infraconstitucional.

A aprovação de uma emenda constitucional pode ser uma tarefa complicada, pois é necessário que mais da metade de cada Casas Legislativas estejam em comum acordo.

No entanto, a própria Constituição Federal também traz em seu art. 60, § 4º, valores que não poderão ser abolidos ou suprimidos nem mesmo através de emendas. São as chamadas cláusulas pétreas.

Perceba-se que, ao contrário do que possa pensar o leitor desavisado, o comando em questão não veda toda e qualquer tipo de alteração dos valores protegidos, mas tão somente aquelas alterações que visam diminuir a garantia ali expressa.

Ricardo Alexandre (2017, p. 127) deixa isso bem claro ao tratar do assunto:

Relembre-se, todavia, que a norma constitucional que define as "cláusulas pétreas" (CF, art. 60, § 4º) não proíbe quaisquer Emendas sobre aquelas matérias, vedando apenas as mudanças tendentes a abolir o que ali está enumerado. Nessa linha, é correto afirmar que é possível a realização de emendas que ampliem ou melhorem a proteção que a Constituição Federal atribuiu ao contribuinte; o que não é possível é a supressão ou diminuição das garantias.

Dessa forma, sempre que determinado artigo da Constituição Federal constituir algum desses valores, receberá o *status* de cláusula pétrea e, conseqüentemente, não poderá ser minorado pelo constituinte derivado, tampouco pelo legislador infraconstitucional.

Estes são os referidos valores:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

São, nitidamente, elementos indispensáveis ao Estado Democrático de Direito Moderno, e o constituinte originário definitivamente acertou ao se assegurar que tais valores não seriam desrespeitados pelo Estado.

Uma vez estabelecidos os valores que receberão o *status* de cláusulas pétreas, aos estudiosos e operadores do Direito resta o trabalho de definir aquilo que neles (valores) se enquadra, e conseqüentemente não poderá ser suprimido.

É obvio que o comando “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir...” não veda somente propostas esdrúxulas do tipo “Fica abolido o voto direto. ”, mas sim todas aquelas que tentem, ainda que de forma sutil ou disfarçada, restringir qualquer dos valores ali elencados.

Qualquer proposta de emenda que de alguma forma embarace o exercício de algum dos direitos individuais consagrados na Carta Magna deverá ser declarada inconstitucional.

Por essa e outras razões, o constituinte precisou utilizar algumas “estratégias” para se assegurar de que as cláusulas pétreas seriam realmente respeitadas, e é fácil compreender porque isso se fez necessário.

Pouquíssimo (ou talvez de nada) adiantaria adotar determinado direito individual como cláusula pétrea se não existissem meios inteligentes de garantir a eficácia do comando, pois o legislador poderia simplesmente burlar a norma e ainda assim não incorrer em inconstitucionalidade.

Tem-se, então, que a imunidade tributária pode ser considerada uma destas inteligentes estratégias utilizadas pelo constituinte para dar ainda mais segurança aos direitos individuais e à forma federativa do Estado.

Dessa forma, é indiscutível que algumas imunidades tributárias devem ser consideradas verdadeiras cláusulas pétreas, eis que claramente podem se enquadrar no conceito de direitos e garantias individuais.

As imunidades tributárias são normas que, de forma negativa, auxiliam na delimitação da competência tributária, removendo por completo dos entes políticos a competência para instituir certo tributo protegido pela respectiva imunidade.

Geralmente, visam assegurar o exercício de direitos garantidos pela própria Constituição Federal, mas que, não fossem as imunidades tributárias, poderiam ser indiretamente restringidos pelos governadores.

Outras vezes, têm como objetivo proteger a própria organização do Estado, como é o caso da imunidade recíproca, que se destina à manutenção do pacto federativo, impedindo que um ente político avance indevidamente no patrimônio de outro.

É de se perceber, portanto, que as imunidades tributárias constituem normas de extrema importância, pois na maioria das vezes se destinam a tutelar princípios fundamentais do Estado.

Entender imunidade tributária como cláusula pétrea é unanimidade entre os estudiosos do Direito com relação à maioria delas, em especial as que dizem respeito aos direitos e garantias individuais e ao pacto federativo.

No que tange esse assunto existem, entretanto, basicamente duas correntes principais.

A primeira defende que as imunidades tributárias se dividem em dois grupos, imunidades próprias e imunidades impróprias, a depender da finalidade da norma.

Para essa corrente, imunidades tributárias próprias são aquelas que têm como objeto algum dos valores fundamentais elencados no art. 60, § 4º da Carta Magna (forma federativa de Estado, separação dos Poderes, direitos e garantias individuais etc.), e exatamente por esse motivo não podem ser suprimidas.

Por outro lado, existem algumas imunidades que possuem outros fins, como de natureza econômico, por exemplo. Estas são, para esta corrente, as imunidades tributárias impróprias, e uma vez que não visam proteger direitos individuais ou a forma federativa do Estado, podem ser suprimidas através de emenda constitucional.

Em sentido semelhante, as imunidades tributárias podem ser classificadas em ontológicas e políticas. Ontológicas são aquelas que existiriam ainda que não estivessem previstas no texto da Constituição, como é o caso da imunidade recíproca. Já as imunidades políticas só existem porque estão expressamente previstas no texto constitucional.

Para entender por que alguns autores separam as imunidades tributárias nesses dois grupos, é importante saber que os tributos também são classificados pela doutrina de acordo com sua finalidade.

Na grande maioria das vezes, os tributos são instituídos com a finalidade de se arrecadar recursos para o Estado, e quando esse é o objetivo principal do tributo ele é classificado pela doutrina como um tributo fiscal.

No entanto, os tributos não precisam ser instituídos com a finalidade exclusiva de arrecadar dinheiro, eles também podem ser instituídos visando outros fins, como intervir na economia do país, por exemplo.

Quando os tributos são instituídos com objetivo diverso de arrecadar fundos, são classificados pela doutrina como tributos extrafiscais, pois, embora também contribuam de forma significativa com a receita do Estado, esse não é o objetivo principal, mas sim uma consequência lógica de sua instituição.

Um exemplo de tributo extrafiscal é o imposto sobre produtos industrializados, que, embora atualmente garanta boa parte da receita do Estado, tem como finalidade influenciar na venda de determinadas mercadorias. É o caso do cigarro, que como forma de desestímulo ao seu uso é altamente tributado.

Outro exemplo que pode ser citado é o imposto sobre a importação, que é usado como meio de controle na entrada de determinados produtos no território nacional, até mesmo como uma forma de possibilitar que as indústrias e o comércio instalados no país concorram com os de fora.

É nítido o caráter extrafiscal do imposto sobre a importação, tanto que a própria Constituição Federal possibilita sua majoração (nos limites estabelecidos em lei) pelo Poder Executivo (CF, art. 153, § 1º), sendo esse um caso de exceção ao princípio tributário da legalidade.

Faz todo sentido, pois intervir ou não na economia interna é uma decisão política, e deve ser tomada pelo Poder Executivo, de forma que não faria sentido exigir a elaboração de lei (em sentido estrito) para a majoração do imposto de importação.

Da mesma forma que os tributos podem ter como finalidade arrecadar recursos ou intervir na economia, por exemplo, as imunidades tributárias também podem ter finalidades distintas, de forma que nem sempre terão como objetivo proteger um direito individual ou a forma federativa do Estado.

Ao passo que algumas imunidades tributárias visam garantir a eficácia de direitos e garantias individuais, ou a forma federativa do Estado, outras parecem ter sido consagradas por decisões meramente políticas, daí o nome imunidades tributárias políticas.

Ao explicar que algumas imunidades foram determinadas em prol de liberdades individuais ou à organização do Estado e, portanto, não poderão ser suprimidas por emenda constitucional, João Marcelo Rocha (2012, p. 237) faz a seguinte ressalva:

No entanto, percebemos que a Constituição, em algumas passagens, define imunidades em função de outros aspectos, como de natureza econômica ou de facilitação de alguma política pública que se pretende seja implementada. Como exemplos, sem pretendermos ser exaustivos, podemos citar a imunidade das mercadorias destinadas à exportação (CF, art. 153, §3º, III, e art. 155, §2º, X, "a") e a das desapropriações de terra para fins de reforma agrária (CF, art. 184, §5º). De efeito, quando o dispositivo constitucional não revela ligação com direito individual nem com a forma federativa de Estado, podemos dizer que se trata de imunidade que pode ser objeto de supressão, mediante emenda constitucional.

Para explicar seu entendimento, o autor cita algumas imunidades que a princípio não têm relação com os valores mencionados art. 60, § 4º, da Constituição Federal, e bem por isso podem, segundo ele, ser restringidas ou até mesmo abolidas pelo constituinte derivado.

Para o autor, somente podem ser consideradas cláusulas pétreas as imunidades que protegem a forma federativa do Estado e os direitos individuais, como a imunidade dos templos de qualquer culto, por exemplo.

Apesar de esse não ser o entendimento majoritário da doutrina, o autor certamente não é o único que entende que algumas imunidades tributárias não são cláusulas pétreas e, portanto, poderiam ser abolidas pelo constituinte derivado.

Ao tratar da possibilidade de se atribuir (ou não) o *status* de cláusulas pétreas às limitações ao poder de tributar, Ricardo Alexandre (2017, p. 128) se posiciona no mesmo sentido ao tecer as seguintes considerações:

Quando se fala em limitações ao poder de tributar como cláusula pétrea, deve-se tomar o cuidado de analisar o conteúdo de cada limitação, verificando a possibilidade de enquadramento em uma das situações petrificadas pelo legislador constituinte originário (CF, art. 60, § 4º).

Apesar de não citar nenhuma imunidade que em sua opinião poderia ser suprimida do texto constitucional, com a leitura do trecho retro fica claro que o autor também entende que existem imunidades tributárias passíveis de serem excluídas de nosso ordenamento jurídico, através de emendas à Constituição.

Nesse sentido já se posicionou o Supremo Tribunal Federal quando, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 372.600-5/SP, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, entendeu por decisão unânime que a Emenda Constitucional n.º 20/98, que suprimiu a imunidade tributária antes prevista no art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal, hoje revogado, não representou a supressão de direito fundamental.

Segue a emente do referido julgado:

IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE

1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 150, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea.
2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente.
3. Recurso extraordinário conhecido e improvido.

(Distrito Federal. Supremo Tribunal Federal – Segunda Turma. RE n.º 372.600/SP. Relatora: Ellen Gracie. Data do Julgamento: 16/12/2003)

Com isso, a segunda turma da Suprema Corte asseverou o entendimento de que, para aquela turma, nem todas as imunidades tributárias são cláusulas pétreas, mas somente as que consagram direito ou garantia fundamental ou a forma federativa do Estado.

Já para os defensores da segunda corrente, ao contrário do que foi decidido pela segunda turma do STF, inexistente tal distinção entre as imunidades tributárias e, portanto, todas fazem parte da mesma categoria, ou seja, nenhuma delas pode ser suprimida, ainda que não vise proteger a forma federativa de Estado ou os direitos e garantias individuais.

Isso porque, segundo os defensores desta corrente, as imunidades tributárias foram estipuladas pelo constituinte, representante do povo (real detentor de todo o poder do Estado), com o escopo de preservar os valores ali expressos, e somente podem ser suprimidas mediante a formação de um novo constituinte originário e a elaboração de uma nova constituição.

Assim entende Roque Antonio Carazza (2013, p. 815/816, grifo do autor):

Não compartilhamos, como se vê, do entendimento de certo setor doutrinário no sentido de que as normas de imunidade tributária se subdividem em *próprias* e *impróprias*, conforme protejam o *núcleo imodificável da Constituição* (forma federativa de Estado, separação dos Poderes, direitos e garantias individuais, etc.) ou se limitem a afastar da incidência tributária determinadas pessoas ou grupos sociais, que passam ao largo da *estrutura* do nosso Estado Democrático de Direito.

Tal subdivisão não se justifica porque, com ser arbitrária, atropela a decisão soberana do constituinte originário de declarar imunes situações jurídicas que ele, em nome do povo brasileiro, considerou tão relevantes que não quis fossem, de algum modo, prejudicadas pela tributação.

Além disso, a própria Constituição Federal estabelece que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (CF, art. 5º, § 2º).

Isso equivale a dizer que os direitos e garantias individuais não se resumem aos estabelecidos de forma expressa no texto constitucional, devendo ser feita uma análise da Constituição Federal como um todo para se compreender o amplo conceito de “direitos e garantias individuais”, que vai muito além daquilo que se compreende com a leitura isolada de seu artigo 5º.

Nesse sentido são os ensinamentos de Flávia Bahia (2017, p. 59):

Quanto à proteção dos direitos individuais se esgotarem ou não nas disposições do art. 5º da CRFB/88, doutrina e jurisprudência convergem para o entendimento de que todos os dispositivos constitucionais que tratam desses direitos configuram cláusulas pétreas, como na decisão do STF, que consagrou o princípio da anterioridade em matéria tributária (art. 150, III, "b") como cláusula pétrea.

Na interpretação da CRFB/88 é possível se identificar institutos e direitos importantes que não foram consagrados como cláusulas pétreas expressas, mas que

diante de sua relevância também deveriam receber um tratamento especial pelo constitucionalismo pátrio. É a doutrina das limitações materiais implícitas.

No mesmo sentido se posiciona Ana Flávia Messa (2016, p. 382):

Em conformidade com o texto constitucional, os direitos e garantias individuais são cláusulas pétreas, de forma que não podem ser abolidas ou restringidas. A discussão doutrinária reside na interpretação da expressão individual. Cabe ressaltar que os direitos e garantias individuais estão concentrados no art. 5º da CF; trata-se de um rol exemplificativo e não taxativo; é possível encontrar ao longo do texto constitucional outros direitos e garantias individuais.

Ainda que determinada imunidade tributária não vise proteger a forma federativa do Estado ou um direito individual expresso no texto constitucional, é possível que, se analisada em conjunto com os princípios constitucionais, a própria imunidade tributária venha a ser definida como tal (um direito individual), devendo, conseqüentemente, receber o *status* de cláusula pétrea.

Esse é o entendimento firmado pela maior parte da doutrina:

O capítulo dos direitos e das garantias individuais é o que mais controvérsia suscita, movimentando intensas discussões. A primeira questão diz respeito à extensão desses limites. Será que a proteção se refere apenas aos direitos contidos no art. 5º? Ou exclusivamente aos direitos contidos na Constituição? Ou a todos os direitos, estejam eles dentro ou fora da Constituição? A maior parte da doutrina firmou entendimento de que os direitos e garantias protegidos pela mencionada cláusula pétrea são os constitucionais e os infraconstitucionais que assegurem os direitos explicitados na Lei Maior. (AGRA, 2018, p. 525)

Se os direitos e garantias individuais aos quais se refere o art. 60, § 4º, da Constituição Federal, não se resumem aos elencados no artigo 5º do mesmo Diploma, as imunidades tributárias podem sim ser consideradas cláusulas pétreas.

É com base nessa premissa que diversos autores entendem que as imunidades tributárias não podem ser abolidas, ainda que não se relacionem diretamente com os direitos individuais estabelecidos no artigo 5º da Carta Magna.

No julgamento do mérito do Recurso Extraordinário 636.941/RS, o Supremo Tribunal Federal se posicionou nesse sentido ao ressaltar que as imunidades tributárias têm teor de cláusulas pétreas. Segue a parte da ementa na qual foi traçada tal consideração:

[...] 9. A isenção prevista na Constituição Federal, art. 195, § 7º, tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário [...]

(Distrito Federal. Supremo Tribunal Federal – Sessão Plenária. RE 636.941/RS. Relator: Luiz Fux. Data do Julgamento: 13/02/2014)

Muitos autores vão além, e entendem ainda que, da mesma forma que ocorre com as imunidades tributárias, todas as normas referentes às limitações ao poder de tributar são verdadeiros direitos individuais, e, conseqüentemente, também devem receber o *status* de cláusulas pétreas.

Dentre os autores que defendem que todas as normas referentes a limitações ao poder de tributar devem ser consideradas cláusulas pétreas podem ser citados Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2012, p. 978/979), que lecionam no seguinte sentido:

Observamos que alguns autores tributaristas referem-se às imunidades tributárias também como princípios tributários e outros utilizam indistintamente a expressão limitações ao poder de tributar para referir-se tanto aos princípios quanto às imunidades. Independentemente da terminologia que se utilize, o certo é que todas essas normas têm como escopo precípua a proteção do contribuinte, porquanto a tributação interfere diretamente com direitos fundamentais dos indivíduos, sobretudo com o direito de propriedade.

Por essa razão, aliás, somos da opinião de que todas as normas que consagram limitações ao poder de tributar consubstanciam cláusulas pétreas, seja pelo fato de configurarem garantias individuais, seja pela importância que algumas delas têm para a manutenção do equilíbrio federativo.

Nota-se que para esses autores todas as normas que se destinam a limitar o poder de tributar do Estado são direitos fundamentais dos indivíduos, tanto os princípios tributários quanto as imunidades tributárias, de forma que tais normas não podem ser restringidas através de emendas à Constituição, muito menos abolidas.

8 ESPÉCIES DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

São diversas as espécies de imunidades tributárias, e elas podem ser divididas em imunidades genéricas e imunidades específicas, a depender da quantidade de tributos que afastam.

Como visto, são genéricas as previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal, pois impedem a incidência de vários tributos distintos ao mesmo tempo.

Já as imunidades específicas impedem a incidência de tributos específicos, como é o caso da imunidade prevista no art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal (imunidade do IPI sobre produtos destinados ao exterior).

Como as imunidades tributárias têm como objetivo tutelar direitos e garantias que o constituinte reputou relevantes o suficiente para que tivessem uma proteção extra, analisemos

então como algumas destas imunidades se relacionam com o núcleo imutável da Constituição brasileira.

8.1 Imunidade recíproca

Esta imunidade impede que a União, os Estados e os Municípios instituem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços um dos outros.

Recebe este nome por ser uma proibição recíproca. Por exemplo, ao mesmo tempo em que os Municípios não podem ter seus serviços, suas rendas e/ou seus patrimônios tributados por um Estado ou pela União, também não pode em desfavor destes instituírem os mesmos impostos.

Estampada no art. 150, inc. VI, “a”, é certamente uma das ferramentas mais importantes na manutenção da forma federativa do Estado brasileiro e, embora proíba os entes federados de “instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços um dos outros”, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal geralmente se posiciona no sentido de estendê-la também a outros impostos, ainda que não incidam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços.

Logo, sempre que um imposto tiver potencial para, de alguma forma, prejudicar economicamente o ente imune, a imunidade recíproca deverá ser observada, ainda que não incida sobre o patrimônio, renda ou serviço da pessoa política em questão, contanto que a pessoa política em questão seja o contribuinte de direito.

Apesar de o Supremo Tribunal Federal entender que a imunidade recíproca deve ser interpretada de forma a afastar a incidência de tributos não relacionados ao patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos, o texto constitucional deixa claro que se trata de uma imunidade com relação apenas a impostos, não havendo qualquer vedação quanto a incidência de taxas, contribuições de melhoria ou outras espécies de tributos.

Permitir que os entes federados cobrassem impostos uns dos outros poderia, conseqüentemente, levar à subordinação de um ente a outro, ou até mesmo à abolição de um deles, o que obviamente vai à contramão dos princípios adotados pela Carta Magna.

Embora o artigo em questão mencione somente os entes federados, a proteção da imunidade recíproca deve ser interpretada de forma extensiva, aplicando-a também às autarquias e empresas públicas prestadoras de serviço público.

Não deve esta imunidade, porém, ser estendida às empresas públicas que exerçam atividades tipicamente privadas, oportunidades em que incidiram as mesmas regras existentes para as empresas privadas.

Nesse sentido já se posicionou o Supremo Tribunal Federal:

Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição Federal. 2. Ação cível originária julgada procedente.

(Distrito Federal. Supremo Tribunal Federal – Sessão Plenária. ACO n.º 959/RN. Relator: Menezes Direito. Data do Julgamento: 17/03/2008)

Logo no art. 1º da Constituição Federal já é exposta a forma federativa de Estado, ao ficar estabelecido que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”, o que revela a importância com que o tema foi tratado pelo constituinte originário.

Dada à preocupação do constituinte originário, o assunto foi exaustivamente abordado, e foi desenvolvido com mais ênfase no Título III, da Constituição Federal, que trata exatamente da organização do Estado, em especial em seu artigo 18, no qual ficou estipulado que “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”.

O art. 60, § 4º, inc. I, da Constituição Federal, veda propostas de emendas tendentes a abolir a forma federativa de Estado e, conseqüentemente, proíbe também propostas de emendas que visem retirar no nosso ordenamento jurídico a imunidade recíproca, o que poderia colocar em risco a forma federativa de Estado escolhida pela Assembleia Nacional Constituinte.

Ao tratar do princípio da indissolubilidade do vínculo federativo, destaca Alexandre de Moraes (2015, p. 291, grifo do autor):

Dessa forma, inadmissível qualquer pretensão de separação de um Estado-membro, do Distrito Federal ou de qualquer Município da Federação, inexistindo em nosso ordenamento jurídico o denominado *direito de secessão*. A mera tentativa de secessão do Estado Membro permitirá a decretação de intervenção federal (CF, art. 34, I), devendo sempre a Constituição ser interpretada de sorte que não ameace a organização federal por ela instituída, ou ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, Estados e Município.

Embora exista grande divergência dentre os estudiosos do Direito quanto a classificar as imunidades tributárias como cláusulas pétreas, com relação à imunidade recíproca a doutrina é uníssona no sentido de entendê-la como uma cláusula pétrea.

Esclarece Nathalia Masson (2016, p. 130):

É preciso, ainda, considerar que o princípio da imunidade tributária recíproca (previsto no art. 150, VI, "a", CF/88, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros), por compor o cerne do pacto federativo e decorrer da própria natureza do federalismo, é garantia da Federação, sendo, pois, uma "cláusula pétrea decorrente". Conforme a célebre frase de John Marshall, no poder de tributar está o poder de destruir.

Tamanha a importância e relevância do Pacto Federativo, parte da doutrina entende que a imunidade recíproca é uma consequência lógica da própria estrutura da organização da República Federativa do Brasil, de forma que existiria ainda que não estivesse prevista de forma expressa no texto constitucional.

Assim se posicionam de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2017, p. 1282):

Entre as imunidades genéricas, está a imunidade recíproca. Trata-se de decorrência do princípio federativo, do princípio da isonomia das pessoas políticas e da autonomia municipal. É regra de imunidade que existiria ainda que não fosse prevista expressamente, já que a tributação, sobretudo por meio de impostos, pressupõe a supremacia daquele que cobra a exação em relação a quem a paga.

Não é dado a uma pessoa política criar embaraços à atuação de outra por meio de impostos. A imunidade recíproca seria, de certo modo, garantia da própria federação. Foi esse o sentido dado à imunidade, no julgamento da ADI 939, ajuizada contra a lei que instituiu o IPMF. Decidiu-se, no caso, que o constituinte derivado não poderia afastar a aplicação da imunidade recíproca, por tratar-se de norma imutável na Constituição, isto é, cláusula pétrea.

No mesmo sentido leciona Regina Helena Costa (2018, p. 83):

A imunidade ontológica por excelência é a imunidade recíproca das pessoas políticas, visto não possuírem capacidade contributiva, pois seus recursos destinam-se ao custeio da prestação dos serviços públicos que lhes incumbem. Também, cuidando-se de um Estado Federal, tal imunidade é decorrência lógica dessa mesma igualdade, agora voltada às pessoas políticas. Indiferente, portanto, para essa espécie de imunidade, que sua previsão seja suprimida do texto constitucional, já que, por força dos princípios que a edificam, a exoneração tributária revela-se consequência necessária destes.

Traçadas tais considerações, não resta dúvida que a imunidade recíproca é protegida pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal, pois visa justamente garantir sua eficácia, e tanto a doutrina quanto a jurisprudência do STF são unânimes quanto a isto.

8.2 Imunidade dos templos de qualquer culto

Expressa no art. 150, VI, “b”, a imunidade dos templos de qualquer culto tem como objetivo principal resguardar a liberdade de crença, consagrada como um direito fundamental no art. 5º, VI, da Constituição Federal.

Além de garantir o exercício de cultos religiosos, direito fundamental garantido pela Constituição Federal, a imunidade dos templos de qualquer culto também tem como propósito garantir que o Estado seja laico, conforme determinado no capítulo referente à organização Político-administrativa do Estado, em seu art.19:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

Essa vedação se faz extremamente necessária, uma vez que todas as religiões devem ser igualmente tratadas pelos governantes, que não podem privilegiar uma em detrimento das outras, muito menos desfavorecer de forma preconceituosa uma religião específica.

Caso os entes federados possuíssem competência para tributar os templos religiosos, um legislador mal-intencionado poderia utilizar dessa ferramenta (instituição/majoração de tributos) para dificultar o exercício de determinadas religiões, ferindo não só o direito fundamental à liberdade de crença como também, indiretamente a própria organização do Estado.

Portanto, a imunidade dos templos de qualquer culto é um instrumento essencial para evitar que abusos sejam cometidos, de forma que sua existência não só é necessária como deve sim receber o *status* de cláusula pétrea.

Nas palavras de Ricardo Alexandre (2017, p. 220), “como a liberdade de culto é direito individual expressamente consagrado (art. 5º, VI, da CF/1988), e a imunidade religiosa é uma das garantias que protege tal direito, ambos estão protegidos por cláusula pétrea.”, ou seja, para ele, a imunidade dos templos de qualquer culto é uma norma garantidora de uma cláusula pétrea.

Se analisado isoladamente, o art. 150, VI, “b” da Constituição Federal pode levar à ideia equivocada de que a imunidade se aplica somente ao templo em si, ou seja, ao edifício onde o culto religioso é praticado.

No entanto, a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser interpretada em conjunto com o § 4º do art. 150, pois assim fica claro que não se aplica somente aos prédios onde são realizados os cultos, conforme leciona João Marcelo Rocha (2012, p. 260/261, grifo do autor):

No entanto, o próprio texto constitucional menciona que a imunidade se refere aos *impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços* dos templos (art. 150, §4º), desde que afetos às respectivas *finalidades essenciais*. Diante dessa redação, é forçoso entender que a expressão *templo* foi usada no sentido de *pessoa, entidade, instituição*, que se dedique ao culto religioso. A imunidade não abrange apenas o IPTU relativo ao imóvel, mas também, por exemplo, o IR em relação aos rendimentos da agremiação religiosa (donativos, dízimos, honorários, etc.), bem como os serviços que são por esta prestados (serviços de cerimonial, cerimônias encomendadas por fiéis, etc.). A imunidade dirige-se, portanto, às estruturas, geralmente dotadas de personalidade jurídica, criadas para que os respectivos fiéis possam manifestar sua crença. Trata-se, pois, de um fim religioso. Atualmente, as organizações religiosas significam um tipo próprio de pessoa jurídica (CC, art. 44, IV).

Embora o texto constitucional mencione instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços (art. 150, §4º, da Constituição Federal), o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que, assim como a imunidade recíproca, a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser estendida a outras modalidades de impostos, ainda que outras sejam as hipóteses de incidência.

Conquanto seja inegável a importância da imunidade dos templos de qualquer culto, ela também sofre suas críticas, uma vez que uma interpretação ampla demais, somada à falta de fiscalização dos órgãos públicos, pode trazer prejuízos ao próprio Estado.

Uma das críticas mais graves traçadas a respeito desta esta imunidade é que ela pode facilitar a prática de determinados crimes, como a sonegação de impostos, lavagem de dinheiro e ocultação de bens.

A despeito de todas as críticas, a imunidade dos templos de qualquer culto é um poderoso instrumento no combate a possíveis perseguições religiosas pelos governantes e, por garantir o exercício de um direito fundamental, deve necessariamente ser considerada uma cláusula pétrea, cabendo ao Estado fiscalizar possíveis abusos desta imunidade pelas entidades religiosas.

8.3 Imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, dos sindicatos de trabalhadores e das entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos

Estampadas no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, trata-se em verdade de uma imunidade tributária subjetiva que abrange quatro tipos distintos de pessoas, sendo que todas essas pessoas existem para auxiliar no exercício de direitos e garantias fundamentais expressos na Constituição brasileira.

Assim como ocorre com a imunidade recíproca e com a imunidade dos templos de qualquer culto, a Constituição Federal também restringe o alcance desta imunidade aos impostos sobre o patrimônio, as rendas e serviços relacionados à finalidade das pessoas por ela abrangidas.

Não obstante, da mesma forma que ocorre com a imunidade dos templos de qualquer culto e com a imunidade recíproca, a Suprema Corte vem sendo bastante abrangente quanto à aplicação da imunidade tributária destas pessoas.

Quando uma entidade imune for contribuinte de direito de um tributo que afete sua economia e o proveito econômico daquilo que está sendo tributado for utilizado na concretização de seus objetivos, a imunidade prevalecerá e o imposto não incidirá, ainda que não se trate de imposto sobre seus patrimônios ou suas rendas.

Nesse sentido, esclarecedora a Súmula Vinculante 52:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Entretanto, essas entidades não estão amparadas por esta imunidade de forma automática, devendo preencher uma série de requisito que foram estabelecidos para assegurar que as entidades estão de fato cumprindo com os objetivos institucionais das respectivas entidades.

Tais requisitos encontram-se estampados no art. 14 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

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

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

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do 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.

Analisemos agora eventuais relações entre cada uma das pessoas abrangidas por esta imunidade e os direitos e garantias fundamentais.

8.3.1 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações

Da mesma maneira que a forma federativa do Estado, a liberdade dos partidos políticos é tratada logo no art. 1º, V, da Constituição Federal, senão vejamos:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

V - o pluralismo político.

Ora, é evidente que se a República Federativa do Brasil tem como fundamento o pluralismo político o mando das cláusulas pétreas deve amparar a imunidade dos partidos políticos e suas fundações.

Ainda quanto à liberdade dos partidos políticos, a Constituição brasileira dá ao tema ainda mais atenção em seu Título II (dos direitos e garantias fundamentais) Capítulo VI, que trata exatamente dos partidos políticos.

Segundo o artigo 17 da Constituição Federal, “É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos: [...]”.

Não bastassem todas essas garantias aos partidos políticos, segundo o art. 5º, XVII, da Constituição Federal, “é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar”, de forma que não restam dúvidas que esta imunidade serve não só para garantir o pluralismo político como também para a eficácia da liberdade de associação.

8.3.2 Imunidade dos sindicatos de trabalhadores

Temos aqui uma imunidade que auxilia no combate à imensa desigualdade de forças existente entre o empregador e o empregado, ou seja, visa, juntamente com diversos outros dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, balancear a relação empregatícia, impedindo que o empregador desrespeite direitos fundamentais garantidos aos trabalhadores.

Observe que esta imunidade diz respeito tão somente aos sindicatos dos trabalhadores, de forma que os entes públicos podem cobrar impostos dos sindicatos patronais, que não são abrangidos pela imunidade em questão.

Ao tratar do assunto, esclarece Eduardo de Moraes Sabbag (2017, p. 162):

Protege-se aqui a liberdade de associação sindical, indo ao encontro dos direitos sociais previstos na Carta Magna (art. 8.º da CF). Ressalte-se, no entanto, que esta imunidade protege somente os sindicatos dos empregados, isto é, as entidades obreiras. Sendo assim, os sindicatos patronais (dos empregadores) serão destinatários de uma normal tributação.

Também no Capítulo que trata dos direitos sociais, a Constituição Federal estipula que “a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical.”.

Destarte, seria completamente ineficaz proibir o Estado de exigir autorização para a fundação de sindicatos e ao mesmo tempo permitir que destes cobrasse impostos, o que seria muito mais impeditivo do que exigir autorização.

8.3.3 Imunidade das entidades de educação sem fins lucrativos

O direito à educação é, inegavelmente, um dos mais importantes para o desenvolvimento de qualquer nação, e impedir que o Estado cobre impostos de entidades que prestem esse tipo de serviço é uma das formas de incentivar a criação e manutenção dessas importantes entidades.

Além de perpetuada como um direito social (CF, art. 6º), a Constituição brasileira também trata do tema no Título VIII, que trata da ordem social, e estipula em seu art. 205 que a educação não só é um direito de todos como também é um dever do Estado.

Um pouco mais à frente, em seu art. 209, a Constituição Federal estipula que “o ensino é livre à iniciativa privada [...]”, liberdade essa que tem como principal defensor a imunidade ora em análise.

Da mesma forma que ocorre com as outras pessoas abarcadas por esta imunidade, as entidades de educação são imunes somente da incidência de impostos sobre seus bens, patrimônios e serviços relacionados com sua finalidade, e a Suprema Corte também vem firmando o entendimento no sentido de que a imunidade ora em estudo abrange qualquer imposto direto que venha a interferir negativamente na economia da entidade, desde que o proveito econômico seja destinado à sua finalidade.

8.3.4 Imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos, inclusive em relação às contribuições da seguridade social

A assistência social é um dos três pilares da seguridade social, e diferente do que ocorre com a previdência social, não possui caráter contributivo, ou seja, é prestada àqueles que mais necessitam independentemente de contribuição à seguridade social.

Dessa forma, certamente é uma das armas mais importantes no combate à desigualdade social, o que inclusive constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, exposto no art. 3º da Constituição Federal, como segue:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e **solidária**;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais e regionais**;

IV - **promover o bem de todos**, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (Grifo nosso)

Por essa e outras razões, o constituinte entendeu ser necessário conferir às entidades que prestem esse serviço essencial uma proteção extra, além da imunidade genérica prevista no art. 150, V, “c” (imunidade de impostos sobre o patrimônio, a renda e o serviço).

O art. 195, § 7º, da Constituição Federal diz que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”.

Trata-se da imunidade das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições da seguridade social, uma imunidade subjetiva que certamente incentiva a criação e manutenção dessas importantes entidades.

8.4 Imunidade dos livros, jornais e periódicos e o respectivo papel da impressão

Não é necessário um profundo conhecimento em história para compreender a importância desta imunidade, bastando uma rápida pesquisa para se chegar à conclusão de que é extremamente necessária a existência de ferramentas que impeçam o Estado de violar direitos e garantias de seu povo.

Em um país como o nosso, que durante anos sofreu com uma asfíxiante (e violenta) censura estabelecida por um regime ditatorial, nada mais sensato que estabelecer formas de impedir que o Estado volte a restringir a opinião de seus cidadãos.

Fixado no art. 150, VI, “d”, da Constituição federal, a imunidade dos livros, jornais e periódicos e o respectivo papel da impressão tem como objetivo garantir o exercício dos seguintes direitos individuais, perpetuados no art. 5º da Constituição Federal:

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:

IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

A Carta Magna estabelece ainda que “a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição.” (CF, art. 220), e por razões óbvias tributar a produção dessas manifestações seria uma forma de restringir.

Esta imunidade é chamada por muitos autores de “imunidade cultural”, pois, além de garantir o exercício do direito à liberdade de expressão, também garante a disseminação da cultura, impedindo que o Estado institua impostos de forma que torne inviável o trabalho da imprensa.

Assim pensa Ricardo Alexandre (2017, p. 229/230):

A imunidade visa a baratear o acesso à cultura e, por facilitar a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e o acesso à informação, todos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos (CF, art. 5º, IV, IX e XIV), configura, também, cláusula pétrea.

Das imunidades previstas no inciso VI do art. 150 da CF, esta é a única puramente objetiva, de forma a impedir tão somente a cobrança dos impostos incidentes diretamente sobre os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão.

Como bem apontado pelo autor, a imunidade tributária ora em estudo é uma imunidade puramente objetiva, uma vez que não se refere a nenhuma pessoa, mas sim aos materiais que serão utilizados, não importando por quem.

Uma das discussões mais recentes a respeito desta imunidade é sua abrangência, ou seja, qual seria o alcance da expressão “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que nem todos os materiais destinados à produção de livros, jornais e periódicos são imunizados, mas tão somente aqueles que possam se enquadrar na expressão “papel destinados a sua impressão”.

Isso porque, segundo a Suprema Corte, nenhuma palavra é acrescentada sem propósito, e se o constituinte menciona “papel destinados a sua impressão” quis dizer exatamente isso, podendo ser imunizados também os materiais semelhantes ao papel, nada mais.

Com o avanço tecnológico, os livros, jornais e periódicos não são mais produzidos única e exclusivamente em forma de papel, material principal ao qual era destinada a imunidade tributária em questão.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em diversas oportunidades, que a imunidade ora em estudo não abrange as publicações em meios eletrônicos, ou seja, os *softwares*, CDs, DVDs ou qualquer outro meio de divulgação que não seja em papel não será imunizado.

No mais, forçoso reconhecer que deve ser atribuído o *status* de cláusula pétrea a esta imunidade tributária, eis que visa garantir o exercício de um direito individual fundamental que outrora fora violado com extrema naturalidade, o direito à liberdade de expressão.

8.5 Imunidade dos fonogramas e videofonogramas

Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013 (cujo projeto foi denominado PEC da música), que adicionou a alínea “e” ao artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, é a mais recente das imunidades tributárias estabelecidas no referido artigo.

Com a inclusão da alínea “e” ao artigo 150 da Constituição Federal, determinados fonogramas e videofonogramas passaram a gozar de imunidade tributária referente aos impostos.

Trata-se de uma imunidade que, embora mencione em seu texto algumas pessoas, destina-se em verdade aos fonogramas e videofonogramas musicais, sendo as pessoas mencionadas somente requisitos para o enquadramento da imunidade.

Alguns dos motivos que levaram o constituinte a estabelecer esta imunidade podem ser extraídos da Justificação dada na Proposta de Emenda Constitucional n.º 123/2011 (que deu origem à Emenda Constitucional n.º 75/2013), senão vejamos:

A presente proposta de emenda à constituição é, antes de tudo, **um brado em defesa da cultura nacional**.

É urgente a implantação de medidas que fortaleçam a produção musical brasileira, diante da avalanche cruel de pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet).

A proposta de emenda constitucional em apreço cuida de estabelecer imunidade tributária para a produção musical brasileira bem como a comercialização de seus suportes físicos e digitais tendo como única restrição para sua imunidade que estes contenham músicas compostas ou gravadas por autores ou artistas brasileiros, medida que nos parece poder vir a contribuir para reverter o atual quadro de favorecimento da indústria da pirataria, que vemos se solidificar a cada dia em detrimento dos produtos legalmente produzidos e comercializados no País.

(...)

Acreditamos que a instituição de imunidade tributária para a produção e a comercialização da música composta e/ou gravada por artistas brasileiros e comercializada em seus diversos suportes, a exemplo do que já ocorre com “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, pode atenuar sensivelmente a barreira econômica que pesa sobre o produto original, **tornando-o mais acessível ao consumo popularizando ainda mais seu acesso às classes menos privilegiadas do País**, difundindo e consolidando este importante alicerce da cultura brasileira e, por isso mesmo, dando à música a condição de retomar um merecido lugar de destaque na economia nacional.

Convictos de que a presente proposta representa um passo importante na luta contra a pirataria física e “on-line” no meio musical brasileiro, esperamos contar com o apoio de nossos ilustres Pares no Congresso para sua aprovação como emenda constitucional. (Grifo nosso)

Da leitura das justificações compreende-se que, além de incentivar a produção artística brasileira, esta imunidade visa, assim como a imunidade dos livros, jornais e periódicos e o respectivo papel da impressão, garantir o direito à cultura (CF, art. 5º, IV), que pode se manifestar de diversas formas, sendo a produção musical uma delas.

A Carta Magna estabelece que o Estado “apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais” (CF, art. 215), e abolir ou restringir a imunidade dos fonogramas e videofonogramas não caminha nesse sentido.

Além de ser uma ferramenta importantíssima para a disseminação da cultura, percebe-se também que esta imunidade auxilia no combate à desigualdade social, na medida em que torna mais acessíveis os produtos originais (e de melhor qualidade) aos que pertencem às classes econômicas menos privilegiadas.

Nesse contexto, embora à primeira vista esta imunidade possa parecer uma imunidade política, por ter sido uma medida em combate à pirataria, ela também tem como objetivo não só garantir o direito à cultura como também reduzir a desigualdade social.

Por se tratar de uma imunidade que foi incluída no texto constitucional a tão pouco tempo, não existe ainda um entendimento pacífico quanto ao seu enquadramento ou não nos direitos e garantias individuais mencionados no art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

8.6 Outras imunidades

Como visto, a nomenclatura utilizada é irrelevante para diferenciar isenção de imunidade tributária, ao passo que desta estará se tratando quando fixada no próprio texto constitucional, e daquela se estipulada em norma infraconstitucional.

Isso equivale a dizer que, ainda que a Constituição Federal utilize termos como “são isentas...” ou “não incidirão impostos sobre...”, o mandamento em questão será uma imunidade tributária, pois sua natureza jurídica é definida pela hierarquia da norma em que estabelecido, e não pela terminologia adotada.

Além daquelas estampadas no art. 150, VI, da Constituição Federal, diversas outras imunidades tributárias foram estabelecidas por todo o texto constitucional, algumas dentro do próprio capítulo referente aos direitos e garantias individuais.

Feitas tais ponderações, façamos agora uma análise de diversos trechos da Carta Magna nos quais foram estabelecidas outras imunidades tributárias.

8.6.1 Imunidade das taxas referentes à petição ou certidão junto ao Poder Público

Estabelecida no art. 5º, XXXIV, da Carta Magna, a imunidade das taxas relativas à petição ou certidão junto ao Poder Público visa garantir não só a eficácia do Princípio Constitucional do Acesso à Justiça (CF, art. 5º, XXXV) como também o direito ao acesso à informação (CF, art. 5º, XIV e XXXIII).

Ainda que não visasse proteger o exercício de direitos e garantias individuais, a própria imunidade em questão foi perpetuada dentro do Capítulo referente aos direitos e garantias individuais e coletivos, de forma que resta incontroverso que esta imunidade não pode ser suprimida por emenda constitucional.

8.6.2 Imunidade da taxa referente à propositura de ação popular

Esta imunidade garante que a propositura de ação popular visando anular ato lesivo ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, de entidades autárquicas, de sociedades de economia mista, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural não seja tributada com taxas (CF, art. 5º, LXXIII).

Assim como a imunidade das taxas referentes à petição ou certidão junto ao Poder Público, o constituinte também resolveu colocar esta imunidade dentro do capítulo referente aos direitos e garantias individuais, sendo inegável que se trata de uma cláusula pétreia.

8.6.3 Imunidade da taxa referente aos serviços de defensoria pública e jurisdicional

Destinada àqueles que comprovem insuficiência de recursos, além do fato desta imunidade também estar inserida dentro do rol de direitos e garantias individuais (CF, art. 5º, LXXIV), ela visa garantir a eficácia dos Princípios Constitucionais do Acesso à Justiça e da Ampla Defesa, sendo inquestionável que se trata de uma cláusula pétreia.

8.6.4 Imunidade das taxas referentes à certidão de nascimento e de óbito

Igualmente disposta dentro do capítulo referente aos direitos e garantias individuais (CF, art. 5º, LXXVI), esta imunidade impede que o Estado cobre taxas em razão do fornecimento da 1ª (primeira) via de certidão de nascimento e de óbito dos reconhecidamente pobres.

Ainda que não estivesse inserido nesse capítulo, esta imunidade fortalece o Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana (CF, art. 1º, III), não havendo razões para questionar sua qualidade de cláusula pétrea.

8.6.5 Imunidade das ações de habeas corpus e habeas data

Da mesma forma que as imunidades relativas à ação popular e às petições aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, a imunidade das ações de habeas corpus e habeas data (CF, art. 5º, LXXVII) visa garantir a eficácia do Princípio Constitucional do Acesso à Justiça, além de ter sido ela própria inserido dentro do capítulo dos direitos e garantias individuais, tratando-se claramente de uma cláusula pétrea.

8.6.6 Imunidade do IPI sobre produtos destinados ao exterior

Como visto, os impostos sobre os produtos nacionais ou nacionalizados destinados ao exterior são tributos de caráter extrafiscal, pois não têm como objetivo principal arrecadar recursos para o Estado, mas sim controlar o mercado interno.

Tratando-se de um tributo cuja majoração ou redução se dá por questões políticas, a própria Constituição Federal o excetua dos Princípios da Legalidade (CF, art. 153, § 1º) e das Anterioridades Anual e Nonagesimal (CF, art. 150, § 1º).

Nesse passo, a imunidade do imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior (CF, art. 153, § 3º, III) pode igualmente ser considerada uma imunidade política, pois possui uma natureza puramente econômica, não tendo como objetivo proteger nenhum direito ou garantia individual específico.

Logo, para aqueles autores que separam as imunidades tributárias entre aquelas que protegem direitos individuais ou a forma Federativa do Estado e aquelas que foram definidas em função de outros aspectos, esta imunidade não possui o *status* de cláusula pétrea, e pode, em tese, ser suprimida pelo Poder Constituinte.

8.6.7 Imunidade do ITR sobre as pequenas glebas rurais

Estabelecida no art. 153, § 4º, II, da Constituição Federal, a imunidade do imposto sobre propriedade territorial rural das pequenas glebas rurais é uma imunidade tributária mista, pois as pequenas glebas somente serão imunizadas quando exploradas por proprietário que não possua outro imóvel.

O conceito de pequenas glebas para fins de aplicação desta imunidade pode ser extraído do art. 2º, § 2º, da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ITR e sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária, como segue:

Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Importante ressaltar que, embora esteja disposto em lei que a imunidade somente terá eficácia quando a propriedade for explorada exclusivamente pelo proprietário ou por este juntamente com sua família, a Emenda Constitucional n.º 42/2003 retirou tal exigência, e a imunidade passou a ter somente os pressupostos mencionados no art. 153, § 4º, II, da CF.

Já no *caput* do art. 5º da Constituição Federal é garantida aos brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à propriedade, direito este que posteriormente é reforçado, no inciso XXII do mesmo artigo.

A Carta Política define ainda em seu art. 5º, XXVI, que “a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva (...)”.

Logo, fica nítida a preocupação do constituinte para com os pequenos produtores rurais, o que pode sugerir que a imunidade do imposto sobre propriedade territorial rural das pequenas glebas rurais é sim um direito individual, e conseqüentemente uma cláusula pétreia.

8.6.8 Imunidade do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e serviços prestados a destinatários no exterior

A imunidade das operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços relacionada à exportação de produtos (CF, art. 155, § 2º, X, “a”) pode, assim como outras imunidades que se referem a exportações, ser considerada uma imunidade política, sendo, para alguns autores, passível de ser suprimida do texto constitucional.

8.6.9 Imunidade do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica

Esta imunidade (CF, art. 155, § 2º, X, “b”) tem como objetivo, segundo João Marcelo Rocha (2012, p. 274), “proteger os Estados consumidores de energia elétrica e de petróleo e que não possuem produção interna significativa, o que ocorre com a maioria.”.

Assim, sabendo que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é garantir o desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, II), o que deve logicamente incluir todos os Estados Federados, não parece razoável aceitar a supressão da imunidade ora em análise.

8.6.10 Imunidade do ICMS sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita

Temos aqui outra imunidade que, assim como as imunidades dos livros, jornais e periódicos e o respectivo papel da impressão e a imunidade musical, tem entre suas finalidades garantir o direito à liberdade de expressão.

Além disso, esta imunidade (CF, art. 155, § 2º, X, “d”) também visa garantir o exercício da liberdade de imprensa (CF, art. 220, § 1º), tratando-se de uma imunidade que protege diversos direitos individuais, dentre os quais o direito à liberdade de expressão.

8.6.11 Imunidade das operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País

Estabelecida no art.155, § 3º, da Constituição Federal, esta imunidade é bem mais abrangente do que as outras fixadas no art. 155, § 2º, X, do mesmo Diploma, pois impede que as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País sejam tributadas com outros impostos que não sejam ICMS, impostos de importação e impostos de exportação.

Embora seja mais abrangente, esta imunidade se resume a impostos e, portanto, não afasta a incidência de outras espécies de tributos, como as contribuições sociais, nos termos da Súmula 659 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “é legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”.

8.6.12 Imunidade do ITBI das operações de constituição, fusão, incorporação, cisão e extinção de pessoas jurídicas

O imposto sobre transmissão “inter vivos” de bens imóveis é um imposto de competência dos Municípios, e a imunidade com relação às operações de constituição, fusão, incorporação, cisão e extinção de pessoas jurídicas está prevista no art. 156, § 2º, I, da Carta Magna.

É uma imunidade específica, regulamentada pelo art. 37 do Código Tributário Nacional, e é uma das ferramentas que garantem a eficácia da livre iniciativa, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (CF, art. 1º, IV).

8.6.13 Imunidade dos impostos federais, estaduais e municipais das desapropriações para fins de reforma agrária

Esta imunidade abrange todos os impostos federais, estaduais e municipais, e visa tornar a desapropriação menos penosa para o expropriado, o qual já terá um imóvel retirado de seu patrimônio à força pelo Estado.

Quanto à reforma agrária, a Constituição Federal determina, em seu art. 5º, XXIV, que “a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”.

Logo, a imunidade dos impostos federais, estaduais e municipais das desapropriações para fins de reforma agrária (CF, art. 184, § 5º) tem sim como objetivo garantir um direito individual, qual seja, a justa indenização em dinheiro.

Embora instituir impostos sobre um imóvel que está sendo “tomado à força” pelo Estado pareça ser um desrespeito a um direito individual, há autores que entendem que se trata de uma imunidade política, suscetível de ser suprimida.

8.6.14 Imunidade da contribuição para a seguridade social relativa ao trabalhador aposentado ou pensionista do Regime Geral da Previdência

Esta imunidade (CF, art. 195, II, *in fine*) impede que contribuições para a seguridade social incidam sobre aposentadoria e pensões concedidas pelo regime geral de previdência, ou sobre aposentadoria e pensões de aposentados e pensionistas do serviço público.

Quanto aos servidores públicos, a imunidade afasta a incidência da contribuição para a seguridade social somente até o limite do valor dos proventos pagos pelo Regime Geral (CF, art. 40, § 18), ou o dobro desse limite, se o aposentado ou pensionista for portador de doença incapacitante (CF, art. 40, § 21), devendo a contribuição ser normalmente prestada proporcionalmente com relação ao valor excedente.

Por não se referir a nenhum direito individual perpetuado no art. 5º da Carta Magna, os autores divergem quanto a seu *status* de cláusula pétrea.

8.6.15 Imunidade da taxa relativa ao serviço de educação em estabelecimento público

Todo incentivo à educação é pouco, e não é porque o direito à educação está inserido no rol dos direitos sociais que é menos importante que os direitos e garantias individuais, muito pelo contrário, o direito à educação é um dos mais importantes conquistado pelo povo.

Estabelecido no art. 206, IV, da Constituição Federal, a imunidade da taxa referente ao serviço de educação em estabelecimento público impede inclusive que o Estado cobre dos particulares quaisquer valores a título de matrícula.

Esse entendimento foi consolidado com a aprovação da Súmula Vinculante 12, quando o Supremo Tribunal Federal definiu que “a cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no artigo 206, inciso IV, da Constituição Federal.”.

Como também não está diretamente vinculada a um direito individual, esta imunidade pode ser ou não considerada uma cláusula pétrea, a depender da corrente adotada pelo operador do Direito empenhado em analisá-la.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente monografia examinou o entendimento doutrinário e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade (ou obrigatoriedade) de se atribuir às imunidades tributárias o *status* de cláusulas pétreas.

Foram definidos, primeiramente, alguns conceitos relevantes para o desenvolvimento do tema, como os conceitos de tributo e de competência tributária; o que são as limitações ao poder de tributar, dentre as quais estão inseridas as imunidades tributárias, entre outros.

Foi visto que, embora algumas imunidades tributárias se destinem a impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos entes imunes, o STF vem sendo bastante abrangente quanto a sua aplicação, entendendo que as imunidades se aplicam também com relação a outros impostos que prejudiquem a realização dos serviços fins dessas entidades.

Isso, porém, com relação aos impostos diretos, pois quanto aos impostos indiretos a Corte Suprema firmou o entendimento de que a repercussão econômica é irrelevante para fins de aplicação de imunidade tributária, que somente deverá ser observada se o ente imune for o contribuinte de direito da relação.

Esse entendimento parece ir na contramão daquilo que pretendia o constituinte com a consagração das imunidades tributárias, que teve como objetivo proteger algumas entidades que prestam serviços essenciais ao exercício de direitos individuais perpetuados na Carta Magna.

Foi visto, também, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência se divide quando o assunto é considerar ou não as imunidades tributárias como cláusulas pétreas, existindo basicamente duas correntes.

Para uma corrente, todas as imunidades tributárias se mostram verdadeiras garantias outorgadas aos contribuintes e, portanto, tratam-se de direitos individuais, de modo que, para estes autores, todas elas devem ser consideradas cláusulas pétreas.

Já para a outra, que me parece mais coerente e à qual ao menos por ora me filio, as imunidades tributárias não recebem automaticamente o *status* de cláusulas pétreas, devendo ser feita uma análise entre aquilo que foi imunizado e as matérias elencadas no art. 60, § 4º, da Carta Política, podendo ser suprimidas mediante emenda à Constituição aquelas que não tiverem como objetivo resguardar nenhuma delas.

Com base neste entendimento o Supremo Tribunal Federal já permitiu a supressão total de uma norma imunizante, a qual era prevista no art. 153, § 2º, II, da Constituição

Federal, e foi revogada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, pois, segundo a Corte Suprema, não se tratava de um direito individual, mas sim um de direito destinado a um grupo social.

Logo, nota-se que a verdadeira polêmica gira em torno da abrangência da expressão “direitos e garantias individuais” utilizada no art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, pois todos concordam que a imunidade recíproca não pode ser suprimida do texto constitucional.

Com esta pesquisa, cheguei à conclusão de que direitos e garantias individuais não são somente os estabelecidos no artigo 5º da Carta Maior, mas todas as normas constitucionais e equivalentes que tenham como objetivo garantir o exercício de um desses direitos individuais, ainda que estabelecidas fora do artigo em questão.

Algumas imunidades tributárias estão inseridas dentro do artigo que trata dos direitos e garantias individuais. Quanto a estas imunidades não existe dúvidas, todas elas são literalmente cláusulas pétreas.

Já existem outras que, embora assentadas fora do rol de direitos e garantias individuais, são verdadeiras ferramentas utilizadas pelo constituinte para garantir a eficácia do art. 60, § 4º, da Constituição Federal. É o caso, por exemplo, das imunidades genéricas, previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal.

Quanto as imunidades que não tenham relação com as matérias enumeradas no art. 60, § 4º, da Constituição Federal, como a imunidade do IPI dos produtos destinados ao exterior, por exemplo, tenho que podem ser eventualmente excluídas do texto constitucional.

Esta é minha conclusão: as imunidades que visam garantir a eficácia do art. 60, § 4º, da Constituição Federal, não podem ser abolidas; já aquelas que foram estipuladas com fins meramente políticos não merece receber tal proteção.

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª edição. Minas Gerais: Fórum, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª edição. Bahia: JusPodivm, 2017.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Constitucional Descomplicado**. 8ª edição. São Paulo: Método, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

BAHIA, Flávia. **Descomplicando Direito Constitucional**. 3ª edição. Pernambuco: Armador, 2017.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28/07/2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de Dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 10/10/2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de Dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 10/10/2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 75, de 15 de Outubro de 2013**. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc75.htm. Acesso em: 10/10/2019.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20/05/2019.

BRASIL. **Lei n.º 9.393, de 19 de Dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm. Acesso em: 10/10/2019.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional n.º 123/2011**. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. Brasília, DF: Sala das Sessões, 26/06/2007. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168882&ts=1567532959450&disposition=inline>. Acesso em: 09/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). **Recurso Extraordinário n.º 372.600-5/SP**. Imunidade. Art. 153, § 2º, II da CF/88. Revogação pela EC Nº 20/98. Possibilidade. Recorrente: Anizio Neder e Outro(a/s). Recorrido: Estado de São Paulo. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 16/12/2003. Publicado em 23/04/2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261634>. Acesso em: 08 de outubro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Cível Originária n.º 959-4/RN**. Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição Federal. 2. Ação cível originária julgada procedente. Autor: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Réus: Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Min. Menezes Direito. Brasília, 17/03/2008. Publicado em 16/05/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527225>. Acesso em 10/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n.º 608.872/MG**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Benelácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 23/02/2017. Publicado em 27/09/2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em: 08/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n.º 636.941/RS**. Tributário. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. [...] 9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário. [...] Recorrente: União. Recorrida: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul – APESC. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 13/02/2014. Publicado em 04/04/2014. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>. Acesso em: 08/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 591**. A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Data de Aprovação: 15/12/1976 (Sessão Plenária). Disponível em http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf. Acesso em: 09/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 659**. É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Data de Aprovação: 24/09/2003 (Sessão Plenária). Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf. Acesso em 09/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 12**. A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no artigo 206, inciso IV, da Constituição Federal. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Data de Aprovação: 13/08/2008 (Sessão Plenária). Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_STF_Completo.pdf. Acesso em: 09/10/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 52**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Data de Aprovação: 18/06/2015 (Sessão Plenária). Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_STF_Completo.pdf. Acesso em: 09/10/2019.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2017.

CASALINO, Vinícius. **Curso de Direito Tributário e Processo Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8ª edição. São Paulo, 2018.

LUCIANO, Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

MASSON, Nathalia. **Manual de Direito Constitucional**. 4ª edição. Bahia: JusPodivm, 2016.

MESSA, Ana Flávia. **Direito Constitucional**. 4ª edição. São Paulo: Rideel, 2016.

MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 1990.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 5ª edição. São Paulo: Método, 2017.