

Imunidades Tributárias Genéricas dos Impostos e a Jurisprudência do STF (Breve Análise)

Daniela Gonçalves de Carvalho

Advogada. Graduada pela Universidade Federal Fluminense. Pós-graduada em Direito Público.

RESUMO

O presente trabalho envolve estudo sobre as limitações constitucionais do poder de tributar, mais especificamente acerca das imunidades tributárias genéricas dos impostos. Além de passarmos pela doutrina especializada, fixaremos a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

INTRODUÇÃO

As limitações constitucionais do poder de tributar constituem um dos temas mais interessantes do Direito Tributário. Cuida-se de desdobramento de uma das principais funções da Constituição: impedir que os detentores do poder extrapolem, cometendo arbítrios contra o titular da soberania, que é o povo.

Neste trabalho, desenvolveremos uma rápida análise doutrinária e jurisprudencial, especialmente sobre as imunidades genéricas dos impostos. Passaremos por cada uma delas, verificando suas implicações práticas, hipóteses de incidência e julgados paradigmáticos da Corte Suprema.

1 - DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

As limitações constitucionais do poder de tributar são uma verdadeira proteção ao contribuinte contra o abuso estatal pela via da tributação. Trata-se de desdobramento do próprio Estado de Direito, bem como reflete uma das grandes funções da própria Constituição: frear o poder estatal, evitando potenciais arbítrios.

Divergem os autores quanto à classificação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Neste trabalho, consideraremos limitações, basicamente, os princípios e as imunidades.

As imunidades tributárias são hipóteses em que não incide a competência tributária. São previstas, com exclusividade, no texto da Constituição Republicana. Na realidade, consistem em uma das facetas das limitações constitucionais ao poder de tributar. Segundo Aliomar Baleeiro¹, as limitações abrangem: princípios constitucionais tributários, imunidades e outras vedações.

Baleeiro possuía claras influências de doutrinas econômicas, daí a correlação que pode ser feita entre os elementos que Baleeiro considera limitações com o seu resultado prático: não arrecadação.

Ricardo Lobo Torres² considera limitações constitucionais ao poder de tributar as seguintes:

- a) as imunidades (art. 150, IV, V E VI);
- b) as proibições de privilégio odioso (arts. 150, II, 151 e 152);
- c) as proibições de discriminação fiscal, que nem sempre aparecem explicitamente no texto fundamental;
- d) as garantias normativas ou princípios gerais ligados à segurança dos direitos fundamentais, como sejam a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e a transparência (art. 150, I, II e §§ 5º e 6º)

Estudemos agora cada uma das limitações constitucionais do poder de tributar.

1 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2, Editora Forense, Rio de Janeiro: 1960, *passim*.

2 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Editora Renovar. 15ª edição. Rio de Janeiro: 2008, p. 64.

1.1 - Leitura breve sobre princípios constitucionais – tributários

Os princípios exercem uma função norteadora, interpretativa das demais normas do Ordenamento. Consistem em normas dotadas de maior grau de abstração do que as regras, logo, de maior ductilidade. Contudo, atualmente é indubitável sua força normativa, exercendo papel cogente sobre todo o Direito.

1.1.1 - Princípio da Legalidade

*CRFB, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*

Não se pode criar ou exigir tributos, senão por lei. A legalidade tributária é uma legalidade estrita e rigorosa. Deve-se entender claramente que instrumento normativo capaz de criar e majorar tributos é a lei formal. É um princípio muito caro ao Direito Tributário, sendo denominado por muitos autores como tipicidade tributária, a exemplo da tipicidade penal.

A única exceção atualmente reside na criação por medida provisória, desde que obedecidos os pressupostos de relevância e urgência. Lembre-se que tributos que exijam lei complementar para sua criação não podem ser veiculados por medida provisória. Isso, em decorrência da vedação do artigo 62, § 1º, III, da CRFB. É o caso dos empréstimos compulsórios, artigo 148 da CRFB.

Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os de finalidade extrafiscal, só produzirá efeitos no exercício seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia em que fora editada. Artigo 62, parágrafo 2º, da CRFB.

1.1.2 - Princípio da Isonomia

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

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

A isonomia prevista no *caput* do artigo 5º da CRFB está mais detalhada aqui. Como sabido, é insuficiente tratar a todos de forma igual, diz o jargão jurídico: “tratar os iguais de forma igual e os desiguais desigualmente” que configura a verdadeira isonomia substancial. No Direito Tributário uma das formas mais corriqueiras de se efetivar a isonomia é pautando a exigência dos tributos através da capacidade contributiva.

Cidadãos com maior capacidade contributiva devem contribuir mais do que aqueles com menor capacidade contributiva. A capacidade contributiva é a riqueza revelada pelo contribuinte no mundo exterior. Tomemos como exemplo o imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza. O imposto citado, no tocante às pessoas físicas, possui quatro alíquotas que se diferenciam conforme for maior ou menor a capacidade contributiva do cidadão, vejamos a tabela para o ano calendário de 2012, exercício de 2013 (Lei n. 12.469/ 2011):

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.637,11	-	-
De 1.637,12 até 2.453,50	7,5	122,78
De 2.453,51 até 3.271,38	15	306,80
De 3.271,39 até 4.087,65	22,5	552,15
Acima de 4.087,65	27,5	756,53

Lembrando que o artigo 145 da CRBF, § 1º prevê que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

1.1.3 - Princípios da irretroatividade e anterioridade

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

A irretroatividade e a anterioridade preservam o valor da segurança jurídica, traduzindo-se em não surpresa para o contribuinte. O cidadão tem o direito de saber com exatidão qual lei tributária que regulamenta a incidência tributária por ele praticada. Atualmente, com a enorme carga tributária sobre o empresariado, tais princípios ganham especial relevo, refletindo diretamente no planejamento econômico das empresas.

Atente-se para a função social da empresa. O desenvolvimento de atividades lícitas gera empregos, movimentando a economia, incrementando o mercado de consumo, aumentando as exportações e, conseqüentemente, as relações comerciais externas. Por essas razões, não deve o Estado criar empecilhos desnecessários ao desenvolvimento das atividades empresariais. A segurança jurídica dada pelos princípios em apreço consiste em um modo de preservar a empresa e o importante papel por ela desempenhado na sociedade.

Ademais, não só o empresário, mas qualquer cidadão comum num Estado Democrático de Direito deve estar preparado para a tributação. O

planejamento econômico, inclusive em âmbito familiar, é etapa necessária para se atingir uma vida equilibrada em sociedade e, ao mesmo tempo, para o desenvolvimento de toda a coletividade (CRFB, art. 3º, II).

Na alínea *a*, o princípio da irretroatividade consiste na impossibilidade de se cobrar tributo relativo a fato gerador anterior à lei que instituiu a sua cobrança. O princípio da irretroatividade não possui qualquer exceção constitucional. No IPI, II, IE e IOF o que é excepcionado é o princípio da anterioridade, não o da irretroatividade.

O princípio da anterioridade pura e simples (alínea *b*) significa que é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que fora publicada a lei de instituição ou majoração. Tal princípio inexistente no direito comparado. O constituinte brasileiro inovou ao criar mais essa proteção ao contribuinte.

Alguns tributos constituem exceção a esse princípio. É o caso do imposto de importação, do imposto de exportação, do imposto extraordinário de guerra, do empréstimo compulsório movido por calamidade pública, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a valores mobiliários.

Cuida-se de tributos movidos pela extrafiscalidade, ou seja, sua função precípua não é a arrecadação. Pela extrafiscalidade, o governo exerce parcela de controle sobre a economia nacional. O tributo extrafiscal é uma forma de intervenção salutar da Administração na Economia. É como, e.g., o imposto de exportação com “alíquota zero”, a fim de estimular as exportações e desenvolver a indústria nacional.

Chama atenção o verbete da Súmula do Supremo Tribunal Federal n. 584, *verbis*:

Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

Data venia, ousamos discordar do entendimento sumulado da Corte Suprema. O enunciado transcrito afronta claramente o princípio da anterioridade do exercício financeiro. O imposto em tese possui fato gerador complexo, o que significa que aos fatos pendentes pode-se aplicar a lei nova. Porém, o entendimento esposado pelo STF permite uma aplicação total da nova lei a fatos geradores passados. Lamenta-se que tal Súmula persista.

A anterioridade nonagesimal, artigo 150, III, alínea c, é verdadeiro complemento da anterioridade, que reforça a não surpresa. Além de observar a anterioridade do exercício financeiro, devem ser respeitados os noventa dias da publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo.

Exceção a esse princípio são os seguintes impostos: imposto de importação, imposto de exportação, imposto extraordinário de guerra, empréstimo compulsório movido por calamidade pública, imposto de renda, e imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas, a valores mobiliários, a fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

1.1.4 - Princípio do Não Confisco

Está previsto no artigo 150, IV, da Constituição Republicana.

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

O princípio do não confisco é uma proteção à capacidade contributiva do cidadão. Trata-se de cláusula aberta, portanto, deve o legislador utilizar-se de bom senso e razoabilidade ao fixar os tributos. Não é tarefa das mais fáceis, por certo. De um lado, não pode existir tributação inócua, pois um Estado neoliberal, que em sua Constituição, artigo 173, diz expressamente que a atividade econômica estatal é excepcional, só pode manter-se através de farta tributação. Por outro lado, tributo com efeito de confisco desnatura o próprio Estado de Direito, que prega liberdades, como o direito de propriedade, que é direito fundamental, inclusive.

Mauro Luís Rocha Lopes leciona-nos em sua obra:

O direito brasileiro veda a instituição de tributo com efeito de confisco no artigo 150, IV, da Constituição. Se o tributo é a contrapartida que o cidadão destina ao Poder Público para que se possa exercer suas liberdades num espaço imune a interferência estatal, a tributação confiscatória de tais liberdades representaria um paradoxo inaceitável.³

³ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Edição, Editora Impetus, Niterói: 2011.

Na América Latina, podemos citar a Argentina como exemplo, a Suprema Corte adota um limite acima do qual se considera confiscatória a arrecadação: 33%. Porém, cuida-se de exceção, já que não é recomendável a imposição de limites expressos. Entendemos que o não confisco necessita apenas de razoabilidade para ser aplicado. Ademais, fixar um limite pode ser perigoso, pois o limite pode revelar-se diminuto em alguns casos e excessivo em outros.

1.1.5 - Princípio da Liberdade de Tráfego

O princípio da liberdade de tráfego está positivado no artigo 150, V, da Constituição Federal, *verbis*:

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

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

O Brasil adotou como forma de Estado a federação. De acordo com Pedro Lenza, são características do federalismo, dentre outras:

Descentralização política: a própria constituição prevê núcleos de poder político, concedendo autonomia para os referidos entes;

Inexistência do direito de secessão: não se permite, uma vez criado o pacto federativo, o direito de separação, de retirada. Tanto é que, só a título de exemplo, no Brasil, a CF/88 estabeleceu em seu artigo 34, I, que a tentativa de retirada ensejará a decretação da intervenção federal no Estado “rebelante”.

Eis o princípio da indissolubilidade do vínculo federativo, lembrando, inclusive, que a forma federativa de Estado é um dos limites materiais ao poder de emenda, na medida em que, de acordo com o artigo 60, § 4º, I, não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado;

Soberania do Estado Federal: a partir do momento em que os Estados ingressam na Federação, perdem soberania, passando a ser autônomos. Os entes federativos são, portanto, autônomos entre si, de acordo com as regras constitucionalmente previstas, nos limites de sua competência; a soberania, por seu turno, é característica do todo, do “país”, do Estado federal, no caso do Brasil, tanto é que aparece como fundamento da República Federativa do Brasil (...)⁴

Como vivemos numa federação, não pode ser fato gerador de tributo a circulação pelo território nacional. Conforme salientado acima, na citação da obra de Pedro Lenza, a soberania é do todo, da união indissolúvel, não de partes. Daí o fundamento lógico para a impossibilidade de tributação pela simples circulação de pessoas e bens.

A ressalva, feita pelo mesmo artigo que estabelece o princípio, é o pedágio. Na realidade, divide-se a doutrina quanto à justificativa para tal. Para alguns autores, o pedágio tem natureza de tributo, sendo excepcionado expressamente pela Constituição. Já outros doutrinadores entendem que a exceção só se justifica por não ser o pedágio tributo, mas sim, preço público.

Acompanhamos a teoria de que, o pedágio, ora será tributo, ora será preço público. Depende de avaliação concreta. Comunga do mesmo pensamento, o professor Mauro Luís Rocha Lopes⁵, afirmando que será tributo quando não houver outra alternativa de estrada a seguir pelo contribuinte. Sendo o caminho o único possível, cuida-se de taxa. Ainda que seja tributo, é indiscutível a viabilidade de sua cobrança, pois autorizado pela Constituição. Havendo alternativa de caminho, e sendo a via pedagiada administrada por concessionário, será preço público.

4 LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 15ª Edição. Editora Saraiva. 2011, p. 382, 383.

5 LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Edição, Editora Impetus, Niterói: 2011, p. 88.

O Supremo Tribunal Federal, ao distinguir taxas de preços públicos utiliza o critério da compulsoriedade. Isso significa dizer que será taxa, logo, tributo quando for compulsória a utilização pelo usuário, tal como expusemos acima. Veja-se o Enunciado 545 da Súmula do STF:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária em relação à lei que as instituiu.

Desta forma, o pedágio pode ser considerado taxa, portanto tributo, quando o caminho for o único possível para se chegar ao destino, inexistindo alternativa ao contribuinte. Não há que se falar em inconstitucionalidade, tendo em vista a ressalva expressa feita pela Constituição.

Por outro lado, o pedágio será preço público quando houver outras vias alternativas postas à disposição do contribuinte e este, pela livre manifestação de vontade, optar pela via administrada por concessionário e na qual se cobra pedágio.

1.1.6 - Princípio da capacidade contributiva

Este princípio consta do art. 145, § 1º, da Constituição Federal. A capacidade contributiva deve ser observada sempre que possível, sendo substancialmente o ponto de equilíbrio entre a tributação, seu papel social e a liberdade individual de cada contribuinte.

A capacidade contributiva se traduz em justiça social e fiscal, pois cada um paga tributos de forma proporcional à carga econômica que pode dispor em favor do Estado. Isso num Estado Tributário ideal.

A capacidade contributiva é mensurada pelo fato gerador e pela base de cálculo de cada tributo.

O fato gerador de cada tributo é um signo presuntivo de riqueza, uma manifestação de capacidade contributiva. Tomemos como exemplo o imposto sobre propriedade de veículos automotores. Duas pessoas que não se conhecem possuem o mesmo veículo, da mesma marca e mesmo modelo. Uma dessas pessoas está desempregada; a outra é um rico empresário e este é somente um dos muitos veículos que possui. Ambos pa-

garão exatamente o mesmo valor de IPVA, pois o fato gerador do imposto é tudo o que interessa para se aferir a capacidade contributiva, sendo indiferente a disponibilidade monetária de cada um dos sujeitos.

2 - IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias consistem no não exercício da competência tributária, em razão de vedação decorrente diretamente da Constituição Republicana. Neste trabalho, analisaremos somente as imunidades tributárias relativas aos impostos, previstas no artigo 150, VI, da Constituição Federal

2.1 - Diferenças entre imunidades, isenções e hipóteses de não incidência

Inicialmente, cumpre esclarecer que não se confundem imunidades, isenções e não incidência *strictu sensu*, pois em todas as hipóteses o tributo, de fato, não incide. Porém é de todo interesse diferenciar as três figuras, como o faz a doutrina, em geral. Vamos seguir aqui a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro.⁶

A imunidade é intributabilidade, limitação de origem exclusivamente constitucional do poder de tributar. Sua natureza é declaratória, ao passo que as limitações são decorrência do Estado de Direito sobre qualquer poder, diferente não seria com o poder fiscal.

A isenção, para alguns, é conceituada como não incidência legalmente qualificada.⁷ De fato, ela decorre da lei, o que, por si só, já a difere das imunidades. Entretanto, há outra diferença significativa: nas imunidades não há o exercício da competência tributária, posto inexistir. Já na isenção, a competência existe, o legislador derroga-a por razões de justiça.⁸ Ademais, a natureza da isenção é constitutiva, podendo ser revogada a qualquer tempo.

A não incidência em sentido estrito pode ser resumida como a mera não ocorrência do fato gerador. Logo, independe de qualquer afirmação normativa.

Esclarecido o conceito e a natureza das imunidades, passemos ao estudo das imunidades genéricas dos impostos e sua correlação com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

6 RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Editora Lumen Juris, 1ª edição: 2010.

7 RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Editora Lumen Juris, 1ª edição: 2010, *passim*.

8 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Editora Renovar. 15ª edição. Rio de Janeiro: 2008.

2.2 - Imunidades genéricas dos impostos

O primeiro cuidado que se deve ter com as imunidades genéricas constantes do artigo 150, inciso IV e alíneas, da Constituição Federal é que eles abrangem somente impostos e não todos os tributos. Analisemo-los, pois.

Seguindo a doutrina de Ricardo Lobo Torres, relacionaremos cada imunidade exposta a um direito fundamental ou fundamento da República. No entanto, entendemos todas as imunidades estudadas como imunidades legítimas, ao contrário do renomado autor que considera, com sua mais que respeitável e autorizada opinião, algumas como privilégios odiosos.

2.2.1 - Imunidade recíproca

A imunidade recíproca, relacionada à forma federativa de Estado, está no artigo 150, VI, alínea *a*, da Constituição Republicana, vejamos:

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:

patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros

A imunidade recíproca impede a tributação, via impostos, sobre a renda, patrimônio e serviços das pessoas jurídicas de direito público interno (vide § 2º do artigo 150 da CRFB, que o estende a autarquias e fundações públicas). Sua origem é a jurisprudência americana, com destaque para o caso *McCulloch versus Maryland*, em que ficou assentada a impossibilidade da cobrança de impostos estaduais sobre banco da União.

Tal imunidade tem como fulcro o pacto federativo e se limita, entendimento de Ricardo Lobo Torres o qual compartilhamos, ao patrimônio, renda ou serviço vinculados às atividades essencialmente públicas. A despeito de tal disposição só constar expressamente do § 2º do artigo 150, entendemos só se justificar no tocante à proteção a coisa pública.

Indiscutivelmente, esta imunidade é subjetiva, afeta tão somente às pessoas de direito público que a detém, vide Súmula 336 do STF:

A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento.

O Supremo Tribunal Federal adota interpretação extensiva de tal imunidade, desconsiderando, muitas vezes, a exigência constitucional do caráter público de atividade essencial do que se está a imunizar. Analisando diversos julgados e até mesmo enunciados sumulados, percebe-se que o STF se limita a exigir que a renda obtida com a atividade não essencial seja revertida a favor da coisa pública. Exemplo disso é o verbete da Súmula n. 724:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Dentro desse espectro ampliativo, chamou atenção a decisão emblemática que estendeu a imunidade recíproca à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Advirta-se que a justificativa do Pretório Excelso reside no caráter de monopólio das atividades por esta empresa pública federal exercido. Recurso Extraordinário 407099. Também foi estendida a imunidade a Infraero, sob os mesmos argumentos (RE 363412).

Deixamos nossa humilde crítica aqui, pois o texto constitucional é tão claro quando estende a imunidade em comento somente às autarquias e fundações (pessoas de direito público) quanto ao dizer que as empresas estatais devem ter tratamento igual às da iniciativa privada, inclusive no tocante à tributação. (arts. 150, § 2º e 173, § 1º, II).

Como garantia fundamental do cidadão, as imunidades são interpretadas atribuindo-se a elas a maior efetividade possível pelas Cortes Superiores. Apesar da nobre atividade interpretativa, entendemos terem ocorrido alguns excessos.

Em julgado recente, o STF parece sinalizar para uma posição mais consonante com a ideia de que normas que tragam benesses tributárias devem ser interpretadas de forma estrita. Não nos apressemos em dizer que houve mudança no seu posicionamento. Trata-se de julgado isolado, mas que merece ser mencionado por sua precisão técnica:

O Plenário retomou julgamento de recurso extraordinário em que se discute — à luz do art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º, da CF — se a imunidade tributária recíproca alcança ou não todas as atividades exercidas pela recorrente, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Na espécie, o recurso fora interposto de acórdão em que se limitara o colimado benefício aos serviços tipicamente postais mencionados no art. 9º da Lei 6.538/78. A Corte de origem entendera lícito ao município recorrido a cobrança de Imposto sobre Serviços - ISS relativamente àqueles não abarcados pelo monopólio concedido pela União — v. Informativo 628. O Min. Luiz Fux, em voto--vista*, desproveu o recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Cezar Peluso, Presidente. Na linha do que já exposto pelo Min. Joaquim Barbosa, relator, acrescentou que não teriam sido objeto de maiores questionamentos a venda de títulos de capitalização, o recebimento de mensalidades de associações e sindicatos e de inscrições em vestibulares e concursos, os quais não caracterizariam serviço público.*

Aduziu que essas atividades seriam econômicas em sentido estrito e, por isso, subordinadas à regra prevista no art. 173, § 1º, II, da CF, que prevê a sujeição das empresas públicas ao regime jurídico-tributário próprio das empresas privadas.

Destacou que, consoante julgados da Corte, o regime jurídico da ECT aproximar-se-ia ao das autarquias. De igual forma, aplicar-se-iam as restrições à imunidade recíproca constitucionalmente estabelecidas para as autarquias, de modo que os serviços desvinculados de suas finalidades essenciais, como os da situação em comento, não seriam alcançados pela aludida benesse. Ao destacar que a recorrente possuiria posição privilegiada no mercado, tendo em conta a sua condição de empresa pública, reiterou que eventual imunidade tributária concedida aos serviços prestados em regime de livre concorrência significaria vantagem competitiva em

relação aos demais agentes do mercado, em afronta ao art. 173, § 2º, da CF.

Rejeitou, ademais, o argumento de subsídio cruzado — desoneração tributária de atividades que custeariam o serviço postal —, haja vista que a incidência de tributação repercutiria no preço final dos serviços e produtos comercializados pela ECT, que não se regeriam pelos princípios da universalidade, da continuidade e da modicidade tarifária — mas sim pela dinâmica de formação de preços do mercado —, bem como essa extensão ofenderia a ratio essendi da imunidade recíproca, qual seja, a manutenção do equilíbrio federativo. Por fim, asseverou que, se mantido o subsídio cruzado, ele deveria se limitar aos tributos de competência da União, sob pena de impor aos demais entes federados o custeio de serviço público não incluído entre suas competências. RE 601392/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 16.11.2011. (RE-601392).

Encerramos os comentários pertinentes a esta imunidade dizendo que não se pode estender a já ampliada interpretação do STF para sociedades de economia mista, tampouco a empresas públicas que não prestem serviços públicos.

2.2.2 - Imunidade dos templos

Sua positivação está no artigo 150, VI, *b*, da CRFB, *verbis*:

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:

b) templos de qualquer culto;

Essa imunidade tutela a liberdade de crença e culto, direito fundamental positivado no artigo 5º, VI, da Carta Magna Nacional. O Estado brasileiro é laico, não podendo estabelecer religiões oficiais, de acordo com o artigo 19 da Constituição. Desta monta, a total desvinculação do Es-

tado com as religiões se encerra com a não tributação das suas atividades essenciais através de impostos.

Tradicionalmente, a imunidade abraça imóvel vizinho ou anexo ao templo, desde que seja em prol do culto religioso, e.g. moradia do religioso que ministra o culto.

Há um Recurso Extraordinário (RE 562351) no qual a maçonaria requer a imunidade tributária dos templos. O julgado é paradigmático por assentar que há necessidade de interpretação restritiva, lembrando que o alargamento excessivo da proteção a esvazia. Segue o acórdão:

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO.

I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

Decisão

Após o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, Relator-Presidente, e dos votos dos Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e da Ministra Cármen Lúcia, que conheciam, em parte, do recurso

extraordinário, mas lhe negavam provimento, pediu vista do processo o Ministro Marco Aurélio. 1ª Turma, 13.04.2010.

Decisão: Por unanimidade, a Turma conheceu, em parte, do recurso extraordinário e, por maioria de votos, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que o provia. Não participaram, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux e a Senhora Ministra Rosa Weber. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 4.9.2012.

Destaque para os seguintes trechos do voto do Relator, posto extremamente didático e elucidativo:

Quanto ao disposto no art. 150, VI, b, da CF, o Min. Ricardo Lewandowski negou provimento ao recurso. Inicialmente, observou que a questão central do recurso estaria em saber se a referência a “templos de qualquer culto” alcançaria, ou não, a maçonaria. Aduziu que o art. 5º, VI, da CF seria expresso em assegurar o livre exercício dos cultos religiosos e que uma das formas que o Estado estabelecera para não criar embaraços à prática religiosa fora outorgar imunidade aos templos onde se realizem os respectivos cultos.

Enfatizou que, no caso, a interpretação do referido dispositivo deveria ser restritiva, atendendo às razões de sua cogitação original. Consignou, no ponto, que as liberdades deveriam ser interpretadas de forma extensiva, não devendo o Estado criar qualquer óbice à manifestação de consciência, porém, deveria ser dado tratamento diametralmente oposto, ou seja, restritivo às imunidades.

Nessa linha, asseverou que, quando a Constituição confere imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”, este benefício fiscal estaria circunscrito aos cultos religiosos. Registrou, ademais, que a própria entidade, em seu estatuto,

declarara enfaticamente não ser uma religião e, por tal razão, pareceria irretocável a decisão a quo.

No que tange ao art. 150, VI, c, da CF, não conheceu do extraordinário, dado que o cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN constituiria conditio sine qua non para o gozo da imunidade tributária outorgada pela CF, sendo inevitável, destarte, o revolvimento do conjunto fático-probatório (Enunciado da Súmula 279 do STF: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”). Após os votos dos Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Ayres Britto, que acompanhavam o voto do relator, pediu vista dos autos o Min. Marco Aurélio. RE 562351/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 13.4.2010. (RE-562351)

Quanto aos cemitérios, deve ser feita uma importante distinção. Primeiramente, se o cemitério for uma extensão do templo, abrangendo a crença, fará jus à imunidade. No entanto, caso o cemitério, ainda que de titularidade de Ordem Religiosa, exerça atividade onerosa e explorada por particular, desvinculada de uma crença específica, não será imune.

Segue julgado do Supremo Tribunal Federal que denota a posição da Corte sobre o tema (RE 578562 - BA):

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, “B”, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, “b”. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.

Decisão

O Tribunal, à unanimidade e nos termos do voto do relator, deu provimento ao recurso. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Falou pela recorrente o Dr. Augusto Aras. Plenário, 21.05.2008.

2.2.3 - Imunidades de partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

Com previsão no artigo 150, VI, c, sobredita imunidade tutela diversos direitos. Vamos vê-los passo a passo.

2.2.3.1 - Partidos políticos

Quanto aos partidos políticos e suas fundações, seu fulcro é o pluralismo político, fundamento da República, artigo 1º, V, da CRFB, que reluz a liberdade política. O artigo 17 do mesmo diploma normativo garante a liberdade na criação partidária. Com respaldo na democracia, a tributação não pode ser óbice ao desenvolvimento das atividades político-partidárias. Não nos esqueçamos de que o artigo 1º da Carta Magna define-nos como “Estado **Democrático** de Direito”.

Muito mais do que um Estado Legal, temos o compromisso de formar uma nação democrática, sendo característica da democracia pátria o pluripartidarismo. Assim, o Poder Público não deve intervir na organização interna dos partidos, e uma forma de ausentar-se é exatamente através da imunidade em questão.

2.2.3.2 - Entidades sindicais dos trabalhadores

No tocante às entidades sindicais dos trabalhadores, estas encontram assento nos direitos sociais.

De fato, deparamo-nos aqui com uma reflexão da isonomia. Apenas os sindicatos de trabalhadores fazem jus a esta não incidência constitucional, não o fazem os sindicatos patronais. Isso porque o trabalhador é

hipossuficiente, sujeito ao poder diretivo do empregador. O empregador sempre está em posição vantajosa no mundo dos fatos. Por essa razão, todo o sistema de proteção ao trabalho tenta equilibrar a balança, dando juridicamente ao trabalhador mecanismos de balanceamento, a fim de equalizar a relação jurídica de emprego.

Nesse ínterim, surge como mecanismo adicional a tutela dos empregados, a ora estudada imunidade. Sua finalidade é a proteção dos direitos dos trabalhadores.

Além dos sindicatos, detêm a imunidade as federações e confederações sindicais, também, obviamente, dos trabalhadores, encerrando a vedação constitucional à intervenção estatal na atividade sindical (CRFB, art. 8º, I).

2.2.3.3 - Instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos

A expressão entidades de educação abarca qualquer estabelecimento de cunho educativo, e.g. pré-vestibular comunitário, escolas, dentre outros. Basta que seja sem fins lucrativos. Isso não significa que não possa ser cobrada mensalidade como contraprestação do alunado. Basta não haver distribuição de lucro e preencher os requisitos estabelecidos em lei.

O Estado Brasileiro tem conhecidas e sérias deficiências na prestação de serviços públicos, fruto da secular desigualdade social que o assola desde a sua colonização exploratória. Daí o grande interesse estatal em incentivar que o particular faça suas vezes. Acaba sendo menos oneroso não tributar entidades filantrópicas do que o Estado cobrir toda a gama de serviços que configuram assistência social.

A grande distinção entre previdência social e assistência social é o caráter contributivo da primeira e altruístico da derradeira. A assistência social socorre quem dela necessita, sem qualquer contraprestação; é uma ajuda aos menos favorecidos.

Antigamente, prevalecia na doutrina e jurisprudência o entendimento de que o conceito de assistência social era tão amplo de forma que eram imunes entidades de previdência privada e outras instituições afins. Entretanto, o STF sumulou entendimento diverso, do que se pode deduzir que o conceito de assistência social para fins de imunidade tributária é restrito, exige atividade filantrópica, vejamos:

Súmula 730

A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

Dessa monta, apenas se for um ato de caridade, em que não haja contribuição dos beneficiários, apenas dos patrões é que será considerada assistência social.

Os requisitos a serem observados para a sua concessão estão no artigo 14 do CTN. Havia uma discussão se os requisitos deveriam ser estabelecidos por lei complementar ou por lei ordinária.

A tese que defendia o uso de lei complementar baseava-se no artigo 146, II, da Constituição, o qual diz que compete à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, e a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar.

A teoria oposta, utilizada pelo fisco, afirma que quando a Constituição falou em requisitos previstos em lei não especificou se era lei complementar, e quando o constituinte quer lei complementar, ele pede expressamente, caso contrário a exigência é apenas de lei.

A Corte Suprema decidiu, cautelarmente, pela desnecessidade de veiculação por lei complementar nos requisitos que a instituição deve ter para que seja considerada sem fins lucrativos, o que restou reservado à lei complementar é o detalhamento da imunidade. É um critério obscuro e é de dificuldade extrema diferenciar uma situação da outra. Veja-se o julgado na ADI - MC 1802/DF:

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins

lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.

2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal arguida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parágraf. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

Todavia, a alteração legislativa operada no referido artigo 14 do CTN foi feita através de lei complementar (LC 104, de 10 de Janeiro de 2001). Tal alteração, por óbvio, não foi questionada, uma vez que a lei complementar exige quórum maior de aprovação. Sendo aprovada uma matéria por lei complementar, logicamente o teria sido por lei ordinária.

Os requisitos objetivos, que estão no artigo 14 do CTN, envolvem a não distribuição de lucros, a qualquer título; a aplicação no território nacional de seus fins institucionais; e a manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros, semelhantes aos livros empresariais e contábeis exigidos pela lei civil.

Já os requisitos subjetivos estão na Lei nº 9.532 de 1997 e em nada inovam o que dispõe o CTN. Destacamos apenas o § 3º, do artigo 12, *ipsis literis*:

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superavit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

2.2.4 - Imunidades dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão

A Constituição o estabelece no artigo 150, VI, *d*. Trata-se de tutela da liberdade de expressão. É uma imunidade de cunho objetivo, por proteger a atividade da tributação, independentemente da pessoa que a pratica. Para alguns, tutela a liberdade de imprensa, para outros, a imunidade protegeria e divulgação do conhecimento e da cultura.

O STF adota interpretação extensiva, à semelhança do que faz com as demais imunidades, considerando imunes revistas, apostilas (RE 183403) e filmes e papéis fotográficos, conforme a súmula 657:

IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ABRANGE OS FILMES E PAPÉIS FOTOGRÁFICOS NECESSÁRIOS À PUBLICAÇÃO DE JORNAIS E PERIÓDICOS.

A despeito de não haver jurisprudência sobre o tema, ousamos discordar de Ricardo Lobo Torres⁹, pois entendemos que a imunidade se estende a livros virtuais, audiolivro e assemelhados, pois, tais instrumentos tutelam a liberdade de expressão e divulgação da cultura tanto quanto os livros de papel.

9 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Editora Renovar. 15ª edição. Rio de Janeiro: 2008.

CONCLUSÃO

Após o estudo das limitações constitucionais do poder de tributar, concluímos que a intenção do constituinte foi proteger o contribuinte contra possíveis abusos de poder pelos detentores do poder fiscal. Sob esse ponto de vista, o Supremo Tribunal Federal assegura pleno cumprimento das normas que instituem através de interpretação ampliativa.

As imunidades devem ser aplicadas na íntegra e de modo a favorecer o direito fundamental que protegem. Porém a jurisprudência deve ter o máximo de cuidado para não se perder. Acreditamos estar o STF acertando nesse mister que lhe compete com exclusividade: dar a palavra final em matéria de imunidade. A despeito de críticas pontuais efetuadas neste trabalho, a Suprema Corte tem conferido interpretação ampla quando necessário e restringindo, também, na medida certa. ❖

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2, Editora Forense, Rio de Janeiro: 1960.

BALEEIRO, Aliomar e NOVELLI, Flávio Bauer. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1985.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15ª Edição. Editora Saraiva, 2011.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Edição. Editora Impetus. Niterói, 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Editora Lumen Juris. 1ª edição, 2010.

Sítio eletrônico do Planalto Central: www.planalto.gov.br, acessado em 19/01/2012; 10/02/2012; 14/02/2012 e 21/05/2013.

Sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal: www.stf.jus.br, acessado em 10/02/2012; 13/02/2012; 14/02/2012 e 21/05/2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Editora Renovar. 15ª edição. Rio de Janeiro, 2008.