

# Imunidade, natureza jurídica e outras formas de não tributação

Zahara Moreira Santana

## RESUMO

O presente estudo visa a discorrer sobre as noções de imunidade e outras formas de não tributação. Para tanto, serão delineados aspectos que definem o campo de tributação sobre o qual está autorizado o legislador dos entes tributantes a impor tributos, em contraposição aos conceitos que distinguem imunidade, isenção, alíquota zero, base de cálculo reduzida e diferimento. Também serão examinados valores que fundamentam as imunidades (não exaustivamente), sua relação com as cláusulas pétreas e os princípios constitucionais. Por fim, será proposta a natureza jurídica da imunidade.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Imunidades. Isenção. Não Incidência. Alíquota Zero. Base de Cálculo. Diferimento. Cláusula Pétrea.

## Tax exemption, legal nature and other forms of non-taxation

### ABSTRACT

The present study aims to discourse about the notions of tax exemption and other forms of non-taxation. For such, it will be outlined aspects that define the field of taxation over which it is authorized the legislator of the taxation entities to impose taxes, in opposition to the concepts that distinguish tax exemption, tax waiver, zero tax index, reduced tax calculation basis and tax deferral. Also, it will be examined values that fundament the tax exemptions (not exhaustively), its relation to indelible clauses and constitutional principles. Finally, it will be proposed the legal nature of the tax exemption.

**Keywords:** Tax Law. Tax Exemption. Tax Waiver. Non-Taxable. Zero Tax Index. Tax Calculation Basis. Deferral. Indelible Clause.

## 1 INTRODUÇÃO

Descortinar o instituto da imunidade propicia (e pressupõe) acesso a noções sobre princípios, limites e regras previstos pelo texto constitucional, em função dos valores resguardados pela norma que será examinada e da sua dimensão.

O cotejo entre a imunidade e as demais formas de não tributação, capaz de permitir ao leitor distinguir nitidamente cada instituto, demanda a análise e a delimitação de sua natureza jurídica, de maneira comprometida com o ordenamento legal e os conceitos teóricos.

---

**Zahara Moreira Santana** é graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogada. O presente artigo é adaptação de trabalho de conclusão da disciplina "Imunidades Tributárias", ministrada pelo Professor Doutor Luiz Felipe Silveira Difini, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em agosto de 2014.

A possibilidade de alteração do texto constitucional que prevê regra de imunidade obriga à reflexão científica sobre seus fundamentos, contidos no preceito que veda proposta de emenda constitucional tendente a abolir as cláusulas pétreas.

As medidas para a aplicação das imunidades previstas pela Constituição Federal de 1988, com base nos valores que as justificam, impõem o exame exemplificativo de suas hipóteses.

No presente trabalho, desafia-nos traduzir ao leitor as questões antes relacionadas, conduzindo-o cuidadosamente ao primeiro degrau do estudo das imunidades e permitindo-lhe avançar, por si próprio, no amplo e instigante tema que envolve o instituto de direito tributário.

## **2 IMUNIDADE E OUTRAS FORMAS DE NÃO TRIBUTAÇÃO**

### **2.1 Tributação e não tributação, competência tributária, igualdade, capacidade contributiva**

Para que o Estado possa exercer o poder tributário sobre pessoas, bens, operações ou serviços, de forma legítima, impõe-se a prévia deliberação constitucional quanto a sua competência tributária, mediante o estabelecimento de princípios, limites e regras que serão observados na instituição de tributos.

Ilustrativamente, a competência tributária consiste na linha fundamental que grava a página em branco, delimitando o campo para exercício do poder estatal, na criteriosa tarefa de instituir tributos. Uma vez tendo sido estabelecida a linha fundamental, pelo poder constituinte originário, identificam-se de forma clara o campo de movimentação autorizado ao ente estatal, para o exercício de sua competência tributária, e o terreno sobre o qual é vedado ao Estado se impor. Tornam-se nítidos, pois, o contorno que autoriza a tributação, e a parcela dele excluída, que corresponde à área de não tributação. O campo de tributação autorizado pelo constituinte originário consubstancia, assim, a competência tributária.

A discriminação das competências tributárias no Brasil é rígida, estabelecida de forma privativa para cada um dos entes estatais: União, Estados e Municípios. A estes, o legislador constitucional indica referências de fatos econômicos que poderão ser tomados como hipótese de incidência tributária, por constituírem objeto do tributo<sup>1</sup>. Importante que se diga que “*A rigidez do sistema de competências tributárias não decorre somente de sua elevada determinação semântica, mas também do fato de ser amplamente integrado por regras que estruturam as possíveis regras-matriz de incidência*”<sup>2</sup>. Vale destacar, ainda, que a competência tributária da União, Estados e Municípios, independente e harmônica entre si, consagra a forma federativa do Estado brasileiro.

<sup>1</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.257-275.

<sup>2</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p.149.

Pois bem. No exercício do poder de tributar, pressupõe-se que os gastos gerais da coletividade devem ser suportados por todos, de forma equânime<sup>3</sup>, em reverência ao Princípio da Igualdade, previsto pela Constituição Federal. Nesse sentido, parte-se da premissa de que sujeitos e fatos potencializam iguais condições de contribuição para com a coletividade.

Porém, a igualdade como pressuposto da tributação esbarra, simultaneamente, em critérios relevantes e congruentes de comparação<sup>4</sup> entre sujeitos e fatos, dos quais exsurtem diferenças tais, que impõem ao constituinte relevar a regra geral de tributação, em consideração à finalidade que é buscada. E é exatamente aqui que surge o conceito de imunidade: a partir da identificação de critérios que obrigam o tratamento diferenciado na tributação, pelo legislador constituinte, quanto a certos sujeitos e fatos, resultando a não tributação. Os critérios que levam ao tratamento tributário diferenciado, pelo texto constitucional, estão sustentados em valores igualmente contemplados pela Constituição, “normalmente relacionados a liberdades e garantias fundamentais”<sup>5</sup>.

Alguns autores<sup>6</sup>, contudo, não mais reconhecem as liberdades e garantias fundamentais como fundamento exclusivo para a norma de imunidade, posto que o ordenamento constitucional também as resguarda de violações, por meio de princípios do moderno Estado de Direito, como a igualdade e a proibição de tributo com efeito de confisco. Nessa perspectiva, a imunidade alça-se, ainda, como importante meio de concretização do Princípio da Capacidade Contributiva, previsto pela Constituição<sup>7</sup>, incorporando-o ao rol de justificativas para o tratamento tributário diferenciado entre sujeitos e fatos.

Cabe aqui abrir breves parênteses quanto ao referido Princípio, para salientar que somente é possível ao erário público apropriar-se de parcela de propriedade dos administrados que consubstancie conteúdo econômico. Na lição de Enrico De Mita, “o princípio de capacidade contributiva exige, antes de tudo, que haja uma ligação efetiva entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado.”<sup>8</sup> A esse respeito, Andrei Pitten Velloso<sup>9</sup> esclarece que:

Ao consagrar competências residuais, a Constituição outorga competências para a tributação de todo e qualquer fato com conteúdo econômico, à exceção daqueles expressamente albergados por normas de imunidade (...). Todos os fatos que

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.388.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.42.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p.388.

<sup>6</sup> Entre eles, SCHOUERI.

<sup>7</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>8</sup> MITA, Enrico De. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.221-256.

<sup>9</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

revelam capacidade contributiva, portanto, são objeto de regulação pelo sistema de competências impositivas.

Por fim, de mãos dadas com a função de salvaguardar aplicação à Capacidade Contributiva, as regras de imunidade também incorporam papel de ordem sistemática, quanto aos demais princípios e objetivos traçados pelo legislador constitucional, podendo, ainda, resultar de decisões políticas, em casos cuja aplicação merece acurado critério pelo intérprete, evitando-se ultrapassar as finalidades que lhe foram originalmente atribuídas.

Sendo assim, sob todos os prismas deduzidos, constata-se que “*nem todas as imunidades têm igual fundamentação*”<sup>10</sup>, tornando-se necessária a prudente e criteriosa aplicação de seu conteúdo. Oportunamente, deter-nos-emos a comentar sobre elementos que influenciam a aplicação da imunidade. Antes disso, porém, cumpre discorrer sobre a imunidade em si, e as demais modalidades de não tributação.

## 2.2 Imunidade, isenção e não incidência

A par dos conceitos sobre os quais se funda a construção da norma de imunidade, então, importa-nos demarcar a fronteira que a distingue das demais formas de não tributação identificáveis no sistema tributário e, destas formas, entre si. Imbuídos de tal objetivo e, diante do que já foi visto, uma primeira observação resta inafastável: a de que a imunidade provém diretamente do texto constitucional. A previsão constitucional da imunidade caracteriza relevante aspecto para a distinção dos institutos que compõem a não tributação, no sistema brasileiro.

Contudo, diga-se desde já, a origem constitucional da regra de imunidade não pode ser tomada, na literalidade, como elemento para distinção entre o seu conteúdo e, o das demais modalidades de não tributação, sob pena de incorreremos em uma construção insatisfatória do conceito de imunidade. Como passaremos a expor, os institutos possuem características próprias bem definidas e poucos não foram os teóricos que propuseram a sua definição, até que fosse possível apreender a natureza que lhes é própria.

Historicamente, pode-se dizer que a imunidade remonta o conceito de liberdade e de proteção. Contudo, já nas origens, o conceito de imunidade traduz cunho de excepcionalidade à regra de tributação.

Na doutrina brasileira clássica, identificamos o conceito mais remoto de imunidade nas lições do então Ministro do Supremo Tribunal Federal, Aliomar Baleeiro, que enveredou nos ensaios de juristas do Direito Financeiro, os quais, sob a influência da jurisprudência dos Estados Unidos da América, principiaram o traçado que inaugurou a distinção entre imunidade e isenção, em meados dos anos 30.

---

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p.391.

Aliomar Baleeiro, tido por autores contemporâneos como o autor clássico das imunidades, definiu-as como uma limitação constitucional ao poder de tributar: “*Toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira*”.<sup>11</sup>

Identificamos que, sobre o tema, outros autores da doutrina tradicional discorreram sobre o conceito de imunidade, como expressão de limitação ou exclusão constitucional ao poder de tributar, como, também, na obra de Amílcar de Araújo Falcão, para quem imunidade corresponde à: “*(...) forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo*”.<sup>12</sup>

Para Pontes de Miranda, consistem as imunidades:

As regras jurídicas que vedam às entidades políticas edictarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam a respeito dessas pessoas ou desses bens, respectivamente, imunidade subjetiva, ou objetiva.<sup>13</sup>

Para Ives Gandra da Silva Martins, “*a mais importante das formas tributárias desonerativas é, todavia, a imunidade, visto que esta impõe uma vedação absoluta ao poder de tributar para as entidades com tais poderes atribuídos*.”<sup>14</sup>

No decorrer dos tempos, contudo, sobrevieram novos conceitos de imunidade, que examinaram seu conteúdo sob a ótica da competência tributária, inaugurando uma nova fase doutrinária. À frente desta tendência, Paulo de Barros Carvalho define imunidade como a:

(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 1, 1977, p.70.

<sup>12</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 1964, p.130.

<sup>13</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II, 1967, p.398.

<sup>14</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e § 4º e Artigo 195 § 7º da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. RDDT nº 28, jan. 1998, p.68-83.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 27, 1984, p.88-108.

A avaliação crítica dos conceitos até então vigentes, pelo referido jurista, sustenta-se na ideia de que a imunidade não configura limitação de competência, no sentido de suprimi-la, mas, sim, hipótese que colabora na impressão dos contornos da competência tributária atribuídas aos entes tributantes, compondo o complexo de normas constitucionais que definem a competência para tributar. Prossegue o raciocínio, afastando a tese de que a imunidade atuaria de maneira impeditiva da incidência das normas constitucionais que dispõe sobre a incidência tributária, dada a simultaneidade com que é inserida no ordenamento constitucional, propondo, ao final, o comentado conceito.<sup>16</sup>

Soma-se ao legado de Paulo de Barros Carvalho, a análise das imunidades sob o prisma da carga valorativa dos preceitos que as compõem, conforme propõe Schoueri:

As imunidades cobrem situações com elevadíssima carga valorativa, a ponto de o constituinte não desejar que, por meio do tributo, possam elas ser afetadas. (...) Importa fixar o seguinte: tal como a competência, a imunidade é matéria tratada pela própria Constituição Federal. Uma e outra, em conjunto, delimitarão o campo onde pode atuar o legislador na instituição de um tributo.<sup>17</sup>

Comprometemo-nos em tratar de elementos que influenciam na aplicação das imunidades, atraídos pela relevância dos fundamentos que as justificam, cuja menção (ao valor intrínseco), extrai-se (também) do conceito acima transcrito, porém, ainda não o faremos, por reputarmos que merecem melhor análise algumas das hipóteses constitucionais que as preveem.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 estabelece as principais vedações ao poder de tributar, em seu artigo 150, inciso VI e parágrafos 2º, 3º e 4º,<sup>18</sup> que podem

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6.ed., atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1993, p.107-116.

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p.223-224.

<sup>18</sup> 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. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

(...) § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

ser identificadas como a proibição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre:

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

A previsão de imunidades pelo inciso VI, do art. 150, não é, todavia, exaustiva. A Constituição Federal estabelece outras hipóteses, como é o exemplo da imunidade da contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes que atendam às exigências prescritas em lei<sup>19</sup>, imunidade ao tráfico de pessoas<sup>20</sup>, imunidade ao ICMS<sup>21</sup> e ao IPI<sup>22</sup>, nas operações de exportação, imunidade ao ITR<sup>23</sup> e ao outro como ativo financeiro<sup>24</sup>, entre outras.

Cumprido pontuar que o vocábulo isenção, quando utilizado pelo texto constitucional, refere-se à imunidade propriamente dita, pois, repita-se, a imunidade possui origem na Constituição, permitindo ao intérprete relevar a literalidade do termo *isenção*, neste caso.

O mesmo não pode ser dito, contudo, para a isenção *stricto sensu*, já que “*a isenção situa-se no plano da legalidade*”<sup>25</sup>. Como passaremos a tratar, e conforme antes destacado, a origem constitucional ou legal das hipóteses de não tributação configuram aspecto de diferenciação, ainda que não de maneira peremptória. No que diz respeito à isenção, vejamos.

---

<sup>19</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

<sup>20</sup> O art. 150, inciso V, da CF/88, prevê que é vedado ao legislador dos entes tributantes impor “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.”

<sup>21</sup> Alínea “a”, do inciso X, do § 2º, do inciso II, do caput do Art. 155, da CF/88.

<sup>22</sup> Inciso III, do § 3º, do art. 153, da CF/88.

<sup>23</sup> § 4º, do art. 153, da CF/88.

<sup>24</sup> § 5º, do art. 153, da CF/88.

<sup>25</sup> STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Luiz Felipe Silveira Difini (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p.129-147.

O Código Tributário Nacional<sup>26</sup> trata do instituto da isenção como causa de exclusão do crédito tributário, remontando ao conceito de que a isenção surgiria em momento seguinte à sua constituição. O dispositivo legal sofreu influência e influenciou a doutrina clássica que, por muitos anos, sustentou a isenção como a exclusão “*de determinados casos específicos da regra genérica de tributação*”<sup>27</sup>, pressupondo momentos distintos para sua concretização. Para os autores que assim a identificaram, primeiro dar-se-ia a incidência tributária para, após, incidir a regra de isenção, como excludente da hipótese prescrita.

Aliomar Baleeiro define isenção como o “*caso em que legislador por consideração de política legislativa, de sua apreciação discricionária, exclui expressamente do imposto que poderia decretar constitucionalmente, certa pessoa, coisa ou atividade.*”<sup>28</sup> Para Rubens Gomes de Souza, a isenção é o “*favor fiscal, concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido*”.<sup>29</sup>

Walter Barbosa Corrêa<sup>30</sup> sintetizou os elementos contidos pela isenção, a partir das definições que identificou na doutrina clássica, e que diziam da isenção “*um favor fiscal que brota da lei*” ordinária, de “*essência abstrata, existindo sempre em função da incidência*”, de caráter excepcional e provisório, e; origem na lei que estabelece o tributo, ou, após, em lei apartada.

Na doutrina tradicional, a isenção, como forma de não tributação e espécie de não incidência, pode ser compreendida como a renúncia ao exercício do poder de tributar, pelos respectivos entes, em função de critérios eleitos pelo legislador ordinário da União, Estados ou Municípios, previamente dotado de competência para instituir tributos.

Considerando que a renúncia ao poder de tributar pelo ente estatal – constitucionalmente capacitado – possui origem na lei, merece tratamento distinto e específico do que é atribuído à não tributação decorrente da Constituição (imunidade). No transcorrer dos anos, porém, o conceito tradicional de isenção passou a sofrer críticas, dada sua insuficiente construção científica.

Nesse movimento, Paulo de Barros Carvalho<sup>31</sup> analisa com minúcia os aspectos da tese tradicional sobre a isenção, esvaziando-os de conteúdo sustentável, sob fundamentos que, em resumo, não reconhecem a possibilidade de cronologia entre regra de incidência e regra de isenção, e, discorrem sobre o interesse público desta, afastando, de consequência, conceitos que sujeitavam a incidência da regra isentiva

<sup>26</sup> Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia.

<sup>27</sup> BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e Isenções Tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 1, 1977, p.67-82.

<sup>28</sup> BALEEIRO, Aliomar. Isenção de Impostos Estaduais. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo, vol. 61, p.308.

<sup>29</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 1981, p.97.

<sup>30</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Não Incidência – Imunidade e Isenção. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 73, 1963, p.425-447.

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6.ed., atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1993, p.328-329.

(de dispensa) à prévia incidência da regra impositiva, e, que lhe imputavam natureza de favor fiscal, respectivamente (e entre outros). Para o referido autor:

Guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.<sup>32</sup>

Mais recentemente, vislumbramos na doutrina de Schoueri,<sup>33</sup> a busca de um modelo teórico para a isenção e outras não incidências, a partir da diferenciação entre isenções técnicas (ou impróprias) e próprias (ou de subvenção).

Com base na doutrina de Bayer, o autor estabelece que “*a isenção técnica tem a função de definição do próprio campo de incidência*”,<sup>34</sup> ao passo que a isenção própria, para salvaguardar situação excepcional, impõe maior atenção ao seu respectivo fundamento de validade. Em que pese a distinção sugerida, avança no raciocínio, para concluir que as funções de bloqueio (de comportamento), de resguardo (ou de salvaguarda), e programática da regra isencional, não se excluem:

Daí que se torna possível o reconhecimento da categoria das isenções, iluminando o seu aspecto indutor de comportamento (isenções próprias), sem com isso descartar possam elas cumprir função de definir a incidência: no lugar de se buscar classificar as isenções, como se fossem elas ou técnicas ou próprias, agrupam-se todas as situações em que o legislador cria situações excepcionais, com regime jurídico benéfico, dando-se a esse grupo a denominação de isenções (próprias).

Portanto, poder-se-ia dizer, com base na doutrina de Schoueri, que as isenções correspondem a um complexo de normas que contêm determinações excepcionais, inseridas no campo da incidência, com regime jurídico mais benéfico. Faz-se necessário o destaque ao campo de “incidência” que alberga a isenção, para que, mais adiante, seja possível distingui-lo do campo da “não incidência” tributária.

Contudo, antes de tratar da não incidência, cumpre-nos ressaltar um aspecto relacionado à vigência da regra de isenção, e que diz respeito à possibilidade de sua revogação ou modificação, por meio de lei, a qualquer tempo, conforme previsto pelo

---

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6.ed., atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1993, p.328-329.

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.229-236.

<sup>34</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.232.

Código Tributário Nacional<sup>35</sup>. A ressalva que se faz, pelo mesmo Diploma, é a observância ao Princípio da Anualidade. Com efeito, o Código Tributário Nacional condiciona a vigência da lei revogadora ou modificadora da isenção, ao Princípio da Anualidade, salvo nos casos em que a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte<sup>36</sup>. Por isso, neste aspecto, cumpre ao intérprete examinar os efeitos benéficos (ou maléficos) ao contribuinte, que sobrevirão à revogação ou à modificação da isenção.

Dados tais contornos da imunidade e da isenção, uma constatação é certa: seja no âmbito da imunidade, seja no âmbito da isenção, percorremos o terreno da competência tributária, o qual, como já visto, engloba todas as situações econômicas sobre as quais estão os entes estatais autorizados a impor tributação.

Entretanto, no campo da competência tributária, é possível vislumbrar espaço lacunoso sobre o qual o legislador tributário, ao passo de deter poder para tributar, deixa de agir. Dita lacuna, que trataremos como não incidência (*stricto sensu*), corresponde à terceira categoria examinada no presente subtítulo.

A não incidência é a ausência do liame entre uma regra e um fato concreto. É a não tipificação legal, por inatividade do legislador competente para criar o tributo. Consequentemente, a não incidência de uma regra de tributação não gera a relação jurídica, tampouco faz nascer a obrigação tributária. Ives Gandra da Silva Martins<sup>37</sup> a conceitua:

(...) não exercício do poder tributário outorgado pela Constituição ao ente tributante, razão pela qual, nesta hipótese, não nasce a obrigação tributária por força de um não exercício do poder de tributar, com o que fica prejudicado o crédito tributário eventual.

Para Sacha Calmon, a não incidência pura e simples “*como tal, inexistente, é um não ser*”<sup>38</sup>. A não incidência tributária pode ser compreendida como o inverso da incidência tributária<sup>39</sup>. Nesse contexto, sua existência está em função da incidência, dispensando-se qualquer menção, pelo legislador, sobre suas causas. Por tais motivos, uma vez definidas as hipóteses de incidência da norma ao fato, tudo aquilo que não estiver contemplado no espectro de tributação, é não incidência.

Tomemos como exemplo a competência tributária definida pelo art. 156, III, da Constituição Federal, que autoriza os Municípios instituírem imposto sobre serviços de

<sup>35</sup> Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

<sup>36</sup> Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (...) III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

<sup>37</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e § 4º e Artigo 195 § 7º da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. RDDT nº 28, janeiro/1998, p.68-83.

<sup>38</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.79.

<sup>39</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Não Incidência – Imunidade e Isenção. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 73, 1963, p.425-447.

qualquer natureza. Com base no art. 146, então, é editada lei complementar para tratar sobre as regras gerais em matéria tributária, a qual, por sua vez, enumera os serviços sobre os quais poderão os Municípios exigir o aludido imposto.<sup>40</sup>

Ora, se o legislador constituinte autorizou a cobrança de imposto sobre serviços de qualquer natureza e a lei complementar prescreveu a lista de serviços tributáveis, infere-se que os serviços não relacionados por ela não estão sujeitos ao imposto, face a não incidência pura e simples.

### **2.3 Alíquota zero, redução de base de cálculo, diferimento**

Além da imunidade, da isenção e da não incidência, o sistema tributário brasileiro contempla outras figuras de não tributação, sobre as quais trataremos a seguir. Inicialmente, lembre-se que a Constituição Federal estabelece o Princípio da Legalidade como importante diretriz ao poder de tributar, pelo qual, grosso modo, somente a lei pode instituir ou majorar tributos.

Uma leitura assistemática do preceito constitucional, todavia, poderia conduzir o intérprete à conclusão de que é vedado ao Poder Executivo alterar alíquotas tributárias, sem a edição de lei. Contudo, identifica-se na Constituição Federal a concessão da faculdade ao Poder Executivo, para alterar alíquotas de impostos. Com efeito, nos termos do parágrafo primeiro, do art. 153, faculta-se ao Executivo alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros (importação e exportação), do imposto sobre produtos industrializados – IPI, e do imposto sobre operações financeiras – IOF –, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

Diante do permissivo constitucional ao Executivo, para alterar alíquotas, dentro das faixas pré-estabelecidas pela lei, é possível que, por critérios de motivação pública, venham a ser as alíquotas reduzidas a zero, trazendo efeitos que podem ser confundidos aos da isenção (já que a regra matriz das respectivas categorias pressupõe lei específica, o que não ocorre na imunidade e na não incidência propriamente dita).

Todavia, alíquota zero e isenção não se confundem. E o aspecto primeiro a ser apontado para a distinção entre uma figura e outra, na doutrina de Schoueri<sup>41</sup>, é a respectiva fonte: enquanto a alíquota zero configura hipótese passível de alteração por ato do Executivo, a isenção demanda a edição de ato emanado do Poder Legislativo.

O professor catedrático da USP aponta, ainda, outra peculiaridade entre as categorias: enquanto a isenção pressupõe atendimento à anterioridade e à anualidade

---

<sup>40</sup> Vale lembrar que, a respeito da autonomia dos Municípios para o exercício de sua capacidade contributiva, Humberto Ávila manifesta não se tratar de autonomia absoluta, em face da necessidade de lei complementar para fixação das alíquotas mínimas e máximas do ISSQN, prevista pelo parágrafo 3º, do art. 156, da CF (Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de Serviço e “Verificação” do seu Resultado. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n. 134, nov. 2010, p.101-109).

<sup>41</sup> SCHOEURI, op. cit. p.236-237.

de exercício, como já referido, a alíquota zero, em alguns casos, pode ser majorada de imediato, no mesmo exercício financeiro da edição do ato que a alterou.

A base de cálculo reduzida, por sua vez, também é modalidade de não tributação que mantém similitude com a isenção e corresponde à redução de critério quantitativo da regra matriz tributária. Porém, o expediente de redução da base de cálculo, no sistema atual, é, no mínimo, controverso. Sua utilização se dá, com mais frequência, pelos Estados, como maneira de propiciar benefícios fiscais em seus territórios, sem que, para tanto, obriguem-se ao compromisso de firmar Convênio específico. Sob tal faceta, a figura poderia ser oposta pela pecha da ilegalidade, em violação ao conteúdo da Lei Complementar nº 24/75.

Sob outro ângulo, a redução da base de cálculo dos impostos sofre ataque mais grave, dada a possibilidade de sua aplicação produzir efeitos equivalentes aos efeitos obtidos pela alteração da alíquota efetiva do imposto. Neste caso, ter-se-ia a violação, por vias transversas, do texto constitucional que estabelece ao Senado Federal fixar alíquotas do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Ainda no âmbito do ICMS, a redução da base de cálculo envolve aspectos da não cumulatividade, em função da impossibilidade (constitucionalmente prevista), de o contribuinte aproveitar integralmente créditos relativos ao imposto pago na operação antecedente, correspondente às saídas beneficiadas pela isenção, não tributação ou redução da base de cálculo, levando-o ao estorno proporcional do crédito apurado.

O debate quanto à natureza jurídica da base de cálculo reduzida do imposto foi recentemente pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal que, em sessão de 16 de outubro de 2014, ao apreciar matéria relacionada ao estorno de créditos na aquisição de produtos da cesta básica, entendeu pela natureza de isenção. Todavia, até a presente data, não houve a respectiva publicação do acórdão.<sup>42</sup>

Por fim, algumas palavras merecem ser ditas quanto ao diferimento. Como nas demais figuras antes examinadas, o conceito de diferimento coube (ou caberia) à doutrina. Entretanto, parece-nos que o regime de diferimento não foi suficientemente tangenciado e há, ainda, espaço para aprofundar. O que se percebe, contudo, é a possibilidade de atribuir à categoria peculiaridades próprias que a distingue dos demais modos de não tributação, como o fazem alguns autores. A esse respeito, Ives Gandra da Silva Martins, invocado por José Eduardo Soares de Melo<sup>43</sup>, esclarece: “(...) em direito, todos têm o seu conteúdo, densidade, terminologia e conformação próprios. A imunidade não se confunde com a isenção, esta com o diferimento, este com a não incidência e nenhum deles com qualquer outros.”

---

<sup>42</sup> RE 635.688/RS.

<sup>43</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2000, p.229-30.

Para Gabriel Pinós Sturtz<sup>44</sup>:

Diferimento é utilizado como forma de desoneração de uma das etapas da cadeia circulatória em tributos, via de regra, não cumulativos, como o ICMS e o IPI.

A lei impõe que, em determinada da circulação, não haja tributação, fazendo com que o adquirente na etapa subsequente arque com o ônus econômico da tributação pelo fato de não ter aproveitado o crédito fiscal da etapa anterior. (...) Não há necessariamente uma desoneração tributária, na medida em que a tributação vai ocorrer, porém em uma etapa seguinte da cadeia circulatória. (...) quem vai arcar com o ônus é o contribuinte da etapa posterior.

A divergência nas concepções pode levar ao impasse quanto à natureza do diferimento configurar uma categoria própria de não tributação ou, em contrário, tratar-se de mero expediente utilizado como meio de desoneração de uma etapa da cadeia circulatória ou produtiva, não caracterizando, nesta hipótese, instituto próprio.

A aparente inocuidade no debate acerca do conceito do diferimento reserva, contudo, importante questão tributária, semelhante à questão que surge quanto à natureza da redução da base de cálculo de imposto e, mais de uma vez submetida ao Pretório Excelso.

É que o diferimento, como expediente de desoneração de uma etapa da cadeia (muito utilizado pelos Estados, no âmbito do ICMS), suscita margem a dúvidas, quanto ao seu possível enquadramento como espécie de isenção ou não incidência.

Com efeito, o texto constitucional estabelece que a isenção ou não incidência do ICMS, salvo determinação em contrário, não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (Alínea “a”, inciso II, do § 2º, do art. 155, da CF/88). Nesses termos, perquire-se se a vedação ao creditamento, prevista para as hipóteses de isenção e não incidência, abrigaria, também, o diferimento, como espécie destas ou, não abrigaria, dada a sua natureza peculiar.

Identificamos alguns julgados pelo Supremo Tribunal Federal, que distinguem o diferimento das demais modalidades de não tributação, antes referidas. Cabe transcrever, porém, o recente entendimento manifestado em decisão<sup>45</sup> que recebeu o Recurso Extraordinário nº 781.926/GO, com repercussão geral, sob os seguintes fundamentos, *in verbis*:

O diferimento é uma substituição tributária para trás, consistindo em mera técnica de tributação, não se confundindo com isenção, imunidade ou não

<sup>44</sup> STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Luiz Felipe Silveira Difini (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p.129-147.

<sup>45</sup> Decisão da lavra do Ministro Luiz Fux, em 29/10/2013.

incidência, uma vez que a incidência resta efetivamente configurada, todavia, o pagamento é postergado. Tem por finalidade funcionar como um mecanismo de recolhimento criado para otimizar a arrecadação e, via de consequência, a fiscalização tributária.

Inferese-se que a Excelsa Corte pressupõe, para a análise, o entendimento já firmado em casos passados, no sentido de o diferimento possuir, sim, identidade própria, distinta das demais hipóteses, e consubstanciada como sendo a técnica de postergação do pagamento de tributo devido. De qualquer sorte, o referido Recurso Extraordinário ainda não foi julgado.

## 2.4 Imunidade e cláusulas pétreas

A essa altura, cabe-nos honrar o leitor com o exame de alguns fundamentos constitucionais que amparam as imunidades, conforme antes anunciado. Reputamos de relevância ponderar sobre as justificativas que levaram o constituinte originário a resguardar determinadas pessoas e situações da imposição tributária, como meio de identificar a medida de aplicação das regras em análise e, também, em consideração à assertiva de que nem todas as imunidades possuem a mesma fundamentação.

No presente trabalho, já referimos que as imunidades consistem regras de caráter excepcional ao princípio da igualdade, por estabelecerem tratamento diferenciado aos seus destinatários, e por estarem amparadas, no mais das vezes, em critérios relacionados a liberdades e garantias fundamentais.

Tais critérios consubstanciam valores que são eleitos pelo texto constitucional os quais, conjugados à capacidade contributiva, permitem erguer a norma constitucional de imunidade. Mas, cabe perquirir: quais valores foram considerados pela Constituição Federal, na tarefa de definir regras de imunidade? Poderiam tais valores ser objeto de modificação, por meio de Emenda Constitucional tendente a reduzir a aplicação e a extensão das imunidades? As respostas devem ser buscadas, por certo, na própria redação constitucional.

Iniciemos a análise, tomando como partida a alínea “a”, do inciso VI, do art. 150, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. A precedência da hipótese eleita, com relação às demais alíneas, dá-se em função da grande importância da imunidade da letra “a”, perante sua posição, no topo das demais regras do mesmo inciso. A imunidade dos entes tributantes entre si, dita recíproca, consagra importante princípio fixado pela Constituição, já no art. 1º, e consubstanciado pelo regime de Estado Federativo, impedindo que os entes tributantes apropriem-se do patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, por meio de impostos.

Humberto Ávila<sup>46</sup> assim discorre sobre o princípio federativo:

Como princípio fundamental do sistema constitucional, exerce uma função de suporte para a interpretação de outras normas. Assim, toda norma constitucional deve ser interpretada sob a influência axiológica desse princípio, notadamente as regras que atribuem ou subtraem poder dos entes federados. ‘Não há, pois, um princípio federativo, de um lado, e regras de competência, de outro, como se fossem entidades separadas e pudessem ser interpretadas em momentos distintos’, pode-se afirmar. (...) O princípio federativo impõe a busca de um equilíbrio entre a uniformidade da Federação e a diversidade dos entes federados, inclusive, e especialmente, no que se refere à competência tributária. O ideal federativo consiste, precisamente, no equilíbrio entre o todo e as partes que o compõem, isto é, na harmonia entre dois princípios: os princípios da autonomia e da uniformidade federativas.

Entretanto, a Constituição Federal não trata do princípio federativo tão-somente em seu artigo 1º. É possível reconhecer com clareza que a forma federativa de Estado está salvaguardada de investidas tendentes a quaisquer alterações, pelo constituinte derivado, mediante proposta de emenda constitucional que vise sua abolição. A forma federativa de Estado ganha assento peremptório, no texto constitucional, configurando, pois, a primeira hipótese de cláusula pétrea.<sup>47</sup>

“As chamadas cláusulas pétreas são matérias constitucionais que não podem ser abolidas nem sequer pelo poder constituinte derivado, através de sua competência de emendar a Constituição”, refere Cristiano Carvalho.<sup>48</sup>

Nessa esteira, e no que diz respeito à imunidade recíproca entre os entes federados, infere-se mecanismo criado pelo legislador constitucional, que obstaculiza a pretensão arrecadatória da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, uns dos outros, amparado no Princípio Federativo de Estado e em cláusula pétrea.

No que tange à aludida imunidade, então, e respondendo parcialmente às questões postas, tem-se que a vedação aos entes da Federação instituírem impostos uns dos outros acoberta “*situações de elevadíssima carga valorativa, a ponto de o constituinte não desejar que, por meio do tributo, possam elas ser afetadas*”<sup>49</sup>, motivo pelo qual, resta imutável a forma federativa de Estado, pelo Poder Constituinte Derivado.

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de Serviço e “Verificação” do seu Resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT*, São Paulo, n. 134, nov. 2010, p.101-109.

<sup>47</sup> 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.

<sup>48</sup> CARVALHO, Cristiano. São as imunidades “cláusulas pétreas?”. Imunidade Tributária. Marcelo Magalhães Peixoto e Cristiano Carvalho (coord.). São Paulo: MP Editora, 2005, p.77-90.

<sup>49</sup> SCHOUEI, Luís Eduardo. Op. cit. p.224.

Nesse desiderato, cabe perquirir se as imunidades, como contorno objetivo de valores protegidos nas cláusulas pétreas do texto constitucional, estariam também abrigadas pela imutabilidade.

O raciocínio que se impõe ao intérprete transporta, inevitavelmente, à clara identificação do conteúdo albergado pelos valores constitucionais, e o conteúdo albergado pelas imunidades. Identificamos na obra de Cristiano Carvalho<sup>50</sup>, que as imunidades são limites objetivos que visam proteger certos valores constitucionais da imposição fiscal que é atribuída aos entes tributantes e, como tais, não se confundem com os valores a que visam salvaguardar.

Quer com isso o referido autor dizer que as “*regras de competências, autorizativas ou proibitivas, não são cânones imutáveis, podendo ser alteradas pelo poder constituinte derivados, desde que essa alteração, por si só, não fira as reais cláusulas pétreas enunciadas no art. 60, §4º.*”

Por sua vez, no que diz respeito ao fundamento de validade da imunidade recíproca, vale a referência expressa à doutrina de SCHOUERI, para quem o Princípio Federativo, por si só, já conduziria à vedação da imposição tributária entre os entes federados, uns dos outros, como corolário do art. 1º, da Carta Magna. A tal vedação, conjugar-se-ia o Princípio da Capacidade Contributiva, moldando, com linhas firmes, a competência tributária negativa, neste caso. A explícita regulação da imunidade recíproca, na lei maior, denota o cuidado de tratamento, pelo constituinte, em “*esclarecer o alcance da imunidade, reduzindo daí o esforço argumentativo do jurista*”.<sup>51</sup>

É claro que, para cada imunidade, corresponde uma ou mais justificativas constitucionais. Porém, deve ser dito que a imunidade recíproca, como corolário do Estado Federado e como hipótese de cláusula pétrea, não pode ser imputada natureza de cláusula pétrea, assim como não há vinculação necessária (mas sim eventual) entre quaisquer imunidades e as cláusulas pétreas. “*Com isso, concluímos que as imunidades, em regra, não são cláusulas pétreas, podendo ser alteradas ou mesmo revogadas via poder constituinte derivado*”<sup>52</sup>. Para que seja possível aferir se há vinculação direta e necessária entre as imunidades e as cláusulas pétreas, capaz de impedir a modificação das primeiras, por emenda constitucional, cumpre ponderar a respeito do respectivo valor albergado pela competência tributária negativa. Esse é o trabalho do jurista.

Apesar de instigante, a análise exaustiva dos fundamentos constitucionais que suportam as imunidades foge ao escopo do presente estudo. Por isso, limitar-nos-emos em apontar valores que estão por trás de algumas imunidades, exemplificativamente.

Assim, para a imunidade aos templos de qualquer culto, objetiva-se resguardar a liberdade religiosa e a livre manifestação do pensamento. Para a imunidade do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência

<sup>50</sup> CARVALHO, Cristiano. Op. cit. p.85

<sup>51</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p.390-391.

<sup>52</sup> CARVALHO, Cristiano. Op. cit. p.87.

social, sem fins lucrativos, preserva-se a liberdade de associação, de entidades associativas, de associação profissional ou sindical, de assistência aos desamparados, de educação, etc<sup>53</sup>. Para a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, salvaguarda-se a liberdade de expressão e a vedação à censura. E assim por diante.

Não é demais referir que o ordenamento constitucional prevê, ainda, regras de imunidade de ordem sistemática (quanto aos demais princípios e objetivos traçados pelo legislador constitucional), e, imunidades que são resultado de decisões políticas. Para tais hipóteses, identificamos a aplicação mais restrita de seus termos, perante àquelas que compreendem valores de maior grandeza.

Nesses termos, tem-se que a medida de aplicação das imunidades merece aferição de acordo com os valores que são por elas contidos, de maneira a evitar ampliações ou restrições interpretativas que desvirtuem o genuíno objetivo constitucional.

### 3 NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE

Como último aspecto a ser enfrentado pelo presente trabalho, está a definição da natureza jurídica das imunidades. Para tanto, é indispensável revolver os conceitos inicialmente trazidos, quando discorreremos a respeito dos contornos que definem cada uma das hipóteses de não tributação.

Com efeito, no andar dos tempos, o conceito de imunidade foi objeto de estudos por renomados autores do direito tributário. Na obra clássica de Aliomar Baleeiro, identificamos o primeiro e mais influente traçado para o conceito de imunidade, consistente numa limitação ao poder de tributar. Para Paulo de Barros Carvalho, a imunidade não consiste em limitação ou exclusão do poder constitucional de tributar, mas, sim, regra de competência tributária, identificada como a classe de normas jurídicas constitucionais que estabelecem a incompetência aos entes tributantes instituírem tributos<sup>54</sup>.

O cotejo entre os conceitos lançados às imunidades, pela doutrina, e os valores consolidados por elas, permite ao intérprete, pois, atribuir aplicação ampliativa ou restritiva de seus preceitos, como ensina Schoueri:

Quando a norma de imunidade decorre da junção de dispositivos que revelam valores tão altos, como liberdades fundamentais e capacidade contributiva, então igualmente ampla é a norma de imunidade.

---

<sup>53</sup> CARVALHO, Cristiano. Op. cit. p.89.

<sup>54</sup> "(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas."

Se a norma de imunidade não se revela suportada por exigência de capacidade contributiva, tendo mera função técnica e sistematizadora, apenas a tanto se prestará o raciocínio do intérprete/aplicador.<sup>55</sup>

Por seu turno, sobre imunidades merecem ser lançados os limites de sua aplicação. Aqui já foi dito que o Princípio da Capacidade Contributiva colabora de maneira relevante para a aplicação das regras impositivas, atuando, ainda como limitadora ao poder de tributar, juntamente com as imunidades. Por isso, toma-se como correta a assertiva de que as imunidades atuam na esfera de concretização dos efeitos do Domínio Econômico. E, na esfera do Domínio Econômico, merece respeito o Princípio da Livre Concorrência, como corolário da atividade econômica.<sup>56</sup>

Dessa forma, sopesando os fundamentos que amparam as imunidades, e os limites de sua atuação, identificáveis na esfera do Domínio Econômico, e consagrados no Princípio da Livre Concorrência, tem-se que as imunidades não podem feri-lo, sob pena de violação ao sistema como um todo.

Sendo assim, com base nos autores da moderna e mais recente doutrina citada pelo presente trabalho, propomos a natureza jurídica das imunidades como o conjunto de dispositivos constitucionais que descrevem a incompetência dos entes tributantes instituírem tributos sobre situações determinadas, de aplicação conforme a fundamentação constitucional que as consubstancia, limitada à livre concorrência.

## 4 CONCLUSÃO

A partir do estudo das imunidades e demais forma de não tributação, e com sustentáculo nos aspectos que foram objeto de exame, antes deduzidos, cumpre-nos tecer breves conclusões.

A primeira delas está relacionada à construção da regra de imunidade e a sua contextualização no ordenamento constitucional. Com efeito, não é possível enveredar na análise das imunidades, sem estar acompanhados das noções acerca dos princípios, limites, valores e regras pactuados pela Constituição, tais como Igualdade, Capacidade Contributiva e Livre Concorrência, os quais, juntamente com as imunidades, consubstanciam regra de competência tributária. É que, de acordo com o conteúdo antes exposto, as imunidades indicam caráter de exceção ao Princípio da Igualdade.

Igualmente importante é a conclusão a respeito da identidade própria de cada uma das figuras de não tributação, identificáveis no ordenamento legal, com limites bem definidos. Imunidade, isenção, não incidência, alíquota zero, base de cálculo reduzida e diferimento não se confundem.

---

<sup>55</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p.392.

<sup>56</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p.394.

Como principais características, a imunidade decorre do texto constitucional, ao passo que as demais modalidades decorrem de lei<sup>57</sup>. Porém, as diferenças não se restringem à fonte de edição, merecendo acurado exame entre cada uma de suas características.

No que diz respeito aos fundamentos e justificativas das imunidades, importante concluir sobre a importância da carga valorativa que lhes foi atribuída, respectivamente, pelo legislador constituinte e, a eventual correspondência entre si e as cláusulas pétreas, como mecanismo de sua aplicação. Como já deduzido, as imunidades não se confundem com os valores que visam salvaguardar, de maneira genérica. É mister o exame criterioso do intérprete, nesse contexto.

Por fim, no que toca à natureza jurídica, com base na doutrina contemporânea, propomos que caracteriza o conjunto de dispositivos constitucionais que descrevem a incompetência dos entes tributantes instituírem tributos sobre situações determinadas, de aplicação conforme a fundamentação constitucional que as consubstancia, limitada à livre concorrência.

Sendo estes os aspectos sobre os quais inicialmente propusemos discorrer, mantemos a expectativa de viabilizar futuros avanços pelo leitor, sempre comprometidos com o aperfeiçoamento técnico.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de Serviço e “Verificação” do seu Resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT*, São Paulo, n. 134, nov. 2010.
- \_\_\_\_\_. Teoria da Igualdade Tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 1, 1977.
- \_\_\_\_\_. Isenção de Impostos Estaduais. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo, vol. 61.
- CARVALHO, Cristiano. São as imunidades “cláusulas pétreas?”. Imunidade Tributária. Marcelo Magalhães Peixoto e Cristiano Carvalho (coord.). São Paulo: MP Editora, 2005, p.77-90.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6.ed., atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1993.
- \_\_\_\_\_. Imunidades Tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 27, 1984.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.
- CORRÊA, Walter Barbosa. Não Incidência – Imunidade e Isenção. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 73, 1963, p.425-447.

---

<sup>57</sup> Destaca-se que não foi objeto do presente estudo a necessidade de lei complementar ou lei ordinária, para uma ou outra forma de não tributação.

\_\_\_\_\_. Não Incidência – Imunidade e Isenção. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 73, 1963, p.425-447.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 1964.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e § 4º e Artigo 195 § 7º da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. RDDT nº 28, jan. 1998, p.68-83.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II, 1967, p.398.

MITA, Enrico De. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.221-256.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 1981.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.257-275.

STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Luiz Felipe Silveira Difini (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p.129-147.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.