

**AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTABELECIDAS
NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DE 1988***LIMITATIONS ON THE POWER OF TAXATION ESTABLISHED IN
THE FEDERAL CONSTITUTION OF 1988*

André Portella

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidad Complutense de Madrid, menção honrosa Doctors Europeus. Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFBA. Professor Adjunto da Universidade Católica do Salvador (UCSal). Pesquisador CNPq/FAPESB. Advogado. E-mail: aaportella@nefportal.com.br.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo expor de forma sistemática o universo das limitações ao exercício da competência tributária atualmente vigente no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Partirá da análise conceitual da expressão Limitações ao Poder de Tributar, suas implicações e contradições; estabelecerá a divisão de tal universo em dois grandes grupos, o dos princípios Constitucionais Tributários e o das Imunidades Tributárias. Ao longo de todo o estudo serão realizadas considerações críticas, com digressões ao entendimento da jurisprudência, e o estado de produção doutrinária em que se encontra a temática.

PALAVRAS-CHAVE: Competência tributária; Limitações; Princípios tributários; Imunidade tributária.

ABSTRACT

This study aims to expose systematically the universe of limitations on the exercise of the taxing power currently prevailing in the Brazilian Constitutional Tax System. Depart from the conceptual analysis of expression Limitations to Taxing Power, its implications and contradictions, establish the division of this universe into two major groups, the principles of Constitutional Tax and the tax immunities. Throughout the study will be carried out critical considerations with digressions to the understanding of the jurisprudence and the doctrinal production state in which the theme is located.

KEYWORDS: Competence tax; Limitations; Tax principles; Immunity tax.

I DEFINIÇÃO DE LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, E PONDERAÇÕES METODOLÓGICAS AO SEU ESTUDO

A preocupação para com o rigor na definição de “limitações constitucionais ao poder de tributar”, repousa, inicialmente, na própria precisão exigida por uma perspectiva científica do Direito Tributário. Na linha do que defende Norberto BOBBIO (1950, p. 200), “o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência”. Ou como assinala Irving COPI (1981, p. 414-415), “o motivo teórico ou científico para definir [institutos] é o desejo de aumentar o conhecimento que temos a respeito dos mesmos. O maior conhecimento das coisas significa uma compreensão mais profunda das suas propriedades, de suas semelhanças e diferenças e de suas relações mútuas”.

É por este motivo que Alfredo Augusto BECKER (2007, p. 17) entende que o jurista, enquanto cientista do Direito, “nada mais seria que o semântico da linguagem do direito”. Nas suas palavras, cabe ao jurista a tarefa de examinar os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no complexo quadro normativo (BECKER, 2007, p. 265).

A tarefa de definir, portanto, não é simples. Isto ocorre, segundo Alf ROSS (1994, p. 130), porque palavras, em sua maior parte, são ambíguas, e portanto “o seu campo de referência é indefinido”. Esta complexidade torna-se ainda mais aparente naqueles casos em que o legislador se propõe a conceber um instituto jurídico, seja na forma de conceituação propriamente dita, seja na forma de enumeração dos seus componentes, como no caso dos institutos ligados à idéia de Limitações ao Poder de Tributar, presente na CF, de 1988.

Segundo Eduardo Garcia MAYNEZ (1959, p. 77), porque “as definições legais não perseguem uma finalidade primordialmente teórica, mas fundamentalmente prática...”. Ou como explica Celso Antônio Bandeira de MELO (apud ATALIBA, 2004, p. 22), “O direito não disciplina pensamentos, mas comportamentos de um em relação a outro ou a outros”. Trata-se da importância que tem o contexto em que é utilizada uma palavra para fins de estabelecimento da sua definição, referida por Eurico de SANTI (1999, p. 142-144), apoiado no magistério de ROSETTI. Assim, a definição de “limitações ao poder de tributar”, por exemplo, depende da associação do “sentido socialmente estandardizado”, e do “sentido produzido a partir das normas jurídicas definitórias”.

Luís Eduardo SCHOUERI (2012) respalda esta perspectiva e esclarece que as limitações “não são apenas fruto de pesquisa do cientista, mas objeto da atividade do legislador”. E ao se referir aos princípios tributários, o que se aplica às limitações ao poder de tributar de uma maneira geral, o mesmo professor chama a atenção para um complicador a mais presente no direito: não se trata de um sistema unitário, são diversos os princípios, “sem que [sequer] se possa falar em hierarquia entre eles”.

Como se não bastasse o caráter multitudinário do sistema de limitações, Humberto ÁVILA (2014) ainda chama a atenção para o fato de que, neste universo, de um mesmo enunciado podem-se extrair várias normas, assim como uma norma pode surgir a partir de uma combinação de enunciados.

Diante de todas essas ponderações, nem mesmo a observação de Luís Alberto WARAT (1995, p. 65), no sentido de que dentro da plurivocidade haverá sempre uma acepção base e outra (ou outras) que se pode chamar de contextual (ou contextuais), a partir da qual se pode proceder à tarefa de definição que parece aqui se aplicar. Com efeito, em alguns momentos o legislador utiliza as expressões prescrição e decadência em sentidos tão essencialmente distintos, que mesmo a consecução de uma acepção básica se faz em alguns casos obscura.

É muito comum a referência às "limitações constitucionais ao poder de tributar" como universo no qual se encontram incluídos os princípios e as imunidades tributárias. Os primeiros apareceriam como normas jurídicas de estrutura, de natureza necessariamente constitucional, expressos ou implícitos, atinentes especificamente à Ordem Tributária, ou decorrentes de primados mais amplos relacionados à concepção de Estado e ao modelo econômico e social estabelecido. Funcionam, a um só tempo, como primados fundantes do poder de tributar, e como normas que conduzem ao delineamento deste mesmo poder, para utilizar a concepção de Paulo de Barros (CARVALHO, 2007, p. 191-192.).

Imunidades, de outro modo, são normas jurídicas de estrutura, de natureza necessariamente constitucional, necessariamente explícitas no texto normativo, as quais, inspiradas nos valores que assentam a estrutura do Estado e o modelo de sociedade, delimitam o exercício do poder de instituir tributo sobre determinadas pessoas, ou determinadas situações.

Não obstante ser este o arquétipo fundamental a partir do qual se pode passar ao aprofundamento das limitações constitucionais ao poder de tributar, é necessário notar que ideia de limitação, como denuncia Souto Maior BORGES (1980), encontra-se presente no delineamento de todo o Sistema Tributário, de maneira implícita a outros institutos e normas constitucionais. A rigor, conforme explicam Aires F. BARRETO e Paulo AYRES (2001, p. 13), "não caberia falar em 'limitações à competência tributária'. [...] esta já surge com campo definido, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas. A competência tributária é o resultado de regras positivas e negativas que a delinham e demarcam".

Assim, encontra-se presente desde o momento em que o legislador constitucional estabelece o regime das competências tributárias aplicável, como observa Paulo de Barros (CARVALHO, 2007, p. 191-192). Com efeito, a atribuição de competência aos Municípios para instituir o ISS, por exemplo, traz consigo uma limitação aos demais entes da Federação. Assim, quando a CF, de 1988, arts. 148, 149, 149-A, ou 153 a 156, atribui competências tributárias de forma exclusiva aos entes que indica, limita o poder dos demais quanto à mesma possibilidade.

O mesmo se poderia dizer das normas constitucionais relativas às transferências financeiras, ao menos para aqueles que consideram a destinação do produto da arrecadação como dado idôneo à identificação da natureza jurídica específica do tributo. Neste sentido, mais do que impor a destinação de uma verba, o legislador constitucional termina por condicionar o legislador infraconstitucional à instituição de determinada espécie tributária.

De forma oposta, não são poucos os que restringem a expressão “limitações ao poder de tributar” para se referir tão somente às imunidades. Como explica Marco Aurélio GRECO (2003, p. 164-176), princípio é norma afirmativa. Ainda quando estabeleçam restrição podem ser formuladas numa perspectiva não restritiva, e embasar o próprio poder de tributar. A imunidade é, por excelência, norma limitadora.

Não obstante tais ponderações, o recorte metodológico que será aqui adotado coincide com a perspectiva de que se pode considerar consensual em doutrina e jurisprudência, que restringe o universo das limitações constitucionais ao poder de tributar aos princípios e imunidades tributários. Isto se faz necessário por preocupação didática, e viabilidade da análise.

Outra ponderação metodológica importante, que permite precisar ainda mais o objeto de estudo, diz respeito à redundância da expressão “limitações 'constitucionais' ao poder de tributar”. Na linha do que indica Paulo de Barros, “poder de tributar” é poder de instituir tributo, e neste caso deve necessariamente ser estabelecido por norma constitucional (CARVALHO, 2007). Logo, a sua limitação não pode ser estabelecida senão por outra norma constitucional. Não obstante, na linha de Hugo de Brito MACHADO (2016), o poder de tributar identifica-se com a ideia mais ampla de legislar em matéria tributária. Neste caso, seria aplicável a expressão em todos os seus termos, já que existem limitações ao poder de legislar em matéria tributária presentes também em normas infraconstitucionais.

Princípios e imunidades tributárias são necessariamente, conforme se registrou, normas constitucionais, razão pela qual será adotada, a bem do rigor, a expressão na sua inteireza.

Finalmente, cabe registrar de antemão que são todas normas fundamentais, incluídas também, conforme Aliomar BALEEIRO (2010), na concepção de cláusula pétreia. Disso decorre serem as limitações constitucionais ao poder de tributar preceitos que não podem ser abolidos, sob pena de abalar os alicerces do Estado Democrático de Direito fundado na Ordem Constitucional de 1988, mais precisamente no que se refere à forma federativa de Estado, à separação de Poderes, e aos direitos e garantias fundamentais.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Princípios constitucionais tributários são normas de estrutura de natureza constitucional, que funcionam como alicerces de toda a Ordem Tributária. Trata-se de

normas de estrutura em contraposição à ideia de normas de conduta, como esclarece Paulo de Barros (CARVALHO, 2007), com esteio no magistério de Lourival Villanova. Estas dizem respeito à regulação da conduta humana, de forma a estabelecer deveres e obrigações ao indivíduo. As normas de estrutura encontram-se voltadas ao próprio processo de criação de normas, de maneira a determinar de que forma o Ordenamento deve ser instituído, tal e como ocorre com os princípios.

Encontram-se necessariamente insertos no texto constitucional, estejam eles definidos de maneira expressa, ou implícitos, subjacentes à essência da estrutura constitucional vigente, e inerentes à concepção de Estado e Sociedade considerada. Luís Eduardo SCHOUERI (2012) explica que os princípios são valores do ordenamento, extraídos do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, e servem para o conhecimento do Direito Tributário, que podem ou não estar expressos no texto constitucional. O princípio de Segurança Jurídica, por exemplo, tão profundamente estudado por Humberto ÁVILA (2014), não se encontra expresso em nenhuma parte, mas é nele que se encontra a essência teórica das construções em torno da prescrição e decadência.

Funcionam como normas que a um só tempo legitimam o poder de tributar e restringem este mesmo poder. Em alguns casos, esta dicotomia aparece claramente definida no âmbito de um mesmo princípio. É o caso da capacidade econômica, que por um lado autoriza a instituição de tributo diante de uma situação que expresse riqueza; e por outro exige que o ônus do tributo se restrinja segundo a grandeza ou intensidade desta riqueza.

2.1. Classificação dos princípios

O sistema constitucional brasileiro, na sua perspectiva analítica, congrega um número expressivo de princípios em matéria tributária. O estudo comparado, conforme propõe Paulo de Barros (CARVALHO, 2007), oferece um "material valioso" para perceber este aspecto da fisionomia peculiar do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. E como denunciou Geraldo ATALIBA (2004), acarreta uma inevitável acentuada rigidez ao ordenamento. Aliomar BALEEIRO (2010) separou mais de cem regras tributárias insertas no texto de nossa Carta Magna.

Como não poderia deixar de ser, o grande número de princípios possíveis engendrou a formulação de vários critérios de classificação que partem de premissas distintas e implicam universos igualmente variáveis. Os esforços de classificação dos princípios que regem a tributação chegam a extrapolar o mundo jurídico, tendo em vista a relevância deste fenômeno em vários sentidos. Adam SMITH (1996), por exemplo, a partir de toda uma tradição de teóricos da economia, condensou-os em quatro regras fundamentais, os "cânones de Adam Smith", repetidas, até hoje, em quase todos os livros sobre a matéria: a) justiça; b) certeza; c) comodidade; e d) economia.

Desde o ponto de vista estritamente jurídico, entretanto, há sistemas de classificação, por exemplo, que, com base nos estudos desenvolvidos por Ronald Dworking, Eros Roberto Grau e Humberto ÁVILA (2014), dividem tais mandamentos em princípios e regras, a depender da amplitude dos efeitos, da dimensão axiológica, ou da natureza da aplicabilidade excludente, ou não, da norma considerada. No que se refere a este parâmetro de classificação, será aqui adotada a denominação indistinta de “princípios”, por se tratar de expressão “tão arraigada que já não seria viável opor-se a ela”, conforme magistério de Luís Eduardo SCHOUERI (2012, p. 270).

Posto isso, cabe, num esforço de sistematização, e com vista à viabilidade da análise nesta oportunidade, considerar os princípios tributários, segundo os seguintes grupos:

- i. Solidariedade tributária;
- ii. Segurança jurídica em Direito Tributário e seus corolários: a) legalidade; b) tipicidade cerrada; c) transparência; e d) princípios da não surpresa (irretroatividade, anterioridade comum, e anterioridade especial);
- iii. Justiça tributária, ancorada no princípio de capacidade econômica e seus corolários: a) não confisco; b) progressividade; c) igualdade; d) não cumulatividade; e) “non bis in idem”; f) seletividade;
- iv. Princípios atinentes ao Federalismo Fiscal: a) uniformidade; b) não discriminação em função da origem ou destino; c) vedação à limitação do tráfego; d) vedação à isenção heterônoma.

A exemplo da advertência apresentada por Paulo de Barros (CARVALHO, 2007), a lista dos princípios expostos circunscreve-se apenas àqueles de maior presença na arquitetura do sistema tributário brasileiro. Muitos outros podem ser elencados, sejam eles interseções dos já mencionados, sejam voltados a pontos específicos da organização tributária.

O princípio de solidariedade tributária, embora não esteja presente de forma expressa no texto constitucional, constitui uma das bases legitimadoras dos sistemas de tributação. Trata-se da própria justificação moral ao estado de submissão em que se coloca os cidadãos diante do fenômeno da tributação. O particular relega a segundo plano uma das expressões mais sensíveis da sua individualidade, qual seja, aquela relacionada ao patrimônio particular, em prol da coletividade, hoje representada, primordialmente, na forma da abstração do Estado.

Traduz, por outro lado, uma das duas motivações históricas a que se refere Aliomar BALEEIRO (2010, p. 333) para explicar a origem e evolução do fenômeno tributário ao longo do tempo. Conforme ensina o mestre baiano, juntamente com o uso da força, sobretudo nos casos de prêmios e indenizações de guerra, o viés consensual, pautado na ideia de solidariedade entre os membros da sociedade, sempre esteve presente como alicerce do poder de tributar. Segundo ele, “vivendo em sociedade, os homens

têm necessidades que só pelo grupo podem ser satisfeitas. Sempre foi assim. Continua a ser, no mundo contemporâneo, e não há probabilidade de que se mude essa realidade no mundo futuro”.

Um segundo grupo de princípios a ser destacado é o daqueles que se relacionam com o primado fundamental da segurança jurídica. Como explica Humberto ÁVILA (2014, p. 106), segurança jurídica é “condição estrutural de qualquer ordenamento jurídico. Nesse sentido, um ordenamento jurídico privado de certeza não poderá, por definição, ser considerado jurídico”. Ainda segundo ele, na perspectiva jurídico-positiva, condiz com a ideia de certeza de direito. O Direito, portanto, não pode existir como um conjunto de normas de probabilidade. Devem as normas prescrever comportamentos, com independência do sentido de permitir, proibir, ou obrigar, de tal forma que se possibilite estabelecer um claro juízo de previsibilidade ao comportamento humano.

Em Direito Tributário, o primado da segurança jurídica desdobra-se nos princípios fundamentais da legalidade, e da não surpresa. Segundo o princípio de legalidade, ou estrita legalidade tributária, previsto na CF de 1988, art. 150, I, a exigência ou aumento de tributo deverá realizar-se por meio de lei.

Por “lei”, neste sentido, deve-se entender a lei ordinária de cada um dos entes federativos, conforme a competência constitucional que lhes seja atribuída. Por meio da CF, de 1988, distribui-se o poder de legislar em matéria tributária; por meio da lei complementar regulamenta-se esta competência; mas é por meio da lei ordinária que efetivamente se institui, extingue, majora ou minora tributo.

Trata-se de princípio que se encontra vinculado à própria concepção de Estado de Direito. Ainda que discuta sobre o seu momento histórico exato, doutrina é unânime em localizar na submissão das propostas impositivas à vontade da coletividade a origem do Estado Moderno, e com ele a legalidade.

De maneira mais precisa, a referência à ideia de instituição e majoração de tributo significa, nos termos do CTN, art. 97, que somente lei pode estabelecer as seguintes matérias: i) instituição de tributos, ou a sua extinção; ii) majoração de tributos, ou sua redução; iii) definição do fato gerador da obrigação tributária principal; iv) fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo; v) cominação de penalidades; e vi) hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de crédito tributário, ou de dispensa ou redução de penalidades.

No que se refere especificamente aos tratados internacionais em matéria tributária, em que pese a redação do CTN, art. 98, no sentido de que revogariam ou modificariam a legislação interna, o STF posiciona-se no sentido de que tais tratados encontram-se no mesmo plano das leis ordinárias, desde que cumpridas as formalidades constitucionais ao seu ingresso no sistema. Ademais, a rigor, não operam revogação da lei interna, mas tão somente devem ser aplicados de maneira harmônica com esta.

A legalidade tributária, entretanto, comporta exceções, o que corresponde a afirmar que em situações específicas, conforme indicado no próprio texto constitucional, é possível que sejam utilizados instrumentos legislativos outros, que não a lei ordinária.

Tais hipóteses podem ser estratificadas em três grandes grupos, com vista ao instrumento legislativo alternativo: a) lei complementar; b) instrumento infralegal; e c) Medida Provisória.

Será exigida lei complementar para instituição

- a) do imposto sobre grandes fortunas;
- b) do imposto residual que não se enquadre no rol daqueles já previstos no texto constitucional;
- c) do empréstimo compulsório instituído nas hipóteses de investimento público urgente e relevante; e
- d) contribuição social residual, que não se enquadre no rol daquelas já estabelecidas no texto constitucional.

De outro modo, poderá ser utilizado veículo normativo infralegal para fins de

- a) alteração das alíquotas do IPI, IOF, II e IE, por meio de ato administrativo;
- b) minoração e restabelecimento das alíquotas da CIDE-combustíveis, por meio de ato administrativo; e
- c) minoração e restabelecimento da alíquota do ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes, por meio de Convênio entre Estados e Municípios.

Em todos os casos, as exceções estão submetidas aos limites e termos das leis que tratem de cada um dos tributos indicados. De outra forma, note-se que as duas últimas hipóteses restringem-se apenas à minoração e restabelecimento da alíquota. Todas elas têm como fundamento o caráter fortemente extrafiscal de tais tributos, claramente tendentes à função reguladora.

O CTN, art. 97, § 2º, faz menção ainda à atualização do valor monetário da base de cálculo de tributo, como hipótese de exceção à legalidade. A rigor, atualização não se trata de majoração, o que faria despicinda a previsão do CTN.

Com relação à utilização de Medida Provisória (MP) em Direito Tributário, após tortuoso histórico, conforma-se atualmente a possibilidade da sua utilização para instituir ou majorar tributo, ainda que de forma bastante restrita. Entretanto, tais inovações somente surtirão efeitos no Exercício seguinte, e ainda assim de forma condicionada à conversão da MP em lei até o último dia do ano em que for editada. As únicas exceções seriam a instituição ou majoração de IPI, IOF, II e IE, que podem incidir no mesmo Exercício da edição da MP.

O princípio de legalidade guarda estreita relação com a ideia de tipicidade cerrada, enquanto princípio pelo qual se exige a aplicação da norma tributária somente naqueles casos em que a descrição do fato considerado subsuma-se à descrição normativa indicada no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

A legislação tributária deverá ainda ser esclarecida ao contribuinte, o que se concebe não só de maneira formal, mas também com os cuidados necessários a uma explicitação

do seu comando, com linguagem acessível. Trata-se do princípio da transparência tributária, que na CF, de 1988, art. 150, § 5º, refere-se de forma expressa apenas ao esclarecimento acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços, mas que têm aplicabilidade ampla, conforme entendimento em doutrina e jurisprudência.

De outra maneira, ainda no contexto da segurança jurídica em direito tributário, importa considerar o chamado princípio da não surpresa que visa à garantia de estabilidade dos direitos e das relações jurídicas. Neste contexto, há de se considerar a irretroatividade, a anterioridade comum, e a anterioridade nonagesimal (CF, de 1988, art. 150, III).

Pela irretroatividade tributária, norma tributária que institua ou majore tributo não poderá incidir sobre fato gerador ocorrido antes do início da respectiva vigência. Há, entretanto, exceções, conforme previsto no CTN, art. 106. A primeira delas refere-se à norma expressamente interpretativa, assim entendida aquela que é nova apenas no sentido formal, porém, do ponto de vista material não traz inovação, tendo em vista o seu caráter meramente esclarecedor de preceito preexistente. Não terá efeito retroativo, todavia, norma interpretativa que passe a cominar penalidade à infração do dispositivo interpretado.

A segunda exceção se dá no contexto de ato não definitivamente julgado. Neste caso, a norma nova retroagirá quando deixe de definir o ato como infração, ou quando cominar penalidade menos severa.

Pela anterioridade comum, ou anual, veda-se a incidência da norma sobre fato gerador ocorrido no mesmo exercício financeiro em que haja sido instituído ou majorado o tributo. Portanto, somente poderão ser alcançados pela norma nova fatos geradores a ocorrerem a partir de 1º de janeiro do exercício posterior. Excepcionam-se da anterioridade comum:

- a) IPI, II, IE, IOF, IEG;
- b) empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência;
- c) contribuições sociais;
- d) redução e restabelecimento da alíquota da CIDE combustíveis;
- e) redução e restabelecimento da alíquota do ICMS sobre operações com combustíveis e lubrificantes.

Não é aplicável o princípio de anterioridade à norma que tão somente altere o prazo para pagamento de tributo, conforme definido pelo STF, Súmula 669.

De outro modo, a Súmula STF 584 determina que “ao IR aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”. Superou-se, desta forma, a polêmica em torno da aplicação da norma vigente no mesmo Exercício em que se dá o auferimento da renda sob o argumento de que o fato gerador do imposto ocorre em 31.12.

Já o princípio da anterioridade especial, nonagesimal, ou “noventena”, veda a incidência da norma nova sobre fatos geradores a ocorrer nos 90 dias posteriores aos do início da vigência. Previsto no texto constitucional original, de 1988, de forma limitada apenas às contribuições sociais, o princípio da “noventena” teve o seu espectro de aplicabilidade ampliado a partir da EC 42, de 2003, de forma a também abranger os demais tributos.

Aplica-se de forma harmônica com a anterioridade comum, não havendo se falar em caráter excludente de um com relação ao outro. Assim, em regra, os tributos deverão se submeter tanto a um como ao outro.

São exceções à “noventena”:

- a) IE, II, IOF, IR, IEG;
- b) empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência;
- c) fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.

Um terceiro grande grupo de princípios é aquele que pode ser sistematizado em torno da idéia de Justiça Tributária, diretamente associado à concepção de Capacidade Econômica, princípio previsto na CF de 1988, art. 145, § 1º. Podem ser aqui incluídos os princípios do não confisco, progressividade, igualdade, não cumulatividade, “non bis in idem” e seletividade.

Capacidade Econômica é princípio dos mais controvertidos. O seu estudo contou com contribuições fundamentais de Dino Jarach, Amílcar de Araújo FALCÃO (1999) e Sainz de Bujanda, sendo amplamente conhecida a tese de Geraldo ATALIBA (2004) e Cleber Giardino, a demonstrar a inconstitucionalidade da lei brasileira que previa imposto para fato sem conteúdo econômico, escrita em 1988.

Não são poucos, porém, os que advogam pela sua desconsideração enquanto princípio jurídico-tributário estritamente considerado. Verdadeira interferência de aspectos econômicos sobre o direito, a capacidade econômica pode ser definida de duas formas distintas e complementares. Por um lado, aparece como um dos fundamentos da tributação, porque condiciona a instituição de tributos à sua incidência sobre fatos que expressem riqueza. Disto decorre que exações incidentes sobre fatos que não expressem riqueza devam ser consideradas inconstitucionais por ofensa à capacidade econômica.

É exatamente neste contexto que surge a ideia de vedação ao confisco, também erigido à condição de princípio, previsto na CF, de 1988, art. 150, IV. Princípio de difícil configuração em termos pragmáticos precisos, o não confisco encerra a ideia de proibição à cobrança de tributos que venham a privar o contribuinte de uma parcela substancial do seu patrimônio, a ponto de inviabilizar-lhe o gozo de prerrogativas fundamentais.

Por outro, numa segunda perspectiva de definição, a capacidade econômica aparece como parâmetro de igualdade tributária na sua acepção fiscal. Significa dizer que os tributos deverão ser dimensionados de acordo com a magnitude da expressão de riqueza do contribuinte. Esta, por sua vez, é a concepção que encerra a ideia de progressividade. Em termos precisos, quanto maior a riqueza objeto da incidência, maior deverá ser a alíquota de tributo aplicável.

Não se pode perder de vista que, além da acepção fiscal, o princípio de igualdade também pode se expressar numa perspectiva extrafiscal. Neste caso, em vez de ter como referência a capacidade econômica do contribuinte, passa a considerar variáveis outras, como podem ser os parâmetros sociais, ambientais econômicos etc. Com efeito, é possível que o regime de alíquotas, isenções, ou incentivos de um tributo seja estabelecido em torno de índices de empregabilidade de uma empresa, responsabilidade social e ambiental, ou critérios comerciais estratégicos, relegando a segundo plano a capacidade econômica objetivada em termos de grandeza da riqueza do contribuinte.

Retomando a linha de raciocínio em torno do princípio de capacidade econômica, é importante registrar a existência da polêmica quanto à sua denominação. Paulo de Barros (CARVALHO, 2007), no que não está só, defende a denominação “capacidade contributiva”, que conferiria um grau mais elevado de segurança em favor do contribuinte. Com efeito, a capacidade contributiva sugere ser necessário mais do que uma expressão de capacidade econômica do indivíduo para fins de exigência de tributo. Exige expressão de riqueza em níveis somente a partir dos quais se torne legítima a pretensão tributária do Estado. Em outras palavras, ter capacidade econômica não necessariamente significa ter a possibilidade de contribuir para com o financiamento do Estado.

Pode-se ainda falar em capacidade econômica objetiva e subjetiva. No primeiro caso, está-se a referir ao princípio na perspectiva do fato gerador objeto da tributação. No segundo caso, ao princípio, com vista à pessoa do contribuinte. Nos impostos reais, a exemplo do IPTU, costuma-se aplicar a perspectiva objetiva: O tributo é regulado pelo valor do imóvel objeto da incidência, com independência do montante patrimonial do seu titular. Nos tributos pessoais, a exemplo do IR, a capacidade econômica perseguida é a do titular do rendimento: não se considera cada rendimento isoladamente, mas o montante total auferido pelo sujeito.

Esta questão se torna ainda mais problemática no caso dos tributos indiretos sobre consumo e transmissão. Aqui os parâmetros para aferir a riqueza individual se tornam ainda mais remotos. Não obstante, neste caso, abre-se espaço para a aplicação do chamado princípio de seletividade, pelo qual se determina a oneração do consumo em função do grau de relevância social, econômica, comercial, ambiental etc., que se possa atribuir à mercadoria cujo consumo ou transmissão é objeto da incidência. Consumo de gêneros de primeira necessidade tenderiam a submeter-se a alíquotas menores, ocorrendo o contrário com os artigos considerados supérfluos. A aplicação desta

sistemática, segundo o texto constitucional, é obrigatória com relação ao IPI, e possível com relação ao ICMS.

Outra discussão importante é a que se refere à aplicação do princípio considerando a espécie de tributo. A CF, de 1988, refere-se à aplicação tão somente sobre os impostos. Geraldo ATALIBA (2004) afirma que, quanto às taxas, o princípio foi incorporado pela CF, de 1988, com intensidade mediana, na forma de princípio da retributividade. Parte expressiva da doutrina, entretanto, considera-o aplicável a todas as espécies de tributo, e remete os termos da norma constitucional à mera má-técnica legislativa.

Ainda no contexto da capacidade econômica, há de se fazer referência aos princípios do "non bis in idem", e da não cumulatividade. O primeiro afasta a submissão de um mesmo fato gerador a mais de uma incidência tributária. Importante enfatizar, todavia, que "fato gerador" aqui deve ser entendido como conceito estritamente jurídico-normativo, não se confundindo com a perspectiva econômica ou financeira do evento.

De outra maneira, a não cumulatividade permite a aplicação da técnica de creditação de tributos pagos em determinadas operações para compensação com tributos a pagar em operações posteriores. Evita, dessa forma, o fenômeno que se consagrou denominar "efeito cascata".

Finalmente, um quarto universo de princípios podem ser agrupados em torno do primado fundamental do Federalismo, todos eles regentes da incidência tributária no espaço. Trata-se de princípios que visam a promover o respeito ao pacto federativo, no que se refere à tributação.

O primeiro deles é chamado princípio da uniformidade tributária, previsto na CF, de 1988, art. 151, I, que veda a instituição de tributo federal que não seja uniforme em todo o território nacional. Além disso, a CF, de 1988 proíbe o tratamento tributário diferenciado no tocante ao rendimento dos agentes públicos dos distintos entes federativos que deverão se dar nos mesmos termos aplicáveis aos seus próprios agentes. Não pode, portanto, o IR, ser aplicado de forma díspar no território nacional, tendo em vista tão somente a variável espacial da sua incidência.

Excepciona-se apenas a concessão de incentivos, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. São ilustrativos desta situação os incentivos federais à instalação de empresas em determinadas partes do território nacional, a exemplo do que ocorre na Zona Franca de Manaus.

Ainda no art. 151, inciso III, encontra-se a previsão à vedação à instituição de isenções pela União, relativas a tributos de competência dos demais entes federativos. Trata-se do chamado princípio da vedação à isenção heterônoma. Assim, não poderá a União estabelecer isenção em matéria de IPTU, por se tratar este de um tributo da competência municipal. Em definitivo, está-se diante de princípio que decorre da própria concepção de indisponibilidade da competência tributária.

Excepciona-se apenas a concessão de isenções heterônomas realizadas pela União

por meio de tratado internacional. Neste caso, o entendimento do STF é no sentido de que a União estaria a atuar não como ente federativo, mas como representante de todo o Estado Brasileiro.

Embora a CF, de 1988, refira-se apenas à União no texto do art. 151, os princípios da uniformidade e da vedação à isenção heterônoma aplicam-se a todos os entes políticos, tendo em vista o princípio da simetria constitucional.

Por outro lado, o princípio da não discriminação, em função da origem ou destino, veda aos entes federativos a possibilidade de estabelecimento de tratamento tributário diferenciado pautado no critério de procedência ou destinação dos bens e serviços objeto da incidência. Assim, não poderá o Estado da Bahia instituir alíquotas de ICMS diferenciadas para uma mesma mercadoria em função do Município de destino da mercadoria.

Há exceção no caso do ICMS aplicável às operações interestaduais, o qual possui alíquotas de 7% e 12%, a depender exatamente dos Estados de origem e destino envolvidos na operação.

Finalmente, há de se considerar o princípio da vedação ao estabelecimento de tributos que importem limitação ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Mais do que um princípio relacionado ao equilíbrio federativo, trata-se de princípio que decorre do primado da liberdade de ir vir.

A única ressalva constitucional refere-se à cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público. Tal disposição constitucional é uma das que se encontram na base da polêmica em torno da natureza tributária do pedágio. Por imperativo lógico, à luz deste dispositivo, o pedágio seria enquadrado no universo das exações tributárias. Não obstante, entende o STF que, por não ter caráter compulsório, o pedágio enquadra-se, em realidade, na condição e preço público.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Imunidade tributária é norma de estrutura de natureza constitucional, por meio da qual se delimita a competência tributária, entendida esta como o poder de instituir tributo. Embora estejam as imunidades vinculadas aos princípios tributários, e em alguns casos apareçam como claras expressões de um princípio fundamental de Direito, ao contrário dos princípios, as imunidades deverão necessariamente estar expressas no texto constitucional.

Aliomar BALEEIRO (2010) define como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição. Pontes de Miranda, na mesma linha, as concebe como direito fundamental. Amílcar de Araújo FALCÃO (1999) refere-se à “forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva, ou do poder de tributar”. Ruy Barbosa NOGUEIRA (1993) prefere a ideia de não incidência constitucionalmente qualificada.

Para Paulo de Barros (CARVALHO, 2007), são “normas jurídicas que estabelecem a

incompetência para expedir regras instituidoras de tributo”. Para Misabel DERZI (2003), trata-se de “norma de não competência tributária”. Aires F. BARRETO e Paulo AYRES (2001, p. 127) referem-se a “balizas constitucionais ao poder de tributar”. Regina Helena COSTA (2015) concebe a imunidade nas perspectivas formal e material. No primeiro caso, trata-se de norma que excepciona a generalidade da tributação, de forma a estabelecer a intributabilidade de pessoas, bens, ou situação. Luís Eduardo SCHOUERI (2012) também trabalha com esta ideia de exceção à generalidade, como forma de proteção, de liberdade. Do ponto de vista material, retomando o magistério da professora Regina Helena Costa, trata-se do direito público subjetivo de determinadas pessoas de não se submeterem à tributação.

Alguns as consideram princípios constitucionais, a exemplo de Bernardo Ribeiro de MORAES (1996). Marco Aurélio GRECO (2003, p. 164-176), entretanto, esclarece a distinção fundamental entre os institutos. Princípio é norma afirmativa. Ainda quando estabeleçam restrição, podem ser formuladas numa perspectiva não restritiva, até mesmo servir de alicerce ao próprio poder de tributar. A imunidade é, por excelência, norma limitadora. É, aliás, esta linha de raciocínio que leva muitos doutrinadores a precisar que a expressão “limitações ao poder de tributar” refere-se, a rigor, somente às imunidades.

O seu caráter constitucional e expresso são uma constante nas concepções doutrinárias. Mesmo a referência realizada por Ricardo Lôbo TORRES (2008) e Regina Helena COSTA (2015) à expressão “imunidade implícita”, condiz ao que eles denominam “imunidades ontológicas”, cuja previsão se faz despidianda. É o caso das entidades que não expressam capacidade econômica, e, por isso, nem sequer exigiram previsão expressa de imunidade, tal e como ocorre nos casos dos entes políticos e das entidades beneficentes da área de educação e saúde.

Discussão importante é a que e se estabelece em torno da natureza da sua eficácia. Para alguns, trata-se de norma constitucional de eficácia plena, enquanto outros entendem a sua natureza contida, condicionada à regulamentação, e mesmo reconhecimento por parte da autoridade administrativa responsável.

Do ponto de vista da sua amplitude, importa destacar que a imunidade não necessariamente afasta a exigibilidade dos deveres formais, constituindo a regularidade formal do contribuinte, em alguns casos, condicionante da concessão da própria imunidade. Portanto, operação imune em matéria de ICMS não afasta o dever de emissão do documentário fiscal aplicável, segundo a legislação aplicável. Não obstante, a não emissão do documentário pode levar ao afastamento da imunidade.

A imunidade tributária não se confunde com a isenção, nem com a alíquota-zero, tampouco com a ideia de não incidência estritamente considerada. Com relação à isenção, a distinção fundamental encontra-se na natureza da fonte normativa. A imunidade é norma constitucional, que condiciona, pois, o exercício da competência por parte do legislador infraconstitucional, informando as restrições a que se encontra submetido tal exercício. A isenção é norma infraconstitucional, e decorre do próprio

exercício da competência por parte do legislador, em regra, ordinário. É este último que, no exercício da competência, define o regime de isenções que se deve aplicar.

A alíquota-zero, por sua vez, também presume o exercício da competência, no que se distingue da imunidade; porém, ao contrário da isenção, não afasta a incidência da norma de tributação. O efeito econômico, entretanto, termina por ser idêntico, porque uma das variáveis legais necessárias ao cálculo do tributo a pagar, qual seja, a alíquota, é nula.

Finalmente, a não incidência “*stricto sensu*” trata-se da situação na qual determinada situação ou sujeito não se amoldam à hipótese de incidência tributária. Não se trata, pois, a rigor, de uma norma de não incidência, mas de uma circunstância juridicamente atípica, que, por isso, não desencadeia a fenomenologia da incidência tributária.

O texto constitucional estabelece uma série de espécies de imunidade. A doutrina esforça-se por sistematizá-las, do que decorrem vários modelos de classificação. Como registra Regina Helena COSTA (2015), pode-se falar em imunidades genéricas e específicas, excludentes e incisivas, ontológicas e políticas, dentre outras. Aires F. Barreto e Paulo AYRES (2001, p. 127) trabalham com a idéia de imunidades condicionadas e incondicionadas.

Dentre tais modelos, destacam-se, entretanto, dois, que serão aqui adotados. Um primeiro, pautado na espécie de tributo a que se refere a imunidade, que distingue entre imunidade de impostos, taxas, contribuições previdenciárias e CIDE, e que encontra alguma resistência na doutrina. Um segundo, adotado por Luís Eduardo SCHOUERI (2012) que considera a possibilidade de aplicação da imunidade sobre um sujeito, uma situação, ou ambos, e pelo qual se denomina imunidade subjetiva, objetiva, ou mista.

De outro modo, como adverte o mesmo professor, não se deve proceder ao reconhecimento das imunidades a partir da leitura de dispositivos isolados, já que estas decorrem da confluência de uma série de textos incluídos na Constituição.

É nestes termos que se passará ao estudo das espécies de imunidade.

No que se refere aos impostos, as imunidades podem ser divididas em subjetivas e objetivas. No rol das imunidades subjetivas encontram-se as imunidades: a) recíproca; b) dos templos de qualquer culto; c) dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

A chamada imunidade recíproca, prevista na CF, de 1988, art. 150, VI, 'a', impede o exercício da competência para instituir impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda, ou os serviços dos entes políticos entre si. Portanto, não pode o Município, por exemplo, instituir IPTU incidente sobre o prédio de propriedade do Estado, no qual funcione a Secretaria de Segurança Pública. Esta imunidade é extensível às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda, e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

Importante é a discussão sobre o critério da “finalidade essencial” como parâmetro para aplicação da imunidade recíproca. O entendimento da jurisprudência é no sentido

de considerar a aplicabilidade da imunidade sobre as receitas das entidades, desde que os recursos sejam aplicados nas atividades que constituam o seu objeto, ainda que a atividade em si não se enquadre no que ordinariamente seria de se esperar dos seus objetivos fundamentais, nos termos da Súmula STF 724. Assim, a receita de uma fundação pública da área de preservação ambiental que decorra da exploração de um seu terreno na forma de estacionamento público estará submetida à imunidade recíproca, desde que comprovada a aplicação do recurso naquela que venha a ser a sua finalidade essencial.

Outra discussão importante é a que se refere à aplicação da imunidade recíproca naqueles casos em que a entidade pública apareça, não como contribuinte do tributo, mas como sujeito repercutido. É o caso da entidade estadual que aluga prédio no qual funcionará a sua sede, no que se refere à incidência do IPTU. É também o caso da entidade municipal que aluga as suas viaturas, no que se refere à incidência do IPVA. E é ainda o caso da incidência dos impostos indiretos sobre consumo e produção, incidentes sobre mercadorias e produtos adquiridos, e serviços tomados pelas entidades públicas. Nestes casos, o entendimento jurisprudencial varia, sobretudo, de acordo com a natureza do tributo considerado, embora não se possa falar numa postura consolidada. Nos tributos incidentes sobre consumo e produção, a tendência é pela não aplicação da imunidade. Nos tributos incidentes sobre propriedade e rendimento, a tendência é pela aplicação da imunidade, desde que se comprove a utilização em atividade essencial da entidade.

Uma terceira questão importante refere-se à amplitude subjetiva da imunidade recíproca, de forma a também incluir as sociedades de economia mista e as empresas públicas. No que se refere às primeiras, a Súmula STF 76 afasta as sociedades de economia mista da imunidade recíproca. Com relação às segundas, o entendimento atual é no sentido de garantir a imunidade sempre que comprovada a atuação enquanto instrumento de atuação do Estado na economia. São nesse sentido as decisões pela imunidade dos Correios, da Infraero, ou das Companhias das Docas.

Nos casos, entretanto, em que as empresas públicas prestem serviços em regime de livre concorrência, o entendimento é o de que não se aplique a imunidade, sob pena de implicar desequilíbrios no mercado. Aliás, se as próprias entidades estatais, suas autarquias ou fundações explorarem atividade econômica regida pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, tampouco poderão reclamar a norma imunizante, nos termos da CF, de 1988, art. 150, § 3º.

Finalmente, a imunidade recíproca não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto sobre o imóvel público objeto da venda, conforme o texto constitucional, e entendimento do STF, Súmulas 75 e 584.

Os templos de qualquer culto também se encontram protegidos pela imunidade. A CF, de 1988, não se refere ao que se deve entender como caráter religioso de um templo, deixando tal caracterização à autodeclaração da entidade. Neste sentido, jurisprudência do STF referente à Maçonaria, por exemplo, entende por excluí-la da

proteção constitucional, ao argumento de não se tratar de religião, tendo em vista os termos estatutários da própria entidade.

Não há, entretanto, restrição à orientação religiosa, o que é de se esperar num Estado laico, podendo os membros da entidade comungarem de qualquer que seja a fé.

Estabelecem-se, por outro lado, discussões que se identificam com aquelas referidas à imunidade recíproca, no tocante à natureza da renda, e à afetação desta, bem como do patrimônio das entidades às suas finalidades essenciais.

Finalmente, também são imunes os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Em todos estes casos, além das exigências de vinculação das rendas, patrimônios e serviços às finalidades essenciais, nos termos das demais imunidades subjetivas, é necessário que sejam atendidos requisitos legais. Tais requisitos são aqueles previstos no CTN, art. 14:

- a) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b) aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Importa destacar a discussão em torno do enquadramento das entidades fechadas de previdência privada na imunidade das entidades beneficentes. Conforme Súmula STF 730, a imunidade somente alcança tais entidades, caso não ocorra contribuição dos beneficiários.

De outra forma, existem também as imunidades relativas a impostos incidentes sobre determinadas situações, com independência do sujeito que as realize. São as imunidades objetivas.

Uma primeira imunidade objetiva, relativa a impostos, é a que se aplica com relação às operações com livros, revistas, periódicos, e o papel destinado à sua impressão. Também denominada imunidade cultural ou de imprensa. Não interessa o conteúdo da publicação. Neste sentido, é conhecida a discussão em torno da aplicabilidade do ICMS sobre catálogos telefônicos, cujas decisões judiciais terminaram sendo no sentido da aplicação da imunidade.

Quanto ao formato, ou ao suporte de veiculação da publicação, a discussão é “acalorada”, como a denominou, em 2012, o ministro Dias Tóffoli, no âmbito da relatoria da ação que discute a constitucionalidade da imunidade do livro eletrônico, e cuja decisão terá repercussão geral. A questão se divide entre os que entendem pela interpretação extensiva, que importa na aplicação da imunidade, e aqueles que entendem de forma restritiva apenas pela aplicação da imunidade no caso dos livros impressos.

Cabe destacar, finalmente, a aplicação da imunidade, tendo em vista a natureza do material utilizado na impressão. Neste caso, a postura do STF é em sentido amplo, na linha da Súmula STF 657, segundo a qual “abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Note-se, entretanto, que, em todo caso, é necessário que o material seja voltado à publicação de livros revistas ou periódicos. Excluem-se deste universo, por exemplo, os papéis destinados à confecção de cadernos, ou na forma de guardanapo, papel higiênico, toalha ou lenço de papel, ou resmas de papel ofício, bem como para utilização em material publicitário, como placas e encartes.

Também se encontram ao abrigo da imunidade as operações com fonogramas e videofonogramas musicais, conforme estabelecido pela EC 75, de 2013. Intitulada “imunidade musical”, abrange as obras musicais ou literomusicais, em suportes materiais ou arquivos digitais, desde que produzidos no Brasil, por autor ou intérprete brasileiro. Ressalva-se apenas a etapa de replicação industrial de mídias óticas de leitura a laser, o que significa afastar a aplicação da imunidade na etapa da reprodução industrial de CD e DVD, por exemplo.

A novidade trazida pela EC 75, de 2013, encontra-se pendente de maior reflexão no tocante ao seu conteúdo e extensão. No contexto do amadurecimento do tema, certamente virá à tona a acomodação desta imunidade com a linha do entendimento consignado na Súmula STF 662, que determina ser “legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.”

De outra maneira, são imunes ao IPI e ao ICMS as operações de exportação de produtos, mercadorias e serviços, nos termos da CF, de 1988, arts. 153, § 3º, III; e 155, § 2º, X, 'a', numa clara medida de estímulo à economia nacional. Neste caso, assegura-se o aproveitamento do imposto eventualmente cobrado nas operações que antecedem a exportação.

Também são imunes ao ICMS as operações interestaduais com petróleo e energia elétrica, nos termos da CF, de 1988, arts. 155, § 2º, X, 'b'. Trata-se de medida que busca proporcionar o equilíbrio da arrecadação do ICMS entre Estados produtores e consumidores das mercadorias indicadas. Em não existindo a imunidade nas operações interestaduais, os Estados produtores tenderiam a ter arrecadação substancialmente superior à dos Estados não produtores.

São imunes ao ITR as “pequenas glebas rurais”, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel nos termos da lei. A definição de pequena gleba rural varia em função da localização do imóvel: a) até 30 hectares, em qualquer parte do território nacional; b) até 50 hectares, na Amazônia Oriental e Polígono das Secas; ou c) até 100 hectares, na Amazônia Ocidental e Pantanal do MT ou do MS.

Operações financeiras com ouro-ativo financeiro também serão objeto de imunidade, nos termos da CF, de 1988, art. 153, § 5º, à exceção da incidência do IOF. Caso a operação com ouro seja de natureza comercial ou industrial, incidirão

normalmente ICMS e IPI.

As transmissões onerosas de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis voltadas à integralização do capital social de pessoa jurídica submetem-se à imunidade em matéria de ITIV, nos termos da CF, de 1988, art. 156, § 2º, I, CF. Assim, a integralização ao capital social de empresa, por meio de imóvel, não opera a incidência do imposto municipal sobre a respectiva transmissão. O mesmo se dá com relação à desincorporação do imóvel do capital social.

É requisito essencial à aplicação da imunidade que a atividade preponderante do adquirente não seja exatamente a compra e venda de imóveis ou de direitos reais sobre imóveis, medida que se explica para afastar possibilidades de fraude quanto à incidência do ITIV.

Finalmente no grupo dos impostos, cabe apontar a imunidade das transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, em conformidade com a norma da CF, de 1988, art. 184, § 5º. Trata-se de limitação alinhada com o desiderato constitucional da justiça fundiária.

O universo das imunidades tributárias, porém, não se esgota com aquelas aplicáveis aos impostos, como quer parte da doutrina.

Com relação às taxas, as imunidades se fazem necessárias e aplicáveis para resguardar o exercício de direitos e garantias individuais fundamentais, de direitos civis, ou da cidadania, quais sejam:

- a) direito de petição aos poderes públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder (CF, de 1988, art. 5º, XXXIV);
- b) obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (CF, de 1988, art. 5º, XXXIV);
- c) proposição de Ação Popular (CF, de 1988, art. 5º, LXXIII);
- d) Registro Civil de casamento e certidão de óbito aos reconhecidamente pobres (CF, de 1988, art. 5º, LXXVI, 'a' e 'b');
- e) impetração de “Habeas Corpus” e “Habeas Data”, e prática de atos necessários ao exercício da cidadania, na forma da lei (CF, de 1988, art. 5º, LXXVII);
- f) celebração de casamento civil (CF, art. 226, § 1º); e
- g) transporte coletivo urbano para maiores de 65 anos (CF, art. 230, § 2º).

No tocante à contribuições, há de se fazer referência às seguintes imunidades:

- a) imunidade dos proventos da aposentadoria e pensão do RGPS em matéria de contribuição previdenciária (CF, art. 195, § 2º);
- b) imunidade das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, em matéria de contribuições sociais (CF, art. 195, § 7º); e
- c) imunidade das receitas oriundas de operações de exportações em matéria de

contribuições sociais e CIDE (CF, art. 149, § 2º, I).

É interessante, finalmente, ainda com relação às contribuições, mencionar o posicionamento de Geraldo ATALIBA (2004), que, partindo da sua concepção tripartite das espécies tributárias, defende que as imunidades aplicáveis aos impostos são extensíveis também às contribuições.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F.; e AYRES, Paulo. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria della scienza giuridica**, Torino: G. Giappichelli, 1950.

BORGES, José Souto Maior. **Isonções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COPI, Irving. **Introdução à lógica**. Tradução de Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**, 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

DERZI, Misabel. **Limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Forense, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo: Forense, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MAYNEZ, Eduardo Garcia. **Lógica del concepto jurídico**. Mexico: Fondo de Cultura Económica, 1959.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. São Paulo: Forense, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.

ROSS, Alf. **Sobre el Derecho y la Justicia**. Tradução de Genero Carrión. Buenos Aires: EUDEBA, 1994.

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

SMITH, Adam. **Os Economistas**: Adam Smith. Vol. 1, São Paulo: Nova Cultural, 1996.

TORRES, Ricardo Lôbo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: O Orçamento na Constituição**. Vol. 5. São Paulo: Renovar, 2008.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. (colaboração de Leonel Severo Rocha). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.

Recebido em: 05/09/2016

Aprovado em: 14/10/2016

