

# PROCESSO TRIBUTÁRIO

## Imunidade Tributária – Parte 1

Professor  
**Cléber Barros**



## LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar. Consiste em instituto de índole constitucional que, segundo alguns autores, limitam a própria competência tributária.

Na Idade Antiga a imunidade tributária era baseada nas classes sociais. Já na Idade Média era baseada na divisão da sociedade em castas, onde a nobreza e o clero tinham certo privilégio, já os vassallos eram obrigados a arcar com todos os impostos que eram criados pelo rei da época.

Com a revolução francesa, começou a observar a grande revolta daqueles que eram considerados inferiores, o que gerou o fim dos privilégios fiscais, já que essa revolução trazia a ideia de liberdade, igualdade e fraternidade, o que acabou gerando também a abolição da monarquia e a proclamação da República, que apoiaria fim ao Antigo Regime.

No Brasil, a primeira imunidade a ser manifesta foi a “Imunidade Recíproca”, expressa no art. 10 do texto constitucional de 1891.

No nosso país, a Carta Magna, de 1934, foi que inaugurou a imunidade para aqueles locais de cultos religiosos, trazendo também a imunidade tributária com relação à produção de combustíveis, renovou a imunidade recíproca entre os entes políticos, sendo que agora encontram-se contido os municípios.

E ainda, contemplou a imunidade no que pertence aos impostos que atingiam aqueles de profissões como jornalista, escritor e professor.

Até chegarmos a nossa atual constituição, a Constituição de 1988, que trata das imunidades previstas no art. 150, VI, “a” até a “d”, e §§ 2º e 4º, teve uma longa trajetória de modificações anteriores como na Carta de 1937, que apenas ocorreu à ratificação da imunidade tributária dos tempos religiosos, no Pacto Fundamental de 1946, ocorreu imunidade sobre os impostos de consumo que incidiam sobre os bens que a lei classificava como “mínimo indispensável” que tratavam da alimentação, habitação e vestuário.

Decorreu-se também várias Emendas Constitucionais, a mais importante delas é a Emenda Constitucional nº 1, que trouxe inúmeras modificações, e foi considerada por alguns doutrinadores como uma nova constituição outorgada, devido a essas modificações tais como: imunidade com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre Produtos Industrializados com destinação ao estrangeiro; imunidade sobre o imposto específico que recaia na produção, importação, circulação e consumo de combustíveis, lubrificantes e energia elétrica; imunidade ao imposto sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em função de realização de capital, imunidade do Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas; etc.

“Imunitas ou exonerado de múnus, indica a liberação de múnus ou encargos, dispensa de carga. De ônus, de obrigação ou até de penalidade. Quem não está sujeito a múnus tem imunidade”. (Bernardo Ribeiro de Moraes)

Regras negativas de competência tributária (Leandro Paulsen);

Normas jurídicas que estabelecem, de modo expresso, incompetência das pessoas políticas para expedir regras instituidoras de tributos (Paulo de Barros Carvalho)

“Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar” (Luciano Amaro);

“Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação desta competência” (Hugo de Brito Machado).

Anotações:

---

---

---

---

---

“As imunidades explícitas na CRFB/88 não podem ser objeto de disciplina pelo texto estadual, sob pena de se admitir a sua restrição, prejudicial aos direitos fundamentais em que radicam, ou a sua ampliação, tornando-se, no que excederem aqueles direitos, isenções, que não têm voz constitucional e devem passar pela sanção do Executivo.

As imunidades implícitas, todavia, especialmente as do mínimo existencial, carecem de regulamentação pelas Cartas estaduais, a partir da perspectiva de que a proteção dos direitos fundamentais deve ser feita pelo poder central e pelos Estados membros, coordenadamente” (Ricardo Lobo Torres).

A afirmação de que as imunidades dizem respeito apenas aos impostos é equivocada;

A afirmação de que as imunidades do art. 150, VI referem-se apenas aos impostos é correta;

Há imunidades previstas de forma expressa na Constituição em relação a impostos (art. 150, VI), taxas (art. 5º XXXIV) e contribuições (art. 195, § 7º);

Ressalte-se que a terminologia “imunidade” não é utilizada na Constituição, ainda que amplamente disseminada na doutrina e jurisprudência. O fato da necessidade de previsão constitucional é uma das principais diferenças em relação aos institutos da isenção e da não-incidência.

Imunidade, Isenção, Não incidência e Alíquota zero

Imunidade: não incidência qualificada constitucionalmente (acepção ampla).

Isenção: há duas posições na doutrina. Existem autores a afirmar que a isenção é uma não incidência legalmente qualificada.

Outros autores dizem que se trata de mera dispensa legal do pagamento de tributos.

Para alguns autores, a imunidade, a Constituição prevê uma regra que interfere na competência, estabelecendo uma incompetência tributária ao ente político.

Diferentemente, na isenção, o ente político tem competência tributária, porém, dispensa determinado contribuinte do pagamento do tributo.

Exemplo: isenção de IRPF para verbas indenizatórias recebidas a título de danos morais.

"A indenização por dano estritamente moral não é fato gerador do Imposto de Renda, pois se limita a recompor o patrimônio imaterial da vítima, atingido pelo ato ilícito praticado."

Súmula 498 - Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

Não incidência: fenômeno mais amplo se comparado a imunidade e a isenção.

A imunidade faz com que haja uma não incidência decorrente da não instituição de tributo ante a falta de competência tributária.

A isenção faz com que não incida o tributo (para quem a vê como não incidência) em virtude da previsão legal.

Há outras situações: aquelas em que o campo de incidência do tributo não abarca a situação ou simplesmente não foi criada a lei pelo ente competente para cuidar do tema (não incidência pura e simples).

Exemplo: não incidência de IPVA em relação aeronaves e embarcações.

Alíquota zero: A alíquota zero não significa não incidência ou isenção, apenas que o ente tributante (Governo Federal, Estado ou Município) definiu que a tributação daquela operação ou produto seria zerada, visando

Anotações:

---

---

---

---

---

uma política econômica provisória de incentivo ao consumo (como no caso da redução do IPI para a linha branca de eletrodomésticos) ou com outro objetivo (como o da redução da inflação, no caso dos produtos da cesta básica, que tiveram o PIS e COFINS)

## IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E A RELAÇÃO DE PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL

Os princípios são diretrizes positivas, são de caráter geral, universal, indicam um caminho a ser seguido.

Já as imunidades, trazem preceitos negativos, elas demarcam a competência tributária, não permitindo que ocorra tributação com relação a determinadas pessoas. São espécies de limitações, que irão condicionar o exercício do poder de tributar.

## CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Segundo Ricardo Alexandre, as imunidades tributárias subdividem-se: quanto ao parâmetro de concessão em imunidades subjetivas, objetivas ou mistas; quanto à origem: ontológicas e políticas; quanto ao alcance em gerais e específicas; quanto à forma de previsão em implícitas ou explícitas e; quanto a necessidade de regulamentação em condicionadas e incondicionadas.

### IMUNIDADES GENÉRICAS E TÓPICAS

O art. 150, IV, da CRFB/88 contempla as imunidades genéricas ou gerais, conduzindo vedações a todas as pessoas políticas e abarca todo e qualquer imposto que venha a recair sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades beneficiada.

E tem o destino de proteger valores constitucionais básicos, buscam proteger os valores políticos, liberdade de informação, sociais, religiosos, e ainda buscam proteger estruturas fundamentais da incidência da tributação. Já as

Imunidades tópicas ou específicas são limitadas geralmente a um único tributo, podendo ser imposto, taxa ou contribuição e servindo a valores limitados ou convenientes e ainda pode se direcionar a determinada pessoa política.

### IMUNIDADES SUBJETIVAS, OBJETIVAS E MISTAS

As imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas conferidas de acordo com a condição de determinada pessoa, atribuída a sujeitos, em função da presença de elementos objetivos como o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiadas ou dela oriundas.

Um exemplo de imunidade subjetiva é aquela prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, nominada imunidade recíproca. Esta imunidade se refere ao patrimônio, renda ou serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. É subjetiva pois deriva da natureza jurídica dos entes federados.

As imunidades objetivas ou reais são aquelas relacionadas a determinados fatos, bens ou situações, vão versar sobre coisas, contudo, também podem beneficiar pessoas e ainda é mais restrita, enquanto a imunidade subjetiva é mais ampla, em razão de abarcar qualquer imposto que poderia ser exigido de uma pessoa.

São aquelas conferidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características pessoais de um sujeito. É o caso da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Anotações:


Roque Carrazza trouxe uma terceira classificação, a imunidade mista, que alcança a pessoa em função de sua natureza jurídica e relacionada a determinados fatos, bens ou situações.

Um exemplo da imunidade mista é o art. 153, § 4º da CF/88 que exonera o Imposto Territorial Rural para "pequenas glebas rurais, definidas em lei quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

#### IMUNIDADES ONTOLÓGICAS E POLÍTICAS

Quanto à origem, as imunidades ontológicas são aquelas que existem por si só, derivadas de algum princípio, não precisariam estar expressas na constituição.

Já as políticas, dependem da opção do legislador para incluí-las ou não no texto constitucional.

#### IMUNIDADES EXPLÍCITAS E IMPLÍCITAS

É a regra no ordenamento, e se encontram em normas expressas, encontradas na Constituição Federal.

As imunidades implícitas se configuram por não estarem definidas de maneira expressa, mas por serem retiradas de princípios contidos no ordenamento jurídico.

#### IMUNIDADES INCONDICIONADAS E CONDICIONÁVEIS

Imunidades incondicionadas, que não dependem do cumprimento de certos requisitos, veiculados em normas distintas daquelas definidoras da imunidade.

Se trata de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata. A imunidade é incondicionada, posto independe de outro comando para produzir integralmente os seus efeitos”

Imunidades condicionadas ou condicionáveis, vinculadas ao cumprimento de requisitos previstos na própria Constituição ou na legislação infraconstitucional.

CRFB/88, 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.

#### a) PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇOS, UNS DOS OUTROS

Trata-se da chamada imunidade recíproca, em que está prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal ao vedar “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros”.

Anotações:


Cabe ressaltar que, pelo exposto no texto constitucional, somente os impostos abrangem essa imunidade podendo ser cobradas as demais espécies de tributos uns dos outros.

Os entes federativos encontram-se revestidos de imunidade tributária, de modo que não poderão criar impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros, assegurando o princípio da isonomia federativa.

Embora não haja previsão expressa no texto constitucional, o STF estende também a imunidade para as empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que observados os requisitos elencados.

As empresas públicas devem ser prestadoras de serviços públicos ou atuarem em atividades econômicas mediante monopólio.

Ex: ECT (inclusive atividades que não se incluem nos serviços tipicamente postais – inf. 694 do STF); Casa da Moeda (inf. 710 do STF); INFRAERO (inf. 475 do STF); CAERD (inf. 455 e 456 do STF); DOCAS/CODESP (inf. 602 do STF). Hospital (sociedade de economia mista) e serviços de saúde (inf. 613 STF)

#### b) TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Espécie de imunidade subjetiva ligada à entidade/pessoa jurídica religiosa prevista no art. 150, VI, “b”, da CF de 1988.

A imunidade dos templos de qualquer culto está prevista pela Constituição Federal ao vedar à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto. O Brasil é um Estado laico, portanto, todas as religiões estão imunes.

Teoricamente, esses templos não visam ao lucro ou o enriquecimento, mas a manutenção das crenças dos indivíduos e, assim, tributá-los seria fazer com que tivessem que se atentar mais ao aspecto financeiro.

O templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto”.

Trata-se, pois, de garantia instrumental à liberdade de crença e culto religioso prevista no art. 5º, VI, do texto constitucional, cuja finalidade é impedir a criação de obstáculos econômicos, por meio de impostos, à realização de cultos religiosos.

Finalidade: proteger a liberdade religiosa. Protege a instituição religiosa, ou seja, a pessoa jurídica que promove a manifestação organizada de religiosidade.

É importante pensar no templo como a própria instituição religiosa, como a própria pessoa jurídica que promove a manifestação organizada de religiosidade.

Assim sendo, o templo não é apenas o local físico, o imóvel no qual é professada a religião, prevalece o entendimento que o templo é na verdade a instituição, assim, quem tem a imunidade é a instituição e não apenas o local físico.

Afirmou-se que a maçonaria seria uma ideologia de vida e não uma religião. (informativo nº 678);

Os cemitérios que representam extensões de instituições religiosas estão imunes (RE – 578562); - Já em relação aos explorados por particular, com finalidade lucrativa, sem reversão de recursos para entidade religiosa, a maioria dos votos proferidos foi contrária à imunidade (RE 544815).

#### c) PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇOS DOS PARTIDOS POLÍTICOS, INCLUSIVE SUAS FUNDAÇÕES, DAS ENTIDADES SINDICAIS DOS TRABALHADORES, DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE

Anotações:


## ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS

Espécie de imunidade subjetiva ligada à entidade/pessoa jurídica prevista no art. 150, VI, “c”, da CF de 1988. A Constituição Federal veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos sobre o “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.”

Porém, de acordo com o art. 150, §4º, tal vedação compreende somente patrimônio, renda e serviços, relacionados com as finalidades essenciais das respectivas entidades.

Já em relação às entidades sindicais, essas representam os trabalhadores, de modo que a tributação poderia fazer com que suas atividades se tornassem dificultadas e deixassem de dar atenção aos fatos que de fato devem se preocupar.

As instituições educacionais são aquelas que visam cumprir o direito constitucional de todos os cidadãos de ter acesso à educação. A educação é essencial para que os indivíduos se desenvolvam e possam alcançar melhores condições de vida, de modo que esse tipo de imunidade visa assegurar esse direito tão relevante para os indivíduos .

A imunidade das instituições de educação e de assistência social, todavia, é condicionada. Só existe para aquelas instituições sem fins lucrativos. Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais.

Essas instituições, na verdade, podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não pode haver é distribuição de lucros.

Súmula Vinculante 52: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

## d) LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A IMPRESSÃO

A imunidade tributaria de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, e também ante o expostos nas citadas decisões do Supremo Tribunal Federal abarcando as imunidades aos livros eletrônicos, Kindle e similares ( suportes para sua leitura ), dando uma interpretação extensiva e teleológica ao dispositivo constitucional através do disposto nos (RES) 330817 e 595676, julgados em conjunto na sessão do dia 08\03\2017 pelo colegiado do STF.

Verifica-se no caráter finalístico da norma que o objetivo maior do legislador ao dispor sobre a imunidade tributária dos livros, jornais, revistas e periódicos, foi estabelecido única e exclusivamente, para assegurar a proteção e preservação daqueles veículos que são utilizados para a propagação de informações.

Desta forma, a imunidade fiscal em questão toma como referencial o princípio constitucional da liberdade de expressão previsto no inciso IV, do art. 5º da CF/1988, bem como o princípio da liberdade de informação consubstanciado no art. 220, § 1º da mesma Carta Magna, assegurando assim a amplitude de informação junto aos veículos de comunicação social.

A imunidade tem como meta a redução do custo do produto, favorecendo a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura.

Por isso está destinada, em primeiro lugar, a beneficiar o consumidor que sofrerá, finalmente, pelo mecanismo dos preços, a transferência do encargo financeiro dos impostos incidentes sobre a produção e a

Anotações:

<hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/>
-------------------------------



comercialização do papel, do livro, dos jornais e periódicos,

Conforme disposto nos artigos 205, 206 e 213 da CRFB/88 temos :

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

I – igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;

Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:

I – comprovem finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação.

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 SUPORTES MATERIAIS OU ARQUIVOS DIGITAIS QUE OS CONTENHAM, SALVO NA ETAPA DE REPLICAÇÃO INDUSTRIAL DE MÍDIAS ÓPTICAS DE LEITURA A LASER.

Espécie de imunidade objetiva ligada a certos bens, independente da pessoa a quem pertençam prevista no art. 150, VI, “e”, da CF de 1988.

A cultura é benéfica para toda a sociedade, assim como a liberdade de expressão. Nesse sentido, quando o legislador institui imunidades tributárias relacionadas a esses direitos, ele atua para que eles sejam respeitados em todas as circunstâncias.

Nesse sentido, quando não ocorre tributação das atividades diretamente ligadas à aquisição de cultura, é possível torná-las mais acessíveis para os indivíduos que também devem ser os destinatários dessas atividades culturais.

Questão dissertativa

A imunidade tributária alcança também as obrigações acessórias? Fundamente sua resposta.

Anotações:

---

---

---

---

---