

**SEPARATA
REVISTA TRIMESTRAL
DE JURISPRUDÊNCIA
DOS ESTADOS**

Hugo de Brito Machado

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA



EDITORA JURID VELLENICH LTDA.
R.Dr. Gabriel Pizza, 462 (sede própria)
CEP 02036-011-Caixa Postal 12.300-São Paulo-SP
TEL: (011) 950-9088 - FAX:(011) 950-8223

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Hugo de Brito Machado

(Juiz do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário e da Academia Internacional de Direito e Economia. Ex-Procurador da República)

SUMÁRIO: 1. *Introdução.* 2. *A Norma e o Princípio Jurídico.* 3. *O Conteúdo Principiológico das Imunidades Tributárias.* 4. *Supremacia Constitucional.* 5. *O Poder Tributário.* 6. *Poder e Competência.* 7. *A Imunidade como Limitação da Competência Tributária.* 8. *Não Incidência, Imunidade e Isenção.* 9. *A Interpretação das Normas de Imunidade.* 10. *Algumas Conclusões.*

1. *Introdução*

Para o leigo, a não incidência, a imunidade e a isenção tributárias não se distinguem, pois todas levam ao não pagamento do tributo. Não é assim, porém, para o jurista, que há de conhecer as diferenças, que são de grande importância prática. Conceitos imodificáveis, pelo legislador, designam situações jurídicas específicas.

O legislador muita vez refere-se à isenção, quando é de imunidade que se cuida. Ou de não incidência. Mas os conceitos de imunidade, isenção e não incidência, são conceitos de lógica jurídica, que o legislador não pode alterar. Por isso é enorme a importância do conhecimento desses conceitos para que se possa, ao interpretar uma lei, identificar cada uma dessas entidades, e assim fazer uma interpretação adequada.

Para a compreensão adequada da imunidade tributária é indispensável que se tenha noção da diferença entre a norma e o princípio jurídico, e que se esteja consciente do conteúdo principiológico das imunidades tributárias. Mister se faz, outrossim, que não se veja a supremacia constitucional como simples expressão que ornamenta a literatura jurídica, e se examine com atenção o poder de tributar, para identificar na imunidade uma limitação deste.

Examinaremos, pois, neste estudo, todas essas noções.

2. A Norma e o Princípio Jurídico

Não há, é certo, consenso doutrinário em torno da questão de saber o que é um princípio jurídico. Terá o princípio a mesma natureza da norma?

A resposta evidentemente varia, de acordo com a postura jusfilosófica de cada um. Para os jusnaturalistas, não obstante divididos estes em várias correntes, é possível afirmar-se que os princípios jurídicos constituem o fundamento do Direito Positivo. Neste sentido, portanto, o princípio é algo que integra o chamado Direito Natural. Para os positivistas, o princípio jurídico nada mais é do que uma norma jurídica. Não uma norma jurídica qualquer, mas uma norma que se distingue das demais pela importância que tem no sistema jurídico. Essa importância decorre de ser o princípio uma norma dotada de grande abrangência, vale dizer, de universalidade, e de perenidade. Os princípios jurídicos constituem, por isso mesmo, a estrutura do sistema jurídico. São os princípios jurídicos os vetores do sistema. Daí por que, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, desobedecer um princípio é muito mais grave do que desobedecer uma simples norma.

Por isso mesmo o princípio jurídico tem grande importância como diretriz para o hermenêuta. Na valoração e na aplicação dos princípios jurídicos é que o jurista se distingue do leigo que tenta interpretar a norma jurídica com conhecimento simplesmente empírico.

Doutrina, com inteira propriedade, o ilustre Souto Maior Borges: "Ora, a violação de um princípio constitucional importa em ruptura da própria Constituição, representando por isso mesmo uma inconstitucionalidade de conseqüências muito mais graves do que a violação de uma simples norma, mesmo constitucional.

A doutrina vem insistindo na acentuação da importância dos princípios para iluminar a exegese dos mandamentos constitucionais.

Salientou, com propriedade e clareza, jovem mestre paulista (refere-se a Celso Antônio Bandeira de Mello, como se vê da nota de rodapé, n. 9) que o princípio deve ser entendido como a disposição expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, pelo que conforma o sentido das normas interpretadas em uma dada ordenação jurídica. E mais: que o princípio é um mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se

irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico, donde poder concluir-se pela relevância do princípio e da sua supremacia até sobre as próprias normas constitucionais.

Por todas as considerações antecedentes, impõe-se a conclusão pela eficácia eminente dos princípios na interpretação das normas constitucionais. É o princípio que iluminará a inteligência da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia de normas constitucionais esparsas, as quais têm que harmonizar-se com ele” (José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, Editora RT, São Paulo, 1975, pp. 13 e 14).

É relevante notar que a concepção jusnaturalista de princípio jurídico não exclui e em nada prejudica a concepção positivista. A questão que se pode colocar é a de saber se um princípio há de ser observado, ou não, pelo legislador tributário, mesmo que não conste da Constituição. Parece-nos que esta não é bem uma questão específica do Direito Tributário, mas uma questão situada no âmbito da Filosofia do Direito, exatamente a mesma questão de saber se existem, ou não, normas de Direito Natural, cuja invocação é possível utilmente, tenham sido, ou não, consagradas pelo Direito Positivo.

Seja como for, no presente estudo levaremos em consideração somente os princípios expressamente adotados pela Constituição, ainda que sob a forma de norma programática.

3. O Conteúdo Principiológico das Imunidades Tributárias

As imunidades tributárias são, em regra, expressões de princípios jurídicos albergados pela Constituição, expressa ou implicitamente. Como assevera Ormezindo Ribeiro de Paiva, invocando a doutrina de Amílcar de Araújo Falcão e de Bernardo Ribeiro de Moraes, “através dela se procura resguardar, segurar ou manter incólumes certos princípios, idéias-forças ou certos postulados que o legislador constituinte consagra como preceitos básicos do regime político. Preserva valores que se encontram juridicamente prestigiados, com a finalidade de evitar perturbações que poderiam surgir com a tributação” (1).

(1) *Imunidade Tributária*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1981, p. 7.

Vejam as imunidades estabelecidas nas quatro alíneas do art. 150, inc. VI, da CF.

Na alínea "a", é estabelecida a imunidade recíproca para o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas jurídicas de Direito Público. Essa imunidade é expressão do princípio federativo.

Ensinou, a propósito, o insuperável mestre Aliomar Baleeiro:

"A sobrevivência de três órbitas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo, levou a Constituição brasileira a inscrever de maneira expressa, em seu texto, o princípio da imunidade recíproca: nenhuma das pessoas de direito público interno, ressalvados os casos previstos na própria Constituição, poderá exigir imposto sobre o patrimônio, as rendas e os serviços de outra (art. 19, III, 'a')" (2).

Na alínea "b" é estabelecida imunidade aos templos de qualquer culto. Cuida-se de expressão do princípio da liberdade de crença religiosa.

A imunidade estabelecida na alínea "c", por seu turno, é expressão da liberdade política e de associação, bem como da liberdade de ensino.

Na alínea "d", finalmente, é estabelecida a imunidade para os livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, como forma de tornar efetivo o princípio da liberdade de expressão.

Como se vê, cada uma das imunidades enunciadas constitui expressão de um princípio jurídico, buscando sua efetividade.

A consideração do conteúdo principiológico das imunidades tem grande relevo, porque conduz o hermeneuta a postura diversa daquela que há de adotar diante de norma de isenção tributária, como adiante será demonstrado.

4. A Supremacia Constitucional

A compreensão adequada do significado da imunidade tributária está ligada à idéia da *supremacia constitucional*. Todos os que falam a respeito da Constituição, dizem que ela é a "lei das leis". É a "Carta Magna", ou a "Lei Maior". Isso significa dizer que a Constituição deve prevalecer sobre as leis. Quaisquer leis. Que toda e qualquer regra, estabelecida por qualquer autoridade, deve obedecer à Constituição. E se não obedece, não vale.

(2) Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 6ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1985, p. 75.

É isso a *supremacia constitucional*, que nenhuma pessoa com noções de Direito, ousa negar. Ocorre que essa idéia de supremacia constitucional muitas vezes não passa do discurso jurídico. Não é posta em prática.

A imunidade tributária é uma proibição dirigida ao legislador, que não pode instituir impostos sobre o que é imune.

5. O Poder de Tributar

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos financeiros de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de *poder*, como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, como adiante será explicado, embora a sua origem resida, indiscutivelmente, na soberania do Estado.

Justifica-se o *poder de tributar* conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, *consentem* na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação. O estudo desse aspecto, entretanto, não se comporta no âmbito do Direito Tributário, mas no campo da Ciência Política, eis que pertinente à legitimidade do próprio poder de governo.

O *poder de tributar*, como expressão da soberania do Estado, é originariamente ilimitado.

6. Poder e Competência

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua *Constituição*, o poder tributário, como o poder político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e

os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária*.

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado.

Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.

A Constituição não institui tributo. Isso é tarefa da lei. E a lei, ao instituir o tributo, exercitando a competência tributária, deve respeitar os limites desta.

7. A Imunidade como Limitação da Competência Tributária

A imunidade, resultando, como resulta, de norma residente na Constituição, é uma limitação da competência tributária.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios recebem da Constituição suas competências tributárias. Toda atribuição de competência significa imposição de limites. A competência tributária, repita-se é o poder tributário delimitado juridicamente. Limites que decorrem, naturalmente, da própria atribuição da competência.

Além desses limites, decorrentes da própria atribuição de competência, as normas de imunidade estabelecem claros limites à competência tributária. Tais normas, assim, não podem ser confundidas com aquelas que estabelecem isenções tributárias. Nem se pode confundir a imunidade com a simples não incidência tributária. O conhecimento seguro dessa distinção, que é clara, entre a imunidade, a isenção e a não incidência, é fundamental para propiciar a adequada interpretação das normas de imunidade.

8. Não Incidência, Imunidade e Isenção

Para o leigo as figuras da imunidade, da isenção e da não incidência não se distinguem, pois todas levam ou não pagamento do tributo. Não há de ser assim, porém, para o jurista, porque a distinção é clara e tem grande importância na Ciência do Direito.

Os conceitos de imunidade, isenção e não incidência são conceitos de lógica jurídica, e assim imodificáveis pelo legislador.

A imunidade é uma limitação da competência tributária. Está necessariamente na Constituição que, ao atribuir competências tribu-

tárias, além dos limites naturais dessas competências, estabelece vedações explícitas, destinadas à preservação de valores que adota.

Mesmo que a Constituição use expressões como “o imposto não incide” ou então “é isento do imposto”, em qualquer caso é de imunidade que se trata. O que define a imunidade é a sede em que se encarta a norma: a Constituição.

A isenção é uma exceção que o legislador ordinário estabelece à regra de tributação. A regra, dentro do âmbito do tributo, constitucionalmente definido, é a incidência tributária. O legislador, ao instituir o tributo, define a sua *hipótese de incidência*. Situação de fato que, se e quando acontece, presta-se como suporte da norma de tributação e da qual parcelas são retiradas, pelo legislador, ao estabelecer isenções.

A norma de isenção, portanto, é sempre definidora de uma exceção.

A isenção não é dispensa de tributo devido, como pretendeu, em lamentável equívoco, o mestre Gomes de Sousa. Como assevera, com propriedade, Souto Maior Borges, o preceito isentivo é apenas uma regra de direito excepcional e, exatamente porque excetua, não está (o fato por ele descrito) abrangido pela norma genérica de tributação.

Depois de citar, de um lado, Rubens Gomes de Sousa e Ruy Barbosa Nogueira e de outro Bilac Pinto, o eminente Professor da Universidade de São Paulo faz maravilhosa síntese da questão, afirmando: “Para uns, na isenção o fato gerador ocorre, a obrigação tributária nasce, mas há dispensa legal do pagamento do tributo ou exclusão do crédito tributário; o art. 175, do CTN adere a esta posição. Para outros, na isenção verificam-se todos os elementos do fato gerador e mais um, também previsto em lei, e impeditivo do nascimento da obrigação tributária. Para nós, esta segunda corrente é a que melhor reflete a natureza da isenção” (Alcides Jorge Costa, *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 116).

A não incidência, finalmente, é a ausência, pura e simplesmente, da situação de fato tributável. É a ausência do suporte fático da norma de tributação. Identifica, pois, por exclusão. Tudo o que não configura hipótese de incidência da norma de tributação é hipótese de não incidência, como, aliás, a expressão está a indicar.

Muita vez o legislador diz que o imposto *não incide* nesta ou naquela situação. De duas uma, ou a situação indicada comporta-se na *hipótese de incidência tributária*, e neste caso tem-se estabelecida

uma *isenção*, ou a situação indicada não se comporta na *hipótese de incidência tributária*, e neste caso tal norma é, a rigor, desnecessária, embora se justifique pelo efeito didático, a evitar conflitos.

Alcides Jorge Costa, invocando lição de Sainz de Bujanda, admite a existência de norma que atribui o caráter de não incidência a fatos ou pessoas, situados realmente fora da esfera de sujeição ao tributo, vale dizer, situados fora do âmbito da hipótese de incidência da norma de tributação. Tais normas constituem simples preceitos didáticos (Alcides Jorge Costa, *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 122).

É freqüente a afirmação de que a imunidade é uma não incidência qualificada. Isto é verdade, apenas no sentido de que em se tratando de imunidade a norma de tributação não incide. Não se deve, todavia, aceitar a assertiva para, a partir dela, justificar a aplicação, aos casos de imunidade, de preceitos que dizem respeito à não incidência.

O preceito do art. 155, § 2º, inc. II, da CF de 1988, por exemplo, estabelece restrição ao princípio da não cumulatividade do ICMS, dirigida aos casos de isenção e de não incidência, e não se aplica aos casos de imunidade tributária.

9. A Interpretação das Normas de Imunidade

Sabido que a imunidade resulta de norma da Constituição, tem sempre um conteúdo principiológico e não se confunde com a norma de isenção, tem-se de concluir que a interpretação da norma imunizante é distinta da interpretação da norma de isenção.

Esta idéia já foi consagrada em diversos julgados, inclusive do STF (3).

A imunidade é uma proibição ao legislador, que exclui do âmbito no qual ele pode atuar, criando tributo, certas pessoas ou certos fatos. Assim, a imunidade é anterior à criação do tributo. É anterior à definição de quem deve pagar e dos fatos sobre os quais pode ser cobrado. Limita o próprio poder de tributar. E o faz porque a Constituição define certos objetivos. Consagra princípios. E cada norma de imunidade traz subjacente um ou mais de um dos princípios consagrados pela Constituição.

Impõe-se, pois, a prevalência do elemento teleológico, na inter-

(3) RTJ n. 132, pp. 447 e 448.

pretação da norma imunizante, sem o que a realização do princípio poderia restar inteiramente frustrada.

Por isso mesmo a interpretação da norma da imunidade há de ser feita de sorte a realizar o princípio nela subjacente. O alcance da norma há de ser semelhante ao do princípio. Não é razoável admitir-se que, com a interpretação restritiva da norma, reste frustrado o princípio.

No caso do art. 150, VI, "d", por exemplo, tem-se que o objetivo é o estímulo aos instrumentos de divulgação de idéias, que o constituinte considerou, com incontestável razão, importantes para o desenvolvimento cultural. O princípio, subjacente nessa norma, é o da liberdade, essencial para a democracia, que se traduz na liberdade de expressão do pensamento (4), e na liberdade de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação (5).

A Constituição de 1946 continha dispositivo idêntico ao que está na Constituição atual. Não se chegou, porém, a construir uma teoria da imunidade tributária, embora tributaristas como Aliomar Baleeiro, Amilcar de Araújo Falcão, Gilberto de Ulhôa Canto, Ives Gandra da Silva Martins, Rui Barbosa Nogueira e Ione Dolacio de Oliveira, entre outros, se tenham manifestado a respeito em valiosos estudos.

Aspecto interessante no estudo das imunidades tributárias reside na particularidade do Direito brasileiro, posto que temos a Constituição mais rica do mundo em normas a respeito de tributação. Certamente por isso não se têm na doutrina estrangeira muitos subsídios.

Em um país democrático, no qual "é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença", nenhum tributo pode ser cobrado sobre qualquer dos meios indispensáveis à existência e ao funcionamento dos instrumentos básicos dessa expressão, de difusão de idéias, como o livro, o jornal e o periódico.

Imagine-se, todavia, a possibilidade de tributar as impressoras de jornais, livros ou periódicos, ou a tinta, ou outro material sem o qual é praticamente impossível a edição destes, ao argumento de que a norma da Constituição deve ser interpretada literalmente, e como se refere apenas ao livro, jornal e periódico, e ao papel destinado a sua impressão, não abrangeria qualquer outro material, ou equipamento, embora indispensável à produção do objeto imune. Poder-se-ia desse modo anular inteiramente a imunidade, permitindo ao Esta-

(4) CF art. 5º, item IV.

(5) CF art. 5º, item IX.

do, eventualmente assaltado pelo totalitarismo, o uso de meios capazes de suprimir aquelas liberdades que a Constituição assegura, tornando vazios de sentido prático os princípios constitucionais.

10. Algumas Conclusões

Do que foi exposto, conclui-se, em síntese, que:

- 1º) A imunidade é uma limitação da competência tributária;
- 2º) A imunidade não confunde com a isenção, nem com a não incidência tributária;
- 3º) A norma imunizante é sempre destinada a tornar efetivo um princípio jurídico, constitucionalmente albergado, ou a realizar um valor que a Constituição incorporou ao ordenamento jurídico.
- 4º) Em consequência, na interpretação da norma imunizante, deve prevalecer o elemento teleológico, ou finalístico, sem o que se frustra o princípio constitucional, ou a realização do valor albergado pela ordem jurídica.

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA DOS ESTADOS

1) Características gerais

- Início de publicação em 1977.
- Periodicidade mensal, a partir de Janeiro/88 (vol. n. 48).
- Volume entregue encadernado.
- Formato 14 x 21 cm., com média de 368 págs., papel 75 gr.

2) A RTJE é repositório autorizado pelos Tribunais:

- Supremo Tribunal Federal (Reg. 1/85).
- Superior Tribunal Federal de Justiça (Reg. 25/92).
- Tribunal Superior do Trabalho (Reg. 5/94).
- Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Reg. 8/92).
- Tribunal Regional Federal da 2ª Região (PA 4849).
- Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Reg. 5/92).
- Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Reg. 4/93).

3) Seções

- *Doutrina, Parecer, Memento e "Postulare"*.
- *Jurisprudência: Administrativa, Constitucional, Tributária, Cível, Criminal, Trabalhista e Previdenciária.*
- *Índices por verbetes da Doutrina, Numérico da Jurisprudência e Alfabético-remissivo. No vol. de Dezembro, o Índice Geral do Ano.*

4) Matérias Suplementares

- Bil- Boletim Informativo de Legislação Federal e Jurisprudência (quinzenal).
- Bil Especial - ocasionalmente.
- Separata Extra - ocasionalmente.
- Serviço de Fornecimento de Legislação, Assessoria Jurídica e Pesquisa Jurisprudencial (por solicitação do interessado).

Nota - Este Artigo foi extraído da Doutrina da RTJE, daí a manutenção da numeração constante nos cabeçalhos.