

PAULO ANTONIO VASCONCELOS

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

ESCOLA PAULISTA DE DIREITO
Especialização em Direito Público

São Paulo
2010

PAULO ANTONIO VASCONCELOS

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Latu sensu* em Direito Público, Especialização em Direito Público, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Público pela Escola Paulista de Direito (EPD), sob a orientação do(a) Professor (a) Rita de Cassia Altieri.

São Paulo
2010

PAULO ANTONIO VASCONCELOS

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Monografia apresenta a Escola Paulista de Direito como parte dos requisitos para a obtenção do título de especialista em Direito Público.

Aprovação em, _____ de _____ de 2010.
(dia) (mês)

1. _____ (assinatura)
Professor: _____

Titulação: _____

2. _____ (assinatura)
Professor: _____

Titulação: _____

3. _____ (assinatura)
Professor: _____

Titulação: _____

Dedico essa Monografia a minha família, sem os quais eu não poderia realizar mais uma etapa de minha vida.

Agradeço ao Corpo Docente da Escola Paulista de Direito (EPD), em especial a Professora Rita de Cassia Alteiri, pela dedicação, apoio e ensinamentos tão necessários à realização deste trabalho.

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora da Escola Paulista de Direito à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

RESUMO

Neste estudo teve-se por objetivo conhecer a questão das imunidades tributárias, apresentar o seu conceito, a competência tributária, e os seus princípios na área do direito, especialmente ao direito tributário, que procede com amparo legal da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Esclarecendo que se de um lado a que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios institua tributos como taxas, imposto e contribuição de melhoria, por outro lado a própria Constituição veda os mesmos entes da federação no que diz respeito a ao aumento de tributo sem que a lei o estabeleça, ou instituir tratamento desigual entre contribuintes que se apresentem no mesmo patamar de igualdade, além desses não e autorizado cobrar tributos ou utilizá-lo com efeito de confisco, nem tão pouco criar limitações ao tráfego de pessoas ou bens, ou até mesmo instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, templos religiosos, livros, jornais e revistas. Pesquisa desenvolveu-se primeiro em sala de aula com palestras expositivas e ministradas pelo corpo docente ao longo do curso de pós graduação. O instrumento utilizado para a coleta de dados foi à consulta em diversas obras para a análise de posicionamento doutrinário a cerco do assunto proposto. Sugere-se que a legislação em vigor passe por reformas tendo em vista o avanço dos mercados e desenvolvimento econômico do país. Em todas as áreas de atuação do direito, existe uma busca contínua pelo aperfeiçoamento, porém nem sempre é possível efetivar as mudanças necessárias para a adequação a realidade.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Princípios. Competência tributária. Espécies de imunidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1	12
1 PONTOS HISTÓRICOS	12
CAPÍTULO 2	16
2 CONCEITOS	16
2.1 Imunidade.....	16
2.2 Breves conceitos a vista do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.....	17
2.2.1 Imposto.....	17
2.2.2 Taxa.....	18
2.2.2.1 Taxa de polícia.....	19
2.2.2.2 Taxa de serviço.....	19
2.2.3 Contribuição de melhoria.....	19
CAPÍTULO 3	21
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	21
3.1 Conceito.....	21
3.2 Distribuição da competência tributaria e a discriminação constitucional de rendas	22
3.2.1 Distribuição de competência.....	22
3.2.2 Classificação da Competência Tributária.....	25
3.2.3 Discriminação Constitucional de Rendas	26
CAPÍTULO 4	28
4 PRINCÍPIOS E NORMAS DE LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR	28
4.1 Conceito de Princípio.....	28
4.2 Princípios e normas de limitação do poder de tributar.....	30
4.3 Princípio da legalidade.....	32

4.4 Princípio da irretroatividade.....	33
4.5 Princípio da anterioridade da lei tributaria.....	33
4.6 Princípio da isonomia ou igualdade tributaria.....	34
4.7 Princípio da capacidade contributiva.....	34
CAPÍTULO 5.....	36
5 IMUNIDADES TIBUTÀRIAS.....	37
5.1 Tipos de imunidades.....	38
5.1.1 Imunidade recíproca.....	39
5.1.2 Imunidade dos templos de qualquer culto.....	40
5.1.3 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações.....	40
5.1.4 Imunidades das entidades sindicais dos trabalhadores	40
5.1.5 Imunidades das entidades de assistência e social educação sem fins lucrativos	40
5.1.6 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.....	42
5.2 Imunidades específicas.....	43
5.2.1 Imunidade do artigo 149, § 2º, I, da CRFB.....	43
5.2.2 Imunidade do artigo 153, § 2º, II, da CRFB.....	44
5.2.3 Imunidade do artigo 153, § 3º, III, da CRFB.....	45
5.2.3.1 Princípio Da Não-Cumulatividade.....	45
5.2.4 Imunidade do artigo 153, § 4º, II, da CRFB.....	48
5.2.5 Imunidade do artigo 155, § 2º, X, “a” da CRFB.....	48
5.2.5 Imunidade do artigo 155, § 2º, X, “b” da CRFB.....	49
5.2.5 Imunidade do artigo 155, § 2º, X, “c” da CRFB.....	49
5.2.5 Imunidade do artigo 155, § 2º, X, “d” da CRFB.....	50
CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	53
1 Livros.....	53
2 Legislação.....	54
3 Consultas eletrônicas.....	54
ANEXOS.....	55
Anexo A - Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993.....	55

INTRODUÇÃO

O presente trabalho terá o objetivo apresentar questões pertinentes ao direito tributário especificamente no que diz respeito aos princípios constitucionais aplicados ao direito tributário, a importância da competência tributária, bem como ainda as espécies de imunidades, todos amparados pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Apesar dos entes da federação terem autonomia para instituir tributos, por outro lado esse privilégio é controlado, pois a própria Constituição veda os mesmos entes da federação no que diz respeito ao aumento de tributo sem que a lei o estabeleça, ou instituir tratamento desigual entre contribuintes que se apresentem no mesmo patamar de igualdade.

A forma de pesquisa utilizada para a coleta de informações se deu quase que em sua totalidade por meio de livros, com pequenas consultas eletrônicas em sites oficiais (planalto) a fim de se confrontar possíveis atualizações na legislação vigente (CF/88, CTN, Emenda Constitucional).

No primeiro capítulo será apresentado alguns pontos históricos sobre o direito tributário, mais voltado para o Brasil desde a época de 1822 até a atualidade.

Posteriormente será apresentado o conceito de imunidade, na visão de diversos atores, levando ainda em consideração a aplicação do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

No capítulo terceiro será abordado à questão da competência tributária que vem assegurado pelo artigo 6º do Código tributário nacional, e logo após o seu conceito. Sem desprezar a questão de que a competência tributária é a priori é indelegável, salvo em determinadas situações. Além disso, será tratado também

controle de poder entre os entes da federação que se encontra nos artigos 145 e 153 da CF/88.

No que diz respeito ao quarto capítulo será apresentado à questão dos princípios primeiramente mostrando o seu conceito e posteriormente abordo cada um, dentre eles pode-se destacar o princípio da legalidade, princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade da lei tributaria, princípio da isonomia ou igualdade tributaria, e o Princípio da capacidade contributiva

Quanto ao quinto e último capítulo esse será discorrido sobre as imunidades e suas diversas espécies a qual se podem destacar as seguintes dentre outras: Imunidade recíproca, Imunidade dos templos de qualquer culto, Imunidade dos partidos políticos e suas fundações, Imunidade dos partidos políticos e suas fundações, Imunidades das entidades sindicais dos trabalhadores, Imunidades das entidades de assistência e social educação sem fins lucrativos, Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

CAPÍTULO 1

1 PONTOS HISTÓRICOS

O Direito Tributário, assim como outros ramos do direito não teve sua formação tão rápida. Assim como o comércio teve o seu início entre os homens justamente pela necessidade de troca de mercadorias para sua própria sobrevivência, também foram instituídas as moedas, e posteriormente o governo percebeu que tais transações poderiam sofrer arrecadações para os cofres públicos.

No caso do Brasil esse somente teve seu próprio direito após a vinda da família real e a proclamação da independência, meados de 1822. Nessa época o que hoje chamamos de direito tributário os recolhimentos eram feitos como a extração da madeira pau Brasil. Toda a arrecadação era vistoriada pelos senhores subordinados a coroa, eram os chamados rendeiros, o que perdurou por muitos anos.

Com a nomeação do General Gomes Freire de Andrade no ano de 1762 foi dada a continuidade não apenas nas exigências de recolhimentos dos tributos, como também a criação de novos tributos sobre mercadorias como, por exemplo, no caso do açúcar, do algodão e do tabaco em pó, e do ouro.

A abertura dos portos (1808 a 1815) sem dúvidas incentivou a chegada de navios estrangeiros aumentando a economia e auxiliando inclusive na abertura do Banco do Brasil o Tesouro Nacional (extinguindo as Juntas da Fazenda) e instituiu o uso de moedas de ouro, prata e cobre nas transações de negócio.

Situação inclusive que muito pouco do que era arrecadado ou mesmo quase nada investido era destinado a melhorias ao contrario servia apenas para engordar os cofres públicos. Em épocas bem mais recentes como, por exemplo, após a

Proclamação da República, o governo provisório adotou o regime federativo para o Brasil, assim:

[...] a nova Constituição não deixou de lado o problema fiscal do país e firmou a competência da União e dos Estados em sua letra. No que se refere à discriminação de rendas encontramos a adoção de: critério nominalístico (designando-se os impostos pelos seus nomes), princípio da estrita legalidade tributária, uniformidade dos impostos federal e a imunidade recíproca de bens, serviços e rendas públicas, bem como a vedação dos impostos de fronteira. A carta magna de 1891 se valeu de impostos já cobrados no império e os distribuiu. Pode-se afirmar em contrapartida que neste momento o sistema Imperial em sua forma é deixado para traz, persistindo apenas o mal da superposição de tributos e a ausência dos municípios na distribuição da receita tributária. No ano de 1934 o decreto nº 24.036 prescreve uma reforma administrativa geral do Tesouro nacional, com reflexos no campo fiscal, seguido da promulgação de uma nova constituição que traz alterações na tentativa de sanar as falhas da anterior no que se reporta a distribuição de competências, que ficam repartidas entre: Tributos da União, dos Estados e finalmente a inclusão dos Municípios. Consta nesta também a estipulação de princípios e/ou vedações tributárias. A duração da Constituição de 1934 foi bastante curta, tendo em vista a promulgação de uma nova carta em 37, que teve um caráter próprio da situação política mundial da época, autoritária e ditatorial. Esta lei suprema erigia o Presidente da República à autoridade máxima do estado e a quem competia sancionar, promulgar e fazer publicar toda e qualquer lei. Neste período diversas leis de Direito Tributário foram efetivadas, destacando-se: o processo executivo fiscal e a outorga à União da competência privativa para tributar certos impostos. Com a mudança no ambiente político, que influencia a organização da sociedade com o fim da II guerra mundial em 46, observamos neste mesmo ano a necessária promulgação de uma nova constituição nacional, que restabelecia o regime democrático e trazia outra discriminação para as rendas tributárias de modo mais rígido. O novo sistema tributário organizado nesta nova carta magna fundamentava-se em três premissas: coexistência de um sistema tributário autônomo para cada unidade da federação (União, Estados e Municípios), adoção de uma classificação jurídica dos impostos e a autonomia para as entidades da federação através de impostos privativos, complementada pela emenda constitucional nº5 que defendia a receita dos municípios com a discriminação de rendas em favor desta. Os Estados, porém, continuaram sobrecarregados de despesas não cobertas pelos impostos de sua competência e como única saída desta situação precária como sempre foi a majoração dos impostos, neste caso o de vendas e consignações e a criação de taxas exorbitantes. 1964 a situação financeira do país era novamente grave e as mudanças tributárias mais uma vez se faziam indispensáveis e urgentes¹.

Antes da constituição de 1965 outras constituições haviam entrado em vigor, mas essa mais tinha um diferencial a reconstrução de um governo que direcionasse

¹ Maria Lúcia Bastos Saraiva Matos, *A evolução histórica do Direito Tributário* - Descrição histórica do Direito Tributário, sua evolução e surgimento de alguns tributos até a Constituição de 88. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Também disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/27574305/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Postado via eletrônica em: 21/dez/2007.

suas intenções a uma nova econômica, financeira, política e moral nos pais. Com isso maior poder foi dado às mãos do presidente da república que passou a remeter ao Congresso projetos de emenda à constituição para apreciação dentro de 30 dias, e assim propor projetos de lei e decretar o estado de sítio.

A mudança trazida pelo novo governo mexeu consideravelmente com área fiscal e duas características se destacaram nesse meio, sendo a primeira no que diz respeito à estruturação um programa de ação econômica envolvendo três pontos-chaves: o financeiro, o social e econômico. Diante dos grandes prejuízos que os cofres públicos vinham passando toda a estruturação foi planejada em três etapas.

Na primeira foi instituída a correção monetária de débitos tributários e definição do crime de sonegação fiscal, além da necessidade de captação de recursos com o objetivo de diminuir o déficit já existente. No segundo momento decidiu-se pela melhoria na arrecadação. E no terceiro e último momento foram implantados a criação de uma comissão destinada a elaborar uma nova discriminação de rendas e promover efetivamente a reforma tributária. O que de início parecia uma situação razoavelmente fácil de ser resolvida se arrastou por anos, a mesma comissão somente apresentou os primeiros traços do anteprojeto no ano de 1965, onde eram propostas duas emendas constitucionais: uma que trabalhava sobre as normas legislativas e outra que alterava o sistema tributário nacional. Aprovadas de pronto a emenda recebeu o nome de Emenda Constitucional nº 18, oferecendo uma nova discriminação de rendas, de competências entre os entes públicos e ainda adotando uma classificação de impostos.

Uma verdadeira análise sobre a implantação dessas mudanças somente pode ser apurada nos anos de 1978 a 1982 se de um lado havia resultados satisfatórios de outros problemas surgiram como, por exemplo, má administração dos impostos, número excessivo de leis tributárias e confusão na aplicação das mesmas, bem como a falta de orientação correta aos contribuintes trazendo assim enormes prejuízos aos cofres públicos.

Dai a necessidade de uma reformulação agora com uma nova constituição da república, foi então a entrada em vigor da Constituição da República Federativa do

Brasil de 1988, e que é vigente até a época atual. Com isso novas diretrizes foram elaboradas e consideradas fundamentais dentre elas:

- a) princípios gerais da tributação que basicamente admite uma figura gênero com a denominação de tributo e seus tipos como o imposto (é vedada a sua vinculação a qualquer órgão, fundo ou despesas), taxas (possuem justificação no poder de polícia ou utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos ou divisíveis), contribuições de melhoria (decorrente de obras públicas), empréstimo compulsório (instituído para as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidades públicas, guerra ou sua iminência) e por fim as contribuições (nas espécies: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas);
- b) as limitações ao poder de tributar, que consagra o caráter pessoal dos impostos e o princípio da capacidade econômica do contribuinte, quando possível;
- c) distribuição das competências tributárias onde encontramos o campo exato de atribuições da lei complementar, definição de tributos e de suas espécies, incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte².

Mas além dessas outras foram fonte de alterações como o controle no poder de tributar garantindo basicamente os direitos individuais do contribuinte e a vedações que o legislador infraconstitucional tem obrigação de respeitar como o princípio da legalidade, igualdade tributária, irretroatividade e anterioridade da lei entre outros.

[...] o sistema tributário descrito acima não entrou em vigor com a promulgação da constituição que o instituiu, ou seja, 05 de outubro de 1988, mas cinco meses após em março de 1989. As modificações entre este novo e o anterior foram muitas, porém ainda que sejam observadas evoluções significativas na nossa organização atual, as falhas ainda prejudicam bastante. Pode ser destacado como diferenciais positivos deste novo sistema a distinção entre as figuras fiscais essenciais (imposto, taxa e contribuições de melhorias) e figuras tributárias para fiscais, supressão da competência da União para conceder isenções de impostos que não são de sua competência, adoção da sistemática seletiva do ICMS, extinção de alguns impostos e maior cuidado na instituição de empréstimo compulsório pelo estado. Como pontos negativos encontraram: falta de rigidez pela admissão de surgimento de impostos não previstos, ofensa à nomenclatura econômica do sistema tributário ao prever, por exemplo, o imposto sobre grandes fortunas e sobre vendas a varejo de combustíveis, centralização tributária na competência da União e pluritributação num campo concorrente³.

² Maria Lúcia Bastos Saraiva Matos, *A evolução histórica do Direito Tributário* - Descrição histórica do Direito Tributário, sua evolução e surgimento de alguns tributos até a Constituição de 88. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Também disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/27574305/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Postado via eletrônica em: 21/dez/2007.

³ *Ibidem*, mesmo endereço eletrônico.

O que se percebe até a atualidade é que efetivamente o desenvolvimento social ainda continua deficiente tanto pela formulação de leis que pouco cresce como também pelos interesses políticos que impedem a tão esperada reforma tributária.

CAPÍTULO 2

2 CONCEITOS

2.1 Imunidade

O termo imunidade apresenta se primeiramente pelo latim *immunitas* (isenção, dispensa), de acordo com De Plácido e Silva a imunidade:

[...] o privilégio outorgado a alguém, para que se livre ou isente de certas imposições legais, em virtude do que não é obrigado a fazer ou a cumprir certos encargos ou certa obrigação, determinada em caráter geral. Já que diz respeito à imunidade tributária propriamente dita, o mesmo autor afirma que designa as vedações ao princípio jurídico da tributação obrigatória, oriundas de expressos e inextensivos preceitos constitucionais⁴.

Nesse mesmo sentido Marcus Cláudio Aquaviva disserta que a imunidade fiscal é:

Vedação constitucional da imposição de tributos sobre coisa, negócio, fato ou pessoa. Não se confunde com a isenção fiscal, porque se esta pode ser removida por simples lei ordinária, a imunidade só pode ser alcançada pela alteração da própria norma constitucional que a criou⁵.

O mesmo conceito também é apresentado com maior detalhamento no assunto por três doutrinadores (Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado e Amilcar Falcão).

Para o primeiro Paulo de Barros Carvalho a imunidade pode ser conceituada da seguinte forma:

[...] um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente de o respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados, e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros

⁴ De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico conciso*. p. 411.

⁵ Marcus Claudio Aquaviva, *Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva*, p. 724.

absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione⁶.

De acordo com a visão de Hugo de Brito Machado esse defende que a imunidade tributaria é:

[...] é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária⁷.

Quanto ao posicionamento defendido por Amílcar de Araujo Falcão, a imunidade apresentado como:

[...] uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originalmente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional⁸.

Apresentado alguns conceitos é importante destacar que a imunidade tributaria possui seu instituto consagrado na Constituição Federal de 1988, o mesmo também ocorre com a competência tributaria no sentido de instituir tributos conforme reza o artigo 145⁹.

2.2 Breves conceitos a vista do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

2.2.1 Imposto

⁶ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito Tributário*, p. 122.

⁷ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 199.

⁸ Falcão, Amílca *apud* Nogueira, Ruy Barbosa, *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 167.

⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

O termo imposto do latim *impositu*, de *imponere* (impor, prescrever), é empregado na linguagem jurídica, notadamente do Direito Tributário, na equivalência de tributo, tributação ou contribuição. Representa-se, assim, a prestação ou a contribuição, que é devida por toda pessoa, seja física ou jurídica, ao Estado, para a formação da receita, de que necessita, para acorrer às despesas com os seus serviços e manutenção e sua própria existência¹⁰.

O imposto é “um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte¹¹”.

2.2.2 Taxa

Os “preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.” (Sumula 545)

Taxa é espécie do gênero tributo, e assim torna-se uma exigência o seu pagamento por aqueles que a utiliza. A taxa possui “como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição¹²”.

As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: a) exercício do poder de polícia; b) na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviços públicos específicos e divisíveis (CRFB, artigo 145, II). O fato gerador da taxa não é o fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade. Contribuinte da taxa será, portanto, a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível¹³.

Existem duas espécies de taxa, sendo a primeira a chamada taxa de polícia e a outra taxa de serviços.

¹⁰ De Placido e Silva, *Vocabulário jurídico conciso*, p. 405.

¹¹ Artigo 145 do Código Tributário Nacional.

¹² Artigo 77 do Código Tributário Nacional.

¹³ Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, p. 31-32.

2.2.2.1 Taxa de polícia

Instituição de taxa de serviços prestados por órgãos de Segurança Pública. Atividade que somente pode ser sustentada por impostos. (ADI 2.424, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ 18/06/04) ¹⁴.

De acordo com o artigo 78 do Código Tributário Nacional o poder de polícia é definido como:

[...] a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

2.2.2.2 Taxa de serviço

A taxa de serviços tem por fato gerador uma atuação estatal consistente na execução de um serviço público, específico e divisível, efetivamente prestado ou posto a disposição do contribuinte (CF, Artigo 145, II).

2.2.3 Contribuição de melhoria

De acordo com P. R. Paes a contribuição e melhoria:

Vem definida na doutrina como uma espécie de gênero tributo, “arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas”. Tem por limite, di-lo a seqüência do texto, limite total, a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Trata-se, por conseguinte, de tributo que tem por fato gerador a valorização imobiliária ocasionada por obras públicas no imóvel do

¹⁴ Supremo Tribunal Federal. A Constituição e o Supremo. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/legislacao/constituicao/pesquisa.asp%23>>.

contribuinte. Inconfunde-se com taxa: não é contraprestação por um serviço público especial e divisível. O fundamento de sua cobrança é evitar o locupletamento ilícito do proprietário que recebeu a valorização¹⁵.

Diante do que foi apresentado verifica-se que a Constituição da República guarda em seu texto os meios legais para assegurar que o contribuinte não sofra com a instituição indevida de tributos. Se de um lado a Constituição autoriza que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os tributos como os impostos, as taxas, e a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Por outro ela também freia o excesso de poder, ou seja, não permite o aumento de tributo sem que a lei o estabeleça, ou instituir tratamento desigual entre contribuintes que se apresentem no mesmo patamar de igualdade, sendo ainda vedado cobrar tributos ou utilizá-lo com efeito de confisco, criar limitações ao tráfego de pessoas ou bens, e nem tão instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, templos religiosos, livros, jornais e revistas. Tal preceito encontra-se estampado no artigo 150 da CRFB/88.

¹⁵ Paulo Roberto Tavares Paes, *Comentários ao código tributário nacional*, p. 242.

CAPÍTULO 3

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributaria é apresentada no Título II, Capítulo I do Código de Tributário Nacional. As disposições gerais logo em seu artigo 6º dissertam que:

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.
Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

É importante destacar que competência tributaria “é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária [...]”¹⁶. “A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir¹⁷”, e também “pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido¹⁸”. Desta forma Tavares Paes complementa o assunto dizendo que:

[...] é evidente e apodítico que a norma do artigo 7º, § I, se aplica se o convênio não dispuser em outro sentido. O conveio por meio do qual se faz a atribuição da arrecadação é sempre a título precário, sendo *ipso facto* denunciável pelas partes, em qualquer tempo¹⁹.

3.1 Conceito

Para Antonio Roque Carrazza o conceito de competência tributaria é definido por uma:

¹⁶ Artigo 7º do Código Tributário Nacional.

¹⁷ Parágrafo I, do artigo 7º do Código Tributário Nacional.

¹⁸ Parágrafo II, do mesmo diploma legal.

¹⁹ Paulo Roberto Tavares Paes, *Comentários ao código tributário nacional*, p. 101.

[...] aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (artigo 150, I, da CF/88). Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Esses elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei²⁰.

Sem distanciar do conceito acima Vanessa Siqueira acrescenta que a competência tributária pode ser vista como:

[...] o poder de legislar sobre os tributos, de criar tributos. [...]. Destaque-se ainda que a competência tributária já nasce limitada na sua própria origem, dês que a Constituição da República consagra princípios que restringem o seu exercício, conforme se extrai do disposto do artigo 6º do CTN²¹.

Portanto essa competência encontra-se subordinada as normas constitucionais, ainda mais com a promulgação da “Constituição de 1988 onde ocorreu à repartição poder entre União, Estados-Membros, os Municípios e o Distrito Federal²²”. Assim cada um dos entes públicos pode criar dentro do limite legal que possuem os respectivos tributos conforme determina o artigo 150, I da Constituição Federal. Dentre as competências que cada ente possui a que mais desperta interesse mesmo porque envolve questões de valores, é a chamada competência tributária, pois é através dela que ocorre a liberdade de poder editar ou não leis para criar tributos. É a chamada competência originária²³ que se encontra amparada pela Constituição de 1988.

3.2 Distribuição da competência tributária e a discriminação constitucional de rendas

3.2.1 Distribuição de competência

Em razão do princípio Federativo adotado pelo Brasil, proporcionando certa autonomia aos entes políticos, é exigido que esses tenham uma discriminação de

²⁰ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 467.

²¹ Vanessa Siqueira, *Direito Tributário Sistematizado*, p. 140.

²² Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 466.

²³ Competência originária. Assim se diz do poder de julgar conferido privativamente a um juiz ou tribunal, o qual não pode ser prorrogado nem cometido a outro juiz ou tribunal. Assume o mesmo caráter da competência privativa ou *ratione materiae*. (De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico conciso*, p. 172).

competências tributárias. Trata-se certo controle de poder entre um e outro, tanto que isso vem assegurado no artigo 145 da Constituição Federal²⁴. É de total importância a existência dessa distribuição e delimitação de competência, pois assim é uma forma de se evitar não só o caos tributário, como também administrativo e pior o travamento do judiciário no país. Nesse mesmo sentido vale observar a competência da União no artigo 153 da CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
 - II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 - III - renda e proventos de qualquer natureza;
 - IV - produtos industrializados;
 - V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 - VI - propriedade territorial rural;
 - VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.
- § 2º - O imposto previsto no inciso III:
- I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;
- § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
- I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
 - II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
 - III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
 - IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.
- § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:
- I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
 - II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;
 - III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.
- § 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, se sujeita exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

²⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

- I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;
- II - setenta por cento para o Município de origem.

Quanto às competências que dizem respeito aos estados e ao distrito federal e aos municípios para instituir impostos esses são encontrados nos artigos 155 e 156²⁵ da Constituição Federal.

²⁵ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal; § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a" f) preverem casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de

Diante disso pode se concluir sobre a competência tributária que essa repartição primeiramente se dá pela própria estrutura do Estado na qual o objetivo principal é a de se evitar conflitos e invasões de competência de ente sobre o outro.

3.2.2 Classificação da Competência Tributária

A Carta Magna da Constituição Federal dividiu as competências Tributárias em: exclusivas, comuns, residuais e extraordinárias. No que se explica:

A Competência Exclusiva é aquela que é definida com exclusividade a cada um dos entes da Federação, ou seja, entre União, Estados e Municípios.

A Competência Comum é aquela que é concedida aos três entes da Federação, no âmbito de suas respectivas contribuições. Refere-se apenas aos tributos vinculados às atividades relacionadas à pessoa do contribuinte. São elas as taxas, as contribuições de melhorias e as contribuições previdenciárias dos servidores.

telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. § 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte: I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*. § 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*. § 6º O imposto previsto no inciso III: I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Artigo 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. § 2º - O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; II - compete ao Município da situação do bem. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A competência Residual é aquela que foi conferida à União. Tem a competência de criar tributos referentes a fatos geradores os quais não foram discriminados pela Constituição. Pode instituir impostos não previstos no artigo 153 e contribuições sociais. Tal competência encontra respaldo no artigo 154, I, (o qual elenca três requisitos, os quais são: lei complementar, não-cumulatividade, e fato gerador e base de cálculo não previsto na Constituição da República).

A competência Extraordinária é aquela que se refere aos impostos extraordinários, como os de guerra. Em caso de guerra externa, a União pode instituir o IEG (art. 154, II), embora este nunca tenha sido usado no Brasil, mas é previsto.

Portanto a competência tributária é o poder do ente público para exigir o tributo a ele pertinente, concedido pela Constituição Federal. No Brasil, o que existe de fato são competências tributárias.

3.2.3 Discriminação Constitucional de Rendas

Segundo Vanessa Siqueira "A discriminação constitucional de rendas compreende a atribuição de competência (partilha do poder tributário) e a distribuição de rendas tributárias²⁶".

A atribuição de competência é a divisão do poder de instituir e cobrar tributos entre os entes da federação. Como já foi dissertada acima essa atribuição é fundamental porque através dela é que opera a descentralização do poder político. No caso de pobreza de um Estado, o qual não produz nem possui a circulação de riquezas, nada valeria todos os tributos, neste caso, institui-se a distribuição da receita tributária, prevista nos art. 157 a 162 da Constituição da República. É a partir dessa distribuição de receitas que se demonstra o importante instrumento para o equilíbrio financeiro do Estado, porque se divide as entidades e os produtos de arrecadação por elas instituídos e cobrados.

²⁶ Vanessa Siqueira, *Direito Tributário Sistematizado*, p. 144.

A Constituição de 1988 esmerou o sistema de repartição de receitas tributárias. Para a União foi reservada maior parcela da competência, razão da qual os Estados e os Municípios tomam parte da arrecadação de diversos impostos federais.

Dessa forma, a repartição de receitas tributárias, é um instrumento financeiro, que organiza e distribui para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação maior. Essas participações podem ser diretas ou indiretas. As participações diretas são aquelas arrecadadas através da transferência orçamentária. As participações indiretas são aquelas feitas por meio de fundos de participações ou de fundos compensatórios. Convém dizer que as participações indiretas, efetivaram-se por meio de quatro fundos, os quais podem ser elencados em:

- a) Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (21,5% do IR e do IPI);
- b) Fundo de Participação dos Municípios (22,5% do IR e do IPI);
- c) Fundo para os Programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (3% do IR e do IPI);
- d) Fundo Compensatório de exportações de produtos industrializados (10% do IPI aos Estados e DF, devendo cada Estado repassar 25% do valor recebido aos seus respectivos Municípios)²⁷.

²⁷ Vanessa Siqueira, *Direito Tributário Sistematizado*, p. 145.

CAPÍTULO 4

4 PRINCÍPIOS E NORMAS DE LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

4.1 Conceito de Princípio

Princípios lembram origem e raiz, fonte, são regramentos de caráter genérico.

O termo princípio é derivado do latim *principium*, que indica a origem, e o começo. De acordo com o vocabulário jurídico o princípio pode ser “[...] a expressão que designa a espécie de norma jurídica cujo conteúdo é genérico, contrapondo-se à regra ou do preceito, que é a norma mais individualizada”²⁸.

Mas além desse outros doutrinadores também apresentam o conceito de princípio conforme poderá ser visto a seguir:

Para melhor elucidar o que seja princípio Roque Antonio Carrazza, se utiliza do exemplo clássico nos apresentado por:

Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello que comparam o princípio às vigas mestres e alicerces de um edifício “disposto em sábia arquitetura”. Imaginemos esse edifício já acabado com suas portas, janelas e luminárias. Caso retirássemos uma porta ou janela deste, poderíamos substituí-las com facilidade sem prejuízo de sua estrutura, porém, se retirássemos suas as vigas e alicerces certamente viriam abaixo, não restando do edifício pedra sobre pedra²⁹.

Miguel Reale ensina que:

[...] toda forma de conhecimento filosófico ou científico implica a existência de *princípios*, isto é, de certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber. Os princípios são “verdades fundantes” de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional³⁰.

Os princípios são também estabelecidos nas diferentes comunidades, cada uma delas possui os seus, é o caso, por exemplo, de quem reside em condomínios.

²⁸ De Plácido e Silva, *Dicionário jurídico conciso*, p. 587.

²⁹ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 38.

³⁰ Miguel Reale, *Lições preliminares de direito*, p. 305.

Ao sair do condomínio e andar na rua, ao entrar em um estabelecimento, a pessoa se depara com outras regras de princípios. Muitos deles possuem caráter apenas moral, outros estão inseridos no Direito posto.

Estes também dão sustentação à construção de novas normas jurídicas, de igual ou menor importância na escala hierárquica e valores de normas de um sistema juridicamente organizado, além de oferecer os indicativos para acolher ou rejeitar normas que não estejam em sintonia com o sistema em que foram criadas para produzir efeitos. Aliás, pertencer a um sistema significa dizer que uma norma está conforme os princípios fundamentais que lhe dão sustentação.

Devem-se aplicar os princípios de um sistema para integrar as lacunas já existentes, para que possam ser devidamente interpretadas e logicamente aplicadas. Os princípios servem de inspiração, ou pelo menos deveriam servir, para o legislador, ao elaborar normas a serem recebidas em um ordenamento jurídico. Podem ocorrer momentos em que ele se depara com um princípio não escrito, que sob seu amparo, orienta a produção de normas, momento em que esse princípio passa do plano não escrito para o escrito, tornando-se então Direito Positivo.

Ao elaborar a lei o legislador não é capaz de prever todos os fatos que podem ocorrer na vida real. Essa é a razão de que a todo instante surgirem situações em que cabe ao juiz aplicar a solução que melhor se adequar ao caso concreto. Nesses casos, muitas vezes são aplicados os princípios gerais do Direito.

Neste sentido cabe trazer ao conhecimento a visão de Celso Ribeiro Bastos, que disserta que um princípio constitucional:

(...) não pode ter sua magnitude de incidência relativizada por mera regra, ainda que constitucional. Essa norma deve estar em conformidade com os princípios, e não o contrário. Quem tem precedência na organização dos comandos da Constituição são os princípios, e não as regras. Esses preceitos, muitas vezes, são vazios de significado mais abrangente, respondendo de forma puntiforme, enquanto os princípios informam o todo da Constituição, conferindo-lhe riqueza e coerência³¹.

³¹ Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Constitucional*, p. 60.

Segundo Silvio de Salvo Venosa³², divergindo da posição acima mencionada “afirma que não é possível definir o princípio, tendo em vista que este se perde em inúmeras teorias filosóficas e também por ser um instrumento de grande amplitude, se torna-se difícil sua utilização pelo Julgador”.

Em síntese, definir um princípio significa ir muito além do conceito, uma vez que, por mais completo, claro e explícito que esse seja, dificilmente chega-se perto de uma definição, que é muito mais complexa.

4.2 Princípios e normas de limitação do poder de tributar

O poder de tributar possui limitações constitucionais, os quais compreendem os princípios constitucionais tributários (artigos 150, I a V e 145, § 1º da CRFB), denominados também como princípios de garantia; as imunidades (como foi descrito acima), art. 150, VI CR, e os princípios inconstitucionais (artigo 151 e 152 da CRFB). Por isso está correto afirmar que a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, além de todos os seus artigos assegura as normas infraconstitucionais, como por exemplo, no âmbito tributário, que freia o poder do legislador na criação ou modificação de tributos.

Roque Antonio Carrazza disserta que:

[...] a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplinam outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A Competência tributária, portanto já nasce limitada. Ilimitada, de resto, é nem mesmo a autonomia das pessoas políticas, que encontra na competência tributária uma das mais salientes manifestações³³.

Já nas palavras de HENSEL (1956, p. 51) afirmou que "cada norma jurídica tributária deve respeitar as limitações jurídicas fixadas na Constituição, como lei suprema".

³² Silvio de Salvo Venosa, *Direito Civil – Parte Geral*. p. 25.

³³ Roque Antonio Carrazza, p. 476.

Tanto assim é verdade que basta uma análise mais profunda no artigo 150, IV, c, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que se encontra estampado os requisitos para tratar sobre as imunidades:

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: 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.

Têm-se ainda outros dispositivos constitucionais que tratam das regras de competência como o artigo 155, parágrafo 1º, inciso III, alíneas *a* e *b*. O ISS no artigo 156, II, o ICMS explícito no artigo 156, parágrafo 3º, inciso II, que consta na redação da Emenda Constitucional 3/93, também são tratados por lei complementar. O artigo 155, para 2º, XII, alínea *g*, trata das isenções, incentivos e benefícios fiscais, e também possíveis revogações dos mesmos. Por esses artigos pode ser notado que, por exemplo, que a criação de tributos não só é tratado por dispositivos constitucionais como também outras, que possuem menor grau de hierarquia, ou seja, uma complementando uma a outra. E ainda mesmo diploma o artigo 146 determina as regras gerais de direito tributário, que dizem:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.
Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo

Desta forma verifica-se que “a lei complementar possui toda a fundamentação legal para regular os limites do poder de tributação, como também para fazer os desdobramentos dos princípios e regras constitucionais³⁴”.

4.3 Princípio da legalidade

O primeiro princípio a ser comentado é o da legalidade da tributação, onde existe a vedação da cobrança de qualquer tributo sem que antes se tenha uma lei que determine o tal motivo. Essa segurança é encontrada no artigo 150, inciso I: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Indo ao encontro do artigo acima mencionado, onde freia o legislador a fim de se evitar cobranças indevidas e outros abusos, o artigo 5, inciso II, garante ao contribuinte que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio basilar do Estado democrático de direito. O objetivo primeiro desse princípio é evitar o arbítrio dos governantes e agentes públicos ao instituir, lançar ou extinguir tributos (artigo 97 do Código Tributário Nacional)³⁵.

4.4 Princípio da irretroatividade

³⁴ Luciano Amaro, *Curso de direito tributário*, p. 109.

³⁵ Reserva legal absoluta. A legalidade estrita em matéria tributária constitui garantia fundamental prevista no artigo 150, I, CRFB, que é auto-aplicável. O artigo 97 do Código tributário nacional visa a regulamentar a legalidade, tendo a virtude de esclarecer o seu alcance. Nessa media, foi recepcionado. (Leandro Paulsen, *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 805).

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A existência do princípio da irretroatividade visa assegurar que “toda vez que a lei pretender agravar, ou criar encargos, ônus, dever ou obrigação, essa somente poderá atingir eventos futuros³⁶”.

4.5 Princípio da anterioridade da lei tributaria

O princípio da anterioridade é consequência do princípio da segurança jurídica. Seu objetivo maior é evitar que se institua ou ocorra à majoração de tributos no curso do exercício financeiro. Em síntese esse princípio será respeitado somente e será considerado válido se o tributo nascer no exercício seguinte ao de sua instituição. Sobre o esse assunto o artigo 150 da Constituição da República disserta que:

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

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (grifo nosso).

4.6 Princípio da isonomia ou igualdade tributaria

Esse princípio garante que não haja distinções arbitrárias, entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. No entanto para o caso de contribuintes que se encontram em situações distintas é permitido tratamento tributário diferenciado, ou seja, aquele que possui maior capacidade contributiva automaticamente deve pagar imposto de maior valor, somente assim estará à correta aplicação desse princípio.

³⁶ Camila Gomes Sávio, *Breves comentários sobre os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei tributária*. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/787>.

O artigo 150, inciso II, assegura que:

É vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos

4.7 Princípio da capacidade contributiva

Este princípio encontra-se assegurado na Constituição da República Federativa do Brasil em seu artigo 145, § 1º, onde se prevê que:

[...] Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A expressão “sempre que possível” comprova a princípio a individualização do contribuinte bem como aquele que possui a capacidade contributiva. Esse entendimento defendido por Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado não vai ao encontro do posicionamento de Luciano Amaro³⁷:

[...] não se pode ler, no preceito constitucional, a afirmação de que os impostos devem observar a capacidade econômica, mesmo quando isso seja impossível. Nessa perspectiva, seria até dispensável a ressalva; mas a possibilidade referida no texto abre campo precisamente para a conjunção com outras técnicas tributárias (como extrafiscalidade), que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio ali estatuído.

O postulado em exame avizinha-se o princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo e incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Em síntese deve-se observar que o tratamento deve ser igual a todos, porém essa igualdade deve ser adequada à situação econômica de cada contribuinte.

³⁷ MARTINS; Ives Gandra da Silva, 1998. p. 75-8 e MACHADO; Hugo de Brito, cit., 53 *apud* AMARO, 2006, p. 139.

CAPÍTULO 5

5 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Conforme já apresentado anteriormente as Imunidades Tributárias são as limitações das competências tributárias das pessoas políticas. Para Vanessa Siqueira a imunidade:

Assim podemos ser definido como a situação que se pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, no escopo de preservar valores reputados relevantes pela própria Constituição, deixou-a e fora do campo sobre o qual é autorizada a incidência do tributo³⁸.

Na explanação Eduardo Domingos Botallo, observou:

[...] O campo de incidência da norma (tributária) é identificado mediante um processo de qualificação de fatos. Sob tal perspectiva, tornam-se simples deduzir qual será, por oposição, a área de não incidência. Esta corresponderá ao plano integrado pelo grupo de fatos que - apesar de existentes - não foram alcançados pela disposição normativa. [...]. Quando a não incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede o legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade. Neste caso, a vedação - por estar contida no próprio texto da Lei Maior - apresenta-se como 'limitação constitucional do poder de tributar' de que são titulares União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Este, pois, o campo das imunidades tributárias: hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas. A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam o assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações³⁹.

A imunidade, portanto, é aquela situação que não pode ser atingida pelo tributo, baseando-se na norma constitucional. As imunidades podem ser classificadas em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcancem pessoas, coisas ou ambas. As imunidades objetivas são aquelas que se definem pelo seu objeto, e não por qualidades pessoais. Pode-se citar, por exemplo, livros, jornais e periódicos.

³⁸ Vanessa Siqueira, *Direito tributário conciso*, p. 187.

³⁹ Eduardo Domingos Botallo, *Fundamentos do IPI*, p. 107-108.

As imunidades subjetivas são aquelas que se referem às condições pessoais do sujeito, concedidas em razão de determinadas pessoas, por exemplo, partidos políticos e sindicatos. Neste sentido, é correto afirmar que a imunidade é sempre subjetiva, pois beneficia pessoas, tanto pela sua natureza jurídica, quanto pela relação que guardam com determinados fatos, bens e situações. De qualquer forma, as imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias.

É importante ressaltar que o art. 150 da Constituição Federal veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal, e aos municípios instituir impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros. Esse mesmo artigo da Constituição veda ainda, qualquer impostos sobre templos religiosos ou de qualquer culto.

A doutrina tem discutido a diferença entre isenção, não-incidência e imunidades, porém todas elas levam a desoneração tributária, ou seja, a desobrigação de pagar tributos.

5.1 Tipos de imunidades

A Constituição prevê imunidades tanto para impostos como para outras espécies tributárias, conforme descritas a seguir:

Imunidade relativa a todos os tributos - com exceção do IOF- incidentes nas operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º);

Imunidade ao IR, IPI, ITD e ISS incidentes sobre as operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo e minerais (art. 153, § 3º);

Imunidade referente ao IPI incidente sobre os produtos industrializados destinados a exportação (art. 153, § 3º, III);

Imunidade referente ao ITR incidente sobre pequenas glebas, rurais já definidas em lei, quando exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º);

Imunidade ao ICMS incidente sobre as operações que destinem mercadorias ao exterior, assegurados a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrados nas operações e prestações anteriores (art. 155, § 2º, X, "a"), sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiofusão sonora e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, "d"); sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos deles derivados e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, "b"); e sobre as prestações de serviços de transporte internacional (art. 155, *caput*);

Imunidade ao ISS incidente nas exportações de serviços para o exterior (art. 155, *caput*);

Imunidade referente aos impostos federais, estaduais e municipais incidentes sobre as operações de transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º, nos termos da decisão do STF, a aludida não incidência se caracteriza como regra de imunidade, uma vez que a incidência é diretamente afastada pelo texto constitucional - RE 168.110-DF, Rel. Ministro Moreira Alves, 04.04.2000);

Imunidade relativa a taxas (art. 5º. XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII);

Imunidades às contribuições sociais da seguridade social e as contribuições de intervenção no domínio econômico, incidentes sobre as despesas decorrentes de exportações (art. 149, §2º, I);

Imunidade referente às contribuições sociais da seguridade social a serem pagas pelas entidades de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º)⁴⁰;

5.1.1 Imunidade recíproca

O artigo 150, VI, “a” da CRFB/88, trata da imunidade recíproca, isso significa a exclusão sobre o patrimônio (Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, ITI, Imposto sobre a transmissão de bens imóveis - ITBI e o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR), renda e serviços. Muito embora a lei 8.033/90 tentou aplicar o tributo nas aplicações financeiras dos estados e municípios, argumentando que o IOF não se tratava de imposto sobre o patrimônio, renda e serviços, mas, sim, de imposto sobre operações financeiras, esse argumento logo foi derrubado pelo Supremo Tribunal Federal, pois de acordo com o seu entendimento:

[...] não poderia restringir uma imunidade constitucional a partir de uma classificação atribuída pela legislação ordinária, tal afirmação foi explanada no Recurso especial nº 193.969-9-SP, através do Relator Ministro Carlos Veloso, em 17 de setembro de 1996.

Assim percebe se que a imunidade recíproca tem por objetivo maior a proteção do federalismo. Desta forma o que é imunizado são os patrimônios, as rendas e os serviços dos entes da Federação, o que deve ser destacado é que essa imunidade:

⁴⁰ Vanessa Siqueira, *Direito tributário conciso*, p. 188.

[...] não impede a incidência de impostos indiretos, como IPI e o ICMS, mas repele a cobrança de tributos que atinjam o patrimônio dos entes políticos, ainda que não sejam “classificados”, como “impostos sobre o patrimônio”⁴¹.

Importante trazer a baila que a imunidade recíproca visa à proteção das pessoas de direito público contra a incidência de impostos acima mencionados. Quanto às pessoas e direito privado onde desenvolvem atividades econômicas no mercado, portanto a imunidade recíproca somente se aplica ao direito público e contra a incidência de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, assim os impostos relacionados à circulação de riquezas como Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (**ICMS**) e Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) não estão abarcados pela garantia constitucional. (sumula 591, do STF).

5.1.2 Imunidade dos templos de qualquer culto

O fundamento legal para a imunidade dos templos religiosos esta no artigo 150, VI, “b” (CRFB), que nada mais é do que a liberdade religiosa independentemente de qualquer seja a opção escolhida.

Tal imunidade não deve ser vista e forma restritiva, pois ela não só seus anexos e mais imóveis necessários ao fortalecimento da religião. Na verdade o que se produz fora dos templos religiosos não entra nessa imunidade.

Essa é apenas para a questão do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Portanto “nenhum desses impostos e nem qualquer outro deverá recair sobre os templos religiosos, em consequência da regra imunizante⁴²”.

Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o

⁴¹ Luciano Amaro, Direito tributário brasileiro, p. 153.

⁴² Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 709.

patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas'. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. (RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14/05/04) ⁴³

5.1.3 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações

Encontrado na CRFB no artigo 150, VI, “c”, garante a proteção e liberdade de participação política. Tal imunidade visa garantir a própria existência de Estado Democrático de Direito, uma vez que através deles, os partidos políticos é que surgem correntes de pensamentos sobre a sociedade. Isso é o reflexo do pluralismo político encontrado no artigo 1º CRFB.

Essa imunidade atinge não somente aos partidos que necessariamente tenham representação no Congresso Nacional, como também aqueles que somente possuem o registro no Tribunal Regional Eleitoral.

5.1.4 Imunidades das entidades sindicais dos trabalhadores

O artigo 150, VI, “c”, da CRFB cuida da das imunidades das entidades sindicais dos trabalhadores, reside nesse aspecto os fatores que envolvem a área econômica e social. Assim, a CRFB ao criar essa imunidade à fez de forma restritiva, pois excluíram de sua proteção o sindicatos patronais, vinculados ao capital.

5.1.5 Imunidades das entidades de assistência e social educação sem fins lucrativos

⁴³ Supremo Tribunal Federal. A Constituição e o Supremo. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/legislação/constituição/pesquisa.asp%23>>.

No mesmo diploma acima, mas na alínea “c”, essa imunidade abrange também as entidades filantrópicas, é a chamada imunidade do mínimo existencial.

Essas entidades desde que não tenham fins lucrativos não sofrerão com a incidência de impostos sobre o patrimônio, a renda nem tão pouco com os serviços.

"SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. (...) Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, c, da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais." (RE 235.737, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 17/05/02) ⁴⁴.

Como essa situação é tratada de forma específica e a lei que abarca é a do Código tributário Nacional, mesmo porque, como se sabe, a definição de entidade sem fins lucrativos só poderia competir à lei complementar, já que a Constituição da Republica Federativa do Brasil deferiu à lei complementar a competência para regular as imitações constitucionais ao poder de tributar (Artigo 146, II CRFB).

Para uma entidade seja considerada sem fins lucrativos deve respeitar primeiramente alguns requisitos básicos, como os que são encontrados no artigo 146, II CRFB:

- a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

- b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

⁴⁴ Supremo Tribunal Federal. A Constituição e o Supremo. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/legislação/constituição/pesquisa.asp%23>>.

c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Vladimir Passos de Freitas comenta esse artigo afirmando que:

O preceito regularmente a imunidade contemplada no artigo 150, VI, "c", CRFB, referente ao "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". O artigo 146, II CRFB, estatui caber à lei complementar "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar", é esse o veículo legislativo que deverá estabelecer tais requisitos para a fruição das imunidades por instituições e educação e de assistência social⁴⁵.

Quanto aos próprios conceitos sobre entidade de educação e entidade de assistência social Vanessa Siqueira disserta que:

A entidade de educação é bastante amplo, abrangendo não só as instituições dedicadas à instrução formal, como as que promovem a formação extracurricular, bem como as instituições de fins culturais. Enfim, encontram-se albergadas pelo conceito todas aquelas entidades que aproveitam à cultura em geral. O objetivo, assim, é propiciar a difusão ampla da educação. Já no que diz respeito ao conceito de entidade de assistência social, há duas correntes: uma mais ampla, entendendo que entidade de assistência social são aquelas que prestam serviços de saúde, previdência, assistência, etc., abarcando, sob esta prisma, todos os planos de saúde e de previdência privada; e a corrente restrita, que, ao restringir o conceito de assistência social ao conceito plasmado no artigo 203 da CRFB, afirma que assistência social se traduz em prestação de serviços a quem deles necessitar independentemente de contribuições ou vínculo que na o beneficiário à entidade⁴⁶.

5.1.6 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão

Assegurado pelo o artigo 150 alínea "d", a imunidade sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, guarda a proteção da liberdade e expressão conforme reza o artigo 5, IV CRFB quando diz que "é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato", ao lado dessa tem-se a liberdade de manifestação da atividade intelectual, artística e científica e da comunicação (artigo

⁴⁵ Vladimir Passos de Freitas, *Código tributário nacional comentado*, p. 48.

⁴⁶ Vanessa Siqueira, *Direito tributário conciso*, p. 198.

5º, IX, CRFB), e ainda o acesso a informação que “é assegurado a todos e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional” (artigo 5º, XIV, CRFB).

Esse tipo de imunidade por não atingir pessoa (contribuinte) e sim o objeto propriamente dito, é considerado uma imunidade objetiva. Note que a imunidade é somente sobre as operações de produção, circulação ou importação relacionadas aos livros, jornais, aos periódicos e ao papel destinado à sua impressão. No entanto ela não é aplicada a livraria, nem tão pouco a editora ou a empresa jornalística, pois são coisas distintas no âmbito do direito tributário que versa sobre as imunidades. Sendo assim as editoras pagam a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto de Renda (IR), mas qualquer pessoa que der a saída na obra editada não paga o chamado Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), inclusive aquela que vier a importar uma obra.

5.2 Imunidades específicas

Até o momento foi tratado à imunidade no sentido geral, mas essas não são as únicas imunidades elencadas na CRFB outras também devem dissertadas inclusive porque são consideradas imunidades específicas, como será demonstrado.

5.2.1 Imunidade do artigo 149, § 2º, I, da CRFB⁴⁷

Por esse artigo percebe se que ele declara imune às “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, portanto “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”. Essa redação veio com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 33/2001, que diz:

⁴⁷ CRFB. Artigo. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Artigo 1º O Art. 149 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º: "Art. 149; § 1º; § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. § 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (NR).

5.2.2 Imunidade do artigo 153, § 2º, II, da CRFB

Esse artigo dispõe sobre a renda e proventos de qualquer natureza, conforme disserta o artigo acima, ou seja:

[...] não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

Tal dispositivo (§ 2º) foi revogado pela Emenda Constitucional nº 20/1998, porém deve se levar em consideração que se tratando de imunidade tributária:

[...] ele vincula cláusula pétrea conforme dispõe o artigo 60, § 4º, IV, da CRFB⁴⁸, imodificável, pois, por meio de emenda constitucional, fruto de o mero poder constituinte derivado. Desta forma os maiores de 65 anos que tem rendimentos do capital, ainda que provenientes de caderneta de poupança ou aluguel de modestíssima casa estariam fora do benefício.⁴⁹

Por um olhar mais crítico entende-se que apenas rendimentos do capital são tributáveis, já os que dizem respeito aos dos rendimentos do trabalho não devem ser igualados a situação. Desta forma correta do mesmo autor quando afirma que:

⁴⁸ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.

⁴⁹ Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 759.

Que a lei à qual alude o dispositivo em exame que deve ser uma lei complementar (porque cuida de imunidade, que é limitação constitucional ao poder de tributar, assunto regulável apenas por meio deste ato normativo, a teor do artigo 1446, II d CRFB), poderá restringir, sem anular, o alcance desta norma constitucional. [...] Assim a questão sobre esse artigo não poderia ter sido disciplinada por meio de lei ordinária, mas apenas, de lei complementar⁵⁰.

5.2.3 Imunidade do artigo 153, § 3º, III, da CRFB⁵¹

Por força desse dispositivo são imunes os produtos industrializados destinados ao exterior, assim este benefício não só alcança os exportadores de produtos industrializados, mas também aqueles de certa forma contribuem para exportação.

[...] o contribuinte que comprovar que o produto industrializado com o qual está praticando a operação jurídica irá, a final, para o exterior tem o direito subjetivo de não pagar o imposto específico⁵².

Nos casos em que o contribuinte já tenha recolhido os valores, por desconhecer a legislação, ou mesmo por ignorar, esse poderá respeitando os prazos em lei, “repetir o que pagou ou fazer a chamada compensação, com fundamento no princípio da não-cumulatividade, com outras parcelas de Impostos Sobre Produtos Industrializados (IPI) a pagar pela prática de operações jurídicas que não visem à exportação⁵³”.

5.2.3.1 Princípio da Não-Cumulatividade

A não-cumulatividade é um princípio utilizado em Direito Tributário, mais especificamente no Imposto Sobre Produtos Industrializados Impostos Sobre Produtos Industrializados (IPI), e no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), e em eventuais impostos que vierem a ser criados

⁵⁰ *Ibidem*, p. 760.

⁵¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 3º

⁵² *Ibidem*, p. 762.

⁵³ *Ibidem*, p. 762.

pela União conforme previsão no Texto Constitucional (artigos 153, inciso IV, § 3º, II e 155, II, § 2º, I e 154, I).

Pelo mecanismo da não-cumulatividade, sempre que o contribuinte adquire uma mercadoria ou serviço com incidência do imposto, nasce para ele um crédito fiscal. Esse crédito, de acordo com o professor Sacha Calmon é um:

[...] crédito misto (quase financeiro), abarcando o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços⁵⁴.

O ICMS, segundo o professor Sacha Calmon⁵⁵, está expressamente estruturado pelo sistema imposto contra imposto e não pelo sistema mercadoria contra mercadoria. Toda entrada, independente da sua destinação, seja de bens de uso e consumo ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Então, vale ressaltar que o creditamento do Imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte. Para melhor entendimento da regra, nos valem do seguinte demonstrativo.

A) entradas tributadas geram crédito;
a1) entradas isentas ou imunes não geram crédito;
B) saídas tributadas geram débitos;
b1) saídas não tributadas (isentas ou imunes) não geram débitos;
C) período de apuração;
c1) matéria apurável: todas as entradas e saídas tributáveis (somatórios).
+ débitos – créditos = imposto a pagar
- débitos + créditos = crédito a transferir⁵⁶.

O registro dos valores dos impostos, geralmente é feito através de livros fiscais, que pode ser realizado por meio de fichas ou livros, ou outra forma, desde que devidamente autenticado pelo órgão competente⁵⁷ para realizar lançamentos

⁵⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 392.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 395.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 395.

⁵⁷ O órgão competente para o registro de livros e fichas é a Junta Comercial, que se encontra regida pela Lei 8.934/94 (Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins), sendo regulamentada pelo Decreto 1.800,

dos valores referentes às notas fiscais fatura, os valores de entrada e saída da mercadoria. É importante salientar que cada sujeito passivo deve fazer seus registros, não podendo creditar ou debitar créditos oriundos de outro estabelecimento.

O registro é realizado de acordo com o descrito nas faturas. Hoje, na maioria das vezes, é unificado com a nota fiscal, e esta se torna a fatura (Nota Fiscal Fatura - NFF). A fatura é a relação das mercadorias vendidas ou do serviço prestado. Após a extração da fatura, é efetuado o registro. O mecanismo da apuração do imposto é explicado pelo professor Ives Gandra da Silva Martins:

O Brasil optou pela apuração periódica, pela qual o imposto é compensado, com crédito na entrada, daquele imposto devido no momento da saída da mercadoria, conforme as hipóteses legais, independentemente de ter sido a matéria-prima utilizada ou a mercadoria revendida. Periodicamente, apura-se o imposto devido na entrada das mercadorias e aquele correspondente à saída e determina-se, a partir dessa operação, a obrigação de pagar ou aquela de se manter um crédito para o futuro, por haver mais créditos pelas entradas que pelas mercadorias saídas⁵⁸.

Também constitui peça fundamental a esse amparo o artigo 170 do CTN – Código Tributário Brasileiro, que permite a compensação, ao dizer que:

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Assim, não poderá haver não-cumulatividade sem o instituto da compensação. Ainda em relação ao amparo legal, o artigo 155, § 2º, inciso XII, letra “c” apresenta que cabe a lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Conforme já mencionado a Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 definiu a sistemática da compensação do imposto.

5.2.4 Imunidade do artigo 153, § 4º, II, da CRFB

de 30 de janeiro de 1996. A autenticação está relacionada aos atos de escrituração de livros contábeis, balanços financeiros e fichas, todos de caráter obrigatório aos empresários de modo geral.

⁵⁸ Ives Gandra da Silva Martins, *Pesquisas Tributárias – o princípio da não-cumulatividade*, p. 47.

Trata-se esse artigo do imposto territorial rural onde explica que “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”. A redação desse artigo somente foi possível com a entrada em vigor da Emenda Constitucional 42/2003.

Percebe-se que o benefício irá para o proprietário que possui área não superior a cinqüenta hectares. E até que entre em vigor nova lei que altere os dispositivos legais permanece a quantia de cinqüenta hectares, por redação do artigo 191, *in verbis*:

Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinqüenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade.

5.2.5 Imunidade do artigo 155, § 2º, X, “a” da CRFB

Por meio do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços são imunes as “[...] operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores⁵⁹”. Esse benefício não só favorece o exportador imediato, como também aqueles que tornaram possível a exportação em si.

5.2.5 Imunidade do artigo 155, § 2º, X, “b” da CRFB

Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) não incidirá sobre as operações que tenham como destino a outros Estados o

⁵⁹ Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

petróleo, inclusive derivados como lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

ICMS. Lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, derivados do petróleo. Operações interestaduais. Imunidade do art. 155, § 2º, X, *b*, da Constituição Federal. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo." (RE 198.088, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 05/09/03). A imunidade ou hipótese de não-incidência contemplada na alínea *b* do inc. X do § 2.º do art. 155, da Constituição Federal restringe-se ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino da mercadoria, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos, independentemente de se tratar de consumidor final ou intermediário." (RE 190.992-AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 19/12/02)⁶⁰.

Há situações em que o contribuinte estará isento de tributação, como são o caso artigo 155, § 2º, X, "b". Diante disso são apresentadas duas razões para a existência dessa isenção:

A primeira diz respeito a circunstancia de que o combustível é insumo que tem repercussão imediata nos custos comerciais e industriais, que se transferem com a rapidez na sociedade. A segunda se relaciona com a questão da receita tributária dos estados mais pobres da Federação que seriam meros receptores do petróleo e seus derivados e da energia elétrica, gerando abismal disparidade de arrecadação⁶¹.

5.2.5 Imunidade do artigo 155, § 2º, X, "c" da CRFB

ICMS não incidirá sobre as operações "sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º⁶²".

O outro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, se sujeita exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será

⁶⁰ Supremo Tribunal Federal. A Constituição e o Supremo. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/legislação/constituição/pesquisa.asp%23>>.

⁶¹ Leandro Paulsen, *Direito tributário*. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, p. 373.

⁶² 155, § 2º, X, "b" da CRFB.

de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; II - setenta por cento para o Município de origem⁶³.

O ouro, definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, se sujeita, exclusivamente, ao IOF, devido na operação de origem: CF, art. 153, § 5º. Inconstitucionalidade do inciso II do art. 1º da Lei 8.033/90." (RE 190.363, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 12/6/98)⁶⁴

5.2.5 Imunidade do artigo 155, § 2º, X, "d" da CRFB

Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) não incidirá sobre as operações "nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita⁶⁵". É considerada uma imunidade nova uma vez que sua foca abrange as programações abertas.

É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal." (SS 2.242-agr., Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 21/05/04)⁶⁶.

⁶³ Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p.771.

⁶⁴ Supremo Tribunal Federal. A Constituição e o Supremo. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/legislação/constituição/pesquisa.asp%23>>.

⁶⁵ artigo 155, § 2º, X, "d" da CRFB.

⁶⁶ *Ibidem*.

CONCLUSÃO

Diante do que foi discorrido ao longo da presente monografia pode-se chegar às seguintes conclusões:

No primeiro capítulo onde foram abordados os pontos históricos pode se concluir que ao longos dos anos muito embora com grandes alterações em leis, ainda estamos caminhando lentamente para uma verdadeira reforma tributaria. O que se são interesses políticos frente às necessidades de todo uma população que pede por melhores condições de desenvolvimento.

Sobre o conceito de imunidade concluiu se que essa uma vedação constitucional da imposição de tributos não somente para a pessoa, mas também que atinge coisa, o negócio e o fato. A imunidade em hipótese alguma deverá ser confundida com a isenção fiscal, são coisas distintas. Enquanto uma poderá ser removida por lei ordinária, a imunidade só pode ser alcançada pela alteração da própria norma constitucional que a criou. Se de um lado a Constituição autoriza que os entes da Federação poderão instituir os tributos como os impostos, as taxas, e a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Por outro ela também freia o excesso de poder, ou seja, não permite o aumento de tributo sem que a lei o estabeleça, nem tão pouco que institua tratamento desigual entre contribuintes que se apresentem no mesmo patamar de igualdade.

No que diz respeito sobre a competência tributaria verificou-se que ela é indelegável podendo ser revogada a qualquer tempo, além de serem subordinadas as normas constitucionais. Os entes da federação podem criar tributos, porém essa liberdade é controlada constitucionalmente, com o propósito de se evitar abusos contra os contribuintes.

No capítulo quarto foram apresentados os princípios da legalidade, da irretroatividade, principio da anterioridade, da isonomia ou igualdade tributaria e o principio da capacidade contributiva. Diante do que cada um representa verificou-se que os princípios proporcionam uma sustentação à construção de novas normas

jurídicas, assim podem perfeitamente serem aplicados nos casos de lacunas para que as normas sejam corretamente interpretadas e logicamente aplicadas.

Quanto ao quinto e último capítulo onde foi abordado a questão das imunidades tributárias, concluiu-se que essas estão resguardadas constitucionalmente, e servem para evitar cobranças indevidas, nem tão pouco que seja instituído tratamento desigual entre contribuintes que se apresentem no mesmo patamar de igualdade.

REFERÊNCIA BIBLIOGRAFICA

1 Livros

AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AQUAVIVA, Marcus Claudio. *Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional* - 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: RT, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - Curso de direito tributário brasileiro - 8ª edição, Rio de Janeiro, Forense 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de *Código tributário nacional comentado*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Pesquisas Tributárias – O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAES, Paulo Roberto, *Comentários ao código tributário nacional*, 5. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1996.

PAULSEN, Leandro *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, De Plácido e, *Dicionário jurídico conciso*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SIQUEIRA, Vanessa. *Direito Tributário Sistematizado*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. v. 1.

2 Legislação

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

3 Consultas eletrônicas

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva *A evolução histórica do Direito Tributário - Descrição histórica do Direito Tributário, sua evolução e surgimento de alguns tributos até a Constituição de 88*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Também disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/27574305/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Postado via eletrônica em: 21/dez/2007.

SÁVIO, Camila Gomes. *Breves comentários sobre os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei tributária*. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/787>. Consultado em: 09.06.2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). A Constituição e o Supremo. Disponível em CD e via eletrônica. Por meio eletrônico. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/legislacao/constituicao/pesquisa.asp%23>> Consultado em junho/2010.

ANEXO A

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993

Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3.º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte emenda ao texto constitucional:

Art. 1.º Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 40.

§ 6.º As aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da lei.

Art. 42.

§ 10 Aplica-se aos servidores a que se refere este artigo, e a seus pensionistas, o disposto no art. 40, §§ 4.º, 5.º e 6.º.

Art. 102.

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

§ 1.º A argüição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei.

§ 2.º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.

Art. 103.

§ 4.º A ação declaratória de constitucionalidade poderá ser proposta pelo Presidente da República, pela Mesa do Senado Federal, pela Mesa da Câmara dos Deputados ou pelo Procurador-Geral da República.

Art. 150.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que

regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

§ 1.º O imposto previsto no inciso I:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

§ 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Art. 156.

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Art. 160.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias.

Art. 167.

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem assim o disposto no § 4.º deste artigo;

§ 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta."

Art. 2.º (*) A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1.º A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.

§ 3.º O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

~~§ 4.º Do produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo serão destinados vinte por cento para custeio de programas de habitação popular.—~~
(Revogado pela ECR nº 1, de 01/03/94)

Art. 3.º A eliminação do adicional ao imposto de renda, de competência dos Estados, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1.º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a dois e meio por cento no exercício financeiro de 1995.

Art. 4.º A eliminação do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1.º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a um e meio por cento no exercício financeiro de 1995.

Art. 5.º Até 31 de dezembro de 1999, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão emitir títulos da dívida pública no montante necessário ao refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos, ressalvado o disposto no art. 33, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 6.º Revogam-se o inciso IV e o § 4.º do art. 156 da Constituição Federal.

Brasília, 17 de março de 1993.

Mesa da Câmara dos Deputados

Deputado INOCÊNCIO OLIVEIRA
Presidente

Deputado ADYLLSON MOTTA
1º Vice-Presidente

Deputado FERNANDO LYRA
2º Vice-Presidente

Deputado WILSON CAMPOS
1º Secretário

Deputado CARDOSO ALVES
2º Secretário

Deputado B. SÁ
4º Secretário

Mesa do Senado Federal

Senador HUMBERTO LUCENA
Presidente

Senador CHAGAS RODRIGUES
1º vice-Presidente

Senador LEVY DIAS
2º Vice-Presidente

Senador JÚLIO CAMPOS
1º Secretário

Senador NABOR JÚNIOR
2º Secretário

Senadora JÚNIA MARISE
3º Secretário

Senador NELSON WEDEKIN
4º Secretário

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 18.3.1993

ANEXO B

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2003

As MESAS da CÂMARA DOS DEPUTADOS e do SENADO FEDERAL, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os artigos da Constituição a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 37

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

"Art. 52.

XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.

"Art. 146.

III -

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes." (NR)

"Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."

"Art. 149.

§ 2º

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

"Art. 150.

III -

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

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

....." (NR)

"Art. 153.

§ 3º

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

....."(NR)

"Art. 155.

§ 2º

X -

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização." (NR)

"Art. 158.

II - cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

"Art. 159.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, vinte e cinco por cento para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso." (NR)

"Art. 167.

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

"Art. 170.

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

"Art. 195.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento."(NR)

"Art. 204.

Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de:

I - despesas com pessoal e encargos sociais;

II - serviço da dívida;

III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados."(NR)

"Art. 216.

§ 6º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de:

I - despesas com pessoal e encargos sociais;

II - serviço da dívida;

III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados." (NR)

Art. 2º Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição.

"Art. 82.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.

"Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2º ."(NR)

Art. 3º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos:

"Art. 90. O prazo previsto no *caput* do art. 84 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias fica prorrogado até 31 de dezembro de 2007.

§ 1º Fica prorrogada, até a data referida no *caput* deste artigo, a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações.

§ 2º Até a data referida no *caput* deste artigo, a alíquota da contribuição de que trata o art. 84 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias será de trinta e oito centésimos por cento."

"Art. 91. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semi-elaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a.

§ 1º Do montante de recursos que cabe a cada Estado, setenta e cinco por cento pertencem ao próprio Estado, e vinte e cinco por cento, aos seus Municípios, distribuídos segundo os critérios a que se refere o art. 158, parágrafo único, da Constituição.

§ 2º A entrega de recursos prevista neste artigo perdurará, conforme definido em lei complementar, até que o imposto a que se refere o art. 155, II, tenha o produto de sua arrecadação destinado predominantemente, em proporção não inferior a oitenta por cento, ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços.

§ 3º Enquanto não for editada a lei complementar de que trata o *caput*, em substituição ao sistema de entrega de recursos nele previsto, permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31 e Anexo da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002.

§ 4º Os Estados e o Distrito Federal deverão apresentar à União, nos termos das instruções baixadas pelo Ministério da Fazenda, as informações relativas ao imposto de que trata o art. 155, II, declaradas pelos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior."

"Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias."

"Art. 93. A vigência do disposto no art. 159, III, e § 4º, iniciará somente após a edição da lei de que trata o referido inciso III."

"Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição."

Art. 4º Os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiver em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no

máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 5º O Poder Executivo, em até sessenta dias contados da data da promulgação desta Emenda, encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei, sob o regime de urgência constitucional, que disciplinará os benefícios fiscais para a capacitação do setor de tecnologia da informação, que vigerão até 2019 nas condições que estiverem em vigor no ato da aprovação desta Emenda.

Art. 6º Fica revogado o inciso II do § 3º do art. 84 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Brasília, em 19 de dezembro de 2003.

MESA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS

Deputado JOÃO PAULO CUNHA
Presidente
Deputado INOCÊNCIO DE OLIVEIRA
1º Vice-Presidente
Deputado LUIZ PIAUHYLINO
2º Vice-Presidente
Deputado GEDDEL VIEIRA LIMA
1º Secretário
Deputado SEVERINO CAVALCANTI
2º Secretário
Deputado NILTON CAPIXABA
3º Secretário
Deputado CIRO NOGUEIRA
4º Secretário

MESA DO SENADO FEDERAL

Senador JOSÉ SARNEY
Presidente
Senador PAULO PAIM
1º Vice-Presidente
Senador EDUARDO SIQUEIRA
CAMPOS
2º Vice-Presidente
Senador ROMEU TUMA
1º Secretário
Senador ALBERTO SILVA
2º Secretário
Senador HERÁCLITO FORTES
3º Secretário
Senador SÉRGIO ZAMBIASI
4º Secretário

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. 31.12.2003