PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Marcos Pereira Osaki

Imunidade tributária e pragmatismo

DOUTORADO EM DIREITO

São Paulo
2010

Marcos Pereira Osaki

Imunidade tributária e pragmatismo

DOUTORADO EM DIREITO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito sob a orientação da Profa. Dra. Clarice von Oertzen de Araújo.

São Paulo

2010

Banca Examinadora

_____

_____

_____

_____

_____

À minha querida Monica

À minha filha que está sendo gerada

Ao meu pai, que certamente estará presente nesse momento

À Ester, Marcia, Eduardo, Alexandre, Nicole, Camile

Ao Dr. Rubens Naves, grande incentivador e apoiador

Aos meus amigos

AGRADECIMENTOS

A todos os meus sócios e colegas de Rubens Naves – Santos Jr. – Hesketh, Escritórios Associados de Advocacia, nas pessoas de Rubens Naves, Belisário dos Santos Jr. e Tito Hesketh, agradecendo particularmente as profícuas interações sobre o objeto desta tese com Guilherme Amorim, Eduardo Pannunzio, Eduardo Behar, Alessandra Gotti, Renato Sampaio, Claudia Inoue, Carolina Botosso, César Ricci, Thiago Naves, Lucas Petri, Daniel Trindade.

À minha orientadora, Profa. Clarice von Oertzen de Araújo, cujas disponibilidade e paciência, aliadas às provocações, exigências e acesas discussões, permitiram chegar até aqui.

Ao Prof. Paulo de Barros Carvalho, pela interlocução e apoio durante toda a caminhada desde o mestrado.

Aos Profs. Drs. Fabiana Del Padre Tomé, Tácio Lacerda Gama, Robson Maia Lins, Ângela Maria da Motta Pacheco, que dedicaram tempo para ouvir, ler e contribuíram incisivamente para esta tese. Cada encontro renovou as energias para prosseguir no árido caminho da imunidade e da competência tributária.

Aos servidores da Biblioteca da Justiça Federal de São Paulo e ao juiz federal coordenador Dr. José Henrique Prescendo.

Aos meus ex-alunos e colegas professores da Universidade Paulista – Unip.

Aos alunos do Projeto Cordas & Cia, e em especial aos meus alunos de violino, pela compreensão, principalmente na etapa final do trabalho.

.

RESUMO

O objetivo desta tese é examinar o fenômeno da imunidade tributária no direito positivo brasileiro, com aplicação do método do constructivismo lógico-semântico, analisando-se os pontos de vista sintático, semântico e pragmático.

Com apoio no pragmatismo de Charles Peirce, definimos o conceito de imunidade tributária para os diversos utentes no processo de positivação. Aplicamos a análise semiótica observando a semiose da norma constitucional de imunidade tributária nos processos comunicacionais cujos protagonistas são: o legislador complementar, o legislador tributante, a pessoa imune ou que pratique operações imunes, a autoridade administrativa e o juiz. Notamos a evolução do objeto provocando novas semioses.

Outra preocupação neste trabalho foi construir as regras jurídicas fundamentando-as com enunciados prescritivos do direito positivo. Assim, para que entendêssemos imunidade tributária na Constituição, transcrevemos todos os enunciados prescritivos nos Apêndices 1 a 7 e 10, esquadrinhando, à direita de cada enunciado, observações sobre cada expressão, com apoio na ciência da Fenomenologia.

Apresentamos uma proposta de norma de competência tributária com elementos de imunidade tributária (Capítulo 4) e a coexistência de duas normas: uma de imunidade tributária e outra de competência tributária legislativa sem os elementos de imunidade (Capítulo 5). Apresentamos, ainda, uma resolução do cálculo relacional que prova a existência de ambas as possibilidades de regra, no subitem 5.1.1.

Por fim, utilizando o método do pragmatismo, definimos o conceito de imunidade tributária.

Palavras-chave: imunidade tributária – competência tributária – pragmatismo – fenomenologia – semiose – evolução do objeto – sintática – semântica – pragmática – direito positivo – ciência do Direito – constructivismo lógico-semântico – Peirce – cálculo de proposições – regra matriz – lei complementar – requisitos – normas jurídicas

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to examine the phenomenon of tax immunity in Brazilian law, applying the logical-semantic constructivism method, considering the views of syntactic, semantic and pragmatic.

With support in the pragmatism of Charles Peirce, we define the concept of tax immunity for the different users in the process of positivization. We applied the semiotic analysis observing the semiosis of the constitutional tax immunity at the communication processes whose protagonists are the complementary legislator, the tax ordinary legislator, the person immune or who practices immune operations, the administrative authority and the judge. We observed the evolution of the object causing new semioses to each participant.

Another concern in this study was to build the rules of law grounding them with the words of the law prescriptions. So, for us to understand tax immunity in the Constitution, we transcribed all law prescriptions in Appendices 1-7 and 10, scanning, at the right of each prescription, comments on each expression, according to the science of Phenomenology.

We propose one rule of law structure of the legislative competence to create tax with elements of tax immunity (Chapter 4) and the coexistence of two norms: one, for immunity from taxation, and other, for legislative competence to create tax without the immune elements (Chapter 5). We also present a resolution of the relational calculus to prove the existence of both possibilities of rule, in subsection 5.1.1.

Finally, using the pragmatism as a method, we define the concept of tax immunity.

Keywords: tax immunity – tax competence – pragmatism – phenomenology – semioses – object in evolution – syntactic – semantic – pragmatic – positive law – Law's science – syntactic-semantic constructivism – Peirce – relational calculus – matrix rule – complementary law – requirements – norms

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS 17

INTRODUÇÃO 19

I – A dúvida 19

II – Em busca de uma definição 25

III – Método 27

IV – A aplicação do pragmatismo 37

V – Pressupostos jurídicos 41

1. DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA 45

1.1 Conceito ***x*** definição 45

1.2 A expressão imunidade 50

1.3 As Constituições brasileiras 53

1.4 Delimitação do objeto 54

2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: A DOUTRINA E A NOSSA CONCEPÇÃO 58

2.1 Normatividade 60

2.1.1 Imunidade tributária como limite objetivo 61

2.2 Direito público subjetivo 63

2.3 Relação com a competência tributária 64

2.4 Incompetência tributária 67

2.5 Relação com o poder de tributar 68

2.6 Relação com a incidência tributária 70

2.7 Incidência da imunidade tributária 71

2.8 Relação com a Constituição 72

2.9 A quem se dirige a norma de imunidade tributária 72

2.10 Como funciona ou como é a imunidade tributária 73

2.11 Objeto da imunidade tributária 74

2.12 Cláusula pétrea 74

2.13 Valor 75
2.14 Imunidades explícitas e implícitas 75
2.15 A definição de Paulo de Barros Carvalho 75
2.16 Nossa definição de imunidade tributária 76
3. ENUNCIADOS PRESCRITIVOS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO 79
3.1 Referência a uma espécie de tributo 83
3.2 Colidência com a ideia de tributar 83
3.3 Referência a uma ideia de materialidade 86
3.4 Referência a uma ideia de complemento da materialidade 87
3.5 Referência a uma ideia de aspecto subjetivo 88
3.6 Referência a uma ideia de aspecto de dimensão da materialidade 89
3.7 Referência a ideia de “requisitos” constitucionais 89
3.8 Referência a ideia de requisitos infraconstitucionais 90
3.9 Organizando sintaticamente as referências constitucionais de imunidade tributária 91
3.10 Normas de competência ou de imunidade tributária? 93
3.11 A fenomenologia de positivação da imunidade tributária 97
4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO INTEGRANTE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA 102
4.1 Competência tributária – conceito 103
4.2 A norma de competência tributária legislativa 105
4.2 O critério material 107
4.2.1 Impostos 109
4.2.2 Taxas 114
4.2.3 Contribuição de melhoria 117
4.2.4 Demais contribuições 118
4.2.5 Empréstimos compulsórios 119
4.2.6 Impostos residuais 119
4.2.7 Impostos extraordinários 119

4.3 Critério temporal 120
4.4 Critério espacial 121
4.5 Critério pessoal – sujeito ativo 123
4.6 Critério pessoal – sujeito passivo 124
4.7 Critério prestacional 126
4.8 Demonstração das normas jurídicas de competência tributária legislativa com elementos de imunidade tributária 128
4.9 Síntese da regra de competência tributária com elementos de imunidade 136
5. A NORMA JURÍDICA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA 139
5.1 A estrutura da norma jurídica de imunidade tributária 140
5.1.1 Cálculo de proposições (competência tributária + imunidade tributária) 144
5.1.2 Os critérios material, temporal e espacial 145
5.1.3 O consequente da norma jurídica de imunidade tributária 146
5.1.3.1 Proibição e permissão 147
5.1.3.2 Núcleo do objeto da proibição: instituir tributo 149
5.1.3.3 “Materialidades” proibidas 153
5.2 Normas jurídicas de imunidade tributária (aspecto semântico) 158
5.2.1 Formalizando e generalizando 163
5.3 Aspecto pragmático 164
5.4 A norma jurídica secundária de imunidade tributária 167
5.5 Definição doutrinária de imunidade tributária a partir da Constituição 170
6. A UTILIZAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PELO LEGISLADOR COMPLEMENTAR 173
6.1 Lei complementar ou ordinária? 174
6.2 A função sintática dos “requisitos” 181
6.3 Enunciados prescritivos de imunidade tributária na lei complementar 185
6.4 Os requisitos 187

6.4.1 Retenção de tributos na fonte, de terceiros 188

6.4.2 Cumprimento de obrigações tributárias por terceiros 191

6.4.3 Serviços próprios da União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios 193

6.4.4 Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas..... 194

6.4.5 Aplicar, no país, e em seus objetivos institucionais 195

6.4.6 Escrituração de receitas e despesas em livros..... 197

6.4.7 Serviços diretamente relacionados com os objetivos institucionais 198

7. A UTILIZAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PELO LEGISLADOR TRIBUTANTE 202

7.1 Enunciados prescritivos na legislação ordinária..... 205

7.1.1 Referência a não tributação 207

7.1.2 Referência a materialidade 208

7.1.3 Referência a complemento da materialidade..... 208

7.1.4 Referência a pessoalidade (materialidade em sentido amplo) 209

7.1.5 Referência a responsáveis tributários..... 210

7.1.6 Referência a “requisitos” 210

7.1.7 Referência a informações, declarações e guias 211

7.1.8 Referência a suspensão da imunidade tributária..... 212

7.1.9 Referência a lançamento em caso de suspensão de imunidade tributária 213

7.1.10 Conclusões sobre o fenômeno legislação tributante 214

7.2 A função da lei ordinária 214

7.2.1 A função da lei ordinária no tocante aos elementos de imunidade 215

7.2.2 A função da lei ordinária relativamente a suspensão e lançamento 221

7.3 Análise sintática da norma do legislador tributante 222

7.3.1 A estrutura da norma declaratória de imunidade tributária 222

7.3.1.1 O problema dos “requisitos” 223

7.3.2 O dever instrumental de apresentar declarações, documentos, informações, guias 225

7.3.3 A estrutura da norma de suspensão da imunidade tributária 226

7.3.4 A estrutura da norma de lançamento em caso de suspensão 228

7.4 A imunidade tributária e a regra matriz de incidência tributária..... 230

7.5 Análise pragmática da norma expedida pelo legislador tributante .. 233

8. A NORMA JURÍDICA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTRUÍDA PELA PESSOA IMUNE 237

8.1 Análise fenomenológica da declaração da pessoa imune 238

8.2 A função da norma produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes 241

8.3 A norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes 242

8.4 Modelo teórico de declaração produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes 244

8.5 A significação da norma jurídica de imunidade tributária para a pessoa imune ou que pratique operações imunes..... 246

8.5.1 Declara-se ou deixa de se declarar imune..... 246

8.5.2 Cumprimento dos elementos da norma jurídica de imunidade tributária 248

8.5.3 Recolhimento do tributo 249

9. A SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O LANÇAMENTO..... 250

9.1 Análise fenomenológica da suspensão de imunidade tributária 251

9.2 A função do ato administrativo de suspensão da imunidade tributária..... 252

9.3 Análise sintática da norma de suspensão da imunidade tributária . 254

9.4 Análise semântica generalizando a norma de suspensão da imunidade tributária..... 255

9.5 Análise pragmática da norma de suspensão da imunidade tributária..... 256

9.6 O lançamento 256
10. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA UTILIZADA PELO JUIZ 257
10.1 Análise fenomenológica das decisões judiciais 259
10.2 A função da norma produzida pelo Estado-Juiz 262
10.3 Análise sintática das normas jurídicas expedidas pelo Estado-Juiz 267
10.4 Aspecto semântico das decisões sobre imunidade tributária 269
10.4.1 Riqueza semântica 278
10.5 A significação da imunidade tributária para o Estado-Juiz 280
CONCLUSÃO 283
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 289
APÊNDICE 1 – Quadro analítico – Constituição 324
APÊNDICE 2 – Quadro analítico – lei complementar 338
APÊNDICE 3 – Quadro analítico – leis ordinárias federais 342
APÊNDICE 4 – Quadro analítico – Legislação do Estado de São Paulo 347
APÊNDICE 5 – Quadro analítico – legislação do Município de São Paulo 351
APÊNDICE 6 – DIPJ exemplificativo de uma entidade imune 353
APÊNDICE 7 – Atos de suspensão de imunidade tributária e lançamento 357
APÊNDICE 8 – Conceitos doutrinários de imunidade tributária 358
APÊNDICE 9 – Texto das Constituições brasileiras 374
A Constituição de 1824 374
A Constituição de 1891 374
A Constituição de 1934 375
A Constituição de 1937 376
A Constituição de 1946 377
A Constituição de 1967 379
A Constituição de 1969 381
APÊNDICE 10 – Quadro sintético de decisões judiciais 385

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	–	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADC	–	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	–	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
ADPF	–	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
Art.	–	Artigo
CF	–	Constituição Federal
ce	–	critério espacial
cm	–	critério material
compl.	–	complemento
cp	–	critério pessoal
ct	–	critério temporal
CTN	–	Código Tributário Nacional
DIPJ	–	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DOE ou D.O.E.	–	Diário Oficial do Estado
DOM ou D.O.M.	–	Diário Oficial do Município
DOU ou D.O.U.	–	Diário Oficial da União
ICMS	–	Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e sobre serviços de comunicação
IPI	–	Imposto sobre produtos industrializados
ISS	–	Imposto sobre Serviços
MSC	–	mandado de segurança coletivo
(NR)	–	alteração de redação,supressão ou acréscimo, de um dispositivo legal
PMSP	–	Prefeitura do Município de São Paulo
RICMS	–	Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
RMIT	–	Regra matriz de incidência tributária
sa	–	sujeito ativo

sp	–	sujeito passivo
SP	–	Estado de São Paulo
SPED	–	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	–	Supremo Tribunal Federal
STJ	–	Superior Tribunal de Justiça
Suj.	–	sujeito
TJ	–	Tribunal de Justiça
TRF	–	Tribunal Regional Federal

INTRODUÇÃO

I – A dúvida

A definição do conceito de imunidade tributária, ponto de partida das investigações desta tese, mostrou que a resposta vai além de "norma jurídica constitucional que proíbe instituir tributos sobre situações específicas".

Compreender a significação[1] de imunidade tributária implica utilizar as ferramentas adequadas para demarcar e analisar o objeto de forma profunda, completa e coerente.

Nosso recorte metodológico do direito positivo demanda a busca do elemento "imunidade tributária" em todas as espécies de veículos introdutores de normas no sistema: Constituição, lei complementar, lei ordinária, decretos, declarações do contribuinte, atos administrativos e decisões judiciais. Referidos textos nem sempre contêm a expressão "imunidade tributária".

A observação atenta de um objeto tão multifacetado requer a utilização de ferramentas da ciência denominada Fenomenologia, que procura registrar os fatos do modo mais imparcial possível, como ensina Charles S. Peirce. [2]

---

1 Nomenclatura de Edmund Husserl, conforme exporemos detalhadamente adiante. Em *Investigações lógicas, Sexta investigação* (elementos de elucidação fenomenológica do conhecimento), *passim*.

2 "A Fenomenologia, que tem por objeto o fenômeno em sua primariedade, contempla-o e procura somente caracterizá-lo, sem com ele interagir", como explica Lauro Frederico Barbosa da Silveira, em *Curso de semiótica geral*, p. 210.

Utilizando as palavras de Charles Sanders Peirce, "[...] o que temos a fazer enquanto estudantes de fenomenologia é simplesmente abrir os olhos do espírito e olhar bem os fenômenos e dizer quais suas características, quer o fenômeno seja externo, quer pertença a um sonho, ou uma ideia geral e abstrata da ciência". Continua Peirce:

"São três as faculdades com que devemos munir-nos para esta tarefa. A primeira e principal é a qualidade rara de ver o que está diante dos olhos, como se presenta, não substituído por alguma interpretação [...]. A segunda faculdade com que devemos armar-nos é uma discriminação resoluta que se pendura como um *bulldog* daquela característica que estamos estudando, [...]. A terceira faculdade de que necessitamos é o poder generalizador do matemático que gera a Fórmula abstrata que compreende a verdadeira essência da característica em estudo, purificada de toda mistura adventícia". Charles Sanders Peirce, *Escritos coligidos*, p. 17.

Além disso, a utilização da Semiótica é de fundamental importância, pois, como conceitua Morris, é a ciência das ciências:

> Mas, se a semiótica é uma ciência coordenada às outras ciências, pelo fato de estudar as coisas ou as propriedades das coisas em sua função de signos, ela é também o instrumento de todas as ciências, visto que toda ciência faz uso de signos e expressa os seus resultados em termos de signos.[3]

Recortado o objeto, iniciaremos o contato com os textos[4], o "suporte físico". Em seguida, construímos os enunciados prescritivos buscando entender o comportamento regulado pelo direito (significado, objeto) e, posteriormente, a norma jurídica que apreendemos (significação, interpretante). Essa interpretação triádica do signo é denominada semiose, que pode ser assim representada:

A respeito da semiose, Charles Morris explica:

> O processo pelo qual algo funciona como signo pode ser chamado *semiose*. Esse processo, numa tradição que remonta aos gregos, tem sido comumente considerado como envolvendo três (ou quatro) fatores: aquilo que funciona como signo, aquilo a que o signo se refere, e o efeito sobre um intérprete em virtude do qual a coisa em questão é um signo para este. Esses três componentes da semiose podem ser chamados, respectivamente, o *veículo do signo*, o *designatum*, e o *interpretante* [para nós, respectivamente suporte físico, significado e significação]; o intérprete pode ser considerado um quarto fator. Esses termos tornam explícitos os

---

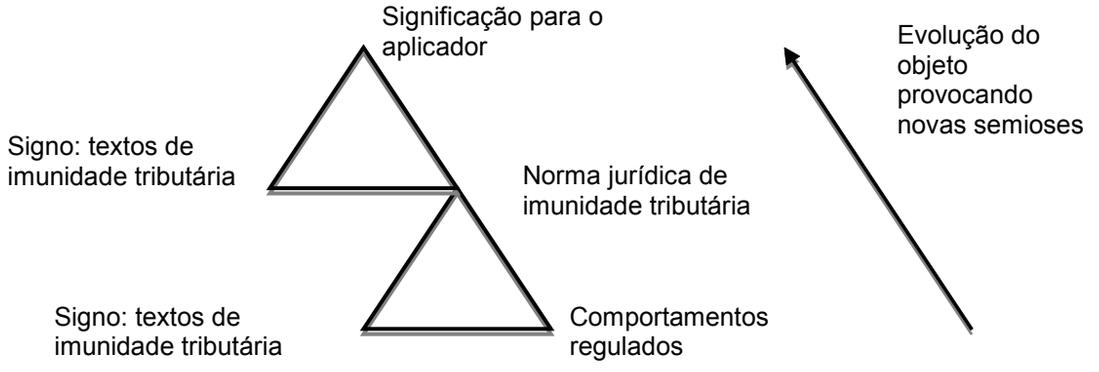
Há três estruturas formais na Fenomenologia: "As três formas são (a) a estrutura de *partes e todos*, (b) a estrutura de *identidade numa multiplicidade*, e (c) a estrutura de *presença e ausência*", como explica Robert Sokolowski, em *Introdução à fenomenologia*, p. 31.

3 Charles W. Morris, *Fundamentos da teoria dos signos*, p. 11.

4 E que Wittgenstein, em sua segunda fase, eleva a importância dessa linguagem da experiência, ao propor a Filosofia da Linguagem Ordinária.

> fatores subentendidos na definição comum de que o signo se refere a alguma coisa para alguém.[5]

Ocorre que essa norma jurídica é concebida por intérprete aplicador, o ator no processo de positivação, que Hart denomina *participante.*[6] Essa norma se torna um objeto para ele, que a toma como significado e, num segundo processo de semiose, busca compreender, então, sua significação; assim, em decorrência dessa norma, adota um determinado comportamento. Em outras palavras, a significação da norma para o aplicador traduz-se em efeitos práticos, concretos, que se observam pela edição de outra norma por esse aplicador.



---

5 Charles W. Morris, *Fundamentos da teoria dos signos*, p. 13.

Conforme registra Nicola Abbagnano, "SEMIOSE (in. *Semiosis).* Este termo indica a ação do signo e os processos inferenciais por meio dos quais alguma coisa é considerada signo de outra coisa por um intérprete humano". Com relação à definição de Peirce, a de Morris acrescenta, portanto, o quarto elemento (o intérprete), que ressalta o fato de que o signo se refere a um *designatum* para alguém [...]". *Dicionário de filosofia*, p. 1032.

6 Hans Kelsen utiliza a expressão intérprete autêntico e não autêntico (*Teoria pura do direito*, p. 387 e s.). Hebert L. A. Hart adota a nomenclatura participantes e observadores (*O conceito de direito*, p. 111-168). Essa dualidade também foi utilizada por Tácio Lacerda Gama, em *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 128-131.

Hart faz uma comparação interessante com as regras de um jogo: "Na vida quotidiana de um sistema jurídico, a sua regra de reconhecimento só muito raramente é formulada de forma expressa como tal; ainda que os tribunais na Inglaterra possam ocasionalmente anunciar em termos gerais o lugar relativo de um critério de direito em relação a outro, como sucede quando afirmam a supremacia das Leis do Parlamento sobre outras fontes, ou supostas fontes, de direito. Na maior parte dos casos a regra de reconhecimento não é enunciada, mas a sua existência manifesta-se no modo como as regras concretas são identificadas, tanto pelos tribunais ou outros funcionários, como pelos particulares ou seus consultores. Naturalmente que existe uma diferença entre o uso feito pelos tribunais dos critérios facultados pela regra e o uso que os outros fazem deles: porque quando os tribunais chegam a uma conclusão concreta com o fundamento de que uma regra concreta foi correctamente identificada como regra de direito, o que eles dizem tem um estatuto de autoridade especial, que lhe é conferido por outras regras. A este respeito, como em muitos outros aspectos,

Por sua vez, este objeto, fruto do segundo processo de semiose, é aplicado por um terceiro utente, que, por seu turno produzirá outro objeto (outra norma), o qual será aplicada por um quarto usuário – e assim por diante.

Verifica-se, assim, uma evolução do objeto provocando novas semioses, em cada qual deveremos analisar a estrutura da norma de imunidade tributária (aspecto sintático), conhecer seu significado (aspecto semântico) e entender sua relação com o usuário aplicador (aspecto pragmático), utilizando-se a terminologia de Charles W. Morris:

> Dadas tais estruturas de signos, é possível submetê-las a uma análise tridimensional, investigando sua estrutura, sua relação com o que elas denotam e suas relações com os seus intérpretes. Isto agora se fará em termos gerais, discutindo-se respectivamente a sintaxe, a semântica e a pragmática da linguagem [...] enfatizaremos especificamente a unidade da semiótica.[7]

O aspecto pragmático é de importância fundamental, ao lado dos demais, pois fornece um dado importante: como os participantes utilizam a imunidade tributária.

Assim, após a análise pragmática poderemos definir um conceito, isto é, conhecer a significação de um objeto para uma pessoa, utilizando-se o método do *pragmatismo* introduzido por Charles Sanders Peirce.

Com efeito, se a significação é um fenômeno que ocorre na mente do intérprete, seja ele participante ou observador, não é possível conhecer o que se passa na sua intrassubjetividade. O único caminho é a análise do comportamento, lembrando que os pragmatistas apontam a secularidade do pragmatismo: “pelos seus frutos os conhecereis”.[8]

---

a regra de reconhecimento de um sistema jurídico é análoga à regra de pontuação de um jogo. No decurso do jogo, a regra geral que define as actividades que constituem os pontos a marcar (corridas, golos, etc) raramente é formulada; em vez disso, é usada pelas autoridades do jogo e pelos jogadores, na identificação das fases particulares que contam para a vitória. Também aqui as declarações das autoridades (árbitro ou marcador) têm um estatuto especial de autoridade que lhes é atribuído por outras regras. Mais ainda, em ambos os casos há a possibilidade de conflito entre estas aplicações da regra dotadas de autoridade e a compreensão geral do que a regra claramente exige segundo os seus termos. Como adiante veremos, trata-se de uma complicação que tem de ser assumida em qualquer explicação do que significa a existência de um sistema de regras deste tipo”. *O conceito de direito*, p. 113.

7 Charles W. Morris, *Fundamentos da teoria dos signos*, p. 25-26.

8 “Portanto, pelos seus frutos os conhecereis” (Mateus, 7: 20, Bíblia).

Assim, conhecer um objeto é identificar as consequências práticas concebíveis que o objeto provoca nos participantes, como prega a máxima pragmática:

> "considere quais efeitos, que podem concebivelmente ter consequências práticas, nós concebamos que o objeto de nossa concepção tenha. Então, nossa concepção desses efeitos é o todo da nossa concepção do objeto.[9]

Para isso, devemos observar o objeto "imunidade tributária" dentro da fenomenologia de incidência, isto é, em toda a cadeia de positivação do direito. Desde as normas jurídicas gerais e abstratas contidas na Constituição, leis complementares, leis ordinárias, até as normas jurídicas individuais e concretas resultantes da entrega de declaração, do pedido de reconhecimento, do ato administrativo de suspensão, do lançamento, finalizando-se com a norma expedida pelo Poder Judiciário. A imunidade tributária está presente em cada um dos momentos do processo de positivação. Daí dizermos que imunidade tributária não é norma exclusivamente constitucional.

No plano constitucional, muitas questões se apresentam. Afinal, a construção sintático-semântica de uma norma jurídica de imunidade tributária mostrou o quão difícil foi apreender a hipótese, o critério material. Infelizmente, pouquíssimos doutrinadores descreveram a norma[10] de imunidade tributária, como demonstraremos no Capítulo 5.

Quanto ao legislador complementar, primeiro[11] participante[12], é necessário investigar que elementos ele introduz e de que forma esses elementos se relacionam com a norma constitucional. Afinal, há apenas uma complementação na própria norma (planos S3, S4)[13] ou existe apenas uma relação de hierarquia, considerando-se que a lei complementar simplesmente regulamenta a norma constitucional? A lei deve ser mesmo complementar?

---

9 A máxima do pragmatismo, em inglês, é: "Consider what effects that might conceivably have practical bearings, we conceive the object of our conception to have. Then, our conception of these effects is the whole of our conception of the object". *Collected Papers of Charles Sanders Peirce*, v. 5, Preface, § 1. *A definition of pragmatic and pragmatism*, p. 1.

10 Localizamos os trabalhos de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Vanessa Nobell Garcia (A norma de imunidade tributária e seus efeitos jurídicos, p. 152) e Tácio Lacerda Gama, como comentaremos nos Capítulos 4 e 5.

11 Em ordem simplesmente lógica.

12 Terminologia de Hart, já citada.

13 Subsistemas S1, S2. S3 e S4, conforme Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*, p. 67-88.

Por outro lado, outro participante, o legislador tributante, interpreta tanto a norma de imunidade como os requisitos em lei complementar, revelando isso por intermédio do seu comportamento na emissão de normas tributárias. É importante entender o limite do legislador, até que ponto ele pode instituir deveres instrumentais e a influência de eventual descumprimento de um dever instrumental pela pessoa imune: pode ser afastada a imunidade tributária ou deve ser aplicada uma sanção por descumprimento de dever instrumental?

Em um outro plano, após instituído o tributo, os elementos de imunidade tributária é aplicado pelos órgãos fiscalizatórios. O exercício do poder de fiscalização possui limites inclusive para aplicar a suspensão da imunidade e elaborar o lançamento.

Por fim, nenhuma lei pode afastar do Poder Judiciário a apreciação de lesão ou ameaça de lesão a direitos. Temos que analisar a norma jurídica individual e concreta expedida pelo Poder Judiciário que, em última palavra, resolve as lides de imunidade, reconhecendo ou não um direito a imunidade tributária.

Essas questões, que apareceram no percurso da investigação, demonstraram ser inevitável que ocorram divergências interpretativas, observadas na realidade social. Afinal, a imunidade tributária é um objeto do direito positivo, um objeto cultural. Isto implica reconhecer que o objeto da análise está impregnado de valores tanto por quem o elaborou como pelos que o interpretam.

Exemplificativamente, no âmbito do Poder Legislativo, o legislador tributante institui requisitos para gozo de imunidade, a par de interpretação forte de parte da doutrina, no sentido de que a alteração deveria ser feita por lei complementar. Por outro lado, até hoje não foi expurgada definitivamente do sistema do direito positivo a norma que reconhecia o que se denominou de “meio-imunidade” (tributação da entidade imune pelo imposto sobre a renda no caso de auferir renda com aplicações financeiras).[14]

O Poder Judiciário, por seu turno, recebe e instaura inúmeras lides de entidades imunes em busca do reconhecimento de imunidade tributária para os mais diversos temas, tais como a questão do livro eletrônico, a tributação, pela contribuição social sobre o lucro

---

14 Lei 9.532/1997: “Art. 12. [...] § 1.º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”.

líquido (CSLL) auferida por receitas de exportação[15] e a possibilidade de instituição de requisitos por lei ordinária. Este último ponto é lastimável: o próprio Supremo Tribunal Federal não acolheu nem desacolheu a tese segundo a qual apenas lei complementar poderia legislar sobre o assunto, o que provoca insegurança jurídica na sociedade. E, recentemente, a União Federal editou a Lei ordinária n. 12.101, de 27 de novembro de 2010, que, além de dispor *sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social*, também *regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social*.

Esclarecemos que não entraremos na discussão pormenorizada de cada elemento de imunidade tributária, por uma questão metodológica: pretendemos analisar o fenômeno da imunidade tributária, sem abrir discussões sobre cada norma em si.

Enfim, esses são apenas alguns indicativos que apontam para a necessidade de enfrentamento da questão a fim de entender o conceito pragmático de "imunidade tributária", expressão construída pelos aplicadores ou cientistas do direito positivo e que não aparece no texto da Constituição.

II – Em busca de uma definição

É sabido que o objeto imunidade tributária – como qualquer outro objeto do direito positivo – é cultural, abstrato, intocável, não palpável. Isso implica reconhecer que nenhuma teoria conseguirá ser perfeita. O objetivo é demonstrar, com base em argumentos válidos, o quanto conseguimos chegar perto da imunidade tributária, seccionando-a, ampliando cada detalhe e, em seguida, sintetizando os elementos gerais e comuns.

Buscaremos também identificar uma definição para esse conceito[16] que seja válida dentro do modelo de concepção metodológica do construtivismo lógico-semântico, bem como do pragmatismo.

---

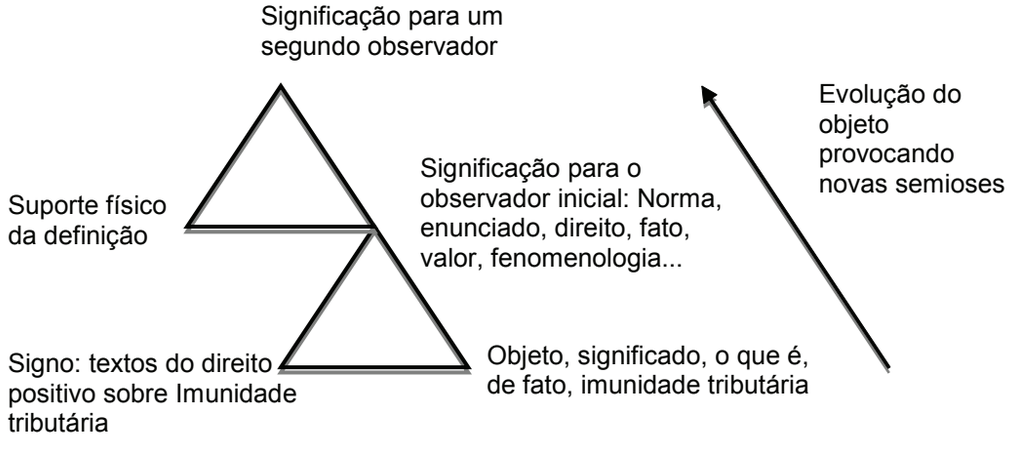
15 Conforme recente julgado do Supremo Tribunal Federal, em 12 de agosto de 2010, no Recurso Extraordinário (RE) n. 474132 sobre imunidade de receitas de exportação à incidência da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e CMPF (Contribuição Provisória Sobre a Movimentação Financeira). Foram votados em conjunto os Recursos Extraordinários (REs) 566259 e 564413.

16 Aliás, essa foi a grande motivação para o início desta pesquisa.

Definir implica utilizar outras expressões para identificar um conceito. Novamente a dificuldade na pretensão de tocar o objeto. Ora, “imunidade tributária” é “imunidade tributária”! A utilização de outros termos para definir este tem o dever de ser a mais precisa possível.

Essa definição do conceito é uma atividade doutrinária.

Do ponto de vista da semiose, “imunidade tributária” é um signo, suporte físico, composta por duas palavras, de nove e de dez letras, respectivamente. A depender da referência do intérprete, o significado pode ser a norma jurídica, o enunciado prescritivo, o direito à não tributação, o fato não tributável, a fenomenologia da não tributação, o não pagamento de tributo... E a significação é aquilo que se processa na mente do intérprete a respeito desse signo: cada doutrinador define imunidade tributária à sua maneira. Ao fazê-lo, indica, com palavras, aquilo que se passa em sua mente a respeito do conceito de imunidade tributária. Assim podemos representar a semiose:



Expliquemos: o suporte físico “imunidade tributária” representa um certo objeto. Muitos doutrinadores, ao se depararem com esse objeto, apreendem uma certa significação, seja como norma, enunciado, direito, fato, valor, fenomenologia de positivação, e assim por diante.

Só têm relevância acadêmica os autores que deixam registrado aquilo que pensam. E o fazem por meio de suportes físicos, escrevendo em papel a definição do conceito. Assim, um segundo intérprete olhará esses suportes físicos e formará uma significação a respeito deles. Exemplificativamente, Paulo de Barros Carvalho enunciou

uma definição para imunidade tributária. No entanto, antes de fazê-la, comentou algumas definições doutrinárias, criticando-as. Ao nos depararmos com linguagens e metalinguages, formamos nossa própria convicção a respeito, o que geraria um terceiro processo de semiose.

Aliás, o tema da imunidade tributária tem causado acesas discussões, tanto no meio acadêmico como na aplicação do direito positivo, observando-se muitas divergências quanto ao assunto.

Sem pretensão de esgotar a polêmica, numa pesquisa que efetuamos com mais de 30 autores, encontramos inúmeras definições. Procuramos relacionar todas as contribuições dadas pela doutrina no Apêndice 8, desde Aliomar Baleeiro, que, como constituinte, contribuiu para introduzir os enunciados prescritivos que perduram até hoje no art. 150 da atual Constituição da República.

Ao contrário, por exemplo, da definição do conceito de "tributo", que está assentado na doutrina, o mesmo não acontece com o conceito de imunidade tributária. E é a esse tema que pretendemos deixar mais uma contribuição.

Este é, portanto, um dos objetivos centrais desta tese: conhecer e definir o conceito de imunidade tributária.

III – Método

Método é essencial. Conhecer o conceito de imunidade tributária sem *método*[17] seria o mesmo que navegar sem bússola ou algum outro instrumento preciso. É o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

---

[17] Discordamos, evidentemente, do anarquismo metodológico, proposto por Paul Feyerabend, para quem "A ideia de conduzir os negócios da ciência com o auxílio de um método, que encerre princípios firmes, imutáveis e incondicionalmente obrigatórios vê-se diante de considerável dificuldade, quando posta em confronto com os resultados da pesquisa histórica. Verificamos, fazendo um confronto, que não há uma só regra, embora plausível e bem fundada na epistemologia, que deixe de ser violada em algum momento. Torna-se claro que tais violações não são eventos acidentais, não são o resultado de conhecimento insuficiente ou de desatenção que poderia ter sido evitada. Percebemos, ao contrário, que as violações são necessárias para o progresso. Com efeito, um dos notáveis traços dos recentes debates travados em torno da história e da filosofia da ciência é a compreensão de que acontecimentos e desenvolvimentos tais como a invenção do atomismo na Antiguidade, a

> Na proposta epistemológica do direito, não me canso de repetir que todo trabalho com aspirações mais sérias há de expor previamente seu método, assim entendido o conjunto de técnicas utilizadas pelo analisar para demarcar o objeto, colocando-o como foco temático e, em seguida, penetrar seu conteúdo.[18]

Um método deve conter regras claras e suficientes para se conhecer um objeto, segundo Miguel Reale[19] e Tércio Sampaio Ferraz Júnior.[20]

O método não deverá responder à dúvida inicial, mas deve apresentar todas as ferramentas necessárias e suficientes para satisfazer o sujeito de pesquisa: descrever o objeto.

Método diferencia-se de técnica, que "é o conjunto dos instrumentos, variáveis conforme os objetos e temas".[21] Ou seja, método é o conjunto de regras gerais que deve ser utilizado para se conhecer um sistema e a generalidade de seus objetos; a técnica é a regra que não é geral, isto é, aplica-se a um ou outro objeto em particular.

---

revolução copernicana, o surgimento do moderno atomismo (teoria cinética; teoria da dispersão; estereoquímica; teoria quântica), o aparecimento gradual da teoria ondulatória da luz só ocorreram porque alguns pensadores decidiram não se deixar limitar por certas regras metodológicas 'óbvias' ou porque involuntariamente as violaram", em *Contra o método*, p. 29.

18 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 200.

E continua o referido autor: "[...] parece apropriado efetuar breves considerações sobre o itinerário do pensamento, no sentido de abrir caminho para que o leitor possa percorrê-lo com desenvoltura, consciente do plano traçado pelo autor. A informação, que é de grande utilidade até para ensejar a iterativa conferência do rigor expositivo, volta-se, fundamentalmente, para esclarecer o trajeto que será trilhado, facilitando sobremaneira o entendimento das proposições apresentadas". Idem, ibidem.

19 "Método é o caminho que deve ser percorrido para a aquisição da verdade, ou, por outras palavras, de um resultado exato ou rigorosamente verificado." Miguel Reale, *Lições preliminares de direito*, p. 10.

20 "Método é um conjunto de princípios de avaliação da evidência, cânones para julgar a adequação das explicações propostas, critérios para selecionar hipóteses." Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *A ciência do direito*, p. 11, citando, em nota de rodapé, o pensamento de Ernest Nagel. Ou, ainda, em outro lugar: "o modo pelo qual a ciência do direito tenta captar o fenômeno jurídico como um fenômeno normativo, realizando uma sistematização das regras para a obtenção de decisões possíveis". Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ibidem, p. 53.

E conclui: "o problema do método, portanto, diz respeito à própria definição de enunciado verdadeiro. Note-se, de enunciado verdadeiro e não de verdade". Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *A ciência do direito*, p. 11.

E, pelo fato de o direito positivo ser um objeto cultural, a forma de abordagem, além de *explicar* (o que também é uma forma de abordagem das ciências naturais), é *compreender*, pressupondo, assim, que "o cientista procura reproduzir intuitivamente o sentido dos fenômenos, valorando-os". Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *A ciência do direito*, p. 11.

21 Idem, ibidem, p. 11.

Até aqui demonstramos o sentido conotativo de método. Se procurarmos os elementos que podem se encaixar nessas definições, numa pesquisa denotativa, encontraremos vários métodos e técnicas, o que é perfeitamente plausível diante do secular questionamento filosófico que surgiu em torno do "método" e da "verdade", o que já se revelava com o *Discurso do método*, de Descartes, publicado em 1637.[22] Aliás, o exemplo do método descrito por Descartes, que contém quatro axiomas claros a respeito de como o cientista deve tratar qualquer objeto que queira conhecer,[23] é bem elucidativo sobre o conteúdo denotativo de um método em particular, como reconhece Alaôr Caffé Alves.[24]

Nesta tese, não faremos um levantamento completo dos métodos existentes.[25] Entendemos suficiente a justificação do método que iremos adotar.[26]

---

22 8 de junho de 1637, conforme Descartes, *O discurso do método*, p. 8.

23 "[…] considerei ser necessário buscar algum outro método… portanto, em lugar desse grande número de preceitos de que se compõe a lógica, achei que me seriam suficientes os quatro seguintes, uma vez que tornasse a firme e inalterável resolução de não deixar uma só vez de observá-los.

O primeiro era o de nunca aceitar algo como verdadeiro que eu não conhecesse claramente como tal; ou seja, de evitar cuidadosamente a pressa e a prevenção, e de nada fazer constar de meus juízos que não se apresentasse tão clara e distintamente a meu espírito que eu não tivesse motivo algum de duvidar dele.

O segundo, o de repartir cada uma das dificuldades que eu analisasse em tantas parcelas quantas fossem possíveis e necessárias a fim de melhor solucioná-las.

O terceiro, o de conduzir por ordem meus pensamentos, iniciando pelos objetos mais simples e mais fáceis de conhecer, para elevar-me, pouco a pouco, como galgando degraus, até o conhecimento dos mais compostos, e presumindo até mesmo uma ordem entre os que não se precedem naturalmente uns aos outros.

E o último, o de efetuar em toda parte relações metódicas tão completas e revisões tão gerais nas quais eu tivesse a certeza de nada omitir." Descartes, *O discurso do método*, p. 72.

24 Veja-se, por exemplo, que a segunda e terceira regras desse método tratam dos métodos analítico e sintético. Nesse sentido, Alaôr Caffé Alves, *Lógica*: pensamento formal e argumentação – elementos para o discurso jurídico, p. 299.

25 Apenas a título exemplificativo, Hilton Japiassú e Danilo Marcondes, no *Dicionário básico de filosofia*, identificaram os seguintes métodos: "2. **Método axiomático**: o que emprega a formalização e utiliza os recursos da lógica formal para derivar a verdade que pretende estabelecer a partir de uma relação de termos primitivos (indefiníveis) e de um conjunto de axiomas que servem de ponto de partida para a demonstração. [...] 3. **Método hipotético-dedutivo**: método científico através do qual se constrói uma teoria que formula hipóteses a partir das quais resultados obtidos podem ser deduzidos, e com base nas quais se podem fazer previsões que, por sua vez, podem ser confirmadas ou refutadas. [...] 4. **Método indutivo**: aqueles segundo o qual uma lei geral é estabelecida a partir da observação e repetição de regularidades em casos particulares. [...] 5. **Método dialético**: [...] o método dialético é aquele que procede pela refutação das opiniões do senso comum, levando-as à contradição, para chegar então à verdade, fruto da razão. [...] 6. **Método de análise-síntese**: o que toma como ponto de partida o que se busca, procurando então estabelecer sua verdade, no que consiste e quais suas características. A análise é a decomposição do todo em suas partes constitutivas para examiná-las. Procede-se, assim, do complexo para o simples. A síntese é a reunião dessas partes para formar o todo, tendo-se esclarecido seu modo de constituição. 7. **Método experimental**: aquele que tem por base a realização de experimentos para o estabelecimento de teorias científicas [...]. 8. **Método hermenêutico**: ver hermenêutica" (destaques nossos) (p. 130).

26 Aliás, para que essa empresa seja possível, teríamos que enfrentar várias questões, tais como a existência de métodos filosóficos e científicos, sendo alguns métodos verdadeiras doutrinas ou

O método a ser utilizado pelo cientista do direito deve ser o método analítico-hermenêutico, conforme conclui Aurora Tomazini de Carvalho, apoiando-se em lições de Paulo de Barros Carvalho, que ora assumimos. Essa é a conclusão da referida autora, após contextualizar as definições de método como forma lógico-comportamental investigatória ("científico"), método em sentido amplo (hermenêutico) e em sentido estrito (analítico).[27]

Para especificar os axiomas do método analítico-hermenêutico, levaremos em consideração as operações do pensamento humano: conceber (apreender uma ideia), julgar (relacionar duas ideias) e raciocinar (a partir de dois juízos, extrair um terceiro), como registra Alaôr Caffé Alves.[28] É o que procuraremos fazer, demarcando a metodologia[29] que iremos seguir para a pesquisa do conceito de imunidade tributária, por meio das seguintes regras:

---

teorias, como registra Nicola Abbagnano: "Contudo, é preciso observar que não há doutrina ou teoria, quer científica, quer filosófica, que não possa ser considerada sob o aspecto de sua ordem de procedimentos, sendo, pois, chamada de método. O próprio Descartes, p. ex., expôs o mesmo conteúdo do Discurso do método na forma de Meditações metafísicas e de Princípios de filosofia: o que por um lado era método, por outro era doutrina. De modo geral, não há doutrina que não possa ser considerada e chamada de método, se encarada como ordem ou procedimento de pesquisa. Portanto, a classificação dos métodos filosóficos e científicos sem dúvida seria uma classificação das respectivas doutrinas". *Dicionário de filosofia*, p. 780. Além disso, seria necessário organizá-los, pois nem sempre o critério pelo qual um método se diferencia do outro encontra-se em mesmo grau de generalidade (por exemplo, método científico, método analítico e método pragmático).

27 "Adotamos a concepção de 'método científico' como sendo a forma lógico-comportamental investigatória na qual se baseia o intelecto do pesquisador para buscar os resultados que pretende (construir suas proposições científicas – ou seja, o objeto formal).

A forma de aproximação, por excelência, de qualquer objeto é a interpretação (considerado por nós como método em sentido amplo). Esta visão reducionista, no entanto, não afasta outras formas comportamentais, que podem ser utilizadas pelo intérprete para estruturá-las (as quais denominamos de método – no sentido estrito da palavra), como por exemplo: a analítica, a indução, a dedução, a dialética, a dogmática, a hermenêutica, etc."

[...]

Nosso trato com o direito revela uma tomada de posição analítico-hermenêutica. Concebemos o direito como um corpo de linguagem e, neste sentido, o método analítico mostra-se eficiente para o seu conhecimento. Mas, por outro lado, quando lidamos com os valores imersos da linguagem jurídica, ou seja, com os fins que a permeiam, pressupomos a hermenêutica. Com ela entramos em contato com o sentido dos textos positivados e com os referenciais culturais que os informam.

Analítica e hermenêutica se completam, consubstanciando-se no método próprio da Ciência Jurídica a qual nos propomos. A construção analítico-hermenêutica, no entanto, ocorre dentro de um processo dialético, de contraposição de sentidos, próprio ao plano dos objetos culturais." Aurora Tomazini de Carvalho, *Teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico), p. 570-573.

28 *Lógica*: pensamento formal e argumentação – elementos para o discurso jurídico, p. 140-141.

29 "Com o nome de metodologia hoje é frequentemente indicado o conjunto de procedimentos técnicos de averiguação ou verificação à disposição de determinada disciplina ou grupo de disciplinas [...]. Nesse aspecto, a metodologia [...] não tem outro objetivo além de garantir às disciplinas em questão o uso cada vez mais eficaz das técnicas de procedimento de que dispõem." Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, p. 781.

i. Primeiro, fixar as dúvidas e identificar as crenças que possuímos quando iniciamos a investigação.[30]

Assim, faz-se necessário definir o *sistema de referência*. Utilizaremos o direito positivo como fenômeno normativo, sem nos desviarmos para a Sociologia Jurídica[31], Política do Direito, Economia ou Finanças. Como registra Paulo de Barros Carvalho, "muitos são os sistemas de referência por intermédio dos quais o objeto do direito pode ser examinado... o que demonstra a complexidade da ontologia do direito".[32] É necessário proceder a um corte metodológico no objeto, para separar apenas o direito positivo.[33]

---

30 Esta etapa é imprescindível para delimitar o objeto de nossas pesquisas, possibilitando (i) fixar os dogmas em que acreditamos, (ii) colher os dados da realidade e (iii) iniciar a investigação científica em busca da verdade.

Com efeito, quando iniciamos a investigação, não duvidamos de tudo, como Descartes ou Locke. Nenhuma análise é desprovida de um quadro de crenças iniciais, isto é, daqueles pressupostos que se têm quando se inicia uma investigação qualquer, como afirma Peirce: "A inquirição sempre acontece contra um quadro de fundo de crenças que possuímos quando iniciamos nossa inquirição", vide Cornelis De Waal, *Sobre pragmatismo*, p. 31.

O cientista inicia sua pesquisa a partir da incerteza e inquietação que possui a respeito de um objeto (dúvida), procurando um estado de tranquilidade e de satisfação, que será alcançado com o resultado de suas pesquisas: a verdade consensual (crença). Evidentemente, não estamos falando de verdade absoluta. Segundo Paulo de Barros Carvalho, "é possível estruturar sistemas de objetivações que satisfaçam aos anseios do espírito, preservando a incomensurabilidade das teorias. Em outras palavras, firmado o pressuposto da indeterminabilidade da 'verdade última', já que não consta haver tribunal credenciado para enunciá-la, isso não impediria a elaboração de um discurso preciso, consistente, dotado de força preditiva, porém com assomos de simplicidade, unificando fenômenos que pareceriam desconexos à compreensão daqueles que partissem do chamado 'conhecimento vulgar'". *Direito tributário*: linguagem e método, p. 161.

Sobre o tema, vide Cornelis De Waal, em interessante crítica: "Peirce rompeu radicalmente com ambas as tradições. Em vez de singularizar ideias específicas como absolutamente certas e construir sua filosofia sobre elas, ele começou com as crenças que possuímos quando iniciamos nossa inquirição. A inquirição sempre acontece contra um quadro de fundo de crenças tomadas como certas". E exemplifica: "o arqueólogo que deseja saber quem construiu a pirâmide de Quéops não só toma como certo que há um mundo externo e que a pirâmide é uma parte dele, mas também que a maior parte de nosso conhecimento sobre o Egito antigo é mais ou menos correta (nossas traduções da escrita hieroglífica, a datação da pirâmide em relação às outras estruturas antigas, a assunção de que as pirâmides foram construídas como tumbas para faraós, como foram construídas etc.)". *Sobre pragmatismo*, p. 31.

Assim como deve ser rejeitado o dogmatismo (certeza de que algumas crenças particulares são verdadeiras), também deve-se afastar o ceticismo (todas as crenças devem ser consideradas inconfiáveis). Estamos com Peirce, para quem, "em geral, podemos confiar em nossas crenças, mas não devemos apostar nossas vidas em nenhuma delas". Assim, para a *fixação da crença* não é necessário que seja verdadeira, mas é suficiente que se acredite ser ela verdadeira, conforme explica Cornelis De Waal, *Sobre pragmatismo*, p. 37.

31 Ressalvamos que o pragmatismo não se confunde com a Sociologia ou Psicologia jurídicas. Embora haja referência a observação de comportamentos, utilizaremos o pragmatismo para examinar juridicamente o objeto. Analisaremos apenas a norma jurídica.

32 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 6.

33 Adotamos em linhas gerais a escola de Paulo de Barros Carvalho, como já pudemos explicitar em obra de nossa autoria: *Substituição tributária na seguridade social*: a retenção de 11%, capítulos I e II, com exceção da classificação dos tributos que, após as conclusões a que chegamos nesta tese, classificaremos de outra forma.

ii. Segundo, iniciar a identificação semiótica da imunidade tributária pela análise da semiose, isto é, suporte físico,[34] significado[35] e significação.[36-37]

iii. Terceiro, observar e analisar a evolução do objeto provocando novas semioses decorrentes do processo de positivação.

Inspiramo-nos nas lições de Clarice von Oertzen de Araújo,[38] para quem um objeto qualquer da realidade não verbal evolui tornando-se fato semiótico, fato social, fato jurídico e, por fim, relação jurídica, que transcrevemos:

---

34 Segundo Paulo de Barros Carvalho, "ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para construir um domínio [...] se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses planos... e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem... não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação". *Direito tributário*: linguagem e método, p. 183-184.

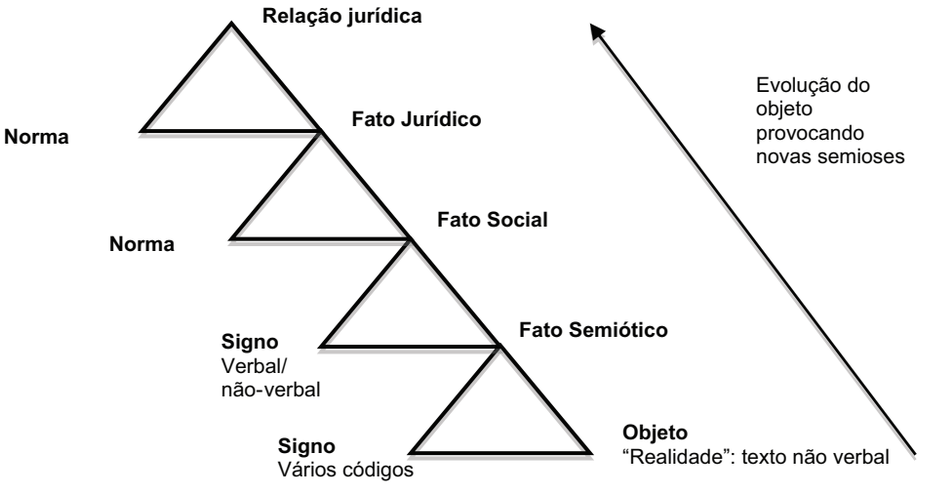
35 Estamos no segundo subsistema: "com propósitos analíticos, entretanto, podemos isolar frase por frase, enunciado por enunciado, compondo um domínio de significações, antes de agrupar os conteúdos segundo fórmulas moleculares caracterizadas pelo conectivo implicacional. Nesse momento intermediário, estaremos diante daquilo que poderíamos chamar de 'sistema de significações proposicionais'". Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 185.

36 Continuando nas precisas lições de Paulo de Barros Carvalho: "agora, num patamar mais elevado de elaboração, juntaremos significações, algumas no tópico de antecedente, outras no lugar sintático de consequente, tudo para constituir as entidades mínimas e irredutíveis (com o perdão do pleonasmo) de manifestação do deôntico, com sentido completo, uma vez que frases prescritivas, insularmente tomadas, são também portadoras de sentido. Formaremos, desse modo, as unidades normativas, regras ou normas jurídicas que, articuladas em relações de coordenação e de subordinação, acabarão compondo a forma superior do sistema normativo". *Direito tributário*: linguagem e método, p. 185.

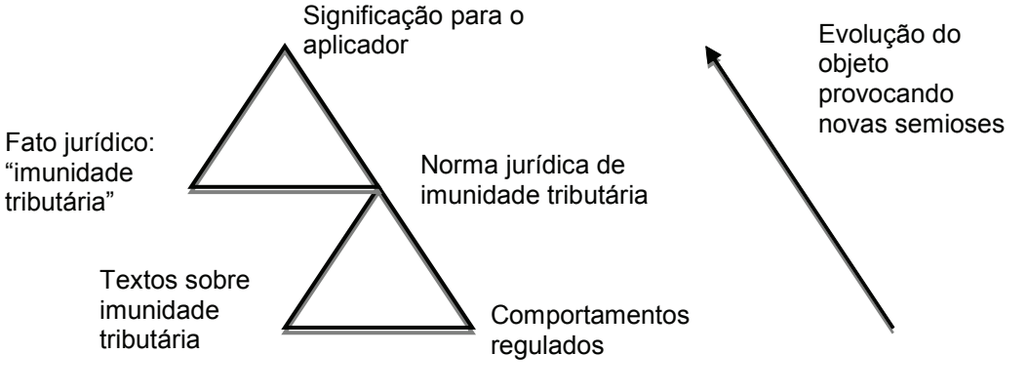
O raciocínio em que fundamentamos a tese é o de que, partindo-se das premissas de que o direito positivo é formado por exclusivamente por normas jurídicas (premissa maior) e que imunidade tributária está no direito positivo (premissa menor), podemos concluir que imunidade tributária é ou norma jurídica ou parte de norma jurídica (conclusão).

37 Adotaremos a mesma terminologia utilizada por Edmund Husserl e seguida por Paulo de Barros Carvalho: "o suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada [...] ou a palavra escrita... esse dado, que integra a relação sígnica, como o próprio nome indica, tem natureza física, material. Refere-se a algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é o seu significado; e suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito, que chamamos de 'significação'". Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 33-34.

38 Utilizaremos as lições de Clarice von Oertzen de Araújo, que aplicou a semiose no "processo" de positivação do direito, especialmente na evolução do objeto evento, que se torna fato social, fato jurídico e, finalmente, relação jurídica. Em *Semiótica do direito*, p. 127.



Nesta tese, demonstraremos a evolução da norma jurídica de imunidade tributária, processo que começa da seguinte forma:



> Lê-se: os textos do direito positivo relativos à imunidade tributária (suporte físico) são signos que indicam comportamentos regulados pelo direito positivo (significados) e que representam para um intérprete aplicador a norma jurídica de imunidade tributária (significação). Na evolução do objeto provocando uma nova semiose, essa norma jurídica de imunidade tributária passa a ser um objeto (significado), representado por um signo "imunidade tributária" (suporte físico), que será interpretado por aplicadores competentes (significação), que, ao aplicarem, mediante um comportamento, suscitarão outra semiose conforme o novo intérprete.

Não pretendemos, nesta tese, analisar casuisticamente o comportamento dos participantes ou observadores.[39] Por isso, esse comportamento a que nos referimos

[39] Conforme dualidade de Hebert Hart, já citada.

é, para o pragmatismo, aquele que, pela repetição, se torna uma regra, no sentido de habitualidade.

Por exemplo, no Capítulo 7 demonstramos que o comportamento concebível produzido pelo legislador tributante traduz-se no fato "instituir tributo sem elencar os elementos imunes como tributáveis"; inobstante a polêmica doutrinária que registraremos oportunamente, à medida que esses atos se tornam uma regra de comportamento (no sentido de habituais), a soma dessas consequências práticas corresponde à significação (conceito) desse objeto para esse intérprete aplicador (pragmática).

Ocorre que o objeto continua sua evolução no caminho do processo de positivação. Outra pessoa (o particular imune, por exemplo) pode analisar esse último objeto representado pela concepção do legislador aplicador e terá, por sua vez, uma outra significação do objeto. Em seguida, também exemplificativamente, o fiscal poderá analisar a significação do objeto para a pessoa imune, tomá-la como objeto e construir sua própria significação deste último objeto. Sequencialmente, o Judiciário da mesma forma poderá representar outra relação triádica a partir da última demonstrada acima.

iv. Quarto, empreender as análises sintática,[40] semântica[41] e pragmática em cada uma das significações obtidas nas relações triádicas construídas.[42]

---

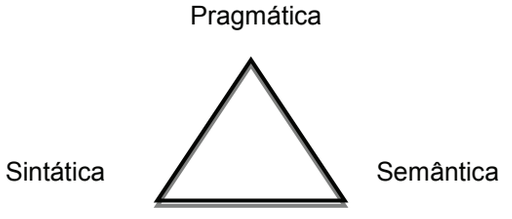
40 Utilizaremos o estudo da sintática para analisar a composição interna da norma jurídica, nas lições de Charles W. Morris: "[...] uma 'linguagem' [...] vem a ser qualquer conjunto de coisas relacionadas de acordo com duas clasess de regras: regras de formação, que determinam as combinações independentes permissíveis de membros do conjunto, sendo tais combinações chamadas frases, e regras de transformação, que determinam as frases que podem ser obtidas de outras frases. Estas duas espécies podem ser agrupadas sob o termo *regra sintática*. A sintaxe é, pois, a consideração de signos na medida em que se sujeitam às regras sintáticas"., *Fundamentos da teoria dos signos*, p. 28.

41 Nas palavras de Charles W. Morris, "a semântica trata da relação dos signos com seus ´designata' e também com os objetos que eles podem denotar ou realmente denotam [...] a semântica pura fornece os termos e a teoria necessários para falar sobre a dimensão semântica da semiose e a semântica descritiva se ocupa das instâncias reais dessa dimensão". E continua: "o signo tem uma dimensão semântica na medida em que haja regras semânticas (não interessa se formuladas ou não) que determinem a sua aplicabilidade a certas situações sob certas condições. Se esse uso é estabelecido em termos de outros signos, a fórmula geral é a seguinte: o veículo do signo *x* designa as condições *a, b, c, ...* sob as quais ele é aplicável. O estabelecimento dessas condições dá a regra semântica para *x*. Quando um objeto ou situação satisfaz as condições requeridas, então é denotado por x. O veículo do signo em si é simplesmente um objeto, e a sua denotação dos outros objetos reside basicamente no fato de que há regras de uso que correlacionam as duas séries de objetos". *Fundamentos da teoria dos signos,* p. 38-42.

Assim, construiremos todas as normas de imunidade tributária existentes na Constituição. Há um nível de investigação semântica mais aprofundado, em que seria possível, por exemplo, inquirir se livro eletrônico é livro, entender exatamente o conceito de assistência social e de educação. No entanto, não é o escopo desta pesquisa científica aprofundar a análise de cada norma de imunidade tributária, visto que o conteúdo de significação de cada norma de imunidade tributária é suficiente

Identificado o objeto a ser analisado – a norma jurídica de imunidade tributária (para o legislador complementar, ordinário, pessoa imune ou que pratique operações imunes, fisco e Judiciário) –, partiremos para a verificação de suas dimensões sintáticas, semânticas e pragmáticas, utilizando a terminologia de Morris, seguida por Carnap e outros[43] filósofos. No direito, encontramos a utilização dessa análise porPaulo de Barros Carvalho[44], Tércio Sampaio Ferraz Júnior, e inúmeros outros cientistas.[45]

Essa relação triádica também pode ser representada da seguinte forma:[46]



Especificamos que, no tocante à análise pragmática, adotaremos o seguinte procedimento:

a) *Identificar os processos comunicacionais em que o objeto pode ser inserido, preferencialmente dentro do processo de positivação da norma jurídica de imunidade tributária, analisando-os.*[47]

---

para ser pesquisado com profundidade numa tese/dissertação inteira. Demonstraremos apenas a construção semântica de cada uma das normas jurídicas de imunidade tributária.

42 "Sintático, semântico e pragmático" é nomenclatura introduzida por Charles Morris, em *Fundamentos da teoria dos signos*, *passim*.

43 Como registra Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, p. 1073-1074.

44 "A linguagem do direito posto, onde foram depositadas as significações dos atos de vontade do político, é o ponto de partida para a análise lógica e o ponto de chegada da análise semântica. Mais uma vez transparece a importância da afirmação segundo a qual o autêntico jurista é o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, realizando, a cada instante, as três grandes divisões da Semiótica: sintaxe, semântica e pragmática." Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 333.

45 Tácio Lacerda Gama registra essas expressões, porém prefere, em sua tese, os termos "estrutura", "sentido" e "função", em lugar de sintática, semântica e pragmática. *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. XXXVIII.

46 Veja-se que essa figura guarda relação com a relação triádica – suporte físico, significado, significação – exposta anteriormente. Entretanto, trata-se de um outro tipo de relação, que será aplicada exclusivamente no exame do objeto contido no vértice superior (significação) de cada triângulo da semiose (suporte físico, significado e significação).

47 O processo de positivação indicará os processos comunicacionais em que a norma jurídica de imunidade tributária se insere. Assim, conhecendo-se a fenomenologia de incidência, devem-se

b) *Identificar, no plano da realidade fática, as ações, os hábitos dos aplicadores da norma jurídica de imunidade tributária.*[48]

c) *Analisar a relação estabelecida pela doutrina com o objeto.*[49]

d) *Verificar se há alguma forma para sintetizar a análise pragmática (generalizando, como por exemplo, alguma classificação).*

v. Enunciar a definição de imunidade tributária a partir das análises feitas, verificando se as dúvidas iniciais foram respondidas.

A partir das análises sintática, semântica e pragmática, é possível propor uma definição para cada conceito analisado.

Com efeito, por intermédio do pragmatismo, poderemos enunciar uma definição de imunidade tributária que tenha como foco o comportamento concebível verificado na realidade.[50]

---

especificar, em cada etapa da positivação, os componentes do modelo comunicacional (emissor, receptor, mensagem, canal, código, conexão psicológica e contexto).

Essa estrutura foi desenhada por Paulo de Barros Carvalho, a partir da análise de Umberto Eco e J. Teixeira Coelho Netto, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 165-170.

48 O pragmatismo determina que sejam analisados os efeitos concretos que o intérprete aplicador do objeto implementa. A soma das consequências práticas é a totalidade de nossa concepção do objeto, conforme prega a máxima pragmática.

É necessário, pois, saber, na realidade, quais tipos de atos são praticados em decorrência da norma jurídica de imunidade tributária, buscando-se uma regra de comportamento, no sentido de habitualidade.

Ocorre que a verificação prática não demonstra tantos comportamentos possíveis. Com efeito, exemplificativamente, diante da norma jurídica de imunidade tributária, o legislador tributante poderia adotar um dos seguintes comportamentos: tributar ou deixar de tributar os elementos imunes. A verificação prática demonstra que, além desse comportamento, o legislador tributante também institui ou deixa de instituir requisitos e normas jurídicas que dispõem sobre a fiscalização e a administração de pessoas imunes ou que pratiquem operações imunes.

Nesse ponto, não só analisaremos pragmaticamente a norma jurídica de imunidade tributária, como também criticaremos os usos.

A soma das consequências práticas desses objetos, para seu intérprete aplicador, demonstrará a significação desse objeto para ele.

49 Há uma outra espécie de pragmatismo. Aquela defendida por Tércio Sampaio Ferraz Júnior em relação à linguagem da ciência do direito.

Nesse caso, há um outro movimento, que não se mistura com a semiose demonstrada até aqui (a semiose do direito positivo). Trata-se do intérprete do direito positivo, o cientista do direito, que, em linguagem descritiva, analisa seu objeto. É a linguagem empregada nesta tese e por tantos outros juristas que escreveram sobre o tema.

Com efeito, em contato com o objeto, o hábito da doutrina foi descrevê-lo e defini-lo. Confrontaremos as inúmeras descrições e definições adotadas pelos doutrinadores com a nossa posição defendida nesta pesquisa.

50 A análise exclusiva do objeto sob os pontos de vista da sintática e da semântica não é suficiente para se ter uma noção completa do objeto.

vi. Sexto, concluir sistematizando a definição de imunidade tributária para cada espécie participante/observador.

Este é o método que utilizaremos.

IV – A aplicação do pragmatismo

Dedicaremos este subitem à importância do pragmatismo de Peirce, para a concepção da imunidade tributária.

É importante ressaltar, entretanto, que o pragmatismo não dispensa a análise sintática, semântica e pragmática do objeto. São três ângulos de análise distintos de um objeto. No entanto, após conhecer sintática e semanticamente a imunidade tributária, o exame de sua relação com o usuário implica verificar o comportamento desse usuário, para que se possa estabelecer que consequências práticas esse objeto provoca na concepção dos participantes.

Com efeito, torna-se possível obter até mesmo um conceito de imunidade tributária a partir da utilização que se faz desse termo. A imunidade tributária aparece em leis ordinárias, decretos executivos, decisões judiciais, atos administrativos individuais e concretos expedidos pelo Poder Executivo, declarações da pessoa imune ou que pratique operações imunes, doutrina. Com efeito, que adianta existir imunidade tributária se não houver efeitos práticos, isto é, se não for possível haver efeitos concebíveis desse objeto?

Isto porque um objeto só se torna objeto se induz a algum comportamento. Isto é, a concepção de um objeto não é exatamente o objeto, mas aquilo que o objeto provoca no usuário. Veja-se que *pragma* é uma palavra grega que significa ação, fato, comportamento (Nicola Abbagnano, Dicionário de filosofia, p. 916).

Percebe-se, por este fato, que a ação provocada no usuário pode decorrer de outros objetos (por exemplo, a norma que confere competência para uma autoridade administrativa suspender a imunidade tributária) e a ação produz ainda outro objeto (no mesmo exemplo, a suspensão da imunidade tributária). Isto porque este objeto se relaciona como outros objetos do sistema. A análise dessas relações do ponto de vista do aplicador possibilitará um melhor exame do próprio objeto.

Nossa intenção, portanto, é construir uma tese que não apenas tenha aplicação prática, como também tenha seus elementos colhidos da realidade. Assim, o objeto de nosso estudo é o dado da experiência produzido pelo utente do signo: a legislação, as decisões administrativas, os atos da pessoa imune ou que pratique operações imunes e as decisões judiciais.

Todavia, considerando que o pragmatismo é estratégico nesta tese, permeando desde a dúvida e o quadro de crenças, dedicaremos o primeiro capítulo a esse exame.

Vejamos então a aplicabilidade do pragmatismo à imunidade tributária.

Reiteremos a *máxima* do pragmatismo, introduzida por Peirce:

> "considere quais efeitos, que podem concebivelmente ter consequências práticas, nós concebamos que o objeto de nossa concepção tenha. Então, nossa concepção desses efeitos é o todo da nossa concepção do objeto".[51]

Para que possamos aplicar a máxima, deveremos identificar: a) quem são os usuários do objeto imunidade tributária; b) todas as consequências práticas logicamente possíveis que cada usuário já tenha efetivado; c) a validade dessas consequências práticas; e d) a sanção aplicável para as consequências práticas não consentâneas com o ordenamento jurídico.

Fala-se, portanto, em outros dois objetos além do signo analisado: utente e efeito que pode ter consequências práticas concebíveis. Devemos, assim, entender, de um lado, quem são os operadores do direito (participantes) que aplicam a norma jurídica de imunidade tributária e, de outro, quais são as atitudes concebíveis dentro do ordenamento jurídico para cada um desses utentes, em relação ao objeto estudado. Essas atitudes serão, por consequência, novos objetos, que serão examinados nesta tese até o limite da decisão última do Poder Judiciário.

Como leciona Paulo de Barros Carvalho, "a aplicação do direito é promovida por alguém que pertence ao contexto social por ele regulado e emprega os signos jurídicos em conformidade com pautas axiológicas comuns à sociedade".[52]

No caso da imunidade tributária, em toda a cadeia de positivação, temos os seguintes utentes do signo e suas respectivas relações com ele: a *pessoa política* competente que, ao instituir tributos, deve deixar de tributar determinadas materialidades; a *sociedade* que tem o direito de que algumas hipóteses não sejam tributadas; a *pessoa imune* que declara sua imunidade ou a solicita; a *autoridade administrativa* que suspende

---

51 A máxima do pragmatismo, em inglês, é: "Consider what effects that might conceivably have practical bearings, we conceive the object of our conception to have. Then, our conception of these effects is the whole of our conception of the object". *Collected Papers of Charles Sanders Peirce*, v. 5, Preface, § 1. *A definition of pragmatic and pragmatism*, p. 1.

52 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 200.

a imunidade tributária e constitui crédito tributário; e o *juiz* que reconhece ou deixa de reconhecer a imunidade tributária em determinados casos concretos.

Sendo mais específicos, e de forma exemplificativa, em relação apenas à norma jurídica constitucional que impede a instituição de tributos, temos como sujeitos da relação jurídica a *pessoa política* de direito público interno e a *sociedade* como um todo (ou qualquer particular), como demonstraremos adiante.

A *pessoa política*, diante desse objeto – e em relação a esse objeto –, pode praticar certas condutas. Se pensarmos apenas na Lógica, podemos imaginar as seguintes hipóteses (possíveis logicamente): a) deixar de tributar hipóteses imunes por ausência de competência tributária; b) tributar hipóteses imunes. A lei lógica do terceiro excluído garante que inexistem outras consequências práticas concebíveis para esse objeto. No entanto, juridicamente, apenas uma delas é concebível e regular: a pessoa política deve deixar de tributar hipóteses imunes. Ou seja, para a pessoa política, o objeto imunidade tributária tem uma significação: ausência forte de competência para tributar.

Para a *sociedade* como um todo ou para qualquer particular, temos as seguintes hipóteses possíveis de forma lógica: a) pagar o tributo ou b) não pagar o tributo. Em ambas, o Poder Judiciário, claro, poderá ser procurado para a consequência do ato praticado pela sociedade ou qualquer particular. No entanto, para a sociedade em geral ou para o particular em específico, a significação do signo é direito de não sofrer a incidência de uma norma jurídica tributária.

Indo além, para um *terceiro* a essa relação, isso não tem nenhuma significação. Imaginemos uma pessoa qualquer que esteja passeando pelas ruas e não tenha nenhuma relação com a imunidade tributária: esse objeto não tem nenhuma consequência prática para ela do ponto de vista jurídico[53]; ela não o utiliza nem se relaciona com ele, nem deve adotar nenhuma providência.

Agora, se uma livraria estiver vendendo um livro, por exemplo, a norma jurídica de imunidade tributária terá uma significação para ela: não terá que pagar qualquer tributo sobre o livro.

---

[53] Evidente que, do ponto de vista sociológico, político, ético, tem muito a ver sim: é discutível o dever moral, político, social, de um terceiro sem qualquer relação com o fato e sem nenhum dever imposto pelo sistema do direito positivo, denunciar uma distribuição de lucros por uma entidade imune.

Por outro lado, uma pessoa que faça pagamentos por prestação de serviços a uma entidade de educação imune não poderá reter impostos, posto que o regime do particular é de imunidade tributária. Há uma significação da norma de imunidade tributária para este terceiro também.

Noutro exemplo, relativamente à norma jurídica individual e concreta produzida pelo Judiciário reconhecendo uma hipótese de imunidade tributária e anulando um crédito tributário inscrito na Dívida Ativa de uma pessoa imune, temos que, para *o Estado Administração* participante da relação jurídica processual, o efeito prático concebido é a) obedecer à decisão, isto é, deixar de executar o referido crédito tributário ou b) deixar de obedecer à decisão e cobrar o crédito tributário. Para a pessoa imune ou que pratique operações imunes que teve a decisão favorável, o efeito prático concebível é a) não ter que pagar o tributo exigido pela pessoa política ou b) ter que pagar porque o *Estado Administração* exigiu o tributo injuridicamente. A hipótese *b* é absurda para o direito positivo, uma vez que não pode ser implementada; trata-se de efeito inconcebível. Portanto, por esse motivo, não pode ser parte do conceito de imunidade tributária reconhecida em norma do Poder Judiciário.

No entanto, na hipótese acima, para uma *pessoa qualquer*, do povo, não participante da relação jurídico-processual, esses efeitos seriam apenas conceber que, se houver uma demanda semelhante, no Poder Judiciário, sobre o mesmo assunto, existe a possibilidade de ter ou não o mesmo resultado. Ocorre que essa possibilidade não é jurídica. Os efeitos do Poder Judiciário são imprevisíveis, seus julgadores podem ser outros, a evolução da sociedade pode conduzir a entendimentos diametralmente opostos num futuro, como já se viu acontecer.[54] Ou seja, para essa terceira pessoa, aquela norma não tem nenhuma consequência prática.

Em outro exemplo, o pragmatismo deverá explicar, por exemplo, como a imunidade tributária reconhecida pela Constituição (pleonasmo utilizado para expressar uma proibição forte) pode ser suspensa por uma autoridade fiscal de determinada pessoa política. A análise das possíveis condutas concebíveis da autoridade competente indicará até que ponto essa conduta está de acordo ou não com a ordem normativa. Nesse caso, a autoridade fiscal, ao fiscalizar uma pessoa imune ou que pratique operações imunes, poderá a) suspender a imunidade tributária ou b) deixar de suspender a imunidade

---

54 Ressalte-se o julgamento relativo à isenção de Cofins das sociedades profissionais, no STJ. Houve a edição da Súmula 276, reconhecendo a isenção; posteriormente, foi revogada.

tributária. Na realidade, o fiscal não suspende a imunidade tributária; ele simplesmente declara inexistirem fatos em que comprovem haver a situação de imunidade.

Ressaltamos que estamos falando da prática[55] (mundo da experiência) e de sua linguagem. É na prática que estudamos os efeitos produzidos, as consequências práticas.

Advirta-se que esse ato praticado gera um novo objeto, e o signo que o representa também pode ser analisado do ponto de vista sintático, semântico e pragmático. E assim por diante, num *progressus ad infinitum*.

Iremos progredir, como já dissemos, mas até o limite da cadeia de positivação da imunidade tributária. Ou seja, da Constituição, perpassando pela lei ordinária, pelo ato do fiscal, pelo ato da pessoa imune ou que pratique operações imunes e terminando na decisão judicial.

V – Pressupostos jurídicos

Partimos do pressuposto de que o direito positivo é um objeto cultural, formado por normas jurídicas que regulam comportamentos de forma coercitiva.

---

55 Neste contexto, trazemos à colação os autores que tratam da diferenciação entre teoria e prática. Paulo de Barros Carvalho leciona que "o jurista, exegeta das proporções inteiras deste todo sistemático, pela atitude cognoscitiva de interpretação, é o ponto de intersecção destes dois mundos sígnicos: realidade e direito positivo, em toda sua complexidade. Tal empresa dista de ser fácil, pedindo ao exegeta uma interpretação que mantenha as proporções inteiras destes dois sistemas de linguagem. Neste viés, é algo sem sentido cogitarmos do saber, em termos rigorosos, isolando a teoria da prática. A epistemologia pressupõe a dialética e a interdependência entre as proposições teoréticas e os objetos do mundo, de tal sorte que aquelas, ordenadas racionalmente, possam descrever estes últimos de modo satisfatório". Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 203.

E continua Paulo de Barros Carvalho: "entre a linguagem da teoria e a linguagem da prática, no dia a dia da turbulenta vida social, interpõe-se outra camada linguística, que eu chamaria de linguagem técnico-empírica, porque consiste em fazer valer categorias abstratas, artificialmente concebidas no âmbito da verdade por coerência, incidindo na plataforma das construções quase sempre desordenadas do contato entre as pessoas, no tecido da existência comunitária. Dizendo de modo mais simples, é a preciosa linguagem da experiência, responsável pela intermediação entre as propostas do saber teorético e os contundentes reclamos da pragmática da comunicação jurídica" (*Direito tributário*: linguagem e método, p. 203).

Lourival Vilanova, citado por Paulo de Barros Carvalho, assim se expressa: "o jurista, no sentido mais abrangente, é o ponto de intersecção da teoria e da prática, da ciência e da experiência [...]". Lourival Vilanova, Fundamentos de um estado do direito, *Escritos jurídicos e filosóficos*, v. 1, p. 414 apud Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 204.

Em acepção ampla, norma jurídica é qualquer proposição apreendida nos textos de direito positivo que revelem uma conduta, um comportamento.

Utilizaremos neste trabalho a expressão norma jurídica *stricto sensu* para expressar o juízo implicacional que prescreve um comportamento (no consequente) se ocorrido um outro comportamento (descrito na hipótese ou antecedente).[56]

As normas jurídicas do sistema relacionam-se entre si de forma coordenada (normas de mesmo nível hierárquico) ou subordinada (normas de níveis hierárquicos diferentes)[57], formando um sistema cuja unidade não é comprometida por contradições, como leciona Lourival Vilanova[58].

O direito positivo, a ciência do Direito e a Lógica deôntica são três sistemas de linguagem, como leciona Lourival Vilanova.[59]

As normas jurídicas podem ser classificadas pelo critério do destinatário em individual, se o comportamento regulado na hipótese/antecedente, identifica o indivíduo ou o conjunto de indivíduos devidamente identificados; ou geral, se atinge o comportamento de qualquer pessoa sem identificá-la. Pelo critério do fato descrito na hipótese/antecedente, a norma jurídica pode ser abstrata, se revela, na hipótese, um evento de possível ocorrência

---

56 Sabemos que esse é um tema polêmico, mas fazemos um corte metodológico para a análise que nos propomos fazer nesta tese.

57 Nas lições de Lourival Vilanova, "o sistema de proposições normativas tem uma estrutura interior estratificada. No ápice, o fechamento ou a finitude do sistema é dado, *gnosiologicamente*, pela norma fundamental; *empiricamente*, pela norma constitucional *material* (no caso de comunidade jurídica dotada de órgãos-de-poder): há um *minimum* de Constituição sem o qual nenhum indivíduo se acha investido na qualidade de órgão".

E prossegue o referido autor fazendo referência ao tema da competência: "O ser do Direito mostra uma estruturação em planos normativos. A norma de investidura, aquela que confere autoridade ou titularidade de órgão a um indivíduo para editar normas, antepõe-se às demais normas. É norma-de-norma, norma que dispõe sobre o processo de construção e de transformação (em termos sintáticos; dogmaticamente, fala-se em produção ou criação de normas)", *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 285.

58 "A unidade do Direito, objeto de conhecimento dogmático, não fica, todavia, comprometida pela existência de contradições normativas. Normas opostas contraditoriamente podem ser ambas válidas no sistema." Lourival Vilanova, *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 280. No mesmo sentido, Hans Kelsen, *Teoria pura do direito,* p. 228 e ss..

59 "Se traduzirmos essa estratificação em níveis da linguagem, teremos a *linguagem-objeto do Direito positivo* (que pode ou não acolher contradições), a *metalinguagem material* da ciência-do-Direito (que evita contradições para ser sistema consistente) e a *metalinguagem formal* da Lógica deôntica (por definição, articulada consistentemente)." Lourival Vilanova, *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 282.

no mundo fenomênico, ou concreta, se se refere, no antecedente, a um fato efetivamente ocorrido.[60]

Utilizamos a expressão hipótese para nos referir a uma norma geral e antecedente para fazer referência a uma norma concreta.

Assim, por exemplo, uma norma constitucional será sempre geral e abstrata, assim como as normas constantes de lei complementar e lei ordinária. Uma declaração formal apresentada pelo contribuinte, o lançamento ou uma decisão judicial em ação movida por um particular, ao contrário, será uma norma individual e concreta.

Na realidade, trata-se do processo de positivação[61] que dará concreção às regras gerais e abstratas do direito positivo.

Para evitarmos deter o leitor com maiores explicações sobre o objeto desta tese, incluiremos, em nota de rodapé, eventuais premissas necessárias para o entendimento da acepção em que os termos jurídicos serão utilizados. Ademais, já tivemos a oportunidade de conceituar nossa acepção do direito positivo em *Substituição tributária na seguridade social: a retenção de 11%*.[62]

---

60 Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 139 e ss.

61 Segundo Paulo de Barros Carvalho, "considerando que o direito existe para disciplinar os comportamentos humanos no convívio social, o consequente normativo é a categoria fundamental do conhecimento jurídico. Forma-se, invariavelmente, por uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória" (Ibidem, p. 167).

E continua Paulo de Barros Carvalho: "para que haja comunicação da mensagem jurídica geral e abstrata e sua eficácia é necessário, portanto, o fenômeno da incidência, que é a percussão da norma, por meio da juridicização do acontecimento do mundo da experiência social, fazendo propagar efeitos peculiares na disciplina das condutas interpessoais" (Ibidem, p. 169).

A inserção do objeto nos processos comunicacionais permitirá identificar os utentes aplicadores da norma jurídica de imunidade tributária. Trata-se de utentes qualificados como competentes, pelas regras do sistema do direito positivo, para introduzir, no sistema, normas jurídicas.

"As normas jurídicas, entretanto, não incidem por força própria. É indispensável que seja efetuada sua aplicação, isto é, que alguém interprete a amplitude dos preceitos legais, fazendo-os incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual e concreta." Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 169.

62 Capítulos 1 a 5.

Capítulo 1
DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Pesquisar um conceito e defini-lo demanda utilizar técnica específica. Para que possamos entender melhor essa tarefa científica, analisemos essa técnica.

1.1 Conceito *x* definição

Evidentemente, a atividade de definir um conceito é milenar. Sócrates, Platão, Aristóteles,[63] filósofos cartesianos[64] e outros, ao longo da história, são exemplos de que a filosofia e as ciências têm se ocupado fundamentalmente com entender objetos, conceitos e suas definições.

A expressão "imunidade tributária" é termo, palavra, locução, texto, substrato material, suporte físico. O significado de "imunidade tributária" é o objeto do mundo cultural a que essa expressão se refere (o que é, de fato, a imunidade tributária, o objeto formal, ou seja, o comportamento regulado). A significação de "imunidade tributária" é o *conceito* que essa expressão representa na mente de cada pessoa, a projeção subjetiva, o objeto imaginado (a norma jurídica).

---

63 Aristóteles definia como "a fórmula que exprime a essência de uma coisa" e utilizava a regra segundo a qual, da mesma forma que a essência é composta pelo gênero e pelas diferenças, assim também dever ser feita uma definição: "A origem histórica do sentido que atribuímos à palavra definição e das distinções que aí fazemos remonta a Aristóteles. A definição é para ele a fórmula que exprime a essência de uma coisa... Esta essência compõe-se do gênero e das diferenças, e isto valerá, portanto, para a definição (Tópicos, I, 6, 103.a). De onde a regra escolástica segundo a qual a definição se faz *per genus proximum et differentiam specificam*". André Lalande, *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*, 3. ed., p. 233.

64 Para o cartesianismo, definição não tem mais valor metafísico, mas psicológico e metodológico: "Para o cartesianismo, representado particularmente neste assunto pelo Espírito geométrico de Pascal e pela Lógica de Port-Royal, a definição é sobretudo considerada como 'um remédio para a confusão que nasce nos nossos pensamentos e nos discursos da confusão das palavras. Port-Royal, 1.a parte, capítulo XII. Tem pois um valor não mais metafísico, mas essencialmente psicológico e metodológico. A distinção mais importante é [...] aquela que define um termo novo [...] e dos casos em que através da definição se pretende explicar uma significação preexistente sem nada mudar nela". André Lalande, *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*, 3. ed., p. 233.

Assim, conceito é “um signo ou representação linguística que mantém uma relação significacional – não ontológica – com os objetos do conhecimento”.[65] Estamos falando, aqui, do conceito como significação.[66]

Um conceito pode ser definido. A expressão definição vem do latim *definitio* e significa “ação de definir limite ou fim”.[67] Definir uma expressão, assim, “é introduzi-la em uma linguagem, ou teoria, em função de outras expressões (ou símbolos) que estão já disponíveis nessa linguagem, ou teoria”,[68] ou “o conjunto dos termos conhecidos cuja combinação determina o conceito definido e é representado por um termo único”,[69] ou “enunciar os atributos, as características específicas de uma coisa (objeto, ideia, ser) de tal modo que ela não se confunda com outra [...] Dizer exatamente, explicar a significação de.

---

65 Conceito vem do latim *conceptus*, que significa “ação de conter, ato de receber, germinação, fruto, feto, pensamento” (Idem, ibidem), que etimologicamente deriva do latim *concipere*, da junção do prefixo latim *cum*- “com, em companhia de, ao mesmo tempo que, juntamente com... como pref. toma as formas com-, con- ou co- e designa simultaneidade, acabamento, intensidade” (Francisco Torrinha, *Dicionário latino português*, p. 218), com a expressão latina *capere* “tomar, agarrar, pegar, apanhar, apossar-se, apoderar-se” (Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 510). A origem latina da palavra dá a entender a ideia de apoderar-se logicamente de um objeto. Conceito em linguagem comum significa “tudo o que o espírito e a alma concebe ou entende” (Caldas Aulete, *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*). Para Houaiss, em termos filosóficos, conceito tem a acepção de “representação mental de um objeto abstrato ou concreto, que se mostra como um instrumento fundamental do pensamento em sua tarefa de identificar, descrever e classificar os diferentes elementos e aspectos da realidade”. Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 510.

66 Por esse motivo, o conceito é inatingível, posto que representa o mundo abstrato, ao lado das ideias e noções, de cada pessoa. Jamais será possível reproduzir na íntegra o conceito de imunidade tributária. Tampouco conseguiremos atingir o significado de imunidade tributária, ou aquilo a que se refere, de fato, o termo imunidade tributária.

Esclarecemos que não utilizaremos a terminologia de Tácio Lacerda Gama para quem o significado é a descrição do conceito. Aplicamos a expressão “significado” nos moldes de Husserl e, nessa nomenclatura, a descrição do conceito é a sua definição.

67 Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 926.

A expressão *definitio* vem de “definitus, a, um ‘determinado, fixado, marcado; definido, característico, próprio, especial’” (Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1346), que vem de *definire* “limitar, pôr termo, circunscrever, definir, explicar; expor; descrever; determinar, fixar; concluir, acabar” (Idem, ibidem, p. 1346), que vem da junção do prefixo latim de- “procedente de” (Idem, p. 913) com a palavra latina *finire*, derivado de *finis* “raia, extrema, fronteira” (Francisco Torrinha, *Dicionário latino português*, p. 337).

68 João Branquinho registra: “Os objetos das definições são as expressões, ou símbolos. Definir uma expressão (ou símbolo) é introduzi-la em uma linguagem, ou teoria, em função de outras expressões (ou símbolos) que estão já disponíveis nessa linguagem, ou teoria. Ora, tem-se o resultado que, em uma teoria que não envolva um círculo vicioso, devem existir, sempre, expressões ou símbolos, que não foram definidas (no sentido de uma definição normal que se dá a seguir). Estas são usadas para a construção inicial dessa teoria e são ditas expressões (ou símbolos) primitivas da teoria”. João Branquinho, Desidério Murcho e Nelson Gonçalves Gomes, *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*, p. 242-243.

69 “Segundo Lalande, definição é “considerada como operação do espírito, consiste em determinar a compreensão que caracteriza um conceito... Por conseguinte, definição designa do ponto de vista formal: [...]” André Lalande, *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*, p. 230-231.

Demarcar, fixar...",[70] ou "enunciação dos atributos e qualidades próprias a um ser, a uma coisa; palavras com que se define".[71]

Filosófico-cientificamente,[72] definição é a "declaração da essência", que pode ser "declaração da essência substancial",[73] "declaração da essência nominal"[74] ou "declaração da essência-significado".[75] A concepção mais moderna é a terceira, que indica definição como "a declaração do significado de um termo, ou seja, do uso que o termo pode ter em dado campo de investigação". Assim, adotaremos definição como a declaração do significado de um termo num determinado contexto.[76]

---

70 Abrahão Koogan e Antônio Houaiss, *Enciclopédia e dicionário ilustrado*, p. 490.

71 Definição é "s.f. Enunciação dos atributos e qualidades próprias a um ser, a uma coisa; palavras com que se define". Abrahão Koogan e Antônio Houaiss, *Enciclopédia e dicionário ilustrado*, p. 490.

72 Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, p. 272-274.

73 De acordo com Nicola Abbagnano, a declaração de essência substancial é encontrada em Aristóteles. Para Aristóteles, a definição concerne à essência e à substância [...]. Segundo Aristóteles, uma definição atinge a perfeição quando inclui duas características: o "gênero próximo" ("o predicado essencial comum a coisas que diferem em espécie (p. ex., o predicado animal comum a todas as espécies animais)") e a "diferença específica" [...]. Exemplificando-se, o homem define-se por pertencer ao reino animal (gênero próximo) e por ser racional (diferença específica). Para os estoicos, qualquer resposta à pergunta "O quê?" correspondia a definição. Todos os escolásticos mantiveram esse ponto de vista, com exceção dos nominalistas ou terministas, que também defendiam a definição nominal. "Kant, por sua vez, entendia que definir era 'expor originariamente o conceito explícito de uma coisa dentro de seus limites', entendendo por explícito a clareza e a suficiência das notas, por limites a precisão e por originariamente o caráter primitivo da determinação, que não deve precisar de demonstração [...]."

Os registros e os textos entre aspas desta nota de rodapé constam de Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, p. 272-274.

74 Conforme registra Nicola Abbagnano, a teoria da definição, entretanto, passou a ser considerada a partir daqueles que defenderam haver unicamente a definição nominal. Ou seja, a existência nominal é a única que, de fato, existe. "Hobbes dizia: 'A definição não pode ser outra coisa senão a explicação de um nome mediante um discurso'. Quando o nome se refere a um conceito composto, a definição é a resolução do nome em suas partes mais gerais, de sorte que se pode dizer que a definição é 'a proposição cujo predicado é resolutivo do sujeito onde isso é possível; e onde não é possível, exemplificativo deste' [...]". "Locke diz que 'definição outra coisa não é senão dar a conhecer o significado de uma palavra mediante vários outros termos não sinônimos' [...]; e julga que 'o melhor modo de dar uma definição é enumerar as ideias simples que se combinam no significado do termo definido' [...]. Nessa tradição, Stuart Mill afirmava que definição 'é uma proposição declaratória do significado de uma palavra' [...]."

Os registros e os textos entre aspas desta nota de rodapé constam de Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, 3. ed., p. 272-274.

75 Conforme registra Nicola Abbagnano, no entanto, essa herança dos estoicos gerou a concepção moderna de definição, no sentido de que "definição é a declaração do significado de um termo, ou seja, do uso que o termo pode ter em dado campo de investigação. Desse ponto de vista, não existe uma essência privilegiada do termo (nem nominal nem real), mas existem possibilidades diferentes de defini-lo para fins diferentes; todas as possibilidades podem, embora em graus diferentes, ser declaradas essenciais aos seus fins. Assim, pode-se considerar definição qualquer restrição ou limitação do uso de um termo em determinado contexto. E em todos os casos a definição supõe o contexto". Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, 3. ed., p. 272-274.

76 "Seja qual for o tipo a que se refere, a definição é considerada hoje uma operação que se realiza no nível linguístico. No curso dessa operação, une-se uma expressão que se procura definir, chamada

Sem esquecer que a função primordial da definição de um conceito é a mesma da linguagem, ou seja, a comunicação,[77] são funções instrumentais do conceito: descrição[78], classificação, organização e previsão.[79] Assim, a finalidade da definição do conceito de imunidade tributária é *descrever* o que se entende por essa expressão; *identificar* nitidamente uma classe de objetos que se enquadram nesse conceito; *organizar* os dados do ordenamento que implicam imunidade tributária, possibilitando a inferência dedutiva, sendo possível buscar no direito positivo quaisquer objetos que se encaixem nessa definição do conceito e apontá-los como uma hipótese de "imunidade tributária", sob o caráter "logicamente organizativo do conceito"; "*prever*" situações futuras que possam se enquadrar na definição.

A definição pode ser *estipulativa* (convenção proposta ou aceita, criação de novos termos, utilização de palavras fora do contexto habitual, não será nem verdadeira nem falsa, é proposta, sugestão, relativa liberdade), *lexical* (declaração do uso corrente de um termo, usos ortodoxos, conforme dicionário, utilizados por autores de primeira linha, sujeitam-se ao juízo de verdade ou falsidade) ou *redefinição* ("proposta ou aceitação de uma modificação oportuna desse uso");[80] ou, segundo Tácio Lacerda Gama, com apoio em Carlos Alchourron e Eugenio Bulygin, "reconstrução racional de um conceito" que importa "explicar um conceito originalmente vago e ambíguo, transformando-o num conceito mais exato".[81-82]

---

definiendum, a uma expressão que define a citada expressão e recebe o nome de *definiens* é '= def.' (alguns autores empregam '→'). Esse sinal se lê 'define-se' ou 'é por definição'." J. Ferrater Mora, *Dicionário de filosofia*, p. 652.

77 Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, p. 188-192.

78 Ao descrever um objeto, a ciência utiliza o verbo "ser", ao contrário do "dever ser" utilizado na linguagem do direito positivo. Para a descrição, utiliza-se a verificação verdade/falsidade, ao passo que a linguagem prescritiva utiliza o instrumento validade/invalidade.

79 Conforme registra Nicola Abbagnano, a função do conceito pode ser vista sob duas formas diferentes. Pode-se identificar a função do conceito em sua finalidade ou instrumentalidade. Do primeiro ponto de vista, a função do conceito é identificar a "substância das coisas", o que leva a uma identificação entre função e natureza do conceito. Por outro lado, a instrumentalidade leva à identificação de inúmeras funções para o conceito: a) descrição do objeto para permitir o seu reconhecimento; b) "econômica" ou classificatória; c) "organizar os dados da experiência de modo que se estabeleçam entre eles conexões de natureza lógica"; e d) previsão "fundamental nas ciências físicas". Entretanto, a última função deve ser relativizada no que se refere a esta tese. Isto porque a previsão é própria dos objetos reais e o direito positivo é um objeto cultural e não físico. É o que adverte Nicola Abbagnano: "as funções de organizar e prever são exercidas hoje pelos tipos fundamentais de conceitos científicos, que não são nem descritivos nem classificatórios, ou seja, pelos modelos, pelos conceitos matemáticos e pelas construções". Ora, a ciência do direito, pela concepção que estudamos, tem natureza de linguagem descritiva de seu objeto. A explicação e os textos entre aspas são de Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, p. 194-198.

80 Conforme R. Robinson, *Definition*, *passim*.

81 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 169.

82 Lalande registra a classificação das definições em: definições explicativas (conceitos dados antecipadamente) e definições construtivas (conceitos criados pelo próprio ato da definição);

A redefinição deve ser feita em duas etapas. A primeira, por meio de *elucidação informal* do que se pretende definir, buscando-se *clarificar* ao máximo o alcance do termo, por meio de vários procedimentos, como a *exemplificação* e a *descrição dos usos* em situações típicas. A segunda, pela *construção* da definição, em que o novo termo deve ser o mais *exato* possível, deve ter o máximo de *fecundidad* (produtivo), sendo útil para a formulação do maior numero de enunciados universais (leis empíricas ou teoremas lógicos), deve ser *similar* ao termo que se pretende definir, podendo utilizá-lo nas mesmas situações do termo definido, e, por fim, deve observar a *simplicidade*.[83] "A essa terceira espécie pertencem as definições dos termos contidos neste dicionário, que utilizam, simplificam ou retificam os usos de um termo em linguagem filosófica, científica ou corrente."[84]

A investigação a que nos propomos nesta tese implica a *redefinição* do conceito de imunidade tributária. Não se pretende criar um termo novo nem mesmo declarar um termo de uso corrente, uma vez que inexiste consenso sobre a definição do conceito de imunidade tributária.

Para tanto, seguiremos a metodologia proposta por Alchourron e Bulygin e dividiremos o estudo em duas etapas. A primeira, que foi feita nos passos metodológicos anteriores, buscando a elucidação informal de imunidade tributária, procurando o completo alcance desse conceito e as formas utilizadas pela doutrina, jurisprudência e pelos operadores do direito positivo. Procuramos exemplificar e descrever os usos desse termo em situações típicas.

Nesta etapa metodológica, passaremos à denominada atividade de reconstrução, procurando explicitar a definição de imunidade tributária em busca de *exatidão* (o que importa é descrever plenamente o objeto e só o objeto, de forma que a definição não se aplique a outro objeto), *fecundidade* (o que implicará entender o que se pretende definir e eventuais alterações futuras do direito positivo que possam se enquadrar na definição do conceito), *similaridade* (a similaridade não pode ser total, mas, na medida do possível, deve ser utilizada na maioria das situações em que se adota o conceito definido) e *simplicidade*.

---

definições essenciais (exprimem o essencial de um conceito) e definições acidentais (apenas dão o meio de reconhecer ao objeto que ela se aplica). Neste caso, trata-se de termos propostos por Jonh Stuart Mill, *Sistema de Lógica*, p. 154-162. Vide também registro de André Lalande, *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*, p. 234.

83 Carlos E. Alchourron e Eugenio Bulygin, *Introdución a La metodología de lãs ciencias jurídicas y sociales*, p. 30-31.

84 Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, p. 272-274.

Com isso, teremos identificado a definição conotativa[85] ou intencional (indicação dos critérios de uso, requisitos para que algo seja classificado nessa definição, por exemplo, o conceito de tributo do art. 3.º do Código Tributário Nacional). Também temos o objetivo de indicar todos os elementos que cabem numa definição: estamos na definição denotativa[86] ou extensional (objetos que se encaixam nessa definição, por exemplo, a classificação de tributo do art. 145 da Constituição).[87]

Assim, analisemos todos os critérios de uso da expressão imunidade.

1.2 A expressão imunidade

A expressão "imunidade" possui a seguinte raiz etimológica: vem do latim *immunitas*, que vem de *immun*[88] e *munus*[89] e significa "isenção (de impostos, de encargos), dispensa, desobrigação, imunidade [...]".

---

85 "[...] terceira grande divisão dos nomes, em *conotativos* e *não-conotativos* [...]. Termo não-conotativo é aquele que denota um sujeito somente, ou um atributo apenas. Conotativo é o termo que denota um sujeito e implica um atributo. Por sujeito é preciso entender qualquer coisa que possua atributos. Assim, João, Londres ou Inglaterra são nomes que denotam um sujeito apenas. Brancura, comprimento, virtude, denotam um atributo apenas. Nenhum desses nomes, portanto, é conotativo. Mas *branco*, *comprido, virtuoso* são conotativos. A palavra *branco* denota todas as coisas brancas como neve, papel, a espuma do mar, etc., e implica, ou, na linguagem dos escolásticos, conota, o atributo *brancura*." John Stuart Mill, *Sistema de lógica dedutiva e indutiva,* p. 99-100.

Conotação é "algo que uma palavra ou coisa sugere; implicação... na filosofia medieval e moderna, propriedade por meio da qual um nome designa uma série de atributos implícitos em seu significado, para além do vínculo direto e imediato que mantém com os objetos da realidade... conjunto de alterações ou ampliações que uma palavra agrega ao seu sentido literal (denotativo), por associações linguísticas de diversos tipos (estilísticas, fonéticas, semânticas), ou por identificação com algum dos atributos de coisas, pessoas, animais e outros seres da natureza..., ou do mundo social (ligação da palavra com profissões, grupos de idade, ideologias, crenças, classes sociais, países ou regiões geográficas etc.), ou com coisas, personagens ou pessoas que inspiram sentido de admiração, amor, ódio, temor, asco etc.". Deriva do latim "*connotatio*, *onis* significação associada a (outro elemento, objeto etc.), implicação de sentido inerente, evocação de propriedade implícita". Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 805.

86 Denotação significa "ato ou efeito de denotar", que quer dizer "mostrar, indicar através de sinais ou indícios,... representar, significar". Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 938.

87 Os exemplos foram extraídos de Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 173.

88 "*imun(i/o)* el. comp. antepositivo, do lat. *immunis,e.*" A expressão *immunis*, em dicionário de latim, assim é registrada: "Immunis 1. Isento de encargos; isento de impostos. 2. Isento, livre de; dispensado de. 3. Que nada produz; que não contribue (sic); que não gosta de dar. 4. Inocente; puro. 5. Desagradável". E o dicionário ainda registra utilizações da expressão latina nas seguintes frases: "isento do serviço militar", "livres de todos os encargos", "boi dispensado do arado" "(mãos) sem manchas de sangue". Francisco Torrinha, *Dicionário latino português*, p. 398.

89 "Livre de encargos, isento de impostos, dispensado de; isento, livre etc.', der. de *in* + *munus* 'cargo'." Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1587.

Nota-se que desde suas origens a expressão adquire a conotação de “livre de tributos”. Com efeito, a expressão é formada por dois termos “im”, que traduz uma negação, e “munis”, que indica o conceito de “servir” ou de exercer um múnus público. Temos, assim, a origem da expressão como “não servir”, ou seja, não sujeição a um poder do Estado ou do Rei.

No entanto, a expressão “imunidade” possui várias acepções. Nosso objetivo é listá-las exemplificativamente, sem a pretensão de fazer uma investigação histórica. Consideramos que eventual investigação nesse sentido em nada influenciará a análise do conceito atual do tema desta tese, uma vez que estamos em busca de uma definição para um conceito, e esse panorama deve apenas exemplificar em que sentidos foi utilizada a expressão “imunidade” ou “imunidade tributária”.

Se consultarmos o dicionário de significados, encontraremos as seguintes definições para imunidade:

> Imunidade s.f. (1543 DocDJ 10) *1* JUR conjunto de privilégios, vantagens ou isenções de ônus ou encargos concedidos a certas pessoas em função de cargo ou função exercida *2 fig.* Capacidade de ficar afastado, livre, protegido de influência, circunstância etc. *3* IMUN conjunto dos mecanismos de definição de um organismo contra os elementos que lhe são estranhos, esp. Os agentes patogênicos (vírus, bactérias ou parasitas)... *4* JUR privilégio, regalia outorgada a alguém em virtude do cargo ou função que exerce...[90]

Nota-se que um dos sentidos da expressão imunidade é referido nas ciências biológicas como “um organismo que resiste a infecções ou infestações por possuir anticorpos específicos contra o agente agressor”. Está presente a ideia de o corpo não estar a serviço de um vírus ou bactéria.

Outro significado: “isenção”. Claro que não no sentido técnico jurídico do termo, uma vez que sabemos tratar-se de institutos distintos. Aqui, no sentido comum (não científico) do termo.

No latim, *munus* significa “cargo, ofício”. Aliás, dessa expressão latina deriva a ideia de município, de munícipes, isto é, por extensão do que “participa dos cargos e funções oficiais”. Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1980.

90 Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1587.

O dicionário aponta, ainda, a utilização do termo como liberdade, prerrogativa ou privilégio. Como esses significados possuem o mesmo conteúdo de significados jurídicos, cuidaremos deles em capítulo próprio.

No direito positivo, encontramos a expressão imunidade como impossibilidade de atribuição de conduta ilícita, como é o caso da imunidade parlamentar. Há uma conotação de liberdade.[91]

Diante da multiplicidade de significados do vocábulo "imunidade", torna-se necessário utilizar a expressão "imunidade tributária" para a referência a tributos.

A Constituição atual emprega também a expressão "isenção". Isso é feito no caso de serviço militar obrigatório,[92] como isenção de tributos concedida pela União[93] ou por qualquer pessoa política,[94] ou ainda como isenção de correção monetária.[95]

Pudemos perceber que imunidade é um termo de amplíssimo conteúdo semântico. Pela demonstração dos textos constitucionais em que foi utilizado o vocábulo, podemos perceber que "imunidade" vem da junção das expressões latinas "in" e "munis", que significa "não estar sujeito a".

---

91 "Art. 27. [...] § 1.º Será de quatro anos o mandato dos Deputados Estaduais, aplicando-se-lhes as regras desta Constituição sobre sistema eleitoral, inviolabilidade, imunidades, remuneração, perda de mandato, licença, impedimentos e incorporação às Forças Armadas" (ADCT).

"Art. 53. [...] § 8.º As imunidades de Deputados ou Senadores subsistirão durante o estado de sítio, só podendo ser suspensas mediante o voto de dois terços dos membros da Casa respectiva, nos casos de atos praticados fora do recinto do Congresso Nacional, que sejam incompatíveis com a execução da medida. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 35, de 2001.)"

92 "Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei. […] § 2.º As mulheres e os eclesiásticos ficam isentos do serviço militar obrigatório em tempo de paz, sujeitos, porém, a outros encargos que a lei lhes atribuir."

93 "Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. […] § 2.º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: […] III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; [...]"

94 "Art. 150. […] § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, [...] 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*. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993.)"

Há, ainda, outras referências a isenções tributárias na Constituição, nos artigos 151, III; 155, § 2.o, II, XII, g; 156, § 3.o, III, 165, § 6.o, todos da CF; artigos 36 e 88, II, do ADCT.

95 "Art. 47. [...] § 3.º A isenção da correção monetária a que se refere este artigo só será concedida nos seguintes casos: [...]."

E, no caso específico, imunidade tributária possui uma primeira conotação de não estar sujeito a tributos.

Então podemos, aqui, tomar uma primeira decisão científica: o objeto de estudo envolve a pesquisa dos textos do direito positivo que tragam a ideia de “não estar sujeito a tributos”.

Mas, ainda assim, o objeto continua extenso; afinal, não estar sujeito a tributos pode significar diversos institutos, tais como proibição de instituir tributos, isenção, remissão, decadência, prescrição, transação, não incidência.

Isto nos obriga a uma segunda tomada de decisão: escolheremos a imunidade tributária como proibição de instituir tributos.

É necessário mais para compreender o tema. Se permanecermos no plano da proibição para instituir tributos, ficaremos distantes da aplicação e positivação desse instituto, implicando a análise pragmática da imunidade tributária.

Apresentemos uma terceira decisão metodológica: analisaremos não apenas as normas de proibição de instituição de tributos, como também as normas desencadeadas a partir desta, com o objetivo de saber seu funcionamento e confirmar a definição atribuída ao conceito de imunidade tributária como proibição de tributar.

1.3 As Constituições brasileiras

Não pretendemos fazer evoluções históricas, mas simplesmente enriquecer a pesquisa com os textos das Constituições anteriores, que demonstram que imunidade tributária não é tema recente no direito positivo brasileiro. Trata-se de realizar a elucidação informal, como dissemos no subitem anterior.

Destaque-se, ainda, que a imunidade tributária é uma característica específica do ordenamento constitucional brasileiro. Em outros países, a tributação não é rigidamente disciplinada com tantos detalhes na Constituição respectiva.

Por esse motivo, faz-se necessária uma visita aos textos das Constituições anteriores para entender o contexto que gerou a atual configuração das imunidades no Brasil. Assim, inserimos os enunciados prescritivos de imunidade tributária nas Constituições desde o Império, com alguns comentários sobre as alterações contidas no Apêndice 9.

Observa-se que as imunidades previstas no atual art. 150 da Constituição tiveram sua origem na Constituição de 1946.

Veja-se que muitos doutrinadores manifestaram-se sobre a imunidade tributária na égide de Constituições anteriores, como Aliomar Baleeiro e Pontes de Miranda, citados nesta obra. Assim, esta pesquisa contextualiza os enunciados prescritivos constitucionais das respectivas épocas.

Utilizamos como critério metodológico as proibições à instituição (ou lançamento) de tributos, inclusive "isenções".[96] Excluímos os princípios, isto é, empregamos as regras tais como as definimos nesta tese, e não princípios como da irretroatividade, anterioridade e outros que, na linguagem do legislador constitucional, "limitam" o poder de tributar.

Todavia, o objeto desta tese partirá da Constituição vigente.

1.4 Delimitação do objeto

Partiremos do pressuposto de que a imunidade tributária é um termo polissêmico e que para sua total compreensão é necessário colocá-la no processo comunicacional[97] da positivação, observando-se a fenomenologia de incidência.

Nesse sentido, interessa-nos o objeto principal (a norma constitucional de imunidade tributária), que deverá ser analisada detidamente e algumas normas que com ela se relacionem no processo de positivação, que serão devidamente recortadas.

---

96 Estas, não têm sede constitucional. Estão presentes na legislação que institui tributos, em regra, lei ordinária.

97 Umberco Eco oferece uma noção do signo no processo de comunicação:

"O signo é usado para transmitir uma informação, para indicar a alguém alguma coisa que um outro conhece e quer que outros também conheçam. Ele insere-se, pois, num processo de comunicação deste tipo: fonte-emissor-canal-mensagem-destinatário". *O signo*, p. 21.

Portanto, no âmbito do direito positivo, iremos buscar um tipo de enunciado: aquele que contém elementos de imunidade tributária. Verifica-se, então, uma primeira dificuldade: chegar ao objeto imunidade tributária sem nenhuma concepção do que seja esse objeto.

Isso é impossível, a não ser que elaboremos uma definição preliminar do que buscaremos nos textos do direito positivo.

Nesse sentido, tomemos a definição corrente e aceita de que imunidade tributária indica o comportamento consistente na proibição de instituir tributos sobre determinadas hipóteses.

Assim, o processo de positivação que concebemos inicialmente, e que pretendemos confirmar pela leitura dos textos legais, é o seguinte:

1.º) A Constituição determina a competência tributária das pessoas políticas e fixa a não competência para instituir tributo sobre determinadas situações; em alguns casos, essa situação pode ser fixada “em lei”;

2.º) Acontecimento do fato “instituir tributos” pela pessoa política competente, em que deve ser observada a não tributação das situações previstas como imunes; essa análise demonstrou que algumas pessoas políticas prescrevem requisitos em lei ordinária e em atos infralegais para o gozo da imunidade tributária;

3.º) Acontecimento dos eventos previstos nas situações de imunidade tributária;

4.º) Produção da linguagem competente para registro desses eventos por meio de documentação legal própria (contratos, recibos, notas fiscais) e anotações em livros próprios;

5.º) A pessoa imune ou que pratique operações imunes deixa de recolher tributos ao ocorrer a situação descrita na Constituição como imune;

6.º) Produção da linguagem competente na construção da norma jurídica individual e concreta gerada pela pessoa imune ou que pratique operações imunes e/ou pelo Fisco, mediante declaração do primeiro ou ato administrativo do segundo; essa norma jurídica relata a ocorrência da situação imune prevista na Constituição e consequente inexistência de relação jurídico-tributária;

7.º) Acontecimento de evento que revela a inocorrência da situação prevista como imune para a pessoa imune ou que pratique operações imunes; relato desse evento em linguagem formal, mediante a linguagem das provas;

8.º) A partir desse evento registrado em linguagem competente, a pessoa que se considerava imune ou que praticava operações imunes deixa de ter o reconhecimento da imunidade e passa a considerar tributáveis suas operações futuras;

9.º) Caso a pessoa imune ou que pratique operações imunes não passe a tributar, o Fisco pode constatar a inexistência da situação de imunidade tributária da pessoa imune ou que pratique operações imunes, "suspender" a imunidade tributária por ato administrativo e elaborar a norma jurídica individual e concreta de tributação, isto é, o lançamento;

10.º) O juiz pode expedir norma jurídica individual e concreta cancelando ou mantendo os atos administrativos de suspensão da imunidade tributária ou de lançamento.

Esse é, em linhas gerais, o detalhamento da fenomenologia de positivação da imunidade tributária. Evidentemente, é um retrato apenas das situações possíveis, e cada qual dessas situações se desdobra em outras, o que demonstraremos ao longo deste trabalho.

Vejam-se as lições de Paulo de Barros Carvalho a respeito de processo de positivação especificamente em relação a imunidades tributárias:

> Ora, entre as regras competenciais estão as de "imunidades", como preceitos delimitadores negativos do exercício legiferante. Quando se percorre o eixo temático das imunidades tributárias, ilustrando as prescrições constitucionais com a sequência do processo de positivação, até chegar às normas individuais e concretas que dão sentido de eficácia ao

> sistema normativo, estar-se-á delineando o próprio desenho competencial trazido pela Constituição.[98]

Complementa Paulo de Barros Carvalho:

> Sob o enfoque dessas atribuições constitucionais, as entidades tributantes, no exercício de suas prerrogativas, ficam atreladas a cadeias de normas cujo fundamental último são os preceitos competenciais contidos e demarcados no Texto Supremo, na forma indicativa expressa de autorizações e de vedações, estas últimas designadas pelo nome de "imunidades".[99]

Delimitaremos ainda a legislação a ser analisada. Não examinaremos as normas de todas as pessoas políticas, mas elegeremos a Constituição, leis complementares e as normas expedidas pela União Federal, em relação ao imposto sobre a renda, Estado de São Paulo, em relação ao imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e e as do Município de São Paulo em relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza.[100]

Continuemos, agora, a investigação a partir da doutrina e formulando nossa definição, que será provada com a análise do objeto no direito positivo.

---

98 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 345.

99 Idem, ibidem, p. 345.

100 Conquanto faremos uma análise fenomenológica mais abrangente possível, nos Apêndices 3, 4 e 5, traremos para o corpo da tese apenas os tributos aqui mencionados.

Capítulo 2
A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: A DOUTRINA E A NOSSA CONCEPÇÃO

Já é possível indicar uma definição do conceito de imunidade tributária. No entanto, antes de nós, outros cientistas já o fizeram, com contribuições significativas para o conhecimento do objeto. A análise doutrinária, assim, é fundamental. Ao mesmo tempo em que contextualiza esta tese no meio científico, demonstra caminhos em que se pode seguramente trilhar ou dos quais devemos completamente nos afastar, com base nas premissas que adotamos.

Todavia, não podemos perder de vista que estamos construindo uma metalinguagem neste capítulo. Iremos descrever a linguagem utilizada pela ciência do Direito para apresentar um objeto do direito positivo, ou seja, uma descrição da descrição. Estamos, pois, neste Capítulo, em um terceiro nível de linguagem, porém ainda dentro da linguagem da ciência do Direito.

Muitos especialistas empreenderam essa tarefa, porém notamos que Paulo de Barros Carvalho é o doutrinador que, com rigor científico, critica e afasta, de forma contundente, as seguintes posições doutrinárias:

a) A imunidade é uma limitação constitucional às competências tributárias;

b) Imunidade como exclusão ou supressão do poder tributário;

c) Imunidade como providência constitucional que impede a incidência tributária – hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada;

d) A imunidade é aplicável tão somente aos tributos não vinculados (impostos);

e) A imunidade é sempre ampla e indivisível, não comportando fracionamentos;

f) Teoria da imunidade como técnica legislativa de exoneração.[101]

---

[101] Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 308-328.

Endossamos as críticas do referido autor e as demonstraremos em uma análise da doutrina que faremos a seguir.

De fato, há posições doutrinárias nos mais variados sentidos.[102]

Para essa empreitada, é necessário ter firmes os pressupostos de análise e crítica. Conforme exposto no subitem 1.1, os critérios para a construção de definição a serem utilizados são os seguintes: exatidão, fecundidade, utilidade, similaridade e simplicidade, conforme examinamos no mesmo subitem.

O primeiro elemento é fundamental. É pelo critério da exatidão que enfatizaremos nossa análise da doutrina. Com efeito, uma definição deve se aproximar o melhor possível do conceito estabelecido, utilizando expressões que tenham um e apenas um significado.[103]

Por outro lado, a atividade de definição importa buscar outros conceitos e descrever de que forma eles se relacionam com o conceito fixado. Exemplificativamente, muitos autores adotam o conceito de "competência tributária" para definir "imunidade tributária". Em seguida, explicam como um conceito se relaciona com o outro utilizando expressões como "limitação da", "supressão da", "demarcação da", que também indicam conceitos.

Temos, assim, três ordens de conceitos: o conceito que se pretende definir, o conceito que se pretende comparar com o primeiro e o conceito relacional que explica de que forma o primeiro interage com o segundo. Por exemplo, "imunidade tributária" (conceito que se pretende definir) é uma limitação (conceito relacional) da competência tributária (conceito que se pretende comparar).

---

102 O objetivo desta tese é propor uma definição para o conceito de imunidade tributária. Daí termos escolhido criticar a doutrina tanto pelos termos que utiliza para definir o conceito de imunidade tributária quanto pelas significações que pretende atribuir a esses termos. Por exemplo, criticaremos a expressão "limitação" à competência tributária; no entanto, José Souto Maior Borges, embora a critique, acaba utilizando-a em sua definição de imunidade tributária. Por esse motivo, em algumas críticas que faremos, estamos nos referindo à expressão utilizada na definição e não necessariamente ao pensamento do autor, cuja ressalva constará em nota de rodapé. Ou seja, considerando o rigor científico, analisaremos a expressão empregada pela doutrina para definir tributo.

103 Por esse motivo consideraremos literalmente as expressões utilizadas pela doutrina para definir imunidade tributária, sendo fiéis ao termo constante da definição dada pelo cientista.

Assim, os subitens a seguir representam os principais conceitos utilizados pela doutrina para se definir o conceito de imunidade tributária: (1) normatividade; (2) direito público subjetivo; (3) competência tributária; (4) incompetência tributária; (5) poder de tributar; (6) incidência tributária; (7) incidência da imunidade tributária; (8) Constituição; (9) a quem se dirige a norma de imunidade tributária; (10) como funciona a imunidade tributária; (11) objeto da imunidade tributária; (12) cláusula pétrea; (13) valor; (14) aplicável apenas a impostos; (15) imunidade é sempre ampla e indivisível, não comportando fracionamentos; (16) técnica legislativa de exoneração.

Analisemos o raciocínio dos autores e critiquemos as definições doutrinárias[104] de imunidade tributária a partir do exame de cada uma dessas características.

2.1 Normatividade

Imunidade tributária é definida, num primeiro contato com as definições doutrinárias, como norma jurídica,[105] hipótese da norma jurídica de tributação,[106] regra,[107] princípio,[108] não princípio,[109] norma negativa,[110] enunciados prescritivos,[111] área textual,[112]

---

104 Ressalte-se que a crítica que faremos às definições da doutrina não levará em conta as premissas de cada posição dogmática. Apenas consideraremos as definições expostas com base nas premissas que adotamos neste trabalho.

105 Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário*: linguagem e método, p. 341), Regina Helena Costa (*Imunidades Tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 53-54), Betina Treiger Grupenmacher (*Imunidade Tributária* – Reflexões Acerca de seu Conceito e Perfil Constitucional, p. 840-856), Clélio Chiesa (*Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos no tocante a impostos e contribuições destinadas a financiar a seguridade social*, *passim*), Luís Fernando de Souza Neves (*Cofins*: contribuição social sobre o faturamento L.C. 70/91, p. 98), Marcelo Fortes de Cerqueira (*Repetição do indébito tributário* – delineamento de uma teoria, p. 113), Vanessa Nobell Garcia (A norma de imunidade tributária e seus efeitos jurídicos, p. 152).

106 Sacha Calmon Navarro Coelho (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 176).

107 Mizabel Derzi (Notas ao livro de Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 16), Roque Antonio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 705), José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221), Betina Treiger Grupenmacher (*Imunidade tributária* – reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional, p. 840-856), Gilberto de Ulhôa Canto (*Imunidade tributária* – entidades fechadas de previdência privada, p. 19), José Wilson Ferreira Sobrinho (*Imunidade tributária*, p. 99-100).

108 Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 12-13), José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221), Eduardo Marcial Ferreira Jardim (*Arquitetura do direito tributário*, p. 43-46).

109 Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 176).

110 Roque Antonio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 705).

111 Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 167).

112 Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto (*Imunidades Tributárias*: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 10).

região.[113] Alguns enxergam classe[114] ou conjunto[115] de normas. Há também quem defina imunidade tributária como qualidade da pessoa,[116] qualidade da situação,[117] critério objetivo,[118] relação jurídica,[119] veicula limite objetivo,[120] técnica legislativa.[121]

Percebe-se que boa parte da doutrina está inclinada a defender imunidade tributária como norma jurídica.

Para nós, imunidade tributária é norma jurídica, sendo regra de competência e, num sentido sintático, princípio que veicula limite objetivo.

2.1.1 Imunidade tributária como limite objetivo

Eurico Marcos Diniz de Santi defende que imunidades são limites objetivos. Para sustentar sua argumentação, utiliza o seguinte raciocínio:

> i) é sabido que [...] a imunidade dos livros tem o objetivo de salvaguardar o valor da liberdade da expressão, ii) esses valores informam a imunidade, iii) no entanto, nem tudo o que atende a esses valores é imune, iv) a distinção entre valores e limites objetivos, proposta por Paulo de Barros Carvalho, é essencial, uma vez que os primeiros possuem as seguintes características: bipolaridade, implicação recíproca, referibilidade, preferibilidade, graduação hierárquica, necessidade de aderência a um objeto (objetividade), historicidade e inexauribilidade; ao contrário, os limites objetivos são regras objetivas postas para atingir certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores.[122]

---

113 Celso Bastos (*Imunidade dos Templos*, p. 221-224).

114 Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário*: linguagem e método, p. 341).

115 Clélio Chiesa (*Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos no tocante a impostos e contribuições destinadas a financiar a seguridade social*, *passim*).

116 Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 44-45).

117 Luciano Amaro (*Direito tributário brasileiro*, p. 148-149).

118 Cristiano Carvalho (*Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411)

119 Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 44-45).

120 Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 167).

121 Luciano Amaro (*Direito tributário brasileiro*, p. 148-149), Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto (*Imunidades tributárias*: limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 10).

122 Eurico Marcos Diniz de Santi, *Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre "livro" e "livro eletrônico"*, p. 65.

E conclui que “as regras objetivam valores como diretivos de conduta. Subjetivar a regra em atendimento ao valor que lhe informa é ‘ressignificar’: é legislar interpretando”.[123]

Eurico Marcos Diniz de Santi deduz, a partir da definição do conceito de imunidade tributária de Paulo de Barros Carvalho, que “não há imunidades implícitas. As imunidades exigem seu estabelecimento de modo objetivo e expresso. Sem objetividade não há segurança jurídica, nem legalidade, nem competência, nem imunidade tributária”.[124]

Heleno Taveira Torres e Vanessa Nobell Garcia entendem que imunidade tributária é

> [...] norma jurídica de estrutura ou, mais especificamente, norma jurídica introdutora de valores e limites materiais. Representa comando prescritivo capaz de estabelecer verdadeiros casos de incompetência legislativa tributária, assegurando um direito subjetivo de não tributação aos sujeitos imunes, portanto.[125]

Cristiano Carvalho assevera que

> [...] as imunidades são enunciados que, em conjunto com os demais enunciados que dispõem sobre instituição de tributo, delimitam a competência legislativa dos entes federativos... Por esse diapasão, percebemos que as imunidades são limites objetivos, cuja função é fazer com que certos valores constitucionais sejam protegidos do Estado fiscal. Todavia, enquanto limites objetivos, não se confundem com aqueles valores propriamente ditos.[126]

Percebe-se, portanto, que a doutrina utiliza a expressão “limite objetivo”[127] para o exame da imunidade tributária.

---

123 Eurico Marcos Diniz de Santi, *Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”*, p. 66.

124 Idem, ibidem, p. 65.

125 Heleno Taveira Torres e Vanessa Nobell Garcia, *Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos”*, p. 82-83.

126 *Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411.

127 A respeito do assunto, citamos Paulo de Barros Carvalho, que aponta quatro usos para a expressão princípio: “a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada e que estipula limites objetivos; c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; nos dois

Antecipamos que nos filiamos a esta corrente, que situa a imunidade tributária como princípio consistente em limite objetivo, como exporemos.

2.2 Direito público subjetivo

Direito público subjetivo,[128] direito de não se sujeitar à tributação,[129] direito subjetivo de não tributação,[130] exteriorização dos direitos da liberdade.[131]

Geraldo Ataliba é um dos primeiros que assim se manifesta:

> Seria interessante observar que a imunidade dos partidos e instituições de educação e assistência é um direito público subjetivo, outorgado diretamente pelo próprio texto constitucional. Em outras palavras, a Constituição dá a estas pessoas o direito de não serem supas de impostos. E é bem verdade que a Constituição, ao dar, ou outrogar este direito público subjetivo, condiciona o seu gozo aos requisitos, que venham a ser estabelecidos na lei, no meu entender, complementar.[132]

Na mesma linha, José Wilson Ferreira Sobrinho. Para sustentar a existência desse direito público subjetivo, o referido autor assim estrutura seu raciocínio: a) a instituto de tributo somente pode ser feita por meio de lei; b) diante do princípio da confiança na lei fiscal, não pode ser criada exação à revelia da previsão legal, isto é, de modo inesperado; c) os direitos fundamentais proíbem que a tributação os desrespeite, sob pena de inconstitucionalidade; d) considerando que direito subjetivo é "poder jurídico para agir", o titular tem o poder jurídico de ação caso haja lesão em seu direito; e) os direitos fundamentais que conformam a competência tributária são direitos públicos subjetivos; f) a competência tributária será exercitada de forma válida se respeitar esses direitos subjetivos; g) caso seja editada de forma contrária aos direitos fundamentais, poderá ser submetida a uma invalidação por inconstitucionalidade.[133] E conclui o referido autor:

últimos, 'princípio' como 'valor' ou como 'critério objetivo''. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 257.

128 Regina Helena Costa (*Imunidades tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 53-54) e Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 44-45).

129 Regina Helena Costa (*Imunidades tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 53-54) e Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 44-45).

130 Vanessa Nobell Garcia, A norma de imunidade tributária e seus efeitos jurídicos, p. 152.

131 Ricardo Lobo Torres, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 44-45.

132 Sousa, Rubens Gomes de, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, em *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 153-154.

133 José Wilson Ferreira Sobrinho, *Imunidade tributária*, p. 99-100.

> No momento da positivação da norma de imunidade – processo legislativo, atribuir-se ao sujeito ativo integrante da relação jurídica um direito subjetivo de defesa, com caráter instrumental em relação aos direitos fundamentais que se destinam a proteger. Impondo, ao mesmo tempo, aos entes federados (órgãos legislativos) um dever jurídico, modalizado na "proibição" da não tributação por meio de normas jurídicas gerais e abstratas.[134]
>
> A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao imune o direito referido.[135]
>
> A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao imune o direito referido.[136]

Esses são os argumentos da doutrina no tocante à caracterização da imunidade tributária como direito público subjetivo.

Ressalvamos que não consideramos a norma constitucional de imunidade tributária, individualmente considerada, como introdutora de direito público subjetivo, pois trata-se de norma de incompetência, referindo-se à sociedade como um todo. O racicínio será exposto adiante.

2.3 Relação com a competência tributária

Ao relacionar imunidade tributária com competência tributária, os autores utilizam os seguintes conceitos para qualificar o que ocorre com a competência tributária:

---

134 Heleno Taveira Torres e Vanessa Nobell Garcia, *Tributação e imunidade dos chamados "livros eletrônicos"*, p. 83.

135 José Wilson Ferreira Sobrinho, *Imunidade tributária*, p. 102.

136 Idem, ibidem, p. 102.

delimitação,[137] *limitação*,[138] *conformação*,[139] *impedimento de atribuição de*,[140] *vedação do nascimento da competência tributária*.[141]

Outros entendem que há *exclusão*,[142] *subtração, redução parcial*[143] ou *exclusão de campo tributável*.[144]

Outros defendem que: existe apenas competência tributária ou que esta *já nasce limitada*;[145] *inexiste limitação à competência tributária*;[146] *inexiste norma outorgando competência tributária e outra limitando-a*;[147] *colabora no tracejar da competência tributária*;[148] *demarca campo reservado à tributação*;[149] *estabelece limites materiais e formais da atividade legislativa*;[150] *integra a competência tributária*[151] *fora da área de competência tributária*;[152] *competência negativa*[153] *não se trata de subtração*,[154] *só há competência tributária*,[155] *formação da moldura*.[156]

---

137 José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221), Cristiano Carvalho (citando Geraldo Ataliba, no plano estático, em *Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411), Mizabel Derzi (Notas ao livro de Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 16).

138 Rubens Gomes de Sousa (*Compêndio de legislação tributária*, p. 187), Gilberto de Ulhôa Canto (*Imunidade tributária* – entidades fechadas de previdência privada, p. 19) e Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, p. 284).

139 Estevão Horvarth e Regis Fernandes de Oliveira, *Manual de direito financeiro*, p. 78.

140 Regina Helena Costa, *Imunidades Tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 53-54.

141 Ruy Barbosa Nogueira, *Fato gerador da obrigação tributária*, p. 117.

142 Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto (*Imunidade Tributária*: SESC – Entidade Paraestatal – Instituição de Assistência Social – Rendas de Espetáculos Públicos – Serviços Remunerados p. 47), José Eduardo Soares de Melo (*Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 352)..

143 Mizabel Derzi, Notas ao livro de Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 16.

144 Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 149.

145 José Souto Maior Borges, *Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221.

146 Cristiano Carvalho (*Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411) e Eduardo Marcial Ferreira Jardim (*Arquitetura do direito tributário*, p. 43-46).

147 Estevão Horvarth e Regis Fernandes de Oliveira, *Manual de direito financeiro*, p. 78.

148 José Wilson Ferreira Sobrinho, *Imunidade tributária*, p. 99-100.

149 Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*, p. 705).

150 Idem, ibidem, p. 705.

151 Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 167).

152 Celso Bastos (*Imunidade dos templos,* p. 221-224).

153 Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 167).

154 José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221).

155 Cristiano Carvalho (*Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411).

156 Luís Fernando de Souza Neves (Cofins: contribuição social sobre o faturamento L.C. 70/91, p. 98).

Alguns sem explicitar na definição, simplesmente mencionam: *relacionada a competência tributária*.[157]

Percebe-se claramente a existência de pelo menos três correntes nos parágrafos acima. Cada uma apregoa existir, em relação à competência tributária: "limitação", "subtração", "demarcação".

Paulo de Barros Carvalho[158] rechaça de forma veemente a primeira e a segunda correntes. Segundo o referido autor, os argumentos que afastam essa afirmativa são os seguintes: (i) inexiste cronologia entre o ato de outorgar competência tributária e o ato de retirar, limitar, delimitar essa competência; (ii) limitar a competência significa ir contra ela, para o fim de amputá-la ou suprimi-la, o que não pode ocorrer tendo em vista que a imunidade demarca a ou colabora no desenho da competência; (iii) a expressão "limitar a competência tributária" tem uma outra irregularidade, ainda que se admita o raciocínio de que haveria uma "limitação": dá a entender que qualquer limitação ao poder de tributar seria imunidade; não é isso que ocorre, conforme diz Paulo de Barros Carvalho, com a impossibilidade do município tributar renda, ou, ainda, com os demais enunciados prescritivos contidos no artigo 150 da Constituição, ou ainda em face dos direitos e garantias fundamentais; o que apenas demonstra que a tese da limitação da competência tributária não vai ao cerne do problema e não identifica o conceito de imunidade tributária.

Além desses argumentos concernentes à critica à teoria que cuida imunidade como "limitação" da competência tributária, Paulo de Barros Carvalho, tratando a expressão "poder de tributar" com a "competência tributária", acrescenta outros argumentos à corrente que considera imunidade tributária como "exclusão ou supressão" da competência tributária, após fazer uma digressão sobre a etimologia de "excluir" e "suprimir". Segundo o referido autor, essa teoria, além de reforçar a questão da cronologia entre os momentos de conceder competência e de suprimi-la, traz a ideia de que algo estava incluído (no primeiro momento) e passa a não estar incluído (no segundo momento).

O citado autor qualifica a imunidade tributária utilizando-se as seguintes expressões: "uma das múltiplas formas de demarcação de competência", "colabora no

---

157 Betina Treiger Grupenmacher (*Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 136).

158 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 310-313.

desenho constitucional da faixa de competência", "demarca" a competência tributária, norma que, em conjunção com outras, traz como resultado a competência tributária.[159]

Alinhamo-nos à terceira corrente, encabeçada por Paulo de Barros Carvalho.

Há ainda autores que mencionam o conceito de imunidade tributária em relação ao "exercício" da competência tributária. E, nessa linha, temos doutrinadores que entendem haver "vedação",[160] "negativa",[161] "inibição",[162] "limites ao" (ao lado dos princípios),[163] "proibição ao".[164] De outro lado, há os que se manifestam pela "impossibilidade de se falar em".[165]

Estamos com estes últimos. Aliás, não conseguimos entender as razões pelas quais a doutrina menciona a análise da imunidade tributária pelo "exercício" da competência tributária. Se inexiste competência tributária, não há que falar em exercício do inexistente.

Com efeito, "exercer" a competência significa instituir norma jurídica tributária. Então, os que fazem alusão ao "exercício" da competência estão se referindo a uma parte da positivação da norma de competência. Ou seja, o exercício da competência tributária ocorre numa etapa posterior.

Nesse caso, importa "exercitar" um direito que já existe. Não há como dizer que imunidade tributária atuaria no momento de positivação da norma de competência.

2.4 Incompetência tributária

Há também quem mencione "incompetência tributária",[166] os que fazem "distinção entre incompetência ampla e restrita",[167] os que falam em "incompetência

---

159 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 315.

160 Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Curso de direito tributário brasileiro*, p. 176) e José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221).

161 José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221).

162 José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221).

163 Cristiano Carvalho (*Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411).

164 Geraldo Ataliba (Imunidade Tributária: SESC – Entidade Paraestatal – Instituição de Assistência Social – Rendas de Espetáculos Públicos – Serviços Remunerados, p. 47), José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221) e Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de direito tributário*, p. 167).

165 Cristiano Carvalho (*Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411).

166 Paulo de Barros Carvalho, Mizabel Derzi (Notas ao livro de Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 16), Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto (*Imunidades Tributárias*: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 10), Ricardo Lobo Torres (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 44-45) e Clélio Chiesa (Imunidades e normas gerais de direito tributário, p. 921).

167 Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*, p. 705).

legislativa tributária"[168] ou, ainda, os que utilizam a expressão "qualquer incompetência".[169] Há, claro, os que entendem que "não se trata de regra de incompetência".[170]

Incompetência tributária é conceito que se liga ao de competência tributária pela negação, isto é, são antônimos. Portanto, dizer incompetência tributária é o mesmo que inexistência de competência tributária.

Aliás, Paulo de Barros Carvalho utiliza os termos proibição forte e proibição fraca para explicitar a diferença entre incompetência em geral de incompetência especificada na Constituição. Explique-se: somente o que está permitido na Constituição é que constitui a competência tributária legislativa das pessoas políticas; o que não está permitido está proibido; entretanto, dentro desse universo há algumas situações específicas que estão expressamente proibidas pela Constituição. Essas são as incompetências fortes em matéria tributária.[171]

A voz destoante é a de Betina Treiger Gruppenmacher, que relaciona imunidade tributária com não incidência.[172]

Adiantamos que utilizamos o termo incompetência tributária para nos referimos à falta de permissão expressa ou à proibição expressa de tributar.

2.5 Relação com o poder de tributar

Referindo-se ao "poder de tributar", os doutrinadores utilizam as expressões: "limitações",[173] "vedação",[174] "hipótese de limitação heterônoma do exercício do poder de

---

168 Vanessa Nobell Garcia (A norma de imunidade tributária e seus efeitos jurídicos, p. 152).

169 Roque Antonio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 705).

170 Betina Treiger Grupenmacher (*Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 136).

171 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 338.

172 Betina Treiger Grupenmacher (*Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 136 e ss.).

173 Cristiano Carvalho (*Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411), Geraldo Ataliba (Imunidade Tributária: SESC – Entidade Paraestatal – Instituição de Assistência Social – Rendas de Espetáculos Públicos – Serviços Remunerados, p. 47), Celso Bastos (Imunidade tributária, p. 249).

174 Fábio Fanucchi (*Curso de direito tributário brasileiro*, p. 129), José Maurício Conti (Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais, p. 109-110) e Fábio Leopoldo de Oliveira (*Curso*

tributar",[175] "impossibilidade de exercer o poder impositivo".[176] Há autores que mencionam haver "exclusão".[177] Há aqueles que entendem haver "inexistência".[178] E outros que dizem haver mera "referência a poder de tributar".[179] Há ainda os que defendem a "inexistência de amputação ou supressão do poder de tributar"[180] e também criticam a expressão "limitações constitucionais ao poder de tributar".[181] Por fim, outros se referem a "impedimento do exercício do poder de tributar".[182]

Observamos que a expressão "poder de tributar" é empregada como sinônimo de competência tributária. Por esse motivo, conseguimos divisar as mesmas correntes que mencionamos no item anterior, aplicando-se as mesmas críticas e escolha já ali expostas.

Cabe-nos aqui criticar a expressão "poder tributário", que possui mais de uma significação, pois, ao mesmo tempo em que se reporta a poder de instituir tributo, também concerne a poder de lançar e cobrar tributo. Eventualmente, poderia até mesmo se referir a ambos, mas não é o que ocorre com os autores pesquisados.

Aliás, sobre o tema a obra de Tácio Lacerda Gama é bem elucidativa. No subitem 7.1.1[183] descreve as principais teorias a respeito da divergência entre os conceitos de "competência" e de "poder". Cita correntes que entende serem sinônimos; outras que defendem que poder é gênero do qual competência é espécie; os que pregam o inverso: poder é espécie de competência; e ainda os que se opõem e dizem inexistir poder tributário no Brasil. E conclui o referido autor:

> Diante de tantos e tão bons argumentos, caberia perguntar: a quem assiste razão? E a resposta seria, simultaneamente, a todos e a nenhum. Esse é um típico caso de conflito verbal, justificado por razões culturais, mas sem qualquer relevância conceitual. Todas as correntes concordam com o seguinte ponto: as faculdades impositivas devem ser exercidas nos termos

---

expositivo de direito tributário, p. 48).

175 José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221).

176 Gilberto de Ulhôa Canto (*Imunidade tributária* – entidades fechadas de previdência privada, p. 19).

177 Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de direito tributário*, p. 167), Fábio Leopoldo de Oliveira (*Curso expositivo de direito tributário*, p. 48).

178 Luciano Amaro (*Direito tributário brasileiro*, p. 149).

179 Aliomar Baleeiro e José Souto Maior Borges (*Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221).

180 Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de direito tributário*, p. 167) e Luciano Amaro (*Direito tributário brasileiro*, p. 149).

181 Gilberto de Ulhôa Canto, *Imunidade tributária* – entidades fechadas de previdência privada, p. 19.

182 José Maurício Conti, Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais, p. 109-110.

183 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 184-191.

> prescritos pela ordem jurídica, em especial pela própria Constituição da República. O problema, portanto, não tem raiz ontológica, como se poder só pudesse ser algo incontrastável. Neste sentido, a "Limitação Constitucional ao Poder de Tributar" seria um caso típico de contradição em termos, pois seria a limitação do que é ilimitado.[184]

Concordamos com o referido doutrinador e adotaremos os conceitos de poder de tributar e competência tributária como sinônimos, para os fins de crítica à doutrina, aplicando-se os mesmos critérios utilizados nos subitens 2.3 e 2.4.

2.6 Relação com a incidência tributária

No tocante à incidência, os autores utilizam as seguintes expressões: "não incidência",[185] "não incidência qualificada",[186] "impede-se a incidência",[187] "impossibilidade de incidência",[188] "há um direito à não incidência", "a Constituição retirou o fato do campo de incidência".[189] Há também os que criticam ser a imunidade tributária "não incidência juridicamente qualificada em nível constitucional".[190] "Impede que a lei defina como hipótese de incidência",[191] "obstáculo à incidência da regra de tributação".[192]

Paulo de Barros Carvalho critica a corrente que define imunidade tributária como "não incidência constitucionalmente qualificada". Para essa crítica, utiliza o seguinte raciocínio: (i) regras de imunidade são regras de competência e, portanto, destinam-se às pessoas políticas; (ii) não se trata de regras que disciplinam a incidência de tributos, a chamada regra matriz é regra de conduta; (iii) não há por que falar em incidência da regra matriz se o momento lógico é o de competência das pessoas políticas; (iv) evidentemente que existem menções "indiretas, mediatas ou oblíquas" à não incidência do tributo, mas

---

184 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 190.

185 José Cretella Júnior, Luciano Amaro (*Direito tributário brasileiro*, p. 149) e Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de direito tributário*, p. 167).

186 Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de direito tributário*, p. 167), Eduardo Domingos Bottallo (Imunidades do IPI e extrafiscalidade, p. 831-832), Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Curso de direito tributário brasileiro*, p. 176).

187 Betina Treiger Grupenmacher (*Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 136).

188 Gilberto de Ulhôa Canto (*Imunidade tributária* – entidades fechadas de previdência privada, p. 19).

189 José Maurício Conti (Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais, p. 109-110).

190 Eduardo Marcial Ferreira Jardim (*Arquitetura do direito tributário*, p. 43-46).

191 Hugo de Brito Machado (*Curso de direito tributário*, p. 284).

192 Hugo de Brito Machado (*Curso de direito tributário*, p. 284).

trata-se de dois momentos lógicos completamente distintos, como se fosse premissa maior e premissa menor de um raciocínio e, por isso, não há por que confundi-los: primeiro analisa-se a competência tributária e apenas em seguida uma lei que institua um tributo; (v) avoca os argumentos utilizados para dizer que tributo não é uma "criatura constitucional", mas advinda da lei ordinária; (vi) afirma que a expressão não incidência é ambígua, demonstrando equívocos a que chegaram alguns doutrinadores, como Bernardo Ribeiro de Moraes, que fala da incidência da norma de imunidade tributária ao criticar a definição doutrinária de imunidade tributária como "não incidência constitucionalmente qualificada" (como se estivesse ignorando que a doutrina trabalha com o conceito de incidência da norma jurídica tributária e não da norma de imunidade tributária).[193]

Sacha Calmon Navarro Coêlho também argumenta contra a expressão "não incidência constitucionalmente qualificada", afirmando o "disparate de haver incidência de regra que não incida"[194].

Concordamos com os referidos autores. A norma de imunidade tributária não pode ser confundida com incidência de tributos com competência para instituir tributos.

2.7 Incidência da imunidade tributária

Ao falar de incidência da norma de imunidade tributária, há os que entendem que *as normas de competência tributária e de imunidade tributária incidem concomitantemente*.[195]

Evidentemente, para esses autores haveria na Constituição duas normas jurídicas. Diferentemente de Tácio Lacerda Gama, que defende a existência de uma única estrutura normativa, como exporemos no Capítulo 4.[196]

---

193 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 315-318.

194 *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 176 e ss.

195 Estevão Horvarth e Regis Fernandes de Oliveira, *Manual de direito financeiro*, p. 78.

196 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, passim.

Registre-se, ainda, a crítica feita por Paulo de Barros Carvalho a Bernardo Ribeiro de Moraes. Este, ao criticar a doutrina, mistura os conceitos de incidência da norma de imunidade tributária com incidência da norma tributária.

Adiantamos que examinamos ambas as possibilidades de normas jurídicas no sistema do direito positivo, como exporemos nos Capítulos 4 e 5.

2.8 Relação com a Constituição

Há ainda referências doutrinárias expressas a “constituinte”, “determinação da Constituição”, “Constituição”.

Os autores consideram que a imunidade tributária é matéria de ordem constitucional. Como demonstraremos nesta tese, a imunidade tributária está presente em outras normas de hierarquia inferior, no processo de positivação da norma constitucional de imunidade tributária.

2.9 A quem se dirige a norma de imunidade tributária

Alguns autores ainda referem-se a quem é dirigida a imunidade tributária: a pessoas políticas ou pessoas constitucionais.

Evidente que o primeiro usuário da imunidade tributária é o legislador tributante. Entretanto, isso não implica reconhecer que a pessoa imune ou que pratique operações imunes também pode ser destinatário dessa norma, como reconhecem os autores que defendem a existência de direito público subjetivo.

Entendemos, portanto, que a norma de imunidade tributária dirige-se ao comportamento do legislador e da sociedade como um todo, formando, na realidade, uma relação jurídica em sentido amplo como leciona Lourival Vilanova:

> Nos direito subjetivos absolutos, as direções em que se manifesta o direito de liberdade são algo mais que direitos reflexos de deveres gerais negativos. Ao direito subjetivo não corresponde um dever de

> prestar específico, uma ação ou omissão determinadas. Aqui descabe a interpretação kelseniana.[197]

Portanto, é possível afirmar que a norma constitucional dirige-se à conduta do legislador.

2.10 Como funciona ou como é a imunidade tributária

Relativamente ao modo como funciona a imunidade tributária, há os que entendem das mais variadas formas: “atua após instituído o tributo”, “não há cronologia”, “limitação”, “introduz limites materiais”, “proibição”, “obstáculo”, “veda cobrança e exigência”, “exoneração”, “subtração à tributação”, “regra de estrutura”, “regra de conduta nas imunidades condicionadas”, “não juridicizante”,[198] “extraível de princípios constitucionais”, “finitude”, “imediatamente determinável”, “transcende o direito tributário – é direito constitucional”, “diferenciação de dinâmico e estático”, “princípio da reserva constitucional”, “supressão do tributo”, “não é jurídico”, “exceção à tributação”, “expresso”, “implicitamente necessária”.

Verifica-se que há várias interpretações para o fenômeno da imunidade tributária. Comentaremos a nossa definição do instituto nesta tese, fazendo alusão, quando for o caso, às hipóteses acima.

---

197 Lourival Vilanova, *Causalidade e relação no direito*, p. 163.

198 Alfredo Augusto Becker não se manifesta expressamente sobre o tema das imunidades em *Teoria geral do direito tributário*, mas, ao classificar as regras em “juridicizante” ou “desjuridicizante (total ou parcial)” ou “não juridicizante”, demonstra que a regra de imunidade tributária é não juridicizante. Neste sentido, concordamos com Betina Gruppenmacher Treiger que também classifica o pensamento de Alfredo Augusto Becker como regra não-juridicizante. Referidos autores indicam que equivale à classificação “pré-juridicizante” de Pontes de Miranda.

Para Alfredo Augusto Becker, a regra desjuridicizante ocorre “quando a incidência da regra jurídica desconstitui (desjuridiciza) o ato jurídico nulo ou anulável, expulsando-o do mundo jurídico e apagando toda a sua existência no mundo jurídico”, exemplificando com a sentença que desconstitui um ato jurídico nulo ou anulável. Na norma juridicizante “a incidência da regra jurídica tem como consequência a juridicização da hipótese de incidência realizada, transfigurando-a num fato jurídico”. A regra não juridicizante aparece “quando a incidência da regra jurídica não juridiciza a hipótese de incidência. Se a hipótese de incidência já é fato jurídico, a incidência não o desconstitui (não o desjuridiciza), nem lhe acrescenta ou reduz efeitos jurídicos” (*Teoria geral do direito tributário*, p. 321-323).

2.11 Objeto da imunidade tributária

No tocante ao que se imuniza, os autores mencionam o seguinte: “hipótese arrolada”, “pressupostos”, “situações”, “circunstâncias”, “hipótese”, “pessoal”, “sujeitos imunes”, “material ou fatos”, “coisas”, “atos”, “complemento do verbo” (material), “bens”, “todas as imunidades são subjetivas”, “específicas”, “se não tivesse imunidade, seria tributada”, “suficientemente caracterizadas”, “amplamente determinadas”.

Observa-se que também inexiste uniformidade quanto ao objeto da imunidade tributária.

Antecipamos que utilizaremos as expressões “elementos” ou, mais especificamente, “materialidades”. Como exporemos no momento oportuno, assumimos o termo materialidade para qualquer elemento ainda que ele traga uma conotação de aspecto subjetivo (como entidade de assistência social, templos de qualquer culto). Num raciocínio paraelelo, não se trata propriamente de sujeitos identificados pela norma de imunidade tributária. Por outro lado, como demonstraremos, esses elementos constam como proibidos no critério material da hipótese de incidência tributária (regra matriz de incidência).

2.12 Cláusula pétrea

Há autores que dizem que imunidade tributária é cláusula pétrea, assim como existem aqueles que entendem que não o são.

Entendemos que imunidade tributária é cláusula pétrea, pois se trata de direito e garantia fundamental[199]. Assim como os direitos e garantias fundamentais se dirigem ao legislador ordinário e às demais pessoas competentes para introduzir normas jurídicas no sistema[200], gerando um direito absoluto para as pessoas políticas, como o direito de

---

199 “Art. 60. [...]

§ 4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...]

IV – os direitos e garantias individuais” (Constituição da República).

200 Vide Celso Antônio Bandeira de Mello no sentido de que o princípio da igualdade refere-se a igualdade “na lei” e não “perante a lei”. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, passim.

propriedade ou da personalidade, ao mesmo tempo confere para a sociedade como um todo, um direito a exigir a não imposição tributária.

2.13 Valor

Quanto aos valores, há quem considere que "inexiste relação direta entre limite objetivo e valor", "imunidade recíproca – cláusula pétrea", "instrumentaliza direitos fundamentais", "norma introdutora de valores" ou simplesmente "valor".

Para nós, evidente que há valores insertos nas normas constitucional de imunidade tributária. Pode-se cogitar nos valores bem do próximo (assistência social), liberdade de religião (templos de qualquer culto), liberdade de expressão (livros, revistas, jornais, periódicos). Porém, não é escopo desta tese analisar esses valores, posto que demandaria a análise pormenorizada de cada uma das normas de imunidade tributária.

2.14 Imunidades explícitas e implícitas

Alguns autores defendem a existência de imunidades implícitas, que "somente serão expressas nos tratados internacionais e nas leis infraconstitucionais", exemplificando-se com "a imunidade do mínimo existencial relativo à família e aos bens necessários à alimentação e ao vestuário da população de baixa renda".[201] Neste sentido, também Ricardo Lobo Torres.[202]

Discordamos desses autores, uma vez que adotamos a acepção estrita de que imunidade tributária, na Constituição, são normas de proibição forte. As regras devem ser explícitas e especificar o elemento imune.

2.15 A definição de Paulo de Barros Carvalho

Paulo de Barros Carvalho, para definir imunidade tributária, fundamenta seu raciocínio nas seguintes premissas:

---

201 Eduardo Carestiato Daniel, *Liberdade de educação e imunidade tributária no modelo de Estado subsidiário*, p. 121.

202 Ricardo Lobo Torres, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. 3, p. 111-224.

> a) O processo de positivação das normas jurídicas. Completude da Ciência e vocação de completude do Direito Positivo.
> b) Método para isolamento temático do instituto das imunidades.
> d) As categorias de Norberto Bobbio e a formalização das normas de imunidade. Seu núcleo deôntico.
> e) Técnicas do constituinte para impedir o exercício da atividade legislativa. Os princípios ontológicos. Proibição forte e proibição fraca.
> f) As imunidades como regras de incompetência de objeto determinado.

Após percorrer esse caminho, Paulo de Barros Carvalho conceitua assim imunidade tributária:

> [...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.[203]

Percebe-se, portanto, que o referido autor define imunidade tributária com rigor a partir do texto constitucional.

2.16 Nossa definição de imunidade tributária

Partimos do pressuposto de que imunidade tributária é uma expressão que enseja múltiplas acepções semânticas, a depender do enfoque do ângulo de visão do intérprete.

Imunidade tributária, em sentido lato, é:

a) A norma jurídica geral e abstrata obtida a partir dos textos da Constituição e da lei complementar.

b) O conjunto de normas constitucionais.

c) O princípio que orienta a interpretação da norma de competência tributária.

d) A relação jurídica prescrita na norma jurídica geral e abstrata.

e) A proibição forte de instituir tributos sobre elementos específicos.

---

[203] Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 341.

f) O direito subjetivo público de não ser tributado.

g) O elemento “protegido” na norma jurídica geral e abstrata.

h) O reconhecimento de não tributabilidade pela lei ordinária.

i) A norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes.

j) A norma jurídica individual e concreta produzida pelo Estado-Administração que reconhece a presença dos elementos constantes da norma jurídica geral e abstrata de imunidade tributária.

k) A característica do fato ocorrido no mundo fenomênico.

l) A incidência do conceito da norma jurídica de imunidade tributária ao conceito do fato.

m) A relação jurídica advinda do acontecimento do fato jurídico não tributável.

n) O direito da pessoa imune ou que pratique operações imunes de não ser tributado.

o) O dever do ente público de não constituir relação jurídico tributária.

p) A característica da pessoa imune ou que pratique operações imunes.

q) A norma jurídica individual e concreta produzida pelo Poder Judiciário ao reconhecer a presença de elementos da norma jurídica geral e abstrata de imunidade tributária.

r) É valor.

s) É limite objetivo.

t) É competência tributária negativa, ou incompetência.

u) Ausência de aptidão.

Nesta tese, aplicamos imunidade tributária como sinônimo de todas as normas jurídicas que incidem na fenomenologia de positivação da norma jurídica constitucional que reconhece incompetência tributária legislativa explícita, significando não apenas esta norma, mas também todas as demais normas produzidas no sistema com elementos de imunidade tributária, alcançando os enunciados prescritivos de legislação complementar, a norma jurídica tributária em sentido estrito instituída pelo legislador tributante (ou complementar nas hipóteses em que os tributos apenas possam ser criados por lei complementar), os enunciados prescritivos declarativos da pessoa imune ou que pratique operações imunes ao

apresentar informações, declarações e guias, a norma jurídica constituída pela autoridade administrativa ao suspender a imunidade tributária e ao constituir o crédito tributário e, por fim, a norma jurídica individual e concreta expedida pelo Poder Judiciário.

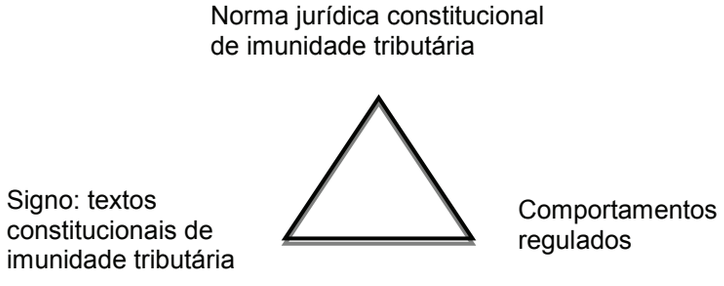
Em termos constitucionais, imunidade tributária é o conjunto de enunciados prescritivos que contêm proibição forte à instituição de tributo sobre determinadas materialidades, contraposta ao direito da sociedade de exigir a não instituição de tributo tampouco a constituição de crédito tributário por meio de norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes ou pelo Poder Judiciário.

Capítulo 3
ENUNCIADOS PRESCRITIVOS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO

Como expusemos na Introdução, o ponto de partida é o texto, o suporte físico, de onde se retiram os enunciados prescritivos, como leciona Paulo de Barros Carvalho.[204]

O processo de positivação[205] pressupõe os seguintes veículos introdutores de normas jurídicas: Constituição, leis complementares, leis[206] instituidoras de tributos que disciplinam imunidade tributária, declarações, eventuais guias de pagamento indevido e informações da pessoa imune, lançamentos e autos de infração, decisões do Poder Judiciário.

Trata-se da primeira semiose, em que o *suporte físico* são os textos dos veículos introdutores de normas, o *significado* são os comportamentos que analisaremos neste capítulo e a *significação* são as normas jurídicas que apreendermos, que serão analisadas nos Capítulos 4 e 5. A relação triádica pode ser assim representada:



---

204 "Seja como for, o processo de interpretação não pode abrir mão das unidades enunciativas esparsas do sistema positivo, elaborando suas significações frásicas para, somente depois, organizar as entidades normativas (sentido estrito). Principalmente porque o sentido completo das mensagens do direito depende da integração de enunciados que indiquem as pessoas (físicas e jurídicas), suas capacidades ou competências, as ações que podem ou devem praticar, tudo em determinadas condições de espaço e de tempo. A teoria comunicacional, aliás, trata admiravelmente bem desse tema, organizando os enunciados do direito positivo (ordenamento) de tal modo que facilite as providências subsequentes da montagem comunicativa." Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 131.

205 Que demonstra a forma como uma norma jurídica geral e abstrata é aplicada, gerando a norma jurídica individual e concreta. Será melhor detalhada no subitem 3.9.

206 Em sentido amplo, incluindo decretos, instruções normativas, resoluções.

> Lê-se: os textos sobre imunidade tributária revelam o *suporte físico*, o signo, a tinta no papel, com letras formando palavras, compostas em frases que, com sentido completo, formam os enunciados prescritivos. Os comportamentos referidos nesses enunciados prescritivos são os *significados* a que se refere o suporte físico. A norma jurídica é o juízo de implicação que se forma na mente do intérprete, a *significação*: o direito, ao regular a conduta, descreve um comportamento (na hipótese) e prescreve um outro (no consequente).

Esse enunciado implicacional regulado pelo direito denomina-se norma jurídica em sentido estrito, e se forma na mente do intérprete, posto que o suporte físico não é organizado e arranjado sintaticamente.

Assim, neste capítulo, analisaremos os enunciados prescritivos de imunidade tributária contidos na norma de maior hierarquia no direito positivo brasileiro. Os Capítulos 4 e 5 serão dedicados ao exame da norma jurídica constitucional. Nos demais, analisaremos os enunciados prescritivos em outros veículos introdutores de normas.

Reiteramos que o objeto de estudo neste Capítulo e nos dois seguintes é o texto constitucional vigente, sem evoluções históricas. Para tanto, elaboramos, no Apêndice 9, uma transcrição dos textos constitucionais brasileiros para os fins ali apontados.

Todavia, para ilustrar o tema, contextualizando-o na realidade jurídica brasileira, é na primeira Constituição Republicana que aparece a imunidade recíproca. Na Constituição de 1934 estabelece-se a imunidade de determinadas entidades de educação. No entanto, apenas a partir da Constituição de 1946[207] é que surge a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, partidos políticos, instituições de assistência social e de educação e o papel destinado à impressão de livros, jornais, periódicos. Há ainda a imunidade do mínimo vital a pessoas de restrita capacidade econômica, do pequeno produtor rural em relação a imposto territorial.

---

[207] Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: [...]

V – lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. [...]”

A Carta de 1967 indica a competência da lei complementar para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. E também imuniza livros, jornais e periódicos, além de introduzir a imunidade em relação à transmissão de bens imóveis para incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica, e a imunidade relativamente à exportação e à transferência de propriedade desapropriada.

Voltemos ao objeto deste trabalho, que se encontra na Constituição de 1988. Busquemos, no texto da Constituição, os enunciados prescritivos que remetem à ideia de afastar expressamente a atividade de tributar: enunciados que proíbam, "isentem", determinem não incidência de tributo, prescrevam a incidência exclusiva de apenas um ou outro tributo, ou, ainda, assegurem gratuidade de serviços públicos específicos e divisíveis.

Outrossim, com um corte metodológico, deveremos deixar de fora do objeto os "princípios" constitucionais, tais como o princípio da anterioridade, da irretroatividade, da legalidade. Trata-se de enunciados que também proíbem tributar em determinadas situações, porém não se cuida de imunidade tributária por uma opção metodológica.

Deparamo-nos com enunciados que indicam vários elementos, tais como "livros", "periódicos", "entidades de assistência social", "partidos políticos". O texto produz uma ideia de que é vedada a instituição de tributos especificando, em alguns casos, "impostos" incidentes sobre "renda", "patrimônio" e "serviços"[208]. Há casos em que o legislador remete a requisitos previstos em lei ou a institutos caracterizados na forma da lei.

Temos, pois, que enfrentar os enunciados prescritivos, para organizá-los e compreender a norma jurídica que eles compõem. Pretendemos buscar, nesta etapa do trabalho, não uma interpretação mais profunda, mas utilizaremos as próprias expressões que constam dos textos do direito positivo, da forma mais fidedigna possível, para que consigamos enxergar com maior precisão e, a partir daí, compreendermos os conceitos.

---

208 Ressaltemos que o conteúdo semântico de cada termo da norma jurídica de imunidade tributária é prescrito por leis ordinárias. Por exemplo, o que é renda dos partidos políticos? É a renda definida pela União como tal, na instituição do imposto sobre a renda, no exercício da competência tributária (ou seja, tem o mesmo conceito de renda para fins de competência tributária). Ademais, o verbo "auferir" (critério material da regra matriz de incidência) é feito pela legislação ordinária, posto que a Constituição contém apenas a ideia de materialidade.

Começamos, portanto, relacionando todos os enunciados constitucionais de imunidade tributária na primeira coluna do Apêndice 1, o qual passamos a comentar.

Nitidamente sobressai a imensa quantidade de elementos textuais, o que demandou buscar uma classificação mínima das características dos enunciados.

Com efeito, os elementos de um enunciado guardam semelhança com outro enunciado, sendo necessária, nesse primeiro momento, uma análise sintático-semântica. Sintática porque se trata de colher enunciados e combiná-los entre si. Semântica, porque é necessário analisar o conteúdo mínimo de significado desses enunciados para que se atinja o objetivo final, que é entender a composição sintática da norma jurídica de imunidade tributária.

É evidente a necessidade da atividade científica de classificação[209]. Sem essa organização sintático-semântica[210] dos elementos de cada enunciado prescritivo, teríamos uma lista pura e simples, sem nenhuma finalidade. Este é um primeiro nível de aprofundamento: a organização dos elementos textuais.

Ao empreender essa interessante análise, podemos observar que os enunciados prescritivos constitucionais possuem algumas espécies de elementos comuns entre si: eles referem-se, em sua grande maioria, a uma espécie de tributo, por exemplo, “imposto”, “taxa”, “contribuição”; além disso, colidem com a ideia de tributar, apresentam referência a uma ideia de materialidade, complemento da materialidade, de aspecto subjetivo (que também trataremos como uma espécie de materialidade, conforme já dissemos), de dimensão da materialidade, ou de “requisitos” constitucionais ou infraconstitucionais.

Assim, apresentamos, a seguir, um esboço dessas características, sem, por ora, nos determos nas especulações de como seria a norma jurídica que representam.

---

209 Sobre a atividade de classificação, podemos representar logicamente da seguinte forma: “SE = G + DE’ + DE”, em que “a subespécie (SE) tem as propriedades inerentes ao gênero (G) acrescido da diferença específica que permite distinguir as espécies (DE’) e a diferença específica que possibilita a divisão em subespécies (DE”)”, conforme Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a Seguridade Social:* aspectos constitucionais, p. 70.

210 Embora esta segunda parte da tese cuide do aspecto sintático, é impossível buscar os enunciados prescritivos sem um mínimo de aprofundamento semântico. Faremos a análise do aspecto semântico apenas no que for estritamente necessário para o exame do aspecto sintático. Estamos à procura do denominador comum entre todos os enunciados prescritivos.

Não nos preocuparemos com a organização precisa dos termos, pois o faremos nos Capítulos 4 e 5.

3.1 Referência a uma espécie de tributo

Nos enunciados prescritivos examinados (Apêndice 1) há a referência a um elemento nuclear: tributo.

Verifica-se, ainda, que cada um dos enunciados prescritivos refere-se a uma espécie de tributo. Ou seja, o direito positivo utiliza o nome do tributo, indicando expressamente *imposto, contribuição social* ou *taxa*.

3.2 Colidência com a ideia de tributar

Os enunciados prescritivos da Constituição procuram repelir a tributação utilizando-se de diversos termos jurídicos para tanto: *independentemente do pagamento, gratuidade, isenta, veda instituir, não incidência, incidência exclusiva, não inserção na base de cálculo.*

Claro que o legislador não é científico e, portanto, as expressões não podem ser levadas com o rigor da ciência. Os termos utilizados possuem, cada qual, um sentido específico. No entanto, o conceito que esses termos de fato expressam pode não ser exatamente o efeito pretendido pelo enunciado prescritivo. Expliquemos: embora o legislador mencione o termo não incidência, isso não quer significar que exista uma incidência possível e que a referida norma a retira. A intenção clara do legislador no enunciado prescritivo é afastar a tributação, não havendo por que falar em incidência ou não incidência.

Assim, é necessário investigar o conteúdo jurídico de cada conceito acima, para que se possa buscar o confronto com o enunciado prescritivo e, então, procurar um denominador comum que possa servir para todas as hipóteses existentes e a futuras situações que possam ser criadas.

Analisemos cada um dos termos utilizados pela Constituição para afastar a tributação: "*independentemente do pagamento"*[211]*, "gratuidade"*[212]*, "isenta"*[213]*, "veda instituir"*[214]*, "não incidência"*[215]*, "incidência exclusiva"*[216]*, "não inserção na base de cálculo"*[217]*:*

Gratuidade. Independentemente do pagamento [de taxas] ou gratuidade são sinônimos. Se a Constituição garante que um determinado serviço público se faça independentemente do pagamento de taxa, isso significa que o serviço deverá ser gratuito. Gratuidade implica não cobrar, executar serviço sem retribuição.

Isenção. A Constituição utiliza esse termo em três enunciados prescritivos. Nas três circunstâncias de imunidade tributária observa-se a competência do ente político para instituir os tributos (taxas, contribuições). Mas verifica-se que, assim como na gratuidade, a Constituição proíbe o legislador de instituir tributos nas situações em que denominou isenção.

Veda instituir. Nesses enunciados prescritivos a Constituição é direta, vedando literalmente instituir tributos.

Não incidência. São sete os enunciados prescritivos que determinam a "não incidência" no texto constitucional. Mas o que significa não incidir?

---

211 Por exemplo, Art. 5.º [...] XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal [...]"

212 Por exemplo, "Art. 5.º [...] LXXIV – o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;"

213 Por exemplo, "Art. 195. [...] § 7.º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

214 Por exemplo, "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]"

215 Por exemplo, "Art. 153. [...] § 3.º O imposto previsto no inciso IV: [...] III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior".

216 Por exemplo, "Art. 155. [...] § 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 imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País".

217 Por exemplo, "Art. 155. [...] 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".

Como é sabido, incidência é um fenômeno diferenciado. Presume-se que a norma jurídica que institui o tributo já exista e que por qualquer hipótese deixa de incidir ou não possa ser incidida. Não é o que ocorre. A legislação instituindo o tributo não pode sequer ser editada.

Novamente, assim como nas expressões analisadas anteriormente (gratuidade, isenção e vedação à instituição), estamos diante de uma proibição ao legislador que irá legislar instituindo tributo.

Incidência exclusiva. Há dois casos de incidência exclusiva de determinados tributos no texto constitucional. A Constituição determina que nas hipóteses aventadas apenas os tributos especificados na Constituição é que poderão ser cobrados. Observe-se que esta hipótese equipara-se, a depender do tributo, à "não incidência" já examinada[218].

Não inserção na base de cálculo. Há duas hipóteses constitucionais de "não inserção" na base de cálculo.

Em todas essas hipóteses acima apontadas percebe-se a regulação de uma relação jurídica. Embora as expressões ressaltem ora o ponto de vista da pessoa imune ou que pratique operações imunes,[219] ora o da pessoa política tributante,[220] é certo que o direito positivo regula condutas intersubjetivas.[221]

Nesse sentido, a relação jurídica que se estabelece é, de um lado, o direito da pessoa imune ou que pratique operações imunes de não ser alcançado por uma norma jurídica tributária em sentido estrito, contraposto ao dever da pessoa política de respeitar esse direito e não alcançar a referida situação em uma norma jurídica tributária em sentido estrito. Esse assunto será aprofundado no capítulo 5.

Continuemos a análise dos enunciados prescritivos selecionados.

---

218 A Constituição destaca os tributos que podem ser instituídos e exclui os demais tributos. Para estes tributos excluídos há o que o legislador constitucional chamaria de "não incidência". Mantemos para este ponto, também, todas as críticas feitas com relação à "não incidência".

219 "Gratuidade", "independentemente do pagamento de taxas", "isenção".

220 "Veda instituir", "não incidência", "incidência exclusiva", "não inserção na base de cálculo".

221 Com efeito, o direito de uma pessoa corresponde ao dever de as demais respeitarem esse direito ou à proibição de que as demais pessoas restrinjam esse direito.

3.3 Referência a uma ideia de materialidade[222]

Empregamos a expressão materialidade para significa, neste subitem, um evento ou situação objeto de um comportamento. No entanto, a partir do próximo Capítulo, utilizaremos a expressão para abranger também as referências a pessoalidade, a um aspecto subjetivo (que não se confunde com sujeição passiva, critério pessoal).

Nota-se que todos os enunciados apontam uma ideia de materialidade, que pode ou não vir acompanhada de um complemento. À exceção da imunidade tributária recíproca, todas as demais materialidades vieram acompanhadas de um complemento ou de uma especificação maior dessa materialidade. Mas o que nos interessa, neste item, é a questão da materialidade em seu principal elemento. O elemento nuclear da materialidade.

Esclareça-se que o termo materialidade não se confunde com o critério material da regra matriz de incidência, embora guardem relação entre si. Por exemplo, a Constituição confere competência tributária para a União Federal instituir imposto sobre a renda. Entretanto, o critério material desse imposto é “auferir renda”, conforme previsto na legislação ordinária da União Federal. A Constituição não contém esse elemento, mas indica um aspecto da materialidade: “renda”.

Tácio Lacerda Gama afirma que “o ponto de partida, seguramente mais importante para a inteligência dos enunciados de autorização, está em compreender as materialidades sobre as quais impostos podem incidir”.[223] Esclarece, ainda, o referido autor que a outorga de competências é feita “em sentido vago e, não raramente, ambíguo”.[224]

No caso da imunidade tributária, as materialidades (ideias de descrição de um fato, neste subitem)[225] referidas pelos enunciados prescritivos de imunidade tributária coincidem com os mesmos “termos” utilizados pelo legislador constitucional para

---

222 O conceito de materialidade abrange qualquer espécie de elemento que não é o espírito, incluindo, assim, referências a coisas, situações, fatos e pessoas como será examinado no subitem 5.1.3.3.

223 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 227.

224 Idem, ibidem, p. 227.

225 O sentido de materialidade aqui difere da materialidade consubstanciada no critério material da regra matriz de incidência tributária. Nesta, há uma descrição objetiva de um evento de possível ocorrência, ou a “descrição objetiva do fato – que é o núcleo da hipótese”, conforme Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 537.

distribuir competências tributárias: *renda, patrimônio, serviço, receita, serviço público, industrialização, comercialização, transferência imóvel, remunerar pessoa física, auferir proventos de aposentadoria, lucro, importar, exportar*.

Esse elemento estabelece uma referência que permite observar se a norma jurídica tributária *stricto sensu* observou o comando constitucional contido na norma de competência tributária. No entanto, essa caracterização não se faz diretamente da Constituição, uma vez que esta utiliza elementos descritos e definidos na legislação infraconstitucional, como se interpreta do artigo 110 do Código Tributário Nacional:

> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

E esse mesmo "termo", interpretado em conjunto com a legislação de direito privado, permitirá divisar a constitucionalidade de uma tributação que obedeça à imunidade tributária.

Vejamos mais detalhadamente a materialidade.

3.4 Referência a uma ideia de complemento da materialidade

É possível identificar, em alguns casos, que o legislador faz numa segunda especificação da materialidade. Por exemplo, ao tratar da imunidade recíproca, o legislador prescreve que é vedado instituir impostos sobre renda, patrimônio e serviços entre União, Estados e Municípios. E não especifica mais nada. Ou seja, imposto sobre *qualquer* renda, *qualquer* patrimônio ou *qualquer* serviço.

Entretanto, em alguns casos, a imunidade tributária não é genérica como explicitado acima. O legislador escolhe alguns objetos inerentes à renda, ao patrimônio, serviços que não devem constar da norma jurídica tributária em sentido estrito.

Analisando as espécies de serviço público que serão "gratuitos" (na referência às taxas), temos as seguintes: *resposta a petição em defesa de direitos ou contra*

ilegalidade ou abuso de poder (art. 5.º, XXXIV, *a*)*, expedição de certidão* (art. 5.º, XXXIV, *b*)*, processamento de ação popular* (art. 5.º, LXXIII)*, registro civil de nascimento* (art. 5.º, LXXVI, *a*)*, certidão de óbito* (art. 5.º, LXXVI, *b*)*, celebração do casamento* (art. 226, § 1.º)*, habeas corpus e habeas data e os atos necessários ao exercício da cidadania* (art. 5.º, LXXVII)*, proventos de aposentadoria* (art. 40, § 18)*, transporte coletivo urbano* (art. 230, § 2.º). No tocante às materialidades de impostos ou contribuições, temos as seguintes especificações de complementos: *livro, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão* (art. 150, VI, *d*)*, produtos industrializados* (art. 153, § 3.º, III)*, pequenas glebas rurais* (art. 153, § 4.º, II)*, ouro* (art. 153, § 5º)*, mercadorias* (art. 155, X, *a*)*, serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica* (art. 155, § 3.º)*, operações relativas a energia elétrica; serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país* (art. 155, X, *b*)*, imóveis* (art. 156, § 2.º, I).

Neste subitem, falamos em elementos materiais que estão apontados nos enunciados prescritivos de imunidade tributária. Mas existe um outro aspecto que pode ser percebido nos enunciados prescritivos de imunidade tributária: um aspecto subjetivo.

3.5 Referência a uma ideia de aspecto subjetivo

Da mesma forma que a materialidade não se refere ao critério material, o aspecto subjetivo dos enunciados prescritivos de imunidade tributária não se confunde com o critério subjetivo da regra matriz de incidência.[226]

O legislador constitucional determinou que a imunidade tributária alcance, conforme cada situação, *qualquer pessoa* (art. 5.º, XXXIV)*, cidadão* (art. 5.º, LXXIII)*, reconhecidamente pobres* (art. 5.º, LXXVI)*, pessoa jurídica* (art. 156, § 2.º, I)*, União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público* (art. 150, VI, *a*)*, entidades de assistência social, entidades de educação, partidos políticos e suas fundações, templos de qualquer culto, entidades sindicais dos trabalhadores* (art. 150, VI, *b*, *c* e *d*)*, servidor público* (art. 40, § 18).

---

[226] Estamos denominando de forma proposital “critério” e “aspecto”. O primeiro para se referir à regra matriz de incidência e o segundo, a aspectos dos enunciados prescritivos de imunidade tributária.

Esse aspecto apareceu, como se observa no quadro do Apêndice 1 (vide colunas), sempre com algum tipo de materialidade, porém será estudado separadamente para fins de dissecação do objeto analisado. Ao lado da materialidade, é um aspecto extremamente relevante e importante para investigação do conceito de imunidade tributária.

Ressalte-se que esse mesmo aspecto subjetivo aparece nas normas de competência tributária, como aquela contida no artigo 195 da Constituição, em que consta a possibilidade de criação de contribuições sociais “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei”.

3.6 Referência a uma ideia de aspecto de dimensão da materialidade

Foi possível verificar, ainda, que os enunciados prescritivos de imunidade tributária se referem a aspectos relacionados à dimensão da materialidade.

Em dois dispositivos legais, os enunciados prescritivos dizem respeito a *valor da aposentadoria ou pensão até o limite pago pelo regime da previdência social* (art. 40, § 18), ou fato de *o montante do IPI não estar compreendido na base de cálculo do ICMS* em determinadas hipóteses (art. 155, § 1.º, XI).

Nitidamente, há um entrelaçamento entre o núcleo de uma materialidade (proventos de aposentadoria ou pensão; ou operações relativas a circulação de mercadorias) e sua dimensão econômica.

3.7 Referência a ideia de “requisitos” constitucionais

Por último, temos os seguintes requisitos diretamente estabelecidos nos enunciados prescritivos na Constituição: *sem fins lucrativos* (art. 150, VI, *c*), *reconhecidamente pobres* (art. 5.º, LXXVI), *defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder* (art. 5.º, XXXIV, *a*), *para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal* (art. 5.º, XXXIV, *b*); *que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente*

e ao patrimônio histórico e cultural (art. 5.º, LXXIII)*; inexistência de má-fé* (art. 5.º, LXXIII)*; patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades* (art. 150, § 2.º)*; patrimônio, renda e serviços decorrentes das finalidades essenciais* (art. 150, § 4.º)*; patrimônio, renda e serviços não estarem relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados* (art. 150, § 3.º)*; inexistir contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário* (art. 150, § 3.º)*; produtos industrializados destinados ao exterior* (art. 153, § 3.º, III)*; glebas rurais definidas em lei* (art. 153, § 4.º, II)*; exploradas pelo proprietário* (art. 153, § 4.º, II)*; que não possua outro imóvel* (art. 153, § 4.º II)*; quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial* (art. 153, § 5.º)*; operação configure fato gerador do ICMS e do IPI* (art. 155, § 1.º, XI)*; atividade preponderante do adquirente não seja a compra e venda desses bens ou direitos* (art. 156, § 2.º, I)*, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil* (art. 156, § 2.º, I)*; desapropriação para fins de reforma agrária* (art. 184, § 5.º).

Esses requisitos referem-se ora à materialidade, ora ao elemento subjetivo. Esses "requisitos" podem ser lidos como uma terceira especificação do elemento material ou uma primeira especificação do elemento pessoal.

Exemplificativamente, temos como imune ao ITR o patrimônio (elemento material) que seja qualificado como "pequena gleba rural" (primeira especificação do elemento material), mas que deve cumprir o seguinte requisito: ser "definida em lei" (segunda especificação do elemento material). Noutro caso, podemos ter como imune a entidade de assistência social (elemento subjetivo), mas que seja "sem fins lucrativos" e cujos patrimônio, renda e serviços sejam vinculados às finalidades essenciais dessas entidades e desde que obedeçam a requisitos previstos em lei (três requisitos para que as entidades de assistência social sejam consideradas imunes).

3.8 Referência a ideia de requisitos infraconstitucionais

Nota-se que a Constituição aponta, em alguns casos, exatamente os requisitos que devem ser cumpridos, de forma direta e, em outros casos, prescreve a observância "na forma da lei", "requisitos em lei", "definidos em lei".

Examinaremos os requisitos e a sua regulação por meio de lei complementar ou ordinária no Capítulo 6 e 7.

3.9 Organizando sintaticamente as referências constitucionais de imunidade tributária

Percebemos três espécies principais de referências nos itens que acabamos de observar. A primeira proíbe tributar (subitem 3.2), a segunda indica a espécie de tributo objeto da proibição (subitem 3.1) e a terceira indica diversos elementos sobre os quais não pode ser instituído tributo (subitens 3.3 a 3.8).

A combinação dessas referências aponta um possível enunciado prescritivo que podemos anunciar: “deve ser proibido instituir tributo (ou espécie de tributo) sobre determinados elementos”. Evidentemente, esse enunciado é provisório. Afinal, não identifica quem está proibido de instituir tributo, qual a hipótese de uma norma jurídica de imunidade tributária...

No entanto, por ora, o que nos importa é que identificamos um núcleo importante para a análise *a partir dos enunciados prescritivos recortados* e que podemos formalizar, logicamente, da seguinte forma:

$$IT = v \cdot i \cdot t \cdot em$$

Lê-se:

> Imunidade tributária (“IT”) é igual à vedação (“v”) de instituir (“i”), “tributo” (“t”) sobre elementos (“e”) do conjunto “m” que não contém elementos do conjunto “k”.

No entanto, a proibição para instituir tributo atrai a questão oposta: como é a permissão para instituir tributo?

Trata-se, evidentemente, da competência tributária legislativa, que pode ser assim enunciada:

> Competência tributária (“CT”) é igual à permissão (“p”) para instituir (“i”) tributo “t”sobre elementos (“e”) do conjunto “k”, que não contém elementos do conjunto ”m”.

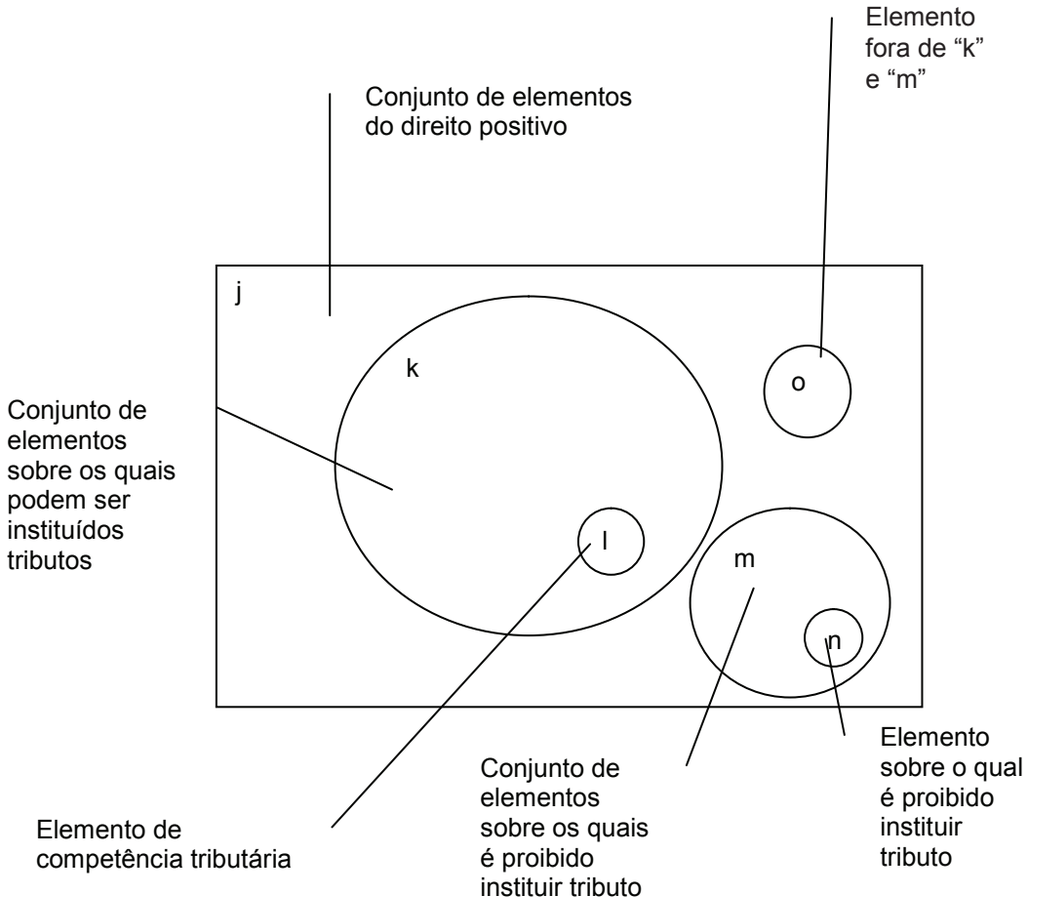
Formalizando,

$$CT = p \cdot i \cdot t \cdot ek$$

Percebe-se nessa generalização de ambos os institutos a existência de pontos em comum: uma primeira diferença está na proibição ou na permissão.

No entanto, ambas as normas apontam para a instituição de tributos sobre elementos que possuem em comum tão somente pertencerem ao sistema do direito positivo. Isto porque não é possível haver um comportamento permitido e ao mesmo tempo proibido: os elementos que podem ser utilizados na competência ou na imunidade são diferentes.

Podemos demonstrar “m” e “k” e contextualizá-los nos demais elementos do direito positivo utilizando a teoria dos conjuntos:[227]



227 Conforme Abbagnano, “G. Cantor, fundador da teoria do conjunto, definiu o C. como ‘coleção, em um todo único, de objetos definidos e distintos que se oferecem a nossa intuição ou a nosso pensamento: objetos que são denominados *elementos* do C. [...] Essa noção atribui aos conjuntos as seguintes características: 1.ª *existe* C. toda vez que um múltiplo pode ser pensado como *uno*, ou seja, toda vez que um múltiplo pode ser agregado segundo uma regra. 2.ª O C. é internamente *determinado*, no sentido de que, em virtude da regra que o constitui e do princípio do terceiro excluído, sempre se pode decidir se um objeto qualquer pertence ou não ao C. 3.ª O C. é uma multiplicidade *coerente* no sentido de que seus elementos podem estar juntos [...] sem contradição. Nesse sentido, a ‘totalidade de todos os objetos pensáveis’ não é um C., porque contraditória. 4.ª A existência do C. é *objetiva*: não dependente do pensamento ou da língua que o exprime. 5.ª Como unidade, o C. sempre pode constituir o elemento de um outro conjunto”. *Dicionário de filosofia*, p. 216.

Lê-se:

> O conjunto j é formado pela totalidade de materialidades (pessoas e coisas) reguladas pelo direito positivo. A esse conjunto pertencem os conjuntos k, l, m, n, o. O conjunto k representa o conjunto de elementos sobre os quais é permitido instituir tributo, sendo "l" um dos elementos desse conjunto. Esse conjunto "k" não contém o conjunto "m", que se trata de um conjunto de elementos sobre os quais é proibido instituir tributo, e "n" é um dos elementos desse conjunto. O conjunto "k" também não contém o elemento "o", uma vez que em direito público vigora o princípio de que o que não está permitido está proibido, sendo essa uma proibição fraca, conforme Paulo de Barros Carvalho. O "o" representa qualquer *elemento não especificado* (em "k" e "m").
> Assim, a competência tributária legislativa abrange a possibilidade de instituição de tributos sobre qualquer elemento do conjunto "k". A imunidade tributária constitucional compreende a proibição de instituir tributos sobre qualquer elemento do conjunto "m". A competência tributária legislativa residual inclui qualquer elemento do conjunto "j" que não esteja contido no conjunto "k" e "m".

Com os elementos[228] que representamos acima, podemos compor enunciados de competência ou de imunidade tributária legislativas.

Para isso, é necessário tomar uma decisão metodológica.[229] Isto porque é possível, logicamente, formar um único enunciado compondo competência e imunidade tributária em um único enunciado, ou obter dois enunciados, sendo um de competência tributária e outro de imunidade tributária.

Expliquemos melhor.

3.10 Normas de competência ou de imunidade tributária?

Os enunciados prescritivos de imunidade tributária podem integrar a norma de competência tributária. Com efeito, os enunciados prescritivos que vedam instituir tributos aparecem, lado a lado, com enunciados que disciplinam o poder-dever de instituir tributos,

---

228 Como demonstramos pelas fórmulas acima, os enunciados prescritivos de competência ou de imunidade tributária legislativas não estão representados nos conjuntos expostos. Para isso, deveríamos construir uma representação de conjuntos de enunciados prescritivos, e não de conjunto de elementos menores do direito positivo.

229 Neste trabalho, optamos por construir ambas as formas lógicas, demonstrando a norma mais abrangente no próximo capítulo e, nos demais, isolando apenas a norma constitucional de imunidade tributária.

isto é, com a competência tributária legislativa. Não é possível estudar imunidade tributária sem entender competência tributária legislativa.

Observando fenomenologicamente as regras de competência tributária legislativas do direito positivo,[230] podemos verificar as seguintes referências:

a) as pessoas políticas possuem “direito” ou “competência”;[231]

b) a Constituição especifica os tributos que podem ser instituídos, referindo-se a “impostos”, “taxas”, “contribuição de melhoria”, “contribuições”, “empréstimo compulsório”;

c) as referências a materialidades constam dos enunciados prescritivos de competência tributária legislativa, ao indicar “renda”, “mercadoria”, “serviços”, “propriedade”, espécie de serviço público. Nota-se que o legislador elenca materialidades genericamente nos enunciados prescritivos de competência tributária, ao passo que, na imunidade tributária, o legislador tanto se refere a essas mesmas classes de materialidades (como serviços) e, em alguns casos, também desce a minúcias de alguns elementos materiais (por exemplo, “livros”), o que inclui também os aspectos relacionados a pessoalidade (que trataremos a partir de agora também como espécies do gênero materialidade);

d) há diversos requisitos formais e materiais que devem ser observados pelo legislador que instituir os tributos.

Nota-se, dessa forma, que existe uma certa semelhança entre a competência tributária e a imunidade tributária. Ambas regulam a atividade de instituir tributos, indicam espécies de tributo, elencam materialidades que podem ou não constar da norma instituidora de tributos e prescrevem requisitos formais e materiais.

---

230 Como fizemos com as regras de imunidade tributária nos subitens iniciais deste capítulo. No entanto, não demonstraremos em Apêndice os enunciados prescritivos de competência tributária, como fizemos com os enunciados de imunidade tributária, limitando-nos, neste caso, a transcrever o resultado da análise observacional, com o apoio da Fenomenologia.

231 O art. 145 da Constituição da República contém a expressão “poderão”. Os arts. 153 a 156 contêm a expressão “compete”.

Essa abordagem nos indica uma faceta da imunidade tributária: esta pode compor a norma jurídica de competência tributária. Nesse sentido, a imunidade tributária pode ser representada pelos elementos que devem constar como proibidos na norma de competência tributária.

Exemplificando com um caso de imunidade tributária recíproca, tomemos a norma de competência tributária que atribui à União Federal o direito de instituir imposto sobre a renda. A leitura da norma jurídica de competência tributária conteria: a União Federal possui a competência para instituir imposto sobre a renda (art. 153, III, da Constituição)[232] que não seja renda dos Municípios, dos Estados e do Distrito Federal (art. 150, VI, *a*, da Constituição).[233] Essa parte final "que não seja renda dos Municípios, dos Estados e do Distrito Federal" é um elemento dos enunciados prescritivos de imunidade tributária.

No entanto, conforme a porção do direito positivo que se examina, é possível formar uma ou mais normas jurídicas. Nesse sentido, é plenamente possível isolar a norma de imunidade tributária, escrevendo-a da seguinte forma: "dado o fato de a pessoa política ser constituída, deve ser (neutro) que a pessoa política deva ser proibida de tributar a renda da União, Estados, Distrito Federal e Municípios", por exemplo.

Essas duas formas de visualizar a imunidade tributária indicam dois caminhos que podem levar a conclusões mais aprofundadas do objeto sob exame. A imunidade tributária pode ser estudada por qualquer uma dessas formas. Na segunda, surge uma demarcação mais específica, em que se isola a imunidade tributária como norma de um lado e a competência tributária como norma de outro lado.

A escolha é uma opção metodológica, como leciona Tácio Lacerda Gama:

---

232 "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

III – renda e proventos de qualquer natureza; [...]"

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

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]"

> Outro aspecto relevante é a estrutura normativa da imunidade. Considerar as imunidades como enunciados ou normas com sentido completo é fruto de uma escolha metodológica.
> Se se constrói uma norma de imunidade dotada de antecedente e consequente, a restrição à competência é feita com base no princípio da especialidade: a norma de imunidade, por ser mais específica, prevalece sobre a norma de competência, que é mais ampla, impedindo a instituição de tributos em relação aos fatos que indica.
> Por outro lado, se se aceita que a imunidade é apenas um enunciado, o estudo é dirigido a um elemento que integra a norma de competência. Nos dois casos, o efeito será o mesmo: a imunidade veicula proposições que delimitam os contornos da competência tributária.[234]

Quanto a tratar-se ou não de norma jurídica, como vimos, a doutrina já se manifestou sobre o conceito de imunidade tributária como norma jurídica. Podemos citar: Paulo de Barros Carvalho,[235] José Souto Maior Borges,[236] Roque Antonio Carrazza,[237] Hugo de Brito Machado,[238] Gilberto de Ulhôa Canto,[239] Regina Helena Costa,[240] Mizabel Derzi,[241] sem esquecer Aliomar Baleeiro,[242] Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli.[243]

Poucos, entretanto, demonstraram a norma jurídica relacionada à imunidade tributária, especificando hipótese e consequente.

---

234 Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 175.

235 "É a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas...". Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário:* linguagem e método, p. 341.

236 "A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras de competência ou mais precisamente das regras *negativas de competência*". José Souto Maior Borges, *Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221.

237 "[...] as regras de imunidade tributária também demarcam (no sentido negativo embora) o campo reservado à tributação [...]." Roque Antonio Carrazza, A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos: arts. 150, VI, "c"; 150, § 4. º, e 195, § 7.º, da Constituição Federal, p. 14-15.

238 "Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação[...]." Hugo de Brito Machado, *Curso de direito tributário*, p. 284.

239 "[...] as regras que a Constituição Federal contém proibindo a instituição e a cobrança de tributos são sempre de imunidade [...]." Gilberto de Ulhôa Canto, *Imunidade tributária*: entidades fechadas de previdência privada, p. 19.

240 "A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária..." Regina Helena Costa, *Imunidades tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 53-54.

241 "Podemos conceituar imunidades como regra expressa da Constituição [...]." Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 16.

242 Para quem imunidade tributária é princípio, ao lado dos demais princípios constitucionais insertos no art. 150 da Constituição. Assim, considerando que norma jurídica pode ser princípio ou regra, temos, também para Aliomar Baleeiro, a imunidade tributária como um consequente implicado a uma hipótese: "[...] podem ser arrolados, na Constituição Federal de 1969, os seguintes princípios, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar [...]". E nas letras "c" a "g", "n" e "t" cita as "imunidades." *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 12-13.

243 "As imunidades são normas pertencentes ao Sistema Normativo Brasileiro [...]." Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, *Imunidade sobre o livro eletrônico*, *passim*.

Tácio Lacerda Gama,[244] em profundo trabalho sobre a competência tributária, embora tenha explicitado em obra anterior ambas as posições metodológicas, já transcritas acima, demonstra, em *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, o estudo da imunidade tributária como enunciado prescritivo que integra o conceito de competência tributária.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli e Vanessa Nobell Garcia também apontam a imunidade tributária como norma jurídica específica. Nesse caso, há duas normas na Constituição: uma, de competência tributária, e outra, de imunidade tributária.

Em ambos os casos, trata-se de normas válidas e que se relacionam plenamente com outros objetos do sistema jurídico. Por isso, entendemos que a construção de normas jurídicas dependerá da necessidade e objetivos do intérprete, seja ele participante ou observador[245]. Nesta tese, em que ocupamos a posição de observador para analisar a relação dos participantes especificamente com os elementos de imunidade, no processo de positivação, trataremos de ambas as opções metodológicas, sendo a primeira no Capítulo 4 e a segunda no Capítulo 5.

3.11 A fenomenologia de positivação da imunidade tributária

O estudo feito no subitem 1.4 permite identificar todo o processo de positivação da imunidade tributária a partir da Constituição até a decisão judicial.

Dada a premissa de que assumimos o direito como um conjunto de normas jurídicas *stricto sensu*, somos impelidos, a todo momento, a procurar a significação dos enunciados prescritivos, isto é, a norma jurídica.

Por esse motivo, partiremos da tese de que imunidade tributária ou é norma jurídica ou está contida em norma jurídica. Pretendemos comprovar essa tese em capítulos

---

244 "As imunidades [...] compõem a norma de competência, impedindo a edição de regras-matrizes que atinjam certas e determinadas situações." Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 176.

245 Exemplificativamente, se o participante estiver em dúvida sobre a questão do livro eletrônico ser livro ou não para efeitos de imunidade tributária, pouco importa saber se existem princípios que informam compõem a norma de competência tributária legislativa, por exemplo.

próprios. Evidentemente, outras acepções da expressão imunidade tributária existem e serão demonstradas no penúltimo capítulo.

Assim sendo, percorrendo todo o emaranhado de normas previstas no Capítulo anterior, conseguimos visualizar as seguintes normas jurídicas relacionadas a imunidade tributária:

- a norma jurídica geral e abstrata produzida pela constituinte e pelo Estado-Legislador contida na Constituição da República e em leis complementares com elementos de imunidade tributária;
- a norma jurídica geral e abstrata produzida pelo Estado-Legislador que deixa de tributar os elementos de imunidade tributária;
- a norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes que se declara imune ou que apresenta comprovações de que pratica operações imunes;[246]
- a norma jurídica individual e concreta produzida pelo Estado-Administrador reconhecendo a imunidade tributária;
- a norma jurídica individual e concreta produzida pelo Estado-Administrador suspendendo a imunidade tributária;
- a norma jurídica individual e concreta produzida pelo Estado-Administrador efetuando o lançamento em decorrência da suspensão da imunidade tributária;
- a norma jurídica individual e concreta produzida pelo Estado-Juiz reconhecendo a imunidade tributária.

Exemplificativamente, podemos imaginar a seguinte fenomenologia relacionada à imunidade tributária:

1) A Constituição da República instituiu norma jurídica de imunidade tributária;

---

246 Há que diferençar entre a imunidade tributária de uma entidade de assistência social e a imunidade tributária de uma empresa que faz exportações de mercadorias.

2) o Código Tributário Nacional instituiu requisitos para o gozo de imunidade tributária.

3) O Município Abc instituiu o IPTU e afastou os partidos políticos da norma jurídica tributária, mas determinou que o partido político protocolasse um pedido inicial de reconhecimento de imunidade tributária e que, após reconhecida, apresentasse simplesmente declaração de que atende os requisitos para imunidade tributária.

4) O partido político Defg considera-se imune e protocolou pedido de reconhecimento de imunidade tributária na Secretaria de Finanças do Município Abc.

5) O secretário de finanças expediu ato reconhecendo a imunidade tributária do partido político Defg.

6) No exercício seguinte, o partido político Defg protocolou declaração de imunidade tributária.

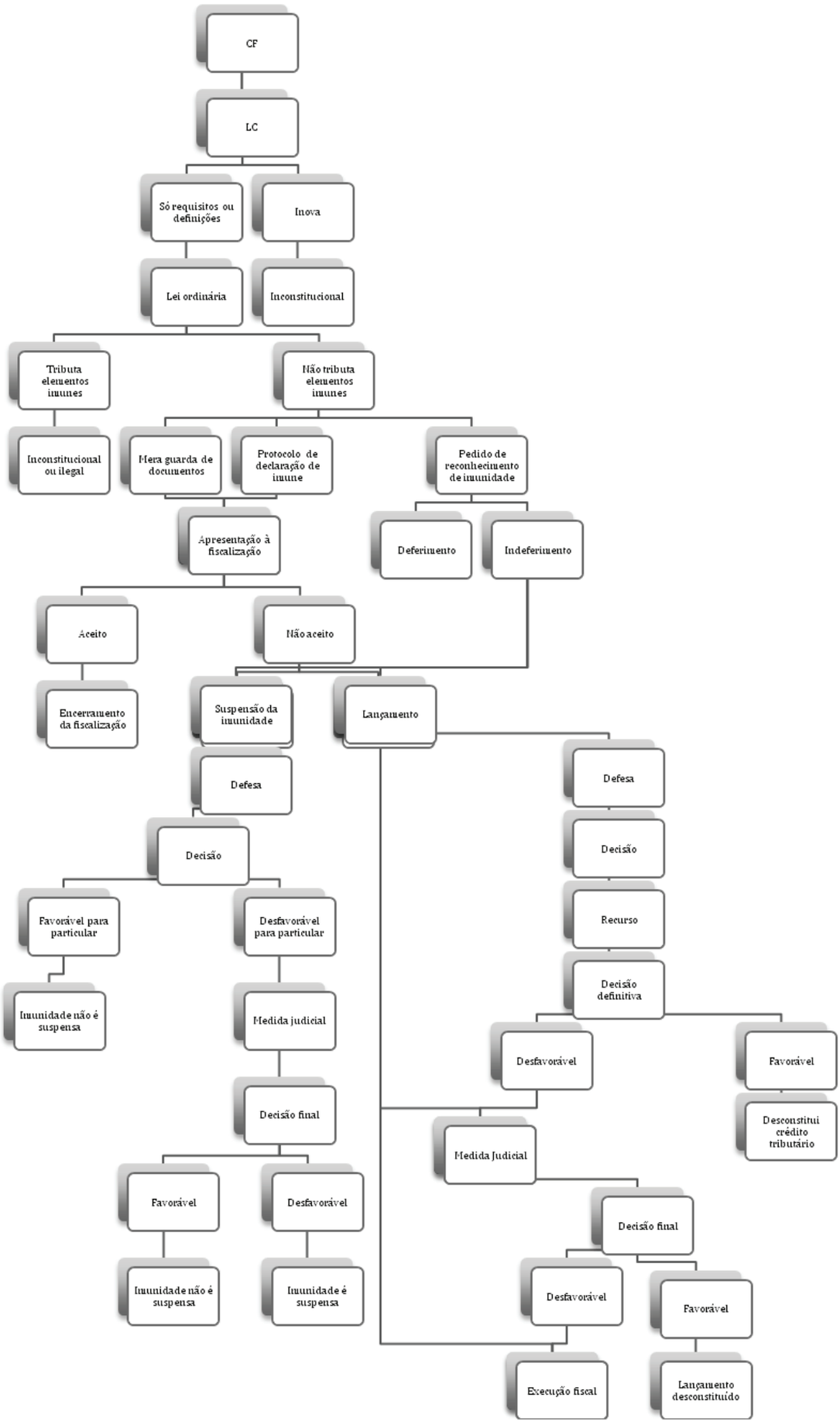
7) O partido político Defg foi fiscalizado posteriormente, e a fiscalização observou que as despesas e receitas não estão escrituradas em livros capazes de assegurar sua exatidão, lavrando uma notificação ao contribuinte de que sua imunidade tributária estaria anulada e suspensa.

8) Em seguida, a fiscalização emitiu autos de lançamento e infração, constituindo o IPTU dos exercícios em que não ocorreu a decadência.

9) O partido político ajuíza medida judicial visando anular o ato de anulação e suspensão da decadência, bem como os autos de lançamento e de infração, que é julgada procedente.

É possível identificar uma norma jurídica relativa a imunidade tributária em cada uma das etapas lógicas acima.

No entanto, essa é apenas uma exemplificação, entre as inúmeras combinatórias possíveis. Tentaremos, no fluxograma a seguir, identificar, em cada etapa da fenomenologia da positivação do direito, todas as normas jurídicas possíveis de serem produzidas desde a Constituição, relacionadas ao tema imunidade tributária e as respectivas consequências (novas normas jurídicas):


CF
LC
Só requisitos ou definições
Inova
Lei ordinária
Inconstitucional
Tributa elementos imunes
Não tributa elementos imunes
Inconstitucional ou ilegal
Mera guarda de documentos
Protocolo de declaração de imune
Pedido de reconhecimento de imunidade
Apresentação à fiscalização
Deferimento
Indeferimento
Aceito
Não aceito
Encerramento da fiscalização
Suspensão da imunidade
Lançamento
Defesa
Decisão
Favorável para particular
Desfavorável para particular
Imunidade não é suspensa
Medida judicial
Decisão final
Favorável
Desfavorável
Imunidade não é suspensa
Imunidade é suspensa
Defesa
Decisão
Recurso
Decisão definitiva
Desfavorável
Favorável
Desconstitui crédito tributário
Medida Judicial
Decisão final
Desfavorável
Favorável
Execução fiscal
Lançamento desconstituído

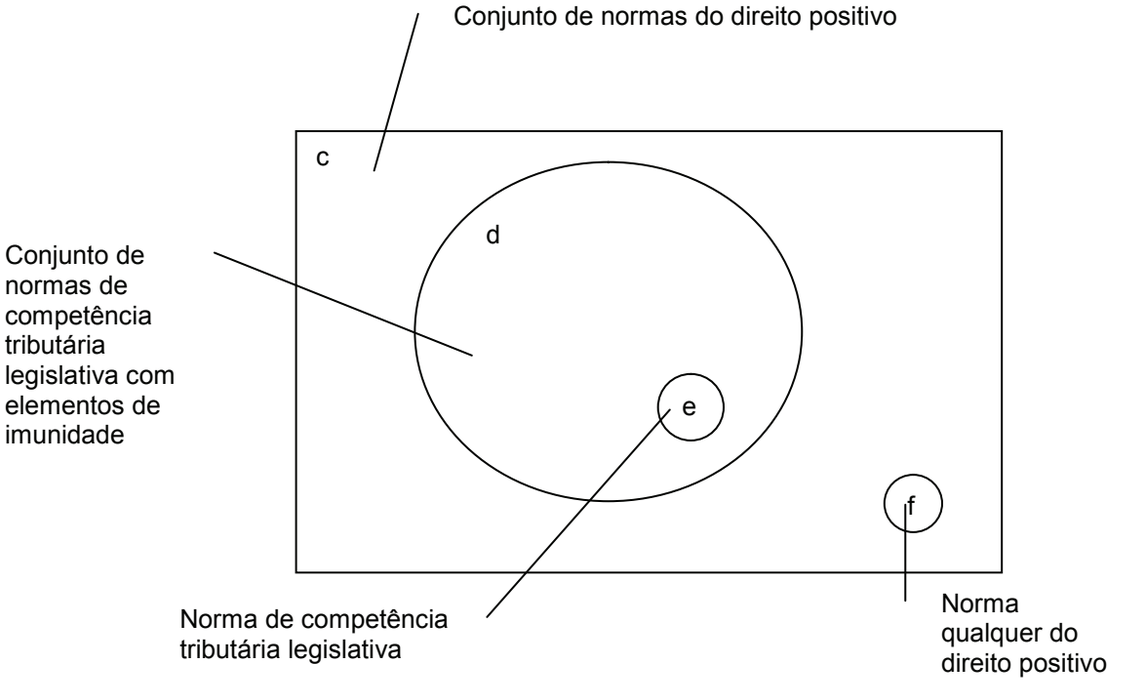
A análise realizada neste capítulo permite visualizar o conceito de imunidade tributária por vários ângulos. É necessário aprofundarmos um pouco mais cada uma das normas jurídicas indicadas, penetrando em seus meandros.

Cada aspecto será examinado em um capítulo próprio e, ao final, tentaremos buscar uma definição geral para imunidade tributária, salientando-se que cada capítulo comportará uma definição específica.

Capítulo 4
A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO INTEGRANTE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Neste capítulo pretendemos construir a norma de competência tributária legislativa com elementos imunes.

Utilizando a teoria dos conjuntos, podemos representar da seguinte forma as normas de competência tributária legislativa:



Lê-se: o conjunto “c” formado pelas normas jurídicas do direito positivo contém o conjunto “d” de normas de competência tributária legislativa com elementos de imunidade tributária, sendo “e” uma norma de competência tributária legislativa integrante desse conjunto e “f” uma norma qualquer do direito positivo não contida no conjunto “d”.

Para que possamos desenvolver melhor esta ideia, analisemos o conceito de competência tributária e de norma de competência tributária.

4.1 Competência tributária – conceito

O tema da competência tributária é objeto de obra recente de Tácio Lacerda Gama. Referido autor demonstra a amplitude semântica dessa expressão, citando dois outros autores:[247]

> Tárek Moyses Moussallem: (1) indicativo de uma norma jurídica; (2) qualidade jurídica de um determinado sujeito; (3) relação jurídica (legislativa) modalizada pelo functor permitido entre o órgão competente (direito subjetivo) e os demais sujeitos da comunidade (dever jurídico de se absterem); (4) hipótese da norma de estrutura que prescreve no seu consequente o procedimento para a produção normativa ...; (5) previsão do exercício da competência que, aliada ao procedimento para a produção normativa, resulta na criação de enunciados prescritivos que a todos obrigam, e a que denominaremos norma sobre a produção jurídica; e (6) veículo introdutor que tem no seu antecedente a atuação da competência e do procedimento previstos na norma sobre a produção jurídica, dando por resultado uma norma específica, que também a todos obriga.[248]
> Cristiane Mendonça: (i) aptidão para criar tributos *in abstracto*; (ii) parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos; (iii) poder de instituir e de exonerar tributos; (iv) poder para instituir, exigir e arrecadar tributos; (v) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para instituírem os seus tributos; (vi) competência para legislar sobre matéria tributária; (vii) poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários. Poderíamos empregar, ainda, competência tributária com (viii) aptidão para criar tributos *in concreto*; (ix) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas); ou (x) autorização jurídico-positiva para a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas).[249]

Paulo de Barros Carvalho assim leciona:

> [...] têm, igualmente, competência tributária o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu Ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória; aquele sujeito de direito privado habilitado a receber o pagamento de tributo (bancos, por exemplo); ou mesmo o particular que, por força de lei, está investido na condição de praticar a sequência procedimental que culminará com a produção de norma jurídica

---

247 Confirmamos as referências diretamente na fonte, isto é, em cada obra.

248 Tárek Moysés Moussalem, *Fontes do direito tributário*, p. 82.

249 Cristiane Mendonça, *Competência tributária*, p. 37-38.

> tributária, individual e concreta... Não haveria porque adjudicar o privilégio a qualquer delas, em detrimento das demais.[250]

Na esteira de Tácio Lacerda Gama, para os fins desta tese, entendemos suficientes as encetadas pela doutrina aqui citada.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, três cânones devem servir de baliza para a interpretação do tema:

> [...] sem lei anterior que descreva o evento, obrigação tributária não nasce...; sem subsunção do fato à hipótese normativa, também não...; havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma e, após a devida transformação na linguagem competente, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei. O desrespeito a esses cânones fulminará, decisivamente, qualquer pretensão de cunho tributário.[251]

Adicionamos, ainda, um critério utilizado por Tácio Lacerda Gama: "a clássica divisão entre os Poderes do Estado" (Executivo, Legislativo e Judiciário), para se apresentarem três tipos de competência tributária, acrescentando-se a competência privada, "exercida diretamente pelo contribuinte".[252] Assim é que o referido autor estuda a "competência tributária legislativa", a "competência tributária administrativa", a "competência tributária jurisdicional" e a "competência tributária privada".

Essa exposição alinha-se aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que define competência tributária como "aptidão de que são dotadas aquelas pessoas para expedir regras jurídicas inovando o ordenamento, e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo", esclarecendo que se enquadram nesse conceito as faculdades de

> [...] editar normas disciplinadoras do segmento das imposições tributárias, até as que disponham a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e tornando possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.[253]

---

250 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 228.

251 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 230.

252 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 220-221.

253 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 232.

Abrangendo todos os quatro gêneros de competência tributária, Tácio Lacerda Gama assim definiu a categoria: “é a aptidão jurídica, modalizada em obrigatório ou em permitido, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.[254]

Interessa-nos, neste capítulo, a norma de competência tributária legislativa, contida na Constituição. Por isso, analisaremos a acepção de competência tributária como norma jurídica.

4.2 A norma de competência tributária legislativa

Paulo de Barros Carvalho, partindo do pressuposto de que “toda norma jurídica é sintaticamente homogênea”, comportando variações apenas em termos semânticos e pragmáticos, assevera que competência tributária é norma jurídica, contendo “a mesma estrutura normativa bipartida”.[255]

Tácio Lacerda Gama define norma de competência tributária como

> [...] o signo, formado com base nos textos de direito positivo, a partir do qual se constrói um juízo condicional que contempla em sua hipótese as condições formais de criação de uma norma e, no seu consequente, os limites materiais da competência tributária.[256]

Explicita o referido autor: “norma de competência em sentido estrito é o juízo condicional que vincula, em sua estrutura, os elementos fundamentais para regular como deve ser a produção de norma inferior”.[257]

---

254 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 218.

255 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 231.

256 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 218.

257 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 343.

Referido autor, entende a norma de competência de forma ampla, em interessante raciocínio: “é necessário que a proposição jurídica: i) qualifique o sujeito que pode criar normas; ii) indique o processo de criação de normas, sugerindo todo os atos que devem ser preordenados ao alcance deste fim; iii) indique as coordenadas de espaço em que a ação de criar normas deve ser desempenhada; iv) indique as condições de tempo em que a ação de criar normas deve ser desempenhada; v) estabeleça o vínculo que existe entre quem cria a norma e quem deve se sujeitar à norma criada, segundo as condições estabelecidas pelo próprio direito; vi) prescreva a modalização da conduta de criar outra norma, se obrigatória, permitida ou proibida; e vii) estabeleça a programação material

Apresentamos, a seguir, nossa proposta de estrutura normativa única contemplando competência tributária legislativa e imunidade tributária:

$$a \rightarrow b$$

Lê-se: a implica b.

sendo que,

$$a = H\ (cm \cdot ct \cdot ce)$$

$$b = R\ [(pSa \cdot oSp) \cdot (it \cdot k) \Leftrightarrow (k \neq m) \cdot (it = x \cdot y)]$$

Lê-se: a é igual à hipótese H formada pelos critérios material (cm) e (·) temporal (ct) e (·) espacial (ce).
b é igual à relação jurídica R formada entre um sujeito ativo (Sa), cujo dever ser é modalizado em permitido, e um sujeito passivo (Sp) cujo dever ser é modalizado em obrigado a se sujeitar, relacionados ao objeto instituir tributo (it) sobre elementos do conjunto k se e somente se k for diferente de m e a atividade de instituir tributo (it) corresponder à forma prescrita na Constituição (x) e seguir os princípios constitucionais (y).

Portanto,

$$NCTL = H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it \cdot k) \Leftrightarrow k \neq m \cdot (it = x \cdot y)]$$

Lê-se: a norma de competência tributária legislativa (NCTL) é igual à implicação (→)de uma hipótese (H) formada pelos critérios material (cm) e (·) temporal (ct) e (·) espacial (ce) a um consequente que indica a relação jurídica (R) formada entre um sujeito ativo (Sa), cujo dever ser é modalizado em permitido (p), e um sujeito passivo (Sp) cujo dever ser é modalizado em obrigado a se sujeitar (o), relacionados ao objeto instituir tributo (it) sobre materialidades do conjunto k se e somente se k for diferente de materialidades do conjunto m e a atividade de instituir tributo (it) corresponder à forma prescrita na Constituição (x) e seguir os princípios constitucionais (y).

---

da norma inferior que é feita segundo quatro variáveis – sujeito, espaço, tempo e comportamento" (Idem, ibidem, p. 343).

Lembre-se que "→" corresponde ao dever ser interproposicional (entre as proposições hipótese e consequente). Este dever ser é neutro, não se modalizando em permitido, obrigado ou proibido. São palavras de Lourival Vilanova:

> [...] distinguimos o functor D, modal genérico, afetando todo o complexo proposicional normativo, e o modal deôntico R, como variável denominada variável functoral (na espécie de relacional), que modaliza a estrutura interna da consequência, na norma primária, e da conseqüência, na norma secundária. [258]

A modalização está no dever ser intraproposicional (no consequente) e diferencia conforme se trate do ponto de vista do sujeito ativo ou passivo, como demonstraremos no exame do critério pessoal, abaixo.

Analisemos cada qual dos critérios da norma de competência tributária legislativa.

4.2 O critério material

O critério material descreve um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico. A materialidade é composta por um verbo e um complemento, indicando o "comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento", nas lições de Paulo de Barros Carvalho.[259]

A hipótese varia conforme a espécie de tributo. E nesse ponto encontramos uma das principais dificuldades científicas de análise do objeto: os enunciados prescritivos não se encontram organizados e precisam ser ordenados pelo intérprete para sua compreensão.

Evidentemente, um único evento genérico pode ensejar a permissão de instituir tributo. No entanto, a atividade científica demanda sermos ainda mais específicos na apreensão da materialidade.

---

258 *Causalidade e relação no direito,* p. 104.

259 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 533.

Os enunciados prescritivos relativos ao consequente, indicando uma permissão ou uma proibição, são facilmente observáveis no plano da literalidade. Ora, é permitido/proibido instituir tributo por "ser o Estado", "constituir-se em Estado", "ser competente para instituir tributos", "ter órgãos legislativos", "possuir orçamento público", "prestar serviço público", "incentivar determinados setores da economia"...

Entre essas hipóteses, podemos perceber que "ser" ou "constituir-se em" "União, Estados, Distrito Federal e Municípios" abrange qualquer norma de competência tributária legislativa ou de imunidade tributária legislativa.

Entretanto, em alguns casos é possível ser mais específico. Por exemplo, no caso das taxas, o critério material pode ser "instituir serviço público específico e divisível". Este é o evento que, se ocorrido na realidade, autoriza um outro comportamento: permitir ou proibir tributar. Isto porque é possível distinguir dois eventos específicos: a instituição do serviço público e a instituição de taxa. Ambos podem ser feitos por uma lei ou por leis diferentes.

Ademais, percepção do critério material da norma jurídica de competência tributária legislativa não é assente na doutrina.

Pedro Accorsi Lunardelli, por exemplo, descreve a estrutura da norma jurídica de imunidade tributária da seguinte forma:

> Hipótese: dado o fato de ser a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; Deve ser; Consequente: a proibição de legislar destes entes sobre normas relacionadas a impostos, cuja respectiva hipótese mencione operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.[260]

A construção do referido autor mostra que uma hipótese genérica (ser o Estado) implica uma proibição para instituir tributo. O mesmo critério material pode provocar uma permissão para tributar.

"Ser o Estado" parece mais consentâneo com a realidade da instituição de tributos. Com efeito, o que autoriza legislar criando tributos e, reversamente, também proíbe

---

260 Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, *Imunidade sobre o livro eletrônico*, p. 221.

criar tributos sobre determinados elementos. Entretanto, esse verbo é bem genérico, não explicando especificamente, como já afirmamos, a imunidade tributária relativa a taxas, a contribuições, a empréstimo compulsório, impostos extraordinários.

E mesmo no tocante a impostos, há um fato concomitante ao nascimento da pessoa política que a torna competente para criar impostos: sua constituição. Daí adotarmos a seguinte hipótese da norma de competência tributária legislativa para impostos: "constituir-se em União, Estados, Distrito Federal e Municípios".

Caso o tributo seja vinculado a uma atuação estatal, mas inexista a instituição por lei da atuação do poder público, não poderá ser instituído tributo. É o que acontece com as taxas e as contribuições.

No entanto, se o tributo não estiver atrelado a uma atuação estatal, como é o caso dos impostos, esse não poderá ser o critério material.

Assim, como demonstraremos, para a construção de construir normas jurídicas de competência tributária é imprescindível entender a espécie de tributo conforme a Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição social ou empréstimo compulsório[261].

Examinemos o critério material da norma de competência tributária legislativa de cada uma das espécies tributárias.

4.2.1 Impostos

No tocante aos impostos, a falta de vinculação a uma atividade estatal específica demanda um esforço exegético para interpretar o critério material.[262]

---

261 Não é o caso de tergiversar sobre a classificação dos tributos nesta tese. Mas ficou claro que as normas de competência tributária legislativa possuem critérios diferenciados conforme as espécies de tributo identificadas.

262 Anote-se que a criação de impostos não pode ser vinculada a órgão, fundo ou despesa, com as ressalvas constitucionais, prevista no art. 167, inciso IV, da Constituição:

"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,

Após longa reflexão e análise da doutrina, podemos concluir que o critério material dos impostos é

> "constituir-se em União, Estados, Distrito Federal e Municípios".

Esse é o fato que faz surgir a competência tributária legislativa, isto é, o direito constitucional de instituir impostos.

Com efeito, União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir impostos porque a Constituição lhes atribui essa competência. E não há, ao menos em tese, a necessidade de uma atuação específica do poder público para que seja possível instituir impostos, nos termos do art. 145:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I – impostos; [...]

Convalida essa percepção o disposto no *caput* dos artigos 153, 154, 155 e 156:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]
> Art. 154. A União poderá instituir: [...]
> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]
> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

Assim, o fato "constituir-se" União, Estado, Distrito Federal ou Município é suficiente para que torne a pessoa política competente para instituir impostos, perante Constituição da República.

Evidentemente que há uma explicação lógica, jurídica e econômica para essa possibilidade: quaisquer dessas pessoas políticas possuem despesas e investimentos.

---

respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003.)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993.)".

Assim, a criação de impostos deve fazer frente aos custos da atividade estatal não vinculada diretamente a uma determinada pessoa, mas a uma coletividade. E a não vinculação[263] de impostos a fundo ou despesa[264] não significa que a receita de impostos não possa ser aplicada em fundos ou despesas, mas que a receita de impostos assim como as demais receitas auferidas pelas pessoas políticas devam ser suficientes para cobrir a totalidade das despesas e investimentos previstos no orçamento, como consta da seção "Do Orçamento" contida na Constituição, especificamente nos arts. 165, I a III,[265] 167, I a III.[266]

Portanto, na realidade brasileira, não há que falar em uma dessas pessoas políticas sem despesas e investimentos em seu orçamento. É inerente ao fato de "constituir-se" possuir despesas e investimentos. Assim, sem maiores tergiversações, assumiremos que o fato "constituir-se em União, Estados, Distrito Federal e Municípios" implica possuir despesas e investimentos.

Lourival Vilanova utiliza raciocínio semelhante, que podemos por analogia metodológica, aplicar ao caso, ao mencionar a "autonormação":

> As denominadas normas internas provêm de fatos de vontade, qualificados pelas normas constitucionais ou ordinárias que conferem ao órgão competência para fazer seu regimento interno (competência regulamentar de autonormação). Posto em vigor o regimento interno de uma câmara legislativa, ou o regimento interno comum, o auto-regramento não tem menor incidência que as regras externas [...][267]

E continua:

> É um dado do direito positivo brasileiro que Senado e Câmara são órgãos dotados de subjetividade, que entram compondo outro sujeito-de-direito,

---

263 Em lei.

264 Como consta do art. 167, IV, da Constituição.

265 "Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais. [...]"

266 "Art. 167. São vedados:

I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

III – a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta; [...]"

267 Lourival Vilanova*, Causalidade e relação no direito,* p. 268.

> que é o Congresso. Há direitos, poderes, deveres de cada um deles. A personificação é um processo técnico, uma construção dogmático-positiva de unificação: sem a unificação personificadora, há dispersão de direitos e deveres e não se demarcam as competências, que pressupõem subjetividade (o ser sujeito-de-direito, ativo e passivo, termo de relações jurídicas).[268]

Acompanhamos, em parte, Pedro Lunardelli, que define o critério material como "ser a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios",[269] com a diferença de que optamos pelo verbo "constituir-se", que entendemos especificar melhor o momento a partir do qual nasce a competência tributária legislativa.

Poder-se-ia indagar se a Constituição da República não cria Estados, Distrito Federal e Municípios.

A resposta pode começar com o exemplo contido na própria Constituição sobre a criação do Estado de Tocantins e a transformação dos Territórios de Roraima e Amapá em Estados, bem como pela criação do Distrito Federal.

De acordo com o art. 13 do ADCT, "é criado o Estado do Tocantins, pelo desmembramento da área descrita neste artigo, dando-se sua instalação no quadragésimo sexto dia após a eleição prevista no § 3.º, mas não antes de 1.º de janeiro de 1989".

Entretanto, é a Assembleia Constituinte do Estado de Tocantins que disciplinará sua sede definitiva.[270] É também a Assembleia Constituinte, formada pelos Deputados Estaduais eleitos,[271] que dá posse ao Governador e Vice-Governador eleitos sob administração do Tribunal Regional Eleitoral do Estado de Goiás.[272]

---

268 Lourival Vilanova*, Causalidade e relação no direito,* p. 282.

269 Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, *Imunidade sobre o livro eletrônico*, p. 221.

270 "Art. 13. [...] § 2.º O Poder Executivo designará uma das cidades do Estado para sua Capital provisória até a aprovação da sede definitiva do governo pela Assembleia Constituinte. [...]"

271 "Art. 13 [...] § 3.º O Governador, o Vice-Governador, os Senadores, os Deputados Federais e os Deputados Estaduais serão eleitos, em um único turno, até setenta e cinco dias após a promulgação da Constituição, mas não antes de 15 de novembro de 1988, a critério do Tribunal Superior Eleitoral, obedecidas, entre outras, as seguintes normas: [...]"

272 "Art. 13. [...] § 5.º A Assembleia Estadual Constituinte será instalada no quadragésimo sexto dia da eleição de seus integrantes, mas não antes de 1.º de janeiro de 1989, sob a presidência do Presidente do Tribunal Regional Eleitoral do Estado de Goiás, e dará posse, na mesma data, ao Governador e ao Vice-Governador eleitos. [...]"

Por outro lado, no tocante aos Territórios de Roraima e Amapá, que foram transformados em Estados, a Constituição assim prescreve:

> art. 14. Os Territórios Federais de Roraima e do Amapá são transformados em Estados Federados, mantidos seus atuais limites geográficos.

Não obstante a impressão que se tem desse enunciado prescritivo numa primeira leitura, há uma regra específica que demonstra que é necessária uma "concretização" dessa transformação:

> Art. 14. [...] § 4.º Enquanto não concretizada a transformação em Estados, nos termos deste artigo, os Territórios Federais de Roraima e do Amapá serão beneficiados pela transferência de recursos prevista nos arts. 159, I, "a", da Constituição, e 34, § 2.º, II, deste Ato.

Ademais, a instalação dos Estados de Roraima e Amapá deveria ocorrer apenas em 1990,[273] e o Presidente da República deveria encaminhar ao Senado Federal os nomes dos Governadores que deveriam exercer o Poder Executivo até a instalação dos novos Estados mediante a posse dos Governadores eleitos.[274]

Dessa forma, os Estados devem possuir competência legislativa para criar tributos após a promulgação das respectivas Constituições Estaduais.

Com o Distrito Federal, entretanto, sucedeu de forma diferente: além de o Presidente da República indicar e o Senado Federal aprovar o Governador e o Vice-Governador até as eleições, a competência da Câmara Legislativa deveria ser exercida pelo Senado Federal, a quem também compete a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.[275]

---

273 "Art. 14. [...] § 1.º A instalação dos Estados dar-se-á com a posse dos governadores eleitos em 1990. [...]"

274 "Art. 14. [...] § 3.º O Presidente da República, até quarenta e cinco dias após a promulgação da Constituição, encaminhará à apreciação do Senado Federal os nomes dos governadores dos Estados de Roraima e do Amapá que exercerão o Poder Executivo até a instalação dos novos Estados com a posse dos governadores eleitos. [...]"

275 "Art. 16. Até que se efetive o disposto no art. 32, § 2.º, da Constituição, caberá ao Presidente da República, com a aprovação do Senado Federal, indicar o Governador e o Vice-Governador do Distrito Federal.

§ 1.º A competência da Câmara Legislativa do Distrito Federal, até que se instale, será exercida pelo Senado Federal.

§ 2.º A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Distrito Federal, enquanto não for instalada a Câmara Legislativa, será exercida pelo Senado Federal, mediante

Assim, quanto ao Distrito Federal, cujas criação e atribuição de competência legislativa provisória ao Senado Federal foram feitas pela Constituição da República, considera-se que o Senado Federal já poderia instituir os impostos de competência do Distrito Federal. Por isso, o critério material da norma de competência tributária do Distrito Federal, relativa a impostos, ocorreu no momento da publicação da Constituição da República.

4.2.2 Taxas

No caso das *taxas*, o critério material é

> [...] instituir serviço público específico e divisível prestados ou colocados à disposição diretamente pela Administração Pública, utilizáveis efetiva ou potencialmente e indelegados (art. 145, II, c.c. art. 175, parágrafo único, III) ou instituir o exercício do poder de polícia (art. 145, II).

Antes de prosseguirmos, advertimos que estamos tratando do critério material da norma de competência tributária, que não se confunde com o critério material da norma jurídica tributária *stricto sensu*. No caso desta, o critério material é "prestar ou colocar à disposição determinado serviço público específico e divisível não cobrados mediante tarifa".[276]

A norma de competência é aquela que autoriza União, Estados, Distrito Federal e Municípios a criar a norma jurídica tributária instituidora da taxa. Nesse sentido, constitucionalmente, apenas faz sentido autorizar a criação de taxa se a Administração Pública instituir o "serviço público específico e divisível..." (art. 145, II, CF). Daí a norma: se algum ente criar um "serviço público específico e divisível...", então está permitido a esse ente "instituir taxa" (art. 145, II, CF).[277]

---

controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Distrito Federal, observado o disposto no art. 72 da Constituição. [...]"

276 Esse é um critério bem genérico. Isto porque, ao se instituir taxa, cria-se um determinado serviço público. Portanto, o critério material aplicável é, exemplificativamente, "prestar o serviço público de emitir certidão processual".

277 Esclareça-se que o critério material "prestar serviços públicos específicos e divisíveis" de fato autorizaria a instituição de taxa. Mas não é necessário mesmo prestar esses serviços para que se possa autorizar a criação de taxa, uma vez que a instituição de taxa poderia ser "concomitante" ou antes mesmo do início da prestação desses serviços.

E nem poderia ser diferente, pois a Constituição não institui “taxas”, mas autoriza sua criação por meio de lei da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tanto é que não encontramos, na Constituição, o critério material “prestar os seguintes serviços públicos específicos e divisíveis...”. A diferença é bem sutil: está na preposição “de”, do art. 145, II:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]
> 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; [...]

Assim, é possível instituir taxas, mas em relação a que serviços públicos? Daqueles que forem criados por lei, evidentemente. Isto porque, de acordo com o princípio da estrita legalidade, a Administração Pública deve se pautar na lei para instituir serviços públicos[278], obras públicas[279] e qualquer outra atividade estatal. Ademais, alerte-se ainda para o fato de que a Constituição estabelece a competência para legislar a respeito de diversos serviços públicos.

Roque Antonio Carrazza explica:

> Logo, para que a tributação por via de taxa validamente ocorra é mister venham editadas duas leis: *uma*, de natureza administrativa, regulando o exercício do poder de polícia ou a prestação do serviço público, *outra*, de índole tributária, qualificando estas atuações estatais e atribuindo-lhes o efeito de, uma vez realizadas, darem nascimento, *in concreto*, a esta modalidade de tributo.[280]

---

278 Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, “só merece ser designado como serviço público aquele concernente à prestação de atividade e comodidade material fruível singularmente pelo administrado, desde que tal prestação se conforme a um determinado e específico regime: o regime de Direito Público, o regime jurídico-administrativo”.

E prossegue: “conclui-se, pois, espontaneamente, que a noção de serviço público há de se compor necessariamente de dois elementos: (a) um deles, que é seu substrato material, consistente na prestação de utilidade ou comodidade fruível singularmente pelos administrados; o outro, (b) traço formal indispensável, que lhe dá justamente caráter de noção jurídica, consistente em um específico regime de Direito Público, isto é, numa ‘unidade normativa’”. *Curso de direito administrativo*, p. 673-674.

279 Celso Antônio Bandeira de Mello assim conceitua obra pública: “é a construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público. Obra pública não é serviço público”. *Curso de direito administrativo*, p. 682.

280 Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 546.

E, a respeito das obras públicas, assim considera: “insistimos que a obra pública deve ser realizada com apoio na lei da pessoa política que tem competência administrativa (constitucionalmente traçada) para levá-la a efeito. Só depois de pronta a obra pública e verificada a existência da valorização

Por outro lado, há serviços públicos em que não se cobra taxa, mas tarifa, nos termos do art. 175, parágrafo único, inciso III, da Constituição,[281] inexistente, portanto, a natureza tributária.[282] Assim, a norma de competência tributária legislativa atinge tão somente os serviços públicos cobrados por meio de taxa, e não por tarifa ou preço.

Exemplificativamente, no caso de serviço de serviço de transporte de maiores de sessenta e cinco anos de idade, que pode ser delegado, a Constituição protege com imunidade essa prestação de serviços públicos.[283] Caso o serviço seja prestado pelo Estado mediante taxa, estamos tratando da competência tributária legislativa. Na hipótese de o serviço ser prestado por meio de tarifa, estamos nos referindo à competência tarifária legislativa, cuidada pelo direito administrativo, e não pelo direito tributário. Pode haver, assim, imunidade a tarifa, mas não imunidade tributária. A gratuidade referida na Constituição alcança ambas as espécies de prestação de serviços.

Celso Antônio Bandeira de Mello classifica a atuação do Estado quanto aos serviços públicos da seguinte forma:

> a) serviços de prestação obrigatória e exclusiva do Estado
> b) serviços de prestação obrigatória do Estado e em que é também obrigatório outorgar em concessão a terceiros;
> c) serviços de prestação obrigatória pelo Estado, mas sem exclusividade; e
> d) serviços de prestação não obrigatória pelo Estado, mas não os prestando é obrigado a promover-lhes a prestação, tendo, pois que outorgá-los em concessão ou permissão a terceiros.[284]

---

imobiliária que ela provocou é que se torna admissível a tributação por via de contribuição de melhoria" (Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 575).

281 "Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre: [...]

III – política tarifária; [...]"

282 Deixaremos de discutir que serviços públicos podem ser cobrados por meio de taxa ou tarifa, pois este não é objeto desta tese. Interessa-nos o conceito de que tarifas ou preço público não representam tributo, que, nos termos do art. 3.º do Código Tributário Nacional é prestação pecuniária compulsória.

283 "Art. 230. [...]

§ 2.º Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos."

284 Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, p. 688.

Tácio Lacerda Gama[285] traz um quadro interessante e elucidativo que descreve as possibilidades de instituir determinadas exações conforme se trate de uma outra atividade estatal, que passamos a transcrever abaixo:

Tipo de atuação Estatal	Contraprestação pela atuação do Estado na Economia
Exploração direta	Preço do bem ou serviço comercializado
Serviço público compulsório	Taxa pela prestação de serviços públicos
Serviço público facultativo	Preço público
Fiscalização	Taxa pelo exercício do poder de polícia
Planejamento	Não há contrapartida específica
Incentivo	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.

Ressalte-se, que, doutrinariamente, as exações constantes da segunda coluna são as que se esperam sejam instituídas. Entretanto, apenas a lei instituidora é que definirá se deverá ser cobrada taxa ou tarifa, por exemplo, como ocorre no caso do fornecimento de água, em que alguns municípios entendem ser cobrável tarifa e outras taxas. Tudo dependerá do regime jurídico que for dado à exação.

Para efeito desta tese, analisaremos apenas a competência ou incompetência relacionada a tributo.

Portanto, é necessário complementar a expressão que elegemos como critério material da norma de competência tributária para que a hipótese seja válida: “não cobrados mediante tarifa”.

4.2.3 Contribuição de melhoria

No caso da contribuição de melhoria, o critério material é

> “disciplinar a realização de obras públicas” (art. 145, III).[286]

Com efeito, somente após a pessoa política estar apta a realizar obras públicas é que poderá criar a contribuição de melhoria.

---

285 Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 262.

286 “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...]”

4.2.4 Demais contribuições

Para as *contribuições* o raciocínio é semelhante porque estas possuem uma finalidade constitucional específica[287]. Estão vinculados indiretamente[288] à instituição de uma atuação estatal.

No caso das contribuições sociais, temos como critério material diversos verbos e complementos, pois são várias as destinações constitucionais das contribuições: "instituir serviço público de previdência e assistência social", "intervir no domínio econômico", "promover interesse das categorias profissionais ou econômicas", "instituir serviços de iluminação pública" ou "instituir serviços sociais e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical".

Temos, ainda, "instituir serviço público de previdência do servidor público" (art. 40, *caput*), ou "instituir serviço de iluminação pública" (art. 149-A).

Assim, cada uma dessas materialidades enseja uma norma jurídica diferenciada. Entretanto, como não nos interessa, nesta tese, a análise individualizada de cada norma, utilizaremos a expressão "ou", correspondente ao conector lógico "v". Isto é, basta ocorrer uma dessas materialidades para que seja possível instaurar o consequente. Podemos assim enunciar o critério material da norma de competência tributária legislativa das contribuições:

> [(Instituir serviços de previdência e assistência social e saúde) v (instituir intervenção no domínio econômico) v (instituir promoção de interesse das categorias profissionais ou econômicas) v (instituir serviços de iluminação pública) v (instituir serviços sociais e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical) v (disciplinar a realização de obras públicas) v (instituir serviço público de previdência do servidor público)v (instituir serviço de iluminação pública)] (arts. 149, 149-A e 240 da CF)

Resta claro, portanto, que os critérios materiais das taxas e das contribuições é "instituir, por lei, de atuação estatal" ou, simplesmente, "instituir atuação estatal".[289] Vamos aos empréstimos compulsórios.

---

287 Neste sentido, Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a seguridade social:* aspectos constitucionais, passim; Paulo Ayres Barreto, *Contribuições*, passim.

288 Conforme Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, *passim*.

289 Considerando que a atividade pública deve ser exercida por meio de lei, nos termos do art. 175, *caput*, da Constituição da República: "Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente

4.2.5 Empréstimos compulsórios

O critério material da norma de competência concernente aos empréstimos compulsórios é

> "haver necessidade de atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou haver necessidade de atender a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional" (art. 148, I e II).

Apenas nessas "hipóteses" pode ser instituído o empréstimo compulsório.

4.2.6 Impostos residuais

O critério material para instituir impostos que não estejam discriminados na Constituição é "constituir-se em União", porque apenas a este ente da federação é que é permitido criar impostos com materialidades e base de cálculo não coincidentes com os já descritos na Constituição, nos termos do art. 154, I.[290]

4.2.7 Impostos extraordinários

O critério material da norma de competência relativa a impostos extraordinários é: "declarar guerra ou haver sua iminência" (art. 154, II, da Constituição).[291]

A Constituição da República é clara em mencionar que apenas nessa hipótese pode ser instituído imposto extraordinário. Analisemos o critério temporal.

---

ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. [...]".

290 "Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]"

291 "Art. 154. A União poderá instituir: [...]

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação."

4.3 Critério temporal

O critério temporal indica o momento em que se considera ocorrido o evento descrito no critério material.

Trata-se do momento em que se der a publicidade exigida para quaisquer atos administrativos, conforme art. 37, *caput*, da Constituição.[292]

Essa publicidade ocorre, normalmente, com a publicação em *Diário Oficial da União*, Estados, Distrito Federal ou Municípios, mas a única exigência constitucional é a da publicidade.

No caso da União, a competência para publicar as leis é do chefe do Executivo, como prescreve a Constituição da República.[293] Os Estados, Distrito Federal e Municípios poderão disciplinar, em seus atos constitutivos – constituição estadual[294] ou lei orgânica[295] – a competência para fazer publicar as respectivas leis.

---

292 "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19, de 1998.)"

293 A imprensa nacional e as gráficas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão reconhecidas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: "Art. 64. A Imprensa Nacional e demais gráficas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, promoverão edição popular do texto integral da Constituição, que será posta à disposição das escolas e dos cartórios, dos sindicatos, dos quartéis, das igrejas e de outras instituições representativas da comunidade, gratuitamente, de modo que cada cidadão brasileiro possa receber do Estado um exemplar da Constituição do Brasil".

No caso da União, compete ao Presidente da República fazer publicar as leis:

"Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...]

IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução".

294 Constituição no caso dos Estados:

"Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição".

295 No caso do Distrito Federal e dos Municípios:

"Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição. [...]".

"Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: [...]"

Assim, no caso da norma de competência tributária legislativa das taxas, o critério temporal é o dia da publicação da norma que instituir (a) o serviço público específico e divisível ou (b) o poder de polícia.

Quanto à norma de competência tributária legislativa das contribuições, o critério temporal é o dia da publicação da norma que (instituir serviços de previdência e assistência social e saúde) ou (instituir intervenção no domínio econômico) ou (instituir promoção de interesse das categorias profissionais ou econômicas) ou (instituir serviços de iluminação pública) ou (instituir serviços sociais e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical) ou (disciplinar a realização de obras públicas).

No caso da norma de competência tributária legislativa dos impostos, o critério temporal é o dia da publicação da norma que disciplinar a constituição da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, isto é, da publicação da Constituição da República (para a União e Distrito Federal[296]), Constituição Estadual (no caso dos Estados) e da lei orgânica (com relação aos Municípios).

4.4 Critério espacial

O critério espacial é o local onde deve ocorrer o evento descrito no critério material.

Essa instituição ocorre apenas por intermédio de lei, expedida pelos órgãos de representação do Legislativo e do Executivo.

Ao analisarmos os critérios materiais da norma de competência tributária legislativa dos impostos (incluindo os residuais e extraordinários), taxas, contribuição de melhoria, demais contribuições e empréstimo compulsório, podemos notar que os eventos previstos devem ocorrer em todo o território da pessoa política. Isto se dá em virtude de a Constituição determinar, de um lado, a autonomia de cada uma dessas pessoas políticas, prevista no art. 18[297] e, de outro lado, o princípio de que a República Federativa do Brasil é

---

296 Como demonstramos no exame do subitem relativo ao critério material dos impostos.

297 "Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."

formada pela “união indissolúvel” de Estados, Distrito Federal e Municípios, constante do art. 1.º.[298]

Por exemplo, o fato “instituir serviço público...” pode ocorrer nos limites geográficos da pessoa política que o instituir. Não poderíamos dizer que o serviço público está instituído apenas na capital do Estado, por exemplo, que é onde estão sediados os Poderes Executivo e Legislativo. Um serviço público estadual, ao ser instituído, o é em todo o território do Estado.

Ressalte-se que o evento “publicar a lei” é dever do chefe do Poder Executivo e, portanto, a determinação “publique-se” ocorre na sede da Administração. No entanto, a efetiva publicação ocorrerá, de fato, em um procedimento que envolve a impressão, nas gráficas contratadas pela pessoa política, e a circulação, isto é, a disponibilização dos jornais, em locais públicos. E, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, essa circulação tem que ser feita de fato, isto é, deve acontecer em todo o território da pessoa política instituidora da exação.

Ocorre que, considerando o critério material da norma de competência tributária legislativa que demonstramos nesta tese, a instituição de uma prestação de serviços ou de uma atividade estatal qualquer se dá em todo o território da pessoa política que assim legislar.

Não se deve confundir, entretanto, com o critério espacial da norma jurídica tributária instituidora da taxa, que é o local da prestação de serviços públicos. Veja-se que uma certidão pode ser expedida no exterior, por exemplo, por um consulado brasileiro. Entretanto, a instituição dessa taxa se dá em território brasileiro, isto é, no território da pessoa política instituidora.

Dessa forma, o critério espacial da norma de competência tributária legislativa é o território da pessoa política que praticar o critério material da norma de competência legislativa tributária.

---

298 “Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”

4.5 Critério pessoal – sujeito ativo

O sujeito ativo é a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, como previsto nos seguintes dispositivos constitucionais: arts. 145, *caput*, para impostos, taxas e contribuição de melhoria,[299] 148, para empréstimos compulsórios,[300] 149, *caput* e § 1.º, para contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas,[301] 149-A, para contribuição com o custeio do serviço de iluminação pública,[302] 154, no caso de impostos não previstos na Constituição ou impostos extraordinários.[303] Podemos organizar o seguinte quadro comparativo:

Espécie de tributos e sujeito ativo competente para instituir		
Dispositivo da CF	**Espécie de tributo**	**Sujeito ativo competente**
Art. 145	Impostos, taxas e contribuição de melhoria	União, Estados, Distrito Federal e Municípios
Art. 148	Empréstimos compulsórios	União
Art. 149, *caput*	Contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas	União
Art. 149, § 1.º	Contribuição para o custeio, em benefício dos respectivos servidores, do regime previdenciário	União, Estados, Distrito Federal e Municípios
Art. 149-A	Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública	Municípios e Distrito Federal
Art. 154	Impostos não previstos na Constituição ou impostos extraordinários	União

299 "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]."

300 "Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: [...]."

301 "Art. 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, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1.º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 41, 19.12.2003.) [...]."

302 "Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 39, de 2002.) [...]."

303 "Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação."

Assim, o sujeito ativo está identificado em cada dispositivo constitucional[304] e, conforme a espécie de tributo, deverá ser, exclusiva ou concorrentemente,[305] a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios.

4.6 Critério pessoal – sujeito passivo

O sujeito passivo representa aqueles que devem se sujeitar à instituição da norma jurídica tributária. Isto é, são aqueles em razão de quem a norma jurídica tributária poderá ser instituída.

Apenas uma das normas de competência especifica a ideia de um possível sujeito passivo: a constante do art. 40, § 18, da Constituição: "ente público" e "respectivo servidor público".

Nos demais casos, o sujeito passivo é "qualquer pessoa". Fazendo um paralelo com o direito de propriedade,[306] o sujeito ativo exerce seu direito em relação a qualquer terceiro, seja ele pessoa física ou jurídica, de direito privado ou de direito público, de direito

---

304 Há quem objete que o sujeito ativo seria a própria sociedade, já que, ela elege seus representantes (Poderes Legislativo e Executivo). O raciocínio procede para a Sociologia ou Política do Direito, mas não para a ciência do Direito. Lourival Vilanova explica: "Um povo ou nação é Estado através de seus órgãos. A existência de uma vontade nacional, pré-estatal, ou sobre-estatal, ou paraestatal, não tem cabimento no interior do sistema de conhecimento jurídico-dogmático". *Causalidade e relação no direito*, p. 264.

305 Como demonstra o quadro citado, algumas competências são exclusivas da União. Outras são concorrentes entre todas as pessoas políticas. Entretanto, a concorrência ocorre na categoria "taxa", "imposto", "contribuição". Com efeito, exemplificativamente, em um determinado serviço público, apenas a pessoa política que o instituiu é que pode criar uma taxa sobre ele. Nesse nível mais específico, inexiste concorrência, evidentemente.

306 Como Tácio Lacerda Gama também o fez, em *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 82-83:

"O direito subjetivo imputado ao sujeito competente tem essa feição de alterar relações jurídicas por ato unilateral. Há, em contrapartida, o dever jurídico de respeito a essa modificação imputado a todos os demais sujeitos da sociedade.

Algo semelhante se passa com o direito de propriedade. O proprietário pode opor seu direito de uso, gozo, disposição e perseguição do bem contra todos os demais integrantes da sociedade... Nos dois casos – direito de propriedade e competência –, temos direitos atribuídos a um sujeito – proprietário ou sujeito competente – que podem ser exercidos perante as demais pessoas jurídicas, segundo as disposições da Lei.

[...] o traço comum entre o direito potestativo, o direito de propriedade e a competência jurídica está no fato de essas normas estabelecerem regras jurídicas absolutas, ou seja, disporem sobre direitos oponíveis a toda a sociedade."

nacional ou internacional. Ou seja, exerce-se esse direito a qualquer pessoa da sociedade, que tem o dever de respeitá-lo.

Lourival Vilanova esclarece, indicando Pondes de Miranda:

> Inexiste direito subjetivo sem norma incidente sobre fato do homem, ou sobre o homem como fato: sobre seu mero existir ou sobre conduta sua. O direito subjetivo é efeito de fato jurídico, ou de fato que se juridicizou: situa-se no lado da relação, que é efeito. Isso quer nos direitos subjetivos absolutos, privados ou públicos, quer nos direito subjetivos relativos. O denominado direito subjetivo sobre a própria pessoa não divide o sujeito em dois: um, o titular do direito, e outro o sujeito-objeto. Fundamental é o direito subjetivo a ser sujeito-de-direito, decorrente da primeira incidência de norma de personificação (a que encontrou o fato-suporte: o ser humano nascido com vida).[307]

E acrescenta Lourival Vilanova:

> Direito subjetivos absolutos são relacionais. Têm-se direito subjetivos absolutos em relação a outros titulares de deveres subjetivos – os sujeitos-de-direitos passivos totais, ou a universalidade dos sujeitos-de-direitos dos quais se exige o dever jurídico de respeito. O direito ao nome, à integridade física, são-nos relacionalmente. Apenas os sujeitos passivos são indeterminados, mas potencialmente individualizáveis. Mesmo, não há prestação a cumprir para com os titulares ativos. Há o dever jurídico negativo de abster-se de interferir na esfera de licitude do direito subjetivo absoluto.[308]

O referido autor utiliza o direito de propriedade e também os direitos da personalidade como exemplo. Nesses casos, uma pessoa possui um direito em face de todas as outras. Assim, entendemos que não há que se falar em direito público subjetivo, mas em relação cujo sujeito passivo, no critério pessoal, é indefinido, porém definível.[309]

---

307 Lourival Vilanova, *Causalidade e relação no direito,* p. 219.

308 Idem, ibidem.

309 "Os denominados direito subjetivos absolutos (pessoais e reais) parece que dispensam outro termo-sujeito, o sujeito do dever jurídico". E prossegue exemplificando com o direito de personalidade: "A personalidade, a capacidade de ser sujeito-de-direito, como vira Jellinek [...], é não uma substância, mas uma relação. Diz textualmente [...] 'personalidade pressupõe assim uma multiplicidade de homens, que estão em relações'. É relação (Verhaltniss) com o ordenamento jurídico, e com a comunidade de direito (respectivamente, *Rechtsordunung* e *Rechtsgemeinschaft*). É, enfim, uma relação de sujeito a sujeito". Lourival Vilanova, *Causalidade e relação no direito*, p. 172.

4.7 Critério prestacional

O objeto da prestação permitida ao sujeito ativo é

> [...] instituir tributo sobre determinados conjuntos de elementos se e somente se esses elementos forem diferentes de outros elementos e se a atividade de instituir tributos seguir a forma e os princípios prescritos na Constituição.

Há a permissão do sujeito ativo de instituir tributo, contraposto ao dever do sujeito passivo de se obrigar a receber a imposição desse tributo.

Considerando que tributo é gênero, a norma de competência tributária legislativa pode ser "instituir imposto", "instituir imposto residual", "instituir imposto extraordinário", "instituir taxa", "instituir contribuição de melhoria", "instituir demais contribuições", "instituir empréstimo compulsório".

Além disso, a Constituição prescreve outros elementos que especificam a prestação. Trata-se dos princípios, dos elementos de imunidade tributária e dos enunciados complementares, como leciona Tácio Lacerda Gama: "Há quatro elementos fundamentais que interam a competência legislativa tributária. são eles: os enunciados de autorização, os princípios, as imunidades e os enunciados complementares".[310]

Os enunciados de autorização são aqueles a que nos referimos, isto é, indicam o comportamento ("instituir tributo"), qualificam os sujeitos e as materialidades que podem ser por eles tributadas.[311]

Referido autor explicita que os princípios integram a norma de competência tributária[312] na condição de proposição, e não de enunciados, pois "podem ser formados a

---

310 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 225.

311 "Denominamos enunciados de autorização as proposições, enunciadas a partir do direito positivo, que qualificam sujeitos como competentes para instituir tributos sobre certas materialidades ou para criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidades e atingir finalidades, como muito bem explica Paulo Ayres Barreto." Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 225.

312 "Princípios tributários são proposições prescritivas que integram a norma de competência, condicionando a forma e a matéria das normas que prescrevem, direta ou indiretamente, a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos." Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 240.

partir da atribuição de sentido a um enunciado ou a vários".[313] Já as "imunidades tributárias são proposições que compõem a norma de competência tributária restringindo um ou mais aspectos da sua materialidade".[314]

Segundo o autor mencionado, imunidades tributárias são "proposições de competência", revelando princípio que veicula limite objetivo e, por isso, há imunidades gerais e específicas. São específicas aquelas imunidades que se refiram tão somente a uma espécie de tributo, como "impostos", prevista no art. 150, VI, da Constituição, ou "contribuições", como a que consta do art. 149, § 2.º, I, da Constituição. As imunidades genéricas são as que "vedam a incidência de todo e qualquer tributo sobre as materialidades que prescrevem", como ocorre com o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), no caso do ouro, quando definido como ativo financeiro.[315]

No tocante aos enunciados complementares, isto é, aqueles introduzidos por lei complementar, há uma regulamentação "subordinada e complementar" à Constituição, de forma que

> [...] os enunciados complementares se diferenciam, progressivamente, pela específica função que desempenham, mas se aproximam pela circunstância comum de que todos eles servem de fundamento de validade para as normas que serão criadas. Noutras palavras, esses enunciados se aglutinam na conformação da norma de competência tributária.[316-317]

Norberto Bobbio, ao comentar sobre os limites materiais e formais do ordenamento, traz um interessante modo de ver a competência:

> Quando um órgão superior atribui a um órgão inferior um poder normativo, não lhe atribui um poder ilimitado. Ao atribuir esse poder, estabelece também os limites entre os quais pode ser exercido. Assim como o exercício do poder de negociação ou o do poder jurisdicional são limitados pelo Poder Legislativo, o exercício do Poder Legislativo é limitado pelo poder constitucional. [...][318]

---

313 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 240.

314 Idem, ibidem, p. 243-244.

315 Idem, p. 244-245.

316 Idem, p. 248.

317 Não nos deteremos, nesta tese, a examinar os enunciados de lei complementar em matéria de competência tributária. Analisaremos, entretanto, detidamente, os enunciados de lei complementar em matéria específica de imunidade tributária.

318 E continua Norberto Bobbio:

"Os limites com que o poder superior restringe e regula o poder inferior são de dois tipos diferentes [...]

Por isso se fala de limites *materiais* e de limites *formais*.

O primeiro tipo de limite refere-se ao conteúdo da norma que o inferior está autorizado a emanar; o segundo refere-se à forma, isto é, ao modo ou ao processo pelo qual a norma do inferior deve ser emanada."

Assim, dissecando o objeto da prestação, podemos perceber que ele contém um comportamento “instituir tributo” sobre “materialidade” “se e somente se” “essa materialidade” “for diferente de” “materialidades imunes” “e” “se a atividade de instituir tributos” “corresponder” “à forma e aos princípios constitucionais”.

Quanto aos requisitos estabelecidos em lei complementar, conforme explicaremos no Capítulo 6, a integração à competência tributária se dá com prevalência do aspecto semântico sobre o aspecto sintático, uma vez que referidos enunciados explicitam o conteúdo semântico dos elementos de materialidade da norma de competência, sem, entretanto, acrescentar ou diminuir elementos na estrutura da norma de competência tributária legislativa. O aspecto sintático se verifica apenas por uma questão de hierarquia entre as normas constitucionais e complementares.

4.8 Demonstração das normas jurídicas de competência tributária legislativa com elementos de imunidade tributária

Passemos, então, a construir as regras de competência tributária legislativa. Trata-se de preenchermos as variáveis lógicas com elementos do direito positivo. Relembrando,

$$NCTL = H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it \cdot k) \Leftrightarrow k \neq m \cdot (it = x \cdot y)]$$

No quadro a seguir, demonstraremos as normas de competência tributária com enunciados prescritivos constantes da Constituição, demonstrando os elementos de imunidade tributária.

Utilizamos, ainda, o conector disjuntivo inclusivo “v”, significando “ou”. O conectivo “·” significa “e”.[319]

Em *Teoria do ordenamento jurídico,* p. 53-54

319 Utilizamos a notação inglesa, seguindo Paulo de Barros Carvalho: “adotaremos o sistema notacional inglês, na primeira de suas variantes: “-”, “.”, “v”, “≠”, “→”, e “≡””. *Direito tributário*: linguagem e método, p. 94.

À exceção do símbolo ≡, que substituiremos por ⇔, utilizaremos todos os demais. Respectivamente, significam negador, conjuntor, disjuntor includente, disjuntor excludente, condicional e bicondicional.

Como símbolos auxiliares, temos “( )” parêntesis, “[ ]” colchetes, {} “chaves” e “| |” barras. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 94.

Norma jurídica de competência tributária com elementos de imunidade tributária (uma única estrutura normativa)								
Espécie de tributo	**Hipótese**		**Consequente**					
	Evento		**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação jurídica**			
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp←**	**it**	**m**	**⇔ m≠i**	**·it=x·y**
	Critério material e Critério temporal e Critério espacial	*Deve ser que*	*Sujeito ativo deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*Materialidade (especificada ou não na Constituição)*	*Se e somente se as materialidades de m forem diferentes dos elementos imunes especificados na Constituição*	*E instituir tributo corresponda a forma e princípios jurídicos*
Impostos	Constituir-se em União, Estado, Distrito Federal ou Município (art. 145, *caput*) e Momento da publicidade (art. 37, caput) e Território da pessoa política que se constituir (art. 18)	Deve ser que	União v Estado v DF v Município (art. 145, *caput*) Deve ser permitido ou obrigado	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir impostos	Sobre as materialidades indicadas nos artigos 153 (I a VII)[a] ou 155 (I a III)[b] ou 156 (I a III)[c-d]	Se e somente se As materialidades indicadas nos arts. 153, 155 e 156 da CF Forem diferentes de {[renda, patrimônio e serviços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 150, VI, *a*), respectivas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º), desde que não haja renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, (art. 150, § 3º)] v [templos de qualquer culto (art. 150, VI, *b*), patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades (art. 150, § 4º)] v [patrimônio, renda e serviços de instituições de assistência social, educação, partido político e suas fundações, sem fins lucrativos e que atendam a requisitos de lei (art. 150, VI, *c*), relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas (art. 150, § 4º)] v [livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, *d*)] v [produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III)] v [propriedade territorial rural (art. 153, § 4º, II) relativo ao proprietário que explore a gleba rural, definida em lei, de sua propriedade e que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II)] v [ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º) com exceção daquele previsto no art. 153, V, incidente apenas na origem] v [operações relativas à circulação de mercadorias destinadas para o exterior, ou sobre serviços definidos no art. 155 prestados a destinatários no exterior (art. 155, § 2º, X, *a*)] v [operações relativas à circulação de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica destinadas para outros Estados (art. 155, § 2º, X, *b*)] v [base de cálculo correspondente ao 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 (art. 155 § 2º, XI)]	E [Instituir impostos] [Corresponda a] [Mediante lei ordinária ou complementar,[e] publicada] E [Sejam respeitados os princípios constitucionais[f]]

Norma jurídica de competência tributária com elementos de imunidade tributária (uma única estrutura normativa)								
Espécie de tributo	**Hipótese**		**Consequente**					
	Evento		**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação jurídica**			
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp←**	**it**	**m**	**⇔ m≠i**	**·it=x·y**
	Critério material e Critério temporal e Critério espacial	*Deve ser que*	*Sujeito ativo deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*Materialidade (especificada ou não na Constituição)*	*Se e somente se as materialidades de m forem diferentes dos elementos imunes especificados na Constituição*	*E instituir tributo corresponda a forma e princípios jurídicos*
							v [energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, com exceção do imposto relativo a operações relativas à circulação de mercadorias (art. 155, § 3º)] v [transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, bem como 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 (art. 156, § 2º, I)] v [operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º)]}	

Norma jurídica de competência tributária com elementos de imunidade tributária (uma única estrutura normativa)								
Espécie de tributo	**Hipótese**		**Consequente**					
	Evento		**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação jurídica**			
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp←**	**it**	**m**	**⇔ m≠i**	**·it=x·y**
	Critério material e Critério temporal e Critério espacial	*Deve ser que*	*Sujeito ativo deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*Materialidade (especificada ou não na Constituição)*	*Se e somente se as materialidades de m forem diferentes dos elementos imunes especificados na Constituição*	*E instituir tributo corresponda a forma e princípios jurídicos*
Taxas	{[Instituir serviço público específico e divisível prestados ou colocados à disposição diretamente pela Administração Pública, utilizáveis efetiva ou potencialmente e indelegados (art. 145, II, c.c. art. 175, parágrafo único, III)] ou [instituir o exercício do poder de polícia (art. 145, II)]]} e [Momento da publicidade (art. 37, caput)] e [Território da pessoa política que instituir o serviço público ou o poder de polícia (art. 18, *caput*, da CF, c.c. art. 12 do ADCT e arts. 1º, I, 60, § 4º, I e 30, V da CF)]	Deve ser que	União v Estado v DF v Município (art. 145, *caput*) deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir taxas sobre	Serviços públicos descritos no critério material	Se e somente se Os serviços públicos Forem diferentes de {[direito de petição em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, ou a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (art. 5º, XXXIV, *a* e *b*)] v [custas judiciais em ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, sem que haja má-fé (art. 5º, LXXIII)] v [assistência jurídica integral daqueles que comprovarem insuficiência de recursos (art. 5º, LXXIII)] v [registro de nascimento e óbito dos reconhecidamente pobres na forma da lei (art. 5º, LXXVI, *a*)] v [*habeas corpus* e *habeas data* ou atos necessários ao exercício da cidadania (art. 5º, LXXVII)] v [assistência aos filhos e dependentes de trabalhadores urbanos e rurais desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas (art. 7º, XXI)] v [prestação de serviços a quem necessitar da assistência social (art. 203, *caput*)] v [prestação de serviços de ensino público em estabelecimentos oficiais (art. 206, IV)] v [serviços de educação básica entre 4 (quatro) e 17 (dezessete) anos de idade e àqueles que não tiveram acesso na idade própria (art. 208, I)] v [celebrar casamento (art. 226, § 1º)] v [serviços transporte coletivo urbano a maiores de sessenta e cinco anos (art. 226, § 2º)] v [serviços de assistência médica, hospitalar e educacional aos ex-combatentes e respectivos dependentes relativamente a ex-combatentes que tenham efetivamente participado de operações bélicas durante a Segunda Guerra Mundial, nos termos da Lei nº 5.315, de 12 de setembro de 1967 (art. 53, *caput*, ADCT)]}	E Instituir taxas Corresponda a Por meio de lei ordinária que tenha seguido o procedimento legislativo correto e seja publicada E Sejam respeitados os princípios constitucionais aplicáveis às taxas[g]

Norma jurídica de competência tributária com elementos de imunidade tributária (uma única estrutura normativa)								
Espécie de tributo	**Hipótese**		**Consequente**					
	Fato		**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação jurídica**			
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp←**	**it**	**m**	**⇔ m≠i**	**·it=x·y**
	Critério material e Critério temporal e Critério espacial	*Deve ser que*	*Sujeito ativo deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*Materialidade (especificada ou não na Constituição)*	*Se e somente se as materialidades de m forem diferentes dos elementos imunes especificados na Constituição*	*E instituir tributo corresponda a forma e princípios jurídicos*
Contribuição	[Instituir serviço público de previdência do servidor público (art. 40, *caput*)] e [Momento da publicidade (art. 37, *caput*)] e [Território da pessoa política que instituir o serviço público (art. 18)]	Deve ser que	União v Estado v DF v Município (art. 145, *caput*) Deve ser permitido	Respectivo ente público e Servidores aposentados ou pensionistas (art. 40, § 18) Devem ser obrigados a se sujeitar	Instituir contribuição destinada ao custeio de proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime do art. 40 da Constituição Federal (art. 149, § 1º, da CF)	Sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata o art. 40 da CF (art. 40, § 18, da CF)	Se e somente se Os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata o art. 40 da CF Forem diferentes de Até o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o artigo 201 da CF (art. 40, § 18)	E Instituir contribuição... Corresponda a por meio de lei ordinária que tenha seguido o procedimento legislativo correto e seja publicada E Sejam obedecidos os princípios constitucionais aplicáveis[h]
Contribuição social	(Instituir serviços de previdência, assistência social e saúde – art. 149 *caput* c.c. art. 195 caput) e Momento da publicação da lei instituidora do serviço público (art. 37, *caput*) e Território nacional (art. 18, *caput*, c.c. arts. 1º, I, da CF)	Deve ser que	União (art. 149) Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir contribuições (art. 149, *caput*,c.c. art. 149, § 2º, I, e art. 240 da CF)	Sobre as materialidades previstas no art. 195, I a IV[i]	Se e somente se As materialidades (do art. 195, I a IV) Forem diferentes de [receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I), em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico] v [entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei relativamente à contribuição para a seguridade social (art. 195 § 7º)] v [aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (art. 195, II)]	E Instituir contribuições Corresponda a Sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º,[j] relativamente às contribuições a que alude o dispositivo E Sejam obedecidos os princípios aplicáveis princípios (incluindo os previstos nos arts. 146, III, e 150, I e III)

Norma jurídica de competência tributária com elementos de imunidade tributária (uma única estrutura normativa)								
Espécie de tributo	**Hipótese**		**Consequente**					
	Fato		**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação jurídica**			
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp←**	**it**	**m**	**⇔ m≠i**	**·it=x·y**
	Critério material e *Critério temporal e* *Critério espacial*	*Deve ser que*	*Sujeito ativo deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*Materialidade (especificada ou não na Constituição)*	*Se e somente se as materialidades de m forem diferentes dos elementos imunes especificados na Constituição*	*E instituir tributo corresponda a forma e princípios jurídicos*
Contribuições residuais	(Instituir serviços de previdência, assistência social e saúde – art. 149 *caput* c.c. art. 195, *caput*) e Momento da publicação da lei instituidora do serviço público (art. 37, *caput*) e Território nacional (art. 18, *caput*, c.c. arts. 1º, I, da CF)	Deve ser que	União (art. 149) Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir contribuições (art. 149, *caput* c.c. art. 149, § 2º, I, e art. 240 da CF)	Quaisquer materialidades não previstas na Constituição (outras fontes de financiamento – art. 195, § 4º)	Se e somente se Quaisquer elementos materiais e pessoais Forem diferentes de [receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I), em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico] v [entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei relativamente à contribuição para a seguridade social (art. 195 § 7º)] v [aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (art. 195, II)]	E Instituir contribuições Corresponda a Por meio de lei complementar que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Sejam obedecidos os princípios aplicáveis (incluindo os previstos nos arts. 146, III, e 150, I e III)] sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º[k]
Contribuição de intervenção no domínio econômico	Instituir intervenção no domínio econômico (art. 149, *caput*) e Momento da publicação da lei instituidora do serviço público (art. 37, *caput*) e Território nacional (art. 18, *caput*, c.c. arts. 1º, I, da CF)	Deve ser que	União (art. 149) Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir contribuições (art. 149, *caput* c.c. art. 149, § 2º, I e art. 240 da CF)	Sobre qualquer materialidade (art. 149, §§ 2º a 4º, exceto inciso I do § 2º)	Se e somente se Qualquer materialidade (art. 149, §§ 2º a 4º, exceto inciso I do § 2º) For diferente de [receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I)] v [entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei relativamente à contribuição para a seguridade social (art. 195 § 7º)]	E Instituir contribuições Corresponda a Por meio de lei ordinária que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Sejam obedecidos os princípios aplicáveis (incluindo os previstos nos arts. 146, III, e 150, I e III)]
Contribuição social pró categorias profissionais ou econômicas	Instituir promoção de interesse das categorias profissionais ou econômicas – (art. 149, *caput*) e Momento da publicação da lei instituidora do instrumento de atuação do Estado nessa área (art. 37, *caput*) e Território nacional (art. 18, *caput*, c.c. art. 1º, I, da CF)	Deve ser que	União (art. 149) Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir contribuições (art. 149, *caput* c.c. art. 149, § 2º, I e art. 240 da CF)	Sobre qualquer materialidade	Se e somente se Qualquer materialidade For diferente de [receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I), em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico] v [entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei relativamente a contribuição para a seguridade social (art. 195, § 7º)]	E Instituir contribuições Corresponda a Por meio delei ordinária que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Sejam obedecidos os princípios aplicáveis (incluindo os previstos nos arts. 146, III, e 150, I e III)

Norma jurídica de competência tributária com elementos de imunidade tributária (uma única estrutura normativa)								
Espécie de tributo	**Hipótese**		**Consequente**					
	Fato		**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação jurídica**			
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp←**	**it**	**m**	**⇔ m≠i**	**·it=x·y**
	Critério material e *Critério temporal e* *Critério espacial*	*Deve ser que*	*Sujeito ativo deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*Materialidade (especificada ou não na Constituição)*	*Se e somente se as materialidades de m forem diferentes dos elementos imunes especificados na Constituição*	*E instituir tributo corresponda a forma e princípios jurídicos*
Contribuição	Instituir serviços sociais e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art. 240, CF) e Momento da publicação da lei instituidora do serviço público (art. 37, *caput*) e Território nacional (art. 18, *caput*, c.c. art. 1º, I, da CF)	Deve ser que	União (art. 149) Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir contribuições (art. 240 da CF)	Sobre as materialidades folha de salários e empregadores (do art. 240)	Se e somente se Folha de salários e empregadores Forem diferentes de [entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei relativamente a contribuição para a seguridade social (art. 195, § 7º)]	E Instituir contribuições Corresponda a Mediante lei ordinária que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Obedeça aos princípios aplicáveis (inclusive os previstos nos arts. 146, III, e 150, I e III)] e Sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º[I]
Contribuição destinada a iluminação pública	Instituir serviço de iluminação pública (art. 149-A) e Momento da publicação da lei instituidora (art. 37, *caput*) e Território do Município ou do Distrito Federal (art. 18 c.c. arts. 30, I, e 149-A)	Deve ser que	Município e Distrito Federal (art. 149-A) Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir contribuição (art. 149-A)] [destinada ao custeio do serviço de iluminação pública(art. 149-A)]	Sobre qualquer materialidade	Se e somente se Qualquer materialidade For diferente de Conjunto vazio	E Instituir contribuição Corresponda a Mediante lei municipal que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Sejam observados os princípios aplicáveis
Contribuição de melhoria	Disciplinar a realização de obras públicas e Momento da publicação da lei (art. 37, *caput*) e Território da pessoa política que disciplinar a realização de obras públicas	Deve ser que	União v Estado v DF v Município (art. 145, *caput*) Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir contribuição (art. 145)	sobre a melhoria entendida como valorização imobiliária (art. 145, III)	Se e somente se Melhoria For diferente de Conjunto vazio	E Instituir contribuição de melhoria Corresponda a Mediante lei ordinária que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Sejam observados os princípios constitucionais aplicáveis

Norma jurídica de competência tributária com elementos de imunidade tributária (uma única estrutura normativa)								
Espécie de tributo	**Hipótese**		**Consequente**					
	Fato		**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação jurídica**			
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp←**	**it**	**m**	**⇔ m≠i**	**·it=x·y**
	Critério material e *Critério temporal e* *Critério espacial*	*Deve ser que*	*Sujeito ativo deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*Materialidade (especificada ou não na Constituição)*	*Se e somente se as materialidades de m forem diferentes dos elementos imunes especificados na Constituição*	*E instituir tributo corresponda a forma e princípios jurídicos*
Empréstimo compulsório	[Haver necessidade de atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I)] v [haver necessidade de atender a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, II)] e Momento da publicidade (art. 37, *caput*) e Território nacional	Deve ser que	União Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir empréstimo compulsório (art. 148)	Sobre qualquer materialidade	Se e somente se Qualquer materialidade For diferente de Conjunto vazio	E Instituir empréstimo compulsório Corresponda a mediante lei complementar que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Discipline a sua devolução e observe os demais princípios constitucionais inclusive os previstos no artigo 150, III, b
Impostos residuais	Constituir-se em União e Momento da publicação da Constituição (art. 37, *caput*) e Território nacional (art. 18)	Deve ser que	União Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir impostos não previstos no art. 153 (art. 154, I)	Quaisquer materialidades que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição (art. 154, I)	Se e somente se Quaisquer materialidades Forem diferentes de Elementos imunes a impostos (vide primeira linha da tabela inicial)	E Instituir impostos residuais Corresponda a Mediante lei complementar que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Sejam obedecidos os princípios constitucionais, incluindo não haver cumulatividade – art. 154, I
Impostos extraordinários	Declarar guerra ou haver sua iminência e Momento da iminência ou da declaração de guerra externa e Território nacional (art. 18)	Deve ser que	União Deve ser permitido	Qualquer pessoa Deve ser obrigada a se sujeitar	Instituir impostos extraordinários (art. 154), II	Quaisquer materialidades, inclusive as que se, ordinariamente, sejam de competência tributária de outras pessoas políticas (art. 154, II)	Se e somente se Quaisquer materialidades Forem diferentes de Elementos imunes a impostos (vide primeira linha da tabela inicial)	E Instituir impostos extraordinários Corresponda a Mediante lei ordinária que tenha seguido procedimento legislativo válido e seja devidamente publicada E Sejam obedecidos os princípios constitucionais, incluindo a supressão gradativa, cessadas as causas de sua criação (art. 154, II)]

a) As materialidades de competência da União Federal: “importação de produtos estrangeiros”; “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”; “renda e proventos de qualquer natureza”; “produtos industrializados”; “operações de crédito”, “câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”; “propriedade territorial rural”; “grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

b) As materialidades de competência dos Estados e Distrito Federal: “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”; “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”; “propriedade de veículos automotores”.

c) Materialidades de competência dos Municípios: “propriedade predial e territorial urbana”; “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”; “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

d) Conforme se trate, respectivamente, de [União Federal], [Estados ou Distrito Federal] ou [Municípios], respectivamente.

e) Lei complementar nos casos do art. 154, I, da Constituição. Lei ordinária na instituição dos demais impostos.

f) Citaremos exemplificativamente os princípios aplicáveis aos impostos: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade (art. 153, § 2.º, I), da legalidade (art. 150, I), igualdade entre contribuintes que estejam em mesma situação equivalente (art. 150, II), anterioridade (art. 150, III, *b* e *c*), da irretroatividade (art. 150, III, *a*), sem efeito de confisco (art. 150, IV), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), bem como os princípios segundo os quais é vedado instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I), tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes (art. 151, II). Ressalte-se que nem todos os princípios elencados acima se aplicam a todos os impostos. Exemplificativamente, o princípio da anterioridade não se aplica a todos os tributos indistintamente. Entretanto, por um corte metodológico, não é finalidade deste trabalho detalhar caso a caso. Interessa-nos formular o raciocínio e demonstrar ser viável pensar dessa forma.

g) Por não ser escopo desta tese, deixaremos de citar todos os princípios aplicáveis às taxas, mas fazemos constar deste quadro a existência de princípios que devem ser observados para a completa compreensão da norma de competência tributária legislativa.

h) Por não ser escopo desta tese, deixaremos de citar todos os princípios aplicáveis, mas fazemos constar deste quadro a existência de princípios que devem ser observados para a completa compreensão da norma de competência tributária legislativa.

i) Esse elemento pode ser assim decomposto:

{[sobre o empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro] · [sobre o trabalhador e dos demais segurados da previdência social] · [sobre a receita de concursos de prognósticos] · [do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar]}

j) “§ 6.º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’”.

k) “§ 6.º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’”.

l) “§ 6.º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’”.

4.9 Síntese da regra de competência tributária com elementos de imunidade

Podemos sintetizar ainda mais os enunciados, procurando, entre as normas de competência tributária constantes da Constituição, elementos comuns.

Nesse sentido, com uma única estrutura normativa de competência tributária legislativa com elementos de imunidade tributária a partir da Constituição, temos, sinteticamente, os seguintes elementos:

Norma jurídica de competência tributária com elementos de imunidade tributária (uma única estrutura normativa)								
	Hipótese		**Consequente**					
	Fato		**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação jurídica**			
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp←**	**it**	**m**	**⇔ m≠i**	**·it=x·y**
Espécie detributo	*Critério material e* *Critério temporal e* *Critério espacial*	*Deve ser que*	*Sujeito ativo* *deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*Materialidade (especificada ou não na Constituição)*	*Se e somente se as materialidades de m forem diferentes dos elementos imunes especificados na Constituição*	*E instituir tributo corresponda a forma e princípios jurídicos*
Qualquer espécie de tributo	{[Constituir-se em União, Estado, Distrito Federal ou Município] v [Instituir atuação estatal]} e [Momento da publicação da lei ou da Constituição ou da lei orgânica (art. 37, caput)] e [Território da pessoa política que se constituir (art. 18)]	Deve ser que	União v Estados v DF v Municípios (art. 145, *caput*) Deve ser permitido ou obrigado	Qualquer pessoa Deve ser obrigado a se sujeitar	Instituir determinada espécie de tributo	Sobre materialidades especificadas ou não especificadas na Constituição	se e somente se as materialidades especificadas ou não especificadas na Constituição forem diferentes de elementos imunes especificados na Constituição	E Instituir tributos Corresponda a Formalidades previstas na Constituição e Sejam observados os princípios jurídicos

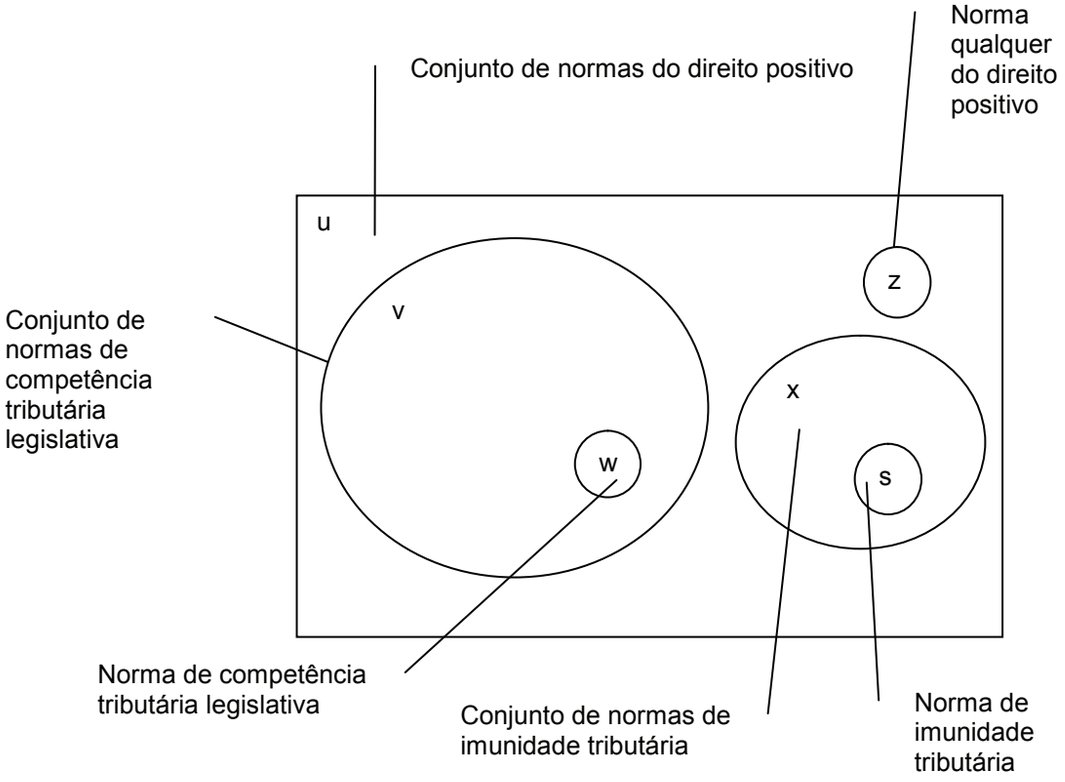
Analisamos, portanto, as regras de competência tributária legislativa que abrangem, em uma única estrutura, os elementos de competência legislativa e de imunidade tributária. Examinemos, agora, as normas de competência tributária e imunidade tributária separadamente.

Capítulo 5
A NORMA JURÍDICA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Como já afirmamos, no final do Capítulo 3, metodologicamente há duas maneiras de enunciar a imunidade tributária legislativa. A primeira, vimos no capítulo anterior, prevê, em uma única estrutura normativa, os elementos de competência e incompetência tributária legislativa. Naquele modelo, a imunidade tributária é reduzida a fragmentos de norma.

O segundo modo assume a premissa de que há uma norma jurídica de imunidade tributária na Constituição. Essa escolha implica reconhecer a coexistência de uma norma de imunidade e de uma norma de competência tributária legislativa sem os elementos de imunidade.[320] É o que cuidaremos neste capítulo.

Utilizando a teoria dos conjuntos, assim podemos representar as normas de competência tributária legislativa e de imunidade tributária:



[320] Os princípios comporiam uma terceira norma jurídica. Não faz sentido imaginar a norma de competência sem elementos de imunidade tributária, mas com elementos de princípios tributários. Assim, teremos três espécies de normas jurídicas: a norma de competência, a norma de imunidade e a norma que introduz princípio.

> Lê-se: o conjunto “u” é formado pelas normas jurídicas do direito positivo das quais “z” é uma delas; este conjunto contém os subconjuntos “v” de normas de competência tributária legislativa, sendo “w” uma norma de competência tributária legislativa integrante desse subconjunto, e o subconjunto “x” de normas de imunidade tributária, sendo “s” uma norma jurídica específica de imunidade tributária.

A diferença entre o elemento do conjunto x e o elemento z é que o primeiro consta de uma norma que proíbe expressamente tributá-lo. O segundo é uma proibição genérica do sistema: trata-se de todos os elementos que a Constituição não prescreveu como imune.[321] Segundo Paulo de Barros Carvalho, são respectivamente, proibição forte e proibição fraca[322].

Como já analisamos a norma de competência tributária no capítulo anterior, dedicaremos este capítulo a construir a norma jurídica de imunidade tributária, em seus aspectos sintáticos (subitem 5.1), semânticos (subitem 5.2) e pragmáticos (subitem 5.3).

5.1 A estrutura da norma jurídica de imunidade tributária

Estamos em busca de ratificar a afirmação sobre a existência de uma estrutura própria da norma de imunidade tributária e, para tanto, deveremos identificar quais seriam os elementos sintáticos, isto é, os elementos que seriam cabíveis a qualquer norma de imunidade tributária.

A hipótese, assim como qualquer outra norma, descreve um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico. E, se o descreve, também indica as circunstâncias de tempo e lugar em que se pode considerar ocorrido esse fato. Temos, então, critério material, temporal e espacial.

O consequente prescreve uma relação jurídica, o que pressupõe, no mínimo, dois sujeitos, um objeto e interesses diferenciados de cada sujeito em relação a esse objeto. Falamos, assim, de critério pessoal e prestacional.

---

321 Roque Antonio Carrazza denomina imunidade tributária em sentido amplo (*Curso de direito constitucional tributário*, 24. ed., p. 705). Deixaremos, entretanto, de utilizar essa nomenclatura.

322 *Direito tributário*: linguagem e método, p. 337-339.

Abrimos um parêntesis para um alerta: os critérios da norma de imunidade lembram o conceito de “regra matriz”. Deixaremos, entretanto, de adotar essa nomenclatura em virtude de que foi utilizado para a norma jurídica tributária em sentido estrito. E o termo se refere tanto à estrutura sintática (critério material, temporal, espacial, pessoal – sujeito ativo e sujeito passivo –, quantitativo – base de cálculo e alíquota) quanto ao seu aspecto semântico (a regra matriz do imposto sobre a renda, dos impostos sobre serviços de qualquer natureza). Portanto, para que não se façam confusões acerca do termo, utilizaremos a expressão “norma jurídica” para significar o conceito total (sintático, semântico e pragmático), empregando o termo “estrutura” para a análise do aspecto sintático.

Analisando a estrutura sintática das duas estruturas concomitantes, temos:[323]

$$\begin{cases} \text{Norma de competência tributária legislativa: } a \rightarrow r \\ \text{Norma de imunidade tributária: } a \rightarrow t \end{cases}$$

Lê-se:
a proposição “a implica r” forma um sistema com a proposição “a implica t”

Utilizamos a ferramenta matemática do sistema, considerando que se trata de duas proposições normativas que devem incidir concomitantemente. Deve, portanto, haver um cálculo de proposições.

Considerando que,

$$a = H(cm \cdot ct \cdot ce)$$

$r = R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it) \cdot k]$, lendo-se permitido (p) instituir tributo (it) sobre conjunto de materialidades tributáveis (k)

$t = R[(pSa \cdot vSp) \cdot (it) \cdot m]$, lendo-se vedado (v) instituir tributo (it) sobre conjunto de materialidades imunes (m)

Portanto, as duas estruturas normativas existentes são:

---

323 Escolhemos aleatoriamente as variáveis lógicas.

$$\begin{cases} CT = H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it) \cdot k] \\ \\ IT = H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow R[(pSa \cdot vSp) \cdot (it) \cdot m] \end{cases}$$

Lê-se:
A proposição
norma de competência legislativa é igual à implicação de uma hipótese H formada pelos critérios material (cm) e (·) temporal (ct) e (·) espacial (ce) a um consequente que indica a relação jurídica (R) formada entre um sujeito ativo (Sa) e (·) um sujeito passivo (Sp) permitindo-se (p) ao sujeito ativo instituir tributo (it) sobre materialidades do conjunto k e obrigando-se o sujeito passivo a aceitar a instituição do tributo.
forma um sistema com a proposição consistente na
norma de imunidade tributária legislativa é igual à implicação da mesma hipótese H formada pelos critérios material (cm) e (·) temporal (ct) e (·) espacial (ce) a um consequente que indica a relação jurídica (R) formada entre um sujeito ativo (Sa) e (·) um sujeito passivo (Sp) proibindo-se (p) ao sujeito passivo instituir tributo (it) sobre materialidades do conjunto m e permitindo-se ao sujeito passivo (Sa) a exigir a não imposição de tributo.

Assim, a estrutura lógica de ambas as regras é a seguinte:

Norma de competência e norma de imunidade Estrutura lógica – quadro comparativo											
	Critério material	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**→**	**Sujeito ativo**	**Deve ser modalizado**	**Sujeito passivo**	**Deve ser modalizado**	**Verbo e complemento**	**Predicado do compl.**	**Forma e princípios**
Norma de competência tributária legislativa	Constituir-se em União, Estado, Distrito Federal ou Município ou instituir atuação estatal	Dia da publicação da Constituição ou da lei orgânica ou da lei que institui a atuação estatal	Território da pessoa política	Deve ser neutro	União v Estados v DF v Municípios	→ deve ser permitido ou obrigado	Qualquer pessoa	← deve ser obrigado a se sujeitar	instituir tributos	Sobre determinadas materialidades	Observando-se a forma e princípios constitucionais
Norma de imunidade tributária					Qualquer pessoa	→ deve ser permitido exigir	União v Estados v DF v Municípios	→ deve ser proibido			Conjunto vazio

Percebe-se, assim, que alguns critérios são idênticos (critério material, temporal, espacial, verbo e complemento e função sintática do predicado do complemento), além, evidentemente, do juízo implicacional (→). A diferença encontra-se na inversão dos sujeitos: o sujeito ativo da norma de competência passa a ser sujeito passivo da norma de imunidade. E também na observância de formas e princípios, que apenas se aplica à competência tributária, já que a imunidade tributária implica um não fazer e a Constituição da República não diz como (a forma) o legislador deve deixar de tributar determinadas materialidades. Simplesmente diz que não pode tributar.

5.1.1 Cálculo de proposições (competência tributária + imunidade tributária)

Fazendo-se o cálculo proposicional, temos que a mesma hipótese (H) implica dois conseqüentes: um e outro. Assim,

$$H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow \{R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it) \cdot k]\} \text{ e } \{R[(pSa \cdot vSp) \cdot (it) \cdot m]\}$$

A primeira tarefa a fazer é uniformizar os termos Sa e Sp, pois a pessoa política é Sa na norma de competência tributária legislativa e Sp na norma de imunidade tributária legislativa. Há também que se uniformizar o modal deontico intraproposicional (permitido e vedado). Escolheremos manter a proposição da esquerda e, por isso, indicaremos “pSa”, isto é, “Sa deve ser permitido”.

Assim, resolvendo a segunda proposição, temos que a permissão passa a ser a negativa do objeto da relação jurídica, isto é, -[(it)·m], em que se lê não é permitido tributar m. Resulta, daí:

$$H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow \{R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it) \cdot k]\} \cdot \{R[(pSa \cdot oSp) \cdot -(it) \cdot m]\}$$

Podemos, agora, eliminar uma das expressões “(pSa·oSp)”, posto que tratam-se dos mesmos sujeitos e idênticas modalizações do dever ser. Assim:

$$H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow \{R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it) \cdot k \cdot -(it) \cdot m]\}$$

Ainda é possível retirar a redundância “(it)”:

$$H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow \{R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it) \cdot k \cdot -m]\}$$

Outrossim, se eliminarmos a negativa de “m”, temos que alterar a relação “·” entre “k” e “m”. Dessa forma, temos que

$$[(it) \cdot k \cdot -m] \text{ equivale a } [(it) \cdot k \Leftrightarrow k \neq m]$$

Reescrevendo a tautologia:

$$[(it) \cdot k \cdot -m] = [(it) \cdot k \Leftrightarrow k \neq m]$$

Provamos, assim, não apenas a norma de competência tributária legislativa com elementos de imunidade tributária, que construímos no Capítulo 4, como também a viabilidade do sistema proposicional com duas proposições aplicáveis simultaneamente.

Analisemos, agora, a estrutura da norma jurídica de imunidade tributária (uma das proposições do sistema demonstrado) analisando os enunciados prescritivos da Constituição.

5.1.2 Os critérios material, temporal e espacial

A hipótese da norma de imunidade tributária é o mesmo da norma de competência tributária em todos os critérios: material, temporal e espacial.

Isto porque o evento que gera a permissão para instituir tributos é o mesmo que gera a proibição de instituir tributos.

Vanessa Nobell Garcia assim enuncia a norma jurídica de imunidade tributária legislativa:

> Hipótese normativa: Dado o fato de a pessoa política e por intermédio de seu órgão legislativo exercer a sua competência para criação de regra-matriz de incidência.
> Consequente normativo: Deve ser a proibição (dever jurídico) de editar normas jurídicas gerais e abstratas que tributem as pessoas, os bens e as situações imunes; e o direito subjetivo de todos os cidadãos de exigir

> a observância dessas balizas – direito de exigir a criação de uma norma constitucional/válida.

Não utilizaremos esta estrutura, uma vez que o evento descrito na hipótese confunde-se com o evento prescrito no consequente. Ora, o ato de legislar é o mesmo. Então, inexiste a possibilidade lógica “instituir tributo” implica “deve ser vedado instituir tributo”. Esse raciocínio denota um comportamento implicando a si próprio: o ato de instituir tributo e o ato de não instituir tributo é o mesmo. Trata-se da publicação de lei contendo a regra matriz de incidência.

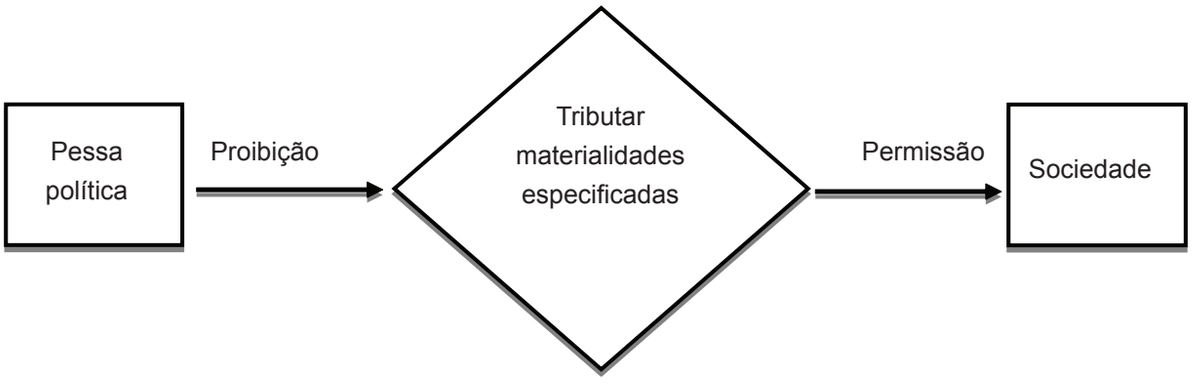
Assim, manteremos, para a norma jurídica de imunidade tributária legislativa, a mesma hipótese (critérios material, temporal e espacial) formulada para a norma jurídica de competência tributária no capítulo anterior.

5.1.3 O consequente da norma jurídica de imunidade tributária

No consequente também podemos verificar um paralelismo entre as regras de competência tributária e de imunidade tributária legislativas.

Ambas prescrevem relações jurídicas entre pessoas, porém, sintaticamente, o vínculo que se estabelece entre as partes tem uma diferença estrutural: dever ser modalizado em proibido, no caso da imunidade tributária, e deve ser modalizado em permitido/obrigado no caso da competência tributária. Semanticamente, altera-se a espécie de materialidade sobre a qual é permitido ou proibido instituir tributo, o que demonstraremos no subitem 5.1.2.3, ao comentar da “materialidade” imune.

A relação sintática pode assim ser representada:



A pessoa política tem a proibição de utilizar materialidades especificadas na norma jurídica tributária e, em contrapartida, a sociedade tem a permissão de exigir o cumprimento dessa norma jurídica tributária.

O critério pessoal, que ocupa as extremidades da representação gráfica acima, já o analisamos no capítulo anterior (subitens 4.5 e 4.6). Ressalvamos, entretanto, que, nesta norma, eles estão invertidos: sujeito ativo passa a ser a sociedade como um todo e sujeito passivo a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Examinemos, agora, a relação jurídica que se estabelece entre as partes, consubstanciada nas setas correspondentes à “proibição” e à “permissão”, bem como ao objeto “tributar materialidades especificadas”.

5.1.3.1 Proibição e permissão

Temos um objeto dessa prestação, que é “tributar materialidades especificadas”. E temos duas setas, uma correspondente à proibição dessa utilização e a outra correspondente ao direito de não haver essa utilização.

Note-se que as setas possuem o mesmo tamanho e mesma direção.

Com efeito, não pode haver uma proibição relacionada a um direito à mesma prestação com proibição e direito contrapostos (o direito subjetivo a não sofrer a tributação).

Ora, se algo é proibido, então a outra parte não tem direito ao algo proibido, mas à obrigação de não fazer porque proibir é o mesmo que obrigar um comportamento negativo. Nesse sentido, seria mesmo possível imaginar a imunidade tributária como norma jurídica constitucional que obriga às pessoas políticas deixarem de incluir determinadas materialidades da norma jurídica tributária.

Esse é um problema da utilização da vedação. Nesse caso, do ponto de vista lógico, a utilização do modal “obrigatório” deve inverter o sentido das setas. Assim, teríamos, de um lado, a obrigação de “não utilizar materialidades especificadas” e, de outro lado, o direito à mesma prestação “não tributar materialidades”.

Substituindo os termos do gráfico, temos:

É o que leciona Paulo de Barros Carvalho:

> [...] dada a interdefinibilidade dos modais deônticos, o legislador pode vedar ou proibir simplesmente negando a permissão ou obrigando a não fazer, o que implica manter a mesma mensagem, com alteração da estrutura frásica do idioma. Ainda assim, permanecendo forma sintática redutível a proibição, teremos hipótese de imunidade.[324]

No entanto, o estudo da imunidade tributária como proibição é seu conteúdo mais forte e significativo na doutrina brasileira, como observamos no Capítulo 2.

Com efeito, a inversão dos dever ser e dos sujeitos é apenas uma forma de chegar ao objeto de estudo e que permitiu fazer o cálculo proposicional. Por isso, embora seja a mesma coisa, preferimos o conceito proibir, que distingue de forma imediata o objeto.

Aliás, a questão das proibições é um tema extremamente relevante. Paulo de Barros Carvalho explica que não é possível entender imunidade tributária sem compreender as proibições fortes e as fracas, utilizadas como "técnicas do constituinte para impedir o exercício da atividade legislativa".[325]

---

[324] Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 313.

[325] "Todavia, falar apenas em proibição expressa, com objeto determinado, ainda não é suficiente. Outro ponto tem de ser explanado, sem o que a compreensão do tema não poderá ser integral. Para tanto, algumas considerações metajurídicas serão imprescindíveis." Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 337.

Conforme explica Paulo de Barros Carvalho, o legislador constituinte possui duas formas de deixar de tributar determinadas situações: implícita ou explicitamente. O primeiro ocorre em virtude do princípio ontológico de direito público de que "aquilo que não está permitido estará proibido".[326] Este tipo de proibição se dá de forma infinita[327] e este é um modo tão eficaz quanto dispor de forma expressa. No entanto, não se trata de imunidade, como adverte Paulo de Barros Carvalho:

> O comando que imuniza ingressa no universo do direito positivo por intermédio de uma autêntica norma jurídica, entendida a expressão na plenitude do seu significado lógico. E a vedação tácita, implícita ou oblíqua, proibição fraca que é, não entra no ordenamento como conteúdo de regra jurídica e por isso não pertence à região normativa do direito positivo por intermédio de uma autêntica norma jurídica. Uma é norma jurídica (proibição forte), a outra, não (proibição fraca).[328]

A importância desse tema é destacada na própria definição de imunidade tributária, para Paulo de Barros Carvalho, que a caracteriza como norma jurídica justamente para afastar do conceito de imunidade o princípio ontológico de direito público já citado.[329]

5.1.3.2 Núcleo do objeto da proibição: instituir tributo

O núcleo do objeto da proibição é justamente o objeto da *permissão* da norma jurídica de competência tributária. A norma de competência permite "instituir tributo". A norma de imunidade proíbe "instituir tributo". O "permitir" e o "proibir" fazem parte das setas que demonstramos acima. Portanto, a prestação é a mesma para ambas as normas.

---

326 Explica Paulo de Barros Carvalho que este primado, em conjunto com o de que "o que não estiver proibido estará permitido". "Com tais postulados, pretendem alguns o fechamento do direito positivo, uma vez que abrangeriam, reunidos, todos os comportamentos possíveis do homem, nas suas relações de inter-humanidade." Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 337-338.

327 Ao contrário da imunidade tributária, que é finita, como leciona Paulo de Barros Carvalho: "[...] as imunidades tributárias são somente aquelas explicitadas na Carta Magna, compondo um grupo de elementos que, a qualquer momento, pode ser determinado nas suas várias unidades. A finitude é traço diferencial importante, se levarmos em conta a infinitude própria das proibições implícitas". *Direito tributário*: linguagem e método, p. 341.

328 Demonstrando ser o mesmo o pensamento de Von Wright, "o pioneiro da formalização da linguagem normativa". Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 339.

329 "Com indicar que as imunidades são normas jurídicas, estaremos afastando a ideia de imiscuirmos no seu conceito a multiplicidade de vedações tácitas, originadas pela lembrança do princípio ontológico mediante o qual o que não estiver permitido estará proibido, aplicável à disciplina do direito público." Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 341.

Competência tributária legislativa e imunidade tributária na Constituição são dois tipos de normas jurídicas, que atuam no mesmo nível na pirâmide kelseniana: inexiste relação de superioridade/inferioridade.

"Instituir tributo"[330] tem a conotação de "criar norma jurídica tributária *stricto sensu*" ou "instituir regra matriz de incidência" ou "exercer a competência tributária", isto é, mediante a prescrição de um consequente a uma hipótese, especificando todos os critérios da *regra matriz de incidência*: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Isso demonstra que um dos aspectos da regra de competência ou de incompetência é regular o comportamento do legislador tributante da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Abra-se um parêntesis para esclarecer que a norma de (in)competência não regula a norma, mas regula o comportamento da pessoa habilitada pelo sistema a produzir normas. Uma vez publicada a norma, não existe mais atuação da norma de competência porque ela se satisfaz com a publicação da norma jurídica tributária *stricto sensu*. O que pode ocorrer é a não conformação desta norma com aquela, mas a resolução disso deve ser feita pelas vias próprias do sistema, como por intermédio do Poder Judiciário ou da autoridade administrativa superior, por exemplo.

Retornando ao raciocínio que estávamos desenvolvendo, a consequência de uma norma regular o comportamento do legislador é apontada por Paulo de Barros Carvalho, utilizando as lições de Norberto Bobbio, como o "elevado grau de elaboração teorética" da classificação das normas jurídicas que tratam da construção de outras regras, isto é, das sobrenormas, em nove classes: normas que permitem obrigar (PO), obrigam a obrigar (OO), proíbem obrigar (VO), permitem permitir (PP), obrigam permitir (OP), proíbem permitir (VP), permitem proibir (PV), obrigam a proibir (OV) ou proíbem proibir (VV).[331]

O referido autor demonstra que as normas de competência tributária são normas que permitem obrigar (PO) ou normas que obrigam obrigar (OO), como no caso

---

330 Interessante observar que a consequência prevê um verbo e complemento. Por um fundamento óbvio: o consequente também contém um comportamento. Isso mesmo: temos um critério material no consequente. Todavia, para não confundir com o critério material da hipótese, denominaremos tão somente objeto da prestação.

331 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 335.

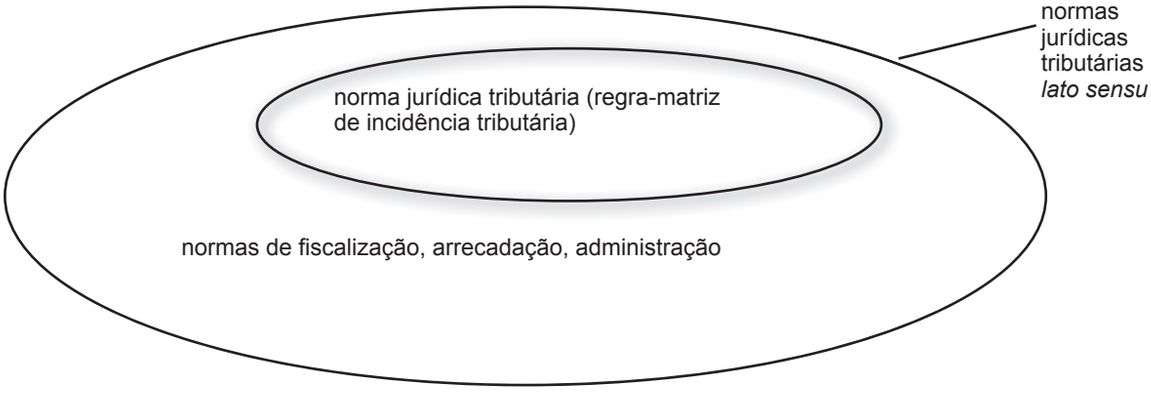
de o legislador complementar estar obrigado a definir os termos da não cumulatividade, por exemplo, e as normas de imunidade tributária proíbem obrigar (VO).[332] Diz Paulo de Barros Carvalho: "Aquele que comanda (legislador constitucional) firma a proibição de que o destinatário da regra (o legislador infraconstitucional) discipline certas situações, obviamente para tolher o surgimento de vínculos jurídico-tributários".[333]

E conclui Paulo de Barros Carvalho associando imunidade tributária à incompetência:

> E quando nos deparamos com a associação dos modais (VO) – proibido obrigar – teremos achado a afirmação ostensiva e peremptória de incompetência, justamente o contrario daquelas outras (PO) – permitido obrigar – que atribuem poderes para legislar. Daí falar-se em normas que estabelecem a incompetência.[334]

Deve-se acrescentar, também, que há duas análises importantes para o entendimento da prestação. De fato, exercer a competência tributária implica instituir tanto a norma jurídica tributária em sentido estrito como também todas as demais normas jurídicas necessárias para a arrecadação, fiscalização e administração do tributo.

Ou seja, é necessário, primeiro, checar, nos enunciados prescritivos a existência de todos os critérios da regra matriz de incidência. A ausência de qualquer critério implica a inexistência de norma jurídica tributária. Por outro lado, a mera instituição do tributo não é suficiente para que ele seja cobrado, se não houver meios para isso. Podemos imaginar a seguinte representação gráfica:



---

332 "Os símbolos (P), (O) e (V) querem dizer, respectivamente, permitido, obrigado e proibido." Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 335.

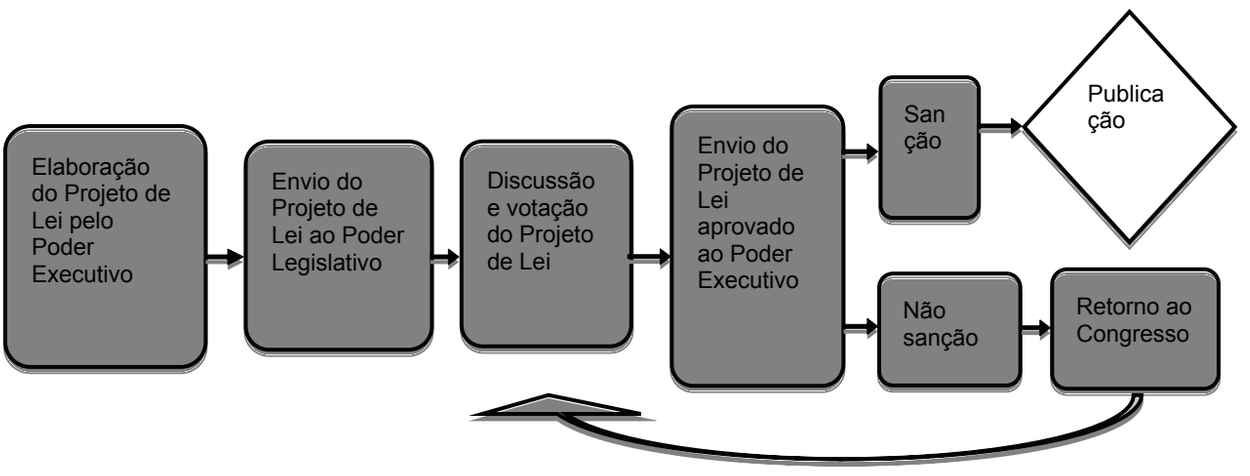
333 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 337.

334 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 342.

Por outro lado, no tocante à forma, o procedimento de uma norma jurídica tributária começa por iniciativa do Poder Executivo,[335] tramita no Poder Legislativo, volta ao Poder Executivo e é, por determinação deste, publicado em veículo apropriado, de forma que todos possam ter ciência.

Não basta o Poder Executivo sancionar a lei. É necessário que determine sua publicação e que esta seja feita. Este ato final (publicação) pode ser praticado pelo Executivo, como é o caso das Imprensas Oficiais e da publicação pela Internet (conquanto isto ainda não esteja definitivamente regulamentado), ou por terceiros contratados pelo Poder Executivo.

Representando graficamente o procedimento legislativo de instituição de tributo, temos o seguinte:



Ressalte-se que esse é o procedimento legislativo previsto na Constituição da República, que prescreve que para os tributos federais a iniciativa é do Presidente da República. No que concerne aos Estados, Distrito Federal e Municípios, deverá ser consultada a respectiva Constituição Estadual ou Lei Orgânica.

---

335 "Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§ 1.º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: [...]

II – disponham sobre: [...]

b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios; [...]"

Dessa forma, podemos observar que a vedação a instituir tributo alcança o Poder Executivo, que não tem competência para iniciar o procedimento legislativo para propor a instituição de tributo sobre as hipóteses especificamente prescritas na Constituição, que serão estudadas no próximo subitem.

5.1.3.3 "Materialidades" proibidas

Analisemos o complemento do verbo da prestação: "materialidades específicas". O legislador constitucional é claro: ele não quer que uma "materialidade específica" conste da norma jurídica tributária em sentido estrito. Essa questão conduz a um desafio: entender a relação que se estabelece entre esta norma e a norma jurídica de imunidade tributária constante da Constituição.

É o que Paulo de Barros Carvalho leciona:

> [...] a declaração de incompetência tem de vir acompanhada de um objeto determinado. Não pode ser vaga ou genérica. O comando que proíbe há de dizer, claramente, aquilo que está proibido, individualizando as categorias de pessoas, situações e/ou coisas alcançadas pelo dispositivo. Para que se configure a existência de uma regra de imunidade tributária é mister que a vedação, sobre ser expressa, assuma o satisfatório grau de especificidade. Não cabe na rubrica a interdição incerta, indefinida, que deixe dúvidas ao intérprete acerca da qualificação jurídica das pessoas, situações ou coisas.[336]

Ora, estamos no altiplano das normas jurídicas gerais e abstratas (de imunidade tributária) que disciplinam a instituição de outras normas jurídicas gerais e abstratas (regra matriz de incidência), mas as primeiras não se confundem com as segundas. No entanto, umas e outras convivem harmonicamente entre si, o que significa que não é possível desprezar a existência das segundas, no estudo das primeiras e vice-versa. Aliás, essa visão completa do sistema do direito positivo é necessária para perceber a relação existente entre essas normas jurídicas (a de imunidade tributária e a tributária em sentido estrito).

---

[336] E exemplifica Paulo de Barros Carvalho com o exame do art. 150 da Constituição, em que há "a presença de certa pessoa (imunidade subjetiva), seja também naquelas [hipóteses] em que o fato referido comporta agente indiscriminado (imunidade objetiva)". *Direito tributário*: linguagem e método, p. 340.

É sabido, ainda, que, regra geral, a Constituição não institui tributos (embora inexista, no sistema, norma que impeça a Constituição de fazê-lo,). A Constituição prescreve competência tributária. Ao fazê-lo, como pudemos observar no capítulo anterior, utiliza o termo "compete" e, em seguida, discrimina diversas "materialidades", o que permite diferençar os tributos entre si e delimitar a competência de cada pessoa política. No entanto, a Constituição não descreve a hipótese de incidência tributária. Ao contrário, o conceito da hipótese de incidência tributária, ao ser instituída, deve guardar relação de identidade com o conceito da materialidade prevista na norma de competência tributária. Exemplificativamente, o legislador, ao tributar serviços de qualquer natureza, deve descrever, em sua lista de hipóteses de incidência, serviços. Jamais poderá conter algo que não seja serviço, como ocorreu com a pretensão dos municípios de tributar locação de bens móveis, em que o STF pacificou o entendimento de que não se pode tributar a locação de bens móveis, uma vez que não se consubstancia em obrigação de fazer, mas obrigação de dar.

Assim, há uma relação mínima de identidade de conceitos entre materialidades da norma jurídica tributária em sentido estrito e materialidades da norma jurídica constitucional de competência tributária legislativa completa, o que inclui as materialidades imunes.

Com efeito, a Constituição aponta, uma a uma, as materialidades que não podem ser apanhadas pelo legislador tributante, no exercício da competência tributária.

Como é sabido, a norma jurídica tributária em sentido estrito contém diversas "materialidades".

O *Dicionário Houaiss*, embora aponte materialidade como adjetivo, "caráter, qualidade daquilo que é material" ou "incapacidade para perceber coisas cuja compreensão exige sensibilidade, finura de espírito", é o autor que indica um significado mais apropriado para o que pretendemos utilizar: "5 jur conjunto de elementos e circunstâncias que evidenciam a criminalidade de um ato ETIM *material* + i + dade".[337]

Etimologicamente, representa coisas corpóreas, em oposição ao que é espiritual, como registra De Plácido e Silva: "A expressão material vem do latim *materialis*

---

337 *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1257.

(formado de matéria) e, em sentido amplo, é empregado para exprimir toda coisa que tem corpo, é corpórea em oposição ao que é espiritual".[338]

José Ferrater Mora registra também a origem grega da expressão matéria:

> A expressão também deriva de matéria, que em grego significou bosque, terra florestal, madeira (madeira cortada ou lenha) e passou a ser utilizada também como metal e matéria prima de qualquer classe, sendo substância com a qual se pode fazer algo; significados análogos são encontrados no latim, utilizado para significa madeira ou qualquer material para a construção. Apenas com Aristóteles é que teve um significado tecnicamente mais preciso.[339]

O Dicionário Oxford de filosofia registra: "matéria – o que ocupa espaço, possuindo tamanho, forma, massa e solidez [...] e que pode ser movido".[340]

Nicola Abbagnano aponta sete definições para matéria: como sujeito, potência, extensão, força, lei, massa e densidade de campo.[341]

Assim, utilizaremos a expressão materialidade para exprimir conceitualmente qualquer elemento corpóreo[342] especificado na Constituição. A materialidade é, portanto, um elemento material.

"Elemento" é parte fundamental integrante de algo. Utilizamos esse termo como significado de um fragmento de norma jurídica. Ou seja, a menor parte, com um conteúdo completo de significação que permita identificar uma materialidade, pessoalidade, valoração ou requisito. É nesse sentido que adotaremos essa expressão.[343]

---

338 *Vocabulário jurídico*, p. 899

339 *Dicionário de Filosofia*, 3. ed., p. 2135.

340 Simon Blackburn, *Dicionário Oxford de filosofia*, p. 239.

341 *Dicionário de filosofia,* p. 744.

342 E não elementos de lógica ou do espírito.

343 A expressão elemento, segundo Nicola Abbagnano, teve dois significados principais: "o de componente primeiro de um todo composto" (Aristóteles) e "o de termo ou resultado de um processo de análise ou divisão" (Robert Boyle). Aponta, ainda, Wittgenstein, que utilizou a expressão do ponto de vista lógico. Esse cientista emprega esse termo ao tratar das proposições, especificando que uma proposição elementar é "o resultado da decomposição das proposições", indicando um "fato atômico", indivisível.

"Do ponto de vista lógico, a noção de E. foi definida por Wittgenstein: 'É claro que, ao analisar uma proposição, deve-se chegar a proposições elementares, que constam de nomes em união imediata' (Tractatus, 4, 221). Nesse sentido, a proposição elementar é o resultado da decomposição das proposições. Segundo Wittgenstein, ela 'afirma a existência de um fato atômico' (Ibidem, 4. 21);

Exemplificativamente, as expressões “renda”, “sem fins lucrativos”, “partido político”, “pequenas glebas rurais”, “periódicos” representam “elementos” ou, mais especificamente, “materialidades”, que, no caso da imunidade tributária, não podem constar da norma jurídica tributária. “Periódicos” é uma espécie da materialidade “mercadorias”, que pode ser complemento do verbo “realizar”, no critério material “realizar operações relativas a circulação de mercadorias”. Periódico é uma espécie de mercadoria. Nesse caso, “periódico” é uma materialidade utilizado pela norma jurídica de imunidade tributária.

Ou, ainda exemplificativamente, a Constituição proíbe instituir tributos sobre “livros”. Trata-se de uma parte de um possível critério material, que pode ser, por exemplo, “realizar” (verbo) “operação de circulação de livro” (complemento). O legislador constitucional proibiu qualquer “verbo” e “complemento” que possua “livro” como parte do complemento.

Também é importante ressaltar que existe, em alguns casos, a possibilidade de diferenciar *gênero e espécies*, na análise das materialidades tributáveis em sua relação com os imunes. Em hipóteses específicas, é possível diferençar materialidades de imunidade tributária que sejam espécies de materialidades de competência tributária. Mas nem sempre isso ocorre. Exemplificativamente, “mercadoria” é gênero, do qual “livro” é espécie. Ou, então, “pessoa jurídica” é gênero, do qual “entidade de assistência social” é espécie. No entanto, em “patrimônio” das “pessoas políticas” a especificação é a classe total do patrimônio, sem indicar que tipo de patrimônio (lembre-se que a especificação “patrimônio vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes” refere-se às “autarquias ou fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público”, e não às pessoas políticas União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permanecendo incólume a afirmação de que há utilização de gênero pela norma jurídica de imunidade tributária).

Por outro lado, as materialidades podem ser combinadas entre si, ainda que cada um pertença a um critério diferente. É o que ocorre, por exemplo, com a imunidade tributária no caso de “renda” e “pessoas políticas”. O legislador constitucional buscou afastar duas espécies diferentes de materialidade conjugadamente (um elemento material propriamente dito e um elemento pessoal). Noutro exemplo, temos a norma jurídica de

---

sua marca característica é que ‘nenhuma proposição elementar pode estar em contradição com ela’ (Ibidem, 4. 211).” Nicola Abbagnano, *Dicionário de filosofia*, p. 361.

imunidade tributária sobre as rendas (elemento material) das entidades de assistência social (elemento pessoal[344]).[345]

Chamamos atenção para essa característica da materialidade: ela é "específica".

Com efeito, a Constituição especifica a materialidade proibida em uma norma jurídica tributária. Basta ir à norma jurídica de imunidade tributária para identificá-la.

A materialidade pertence a uma classe específica de elementos. E o importante é que a especificação tem natureza constitucional. A Constituição especifica os as materialidades que não devem ser alcançados por uma norma jurídica tributária.

A especificação deve ser feita mediante determinação de forma precisa e explícita.

Paulo de Barros Carvalho explica que

> [...] a incompetência que a edição constitucional estipula evidentemente que não há de sufocar por inteiro a atuosidade legiferante das pessoas investidas de personalidade política no campo tributário. O impedimento se refere apenas à instituição de tributos, com o que se evita sejam aquelas situações oneradas por via desse instrumento jurídico-impositivo. Em contranota, não havendo exigência de gravame, estarão livres para estatuir as providências administrativas que bem convierem aos fins públicos.[346]

E continua:

> Para que fique delineado o perfil do instituto, cabe observar a necessidade premente de que a situação esteja tipificada, de tal arte que nenhum outro expediente seja preciso para sua perfeita identificação no mundo factual. A qualificação utilizada pelo comando constitucional tem de ser bastante em si mesma para compor hipótese de imunidade, o que não exclui a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fácticos definidos pela norma imunizante.[347]

---

344 Ressaltando que podemos utilizar a expressão materialidade para o elemento pessoal aqui referido.

345 E não do consequente, como demonstraremos no subitem 7.4 do Capítulo 7. Isto porque os elementos de imunidade tributária apenas podem fazer parte do antecedente da norma jurídica tributária em sentido estrito.

346 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 343.

347 Idem, ibidem, p. 343.

É por esta razão que se pode dizer que alguns princípios que importam "limitações ao poder de tributar" não representam imunidade tributária e se aplicam na interpretação das normas jurídicas do subsistema tributário em geral. Eles não especificam materialidades, como a norma de imunidade tributária faz.

Paulo de Barros Carvalho com precisão leciona a respeito de imunidade tributária:

> [...] para que fique delineado o perfil do instituto, cabe observar a necessidade premente de que a situação esteja tipificada, de tal arte que nenhum outro expediente seja preciso para sua perfeita identificação no mundo factual.[348]

Resta claro, portanto, que a prestação especifica uma materialidade sobre a qual não pode ser instituído tributo.

Examinada sintaticamente a norma jurídica geral e abstrata de imunidade tributária, em todos os seus aspectos, é o momento de construir as normas jurídicas gerais e abstratas de imunidade tributária existentes na Constituição.

5.2 Normas jurídicas de imunidade tributária (aspecto semântico)

Semanticamente, as normas jurídicas de imunidade tributária são em número finito. Sintaticamente, elas se reduzem a apenas uma. Interessante a utilização, por Tácio Lacerda Gama, da figura da pluralidade à unidade e, em seguida, da unidade à pluralidade, no tratamento da competência tributária.

Agora que conhecemos a unidade sintática, a forma lógica da norma jurídica de imunidade tributária, devemos preencher os critérios estruturais com elementos dos enunciados prescritivos de imunidade tributária constantes da Constituição, procedendo, assim, à análise semântica, plúrima e finita.

Vamos às normas jurídicas que construiremos no quadro abaixo, em cada linha. Em cada coluna, inseriremos os critérios da norma jurídica, conforme já explicamos neste capítulo.

Negritamos as palavras-chave de cada texto legal, na segunda coluna, para facilitar a localização das normas nos enunciados prescritivos constitucionais.

---

348 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 343.

Norma jurídica de imunidade tributária						
	Hipótese		**Consequente**			
	Evento		**Sujeitos da relação**		**Obrigado da relação jurídica**	
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp→**	**It**	**i**
Espécie de tributo	*Critério material e Critério temporal e Critério espacial*	*Deve ser que*	*Sujeito passivo deve ser*	*Sujeito ativo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*materialidade imune*
Impostos	Constituir-se em União, Estado, Distrito Federal ou Município e Momento da publicação da Constituição ou da lei orgânica (art. 37, *caput*) e Território da pessoa política que se constituir (art. 18)	Deve ser que	União v Estado v DF v Município (art. 145, *caput*) dever ser proibido	Pessoas abaixo: Dever ser permitido não se sujeitar Demais pessoas políticas (União ou Estados ou Distrito Federal ou Municípios e respectivas fundações e autarquias) Templos de qualquer culto Entidades de assistência social ou de educação ou partido político ou fundações de partidos políticos ou entidades sindicais de trabalhadores Qualquer pessoa Qualquer pessoa	Instituir contribuição sobre	[renda, patrimônio e serviços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 150, VI, *a*), respectivas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º), desde que não haja renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, (art. 150, § 3º)] v[templos de qualquer culto (art. 150, VI, *b*), patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades (art. 150, § 4º)] · v[patrimônio, renda e serviços de instituições de assistência social, educação, partido político e suas fundações, ou entidades sindicais de trabalhadores, sem fins lucrativos que atendam a requisitos de lei (art. 150, VI, *c*), relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas (art. 150, § 4º)] · v[livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, *d*), relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (art. 150, § 4º)] · v[produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III)] ·

Norma jurídica de imunidade tributária						
Espécie de tributo	**Hipótese**		**Consequente**			
	Evento		**Sujeitos da relação**		**Obrigado da relação jurídica**	
	cm·ct·ce	**→**	**sa →**	**sp→**	**It**	**i**
	Critério material e Critério temporal e Critério espacial	*Deve ser que*	*Sujeito passivo deve ser*	*Sujeito ativo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*materialidade imune*
				Proprietário de gleba rural definida em lei que não possua outro imóvel		v[propriedade territorial rural (art. 153, § 4º, II) relativo ao proprietário que explore a gleba rural, definida em lei, de sua propriedade e que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II)] ·
				Qualquer pessoa		v[o ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º) com exceção daquele previsto no art. 153, V, incidente apenas na origem] ·
				Qualquer pessoa		v[operações relativas à circulação de mercadorias destinadas para o exterior, ou sobre serviços definidos no art. 155 prestados a destinatários no exterior (art. 155, § 2º, X, *a*)] ·
				Qualquer pessoa		v[operações relativas à circulação de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica destinadas para outros Estados (art. 155, § 2º, X, *b*)] ·
				Qualquer contribuinte do imposto previsto no artigo 155, II		v[base de cálculo correspondente ao 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 (art. 155, § 2º, XI)] ·
				Qualquer pessoa		v[energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, com exceção do imposto relativo a operações relativas à circulação de mercadorias (art. 155, § 3º)] ·
				Qualquer pessoa		v[transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, bem como 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 (art. 156, § 2º, I)] ·
				Qualquer pessoa		v[operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º)]

Norma jurídica de imunidade tributária						
Espécie de tributo	***Hipótese***		***Consequente***			
	Evento		***Sujeitos da relação***		***Obrigado da relação jurídica***	
	cm·ct·ce	**→**	***sa →***	***sp→***	***It***	***i***
	Critério material e Critério temporal e Critério espacial	*Deve ser que*	*Sujeito ativo deve ser*	*Sujeito passivo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*materialidade imune*
Taxas	*[Instituir serviço público específico e divisível prestados ou colocados à disposição diretamente pela Administração Pública, utilizáveis efetiva ou potencialmente e indelegados (art. 145, II, c.c. art. 175, parágrafo único, III)] v [instituir o exercício do poder de polícia (art. 145, II)] e Momento da publicação da lei (art. 37, caput) e Território da pessoa política que instituir o serviço público ou o poder de polícia (art. 18, caput, da CF, c.c. art. 12 do ADCT e arts. 1º, I, 60, § 4º, I, e 30, V, da CF)*	*Deve ser que*	*Qualquer pessoa Deve ser permitido não se sujeitar*	*União v Estado v DF v Município (art. 145, caput) deve ser proibido*	*Instituir taxa sobre*	*[o direito de petição em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, ou a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (art. 5º, XXXIV, a e b)] v[custas judiciais em ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, sem que haja má-fé (art. 5º, LXXIII)] v[assistência jurídica integral daqueles que comprovarem insuficiência de recursos(art. 5º, LXXIII)] v[registro de nascimento e óbito dos reconhecidamente pobres na forma da lei (art. 5º, LXXVI, a)] v[habeas corpus e habeas data ou praticar atos necessários ao exercício da cidadania (art. 5º, LXXVII)] v[assistência aos filhos e dependentes de trabalhadores urbanos e rurais desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas (art. 7º, XXI)] v[assistência social a quem necessitar (art. 203, caput)] v[ensino público em estabelecimentos oficiais (art. 206, IV)] v[educação básica entre 4 (quatro) e 17 (dezessete) anos de idade e àqueles que não tiveram acesso na idade própria (art. 208, I)] v[celebrar casamento (art. 226, § 1º)] v[transporte coletivo urbano a maiores de sessenta e cinco anos (art. 226, § 2º)] v[assistência médica, hospitalar e educacional aos ex-combatentes e respectivos dependentes relativamente a ex-combatentes que tenham efetivamente participado de operações bélicas durante a Segunda Guerra Mundial, nos termos da Lei nº 5.315, de 12 de setembro de 1967 (art. 53, caput, ADCT)]}*

Norma jurídica de imunidade tributária						
Espécie de tributo	***Hipótese***		***Consequente***			
	Evento		***Sujeitos da relação***		***Obrigado da relação jurídica***	
	cm·ct·ce	**→**	***sa →***	***sp→***	***It***	***i***
	Critério material e Critério temporal e Critério espacial	*Deve ser que*	*Sujeito passivo deve ser*	*Sujeito ativo deve ser*	*Verbo e espécie de tributo*	*materialidade imune*
Contribuições	*[Instituir serviços de previdência, assistência social e saúde] v [instituir intervenção no domínio econômico] v [instituir promoção de interesse das categorias profissionais ou econômicas] v [instituir serviços sociais e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical] e Momento da publicação da lei instituidora do serviço público (art. 37, caput) e Território nacional (art. 18, caput, c.c. arts. 1º, I, da CF)*	*Deve ser que*	*União (art. 149) Deve ser proibido*	*Qualquer pessoa Deve ser permitido não se sujeitar*	*Instituir contribuições sobre*	*{[receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I), em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico] v [entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei relativamente a contribuição para a seguridade social (art. 195, § 7º)] v [aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (art. 195, II)]}*
Contribuição	*instituir serviço público de previdência do servidor público (art. 40, caput) e Momento da publicidade (art. 37, caput) e Território da pessoa política que instituir o serviço público (art. 18)*	*Deve ser que*	*União v Estado v DF v Município Dever ser proibido*	*Qualquer pessoa Dever ser permitido não se sujeitar*	*Instituir contribuição sobre*	*proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime do art. 40 da Constituição Federal sobre que não superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da CF (art. 40, § 18)]*

5.2.1 Formalizando e generalizando

É o momento de generalizar semanticamente o objeto, buscando características comuns que possam indicar a presença de um elemento mais geral em cada um dos critérios.

Como pudemos observar, o critério material é composto de um fato público produzido por meio de lei em sentido lato, “instituir um serviço público específico e divisível não delegado”, “constituir-se em União, Estados, Distrito Federal e Municípios”.

O critério temporal é sempre o momento da publicação da lei referida no critério material.

O critério espacial, em todos os casos, é o território da pessoa política que praticou o critério material. Generalizando, temos o seguinte critério espacial: “território da pessoa política”.

A implicação deôntica (dever ser) interproposicional, que é neutro.

O sujeito passivo é sempre o mesmo: União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. Generalizando, é a “pessoa política”.

O sujeito ativo é sempre a sociedade como um todo, assim entendida como “qualquer pessoa”, pessoas que pratiquem determinadas atividades.

A prestação é composta de um dever ser modalizado em proibido para o sujeito passivo, de um dever ser modalizado em permitido para o sujeito ativo e de uma prestação.

A prestação é “instituir” “taxa, contribuição, imposto ou tributo” “sobre” “materialidades especificadas na Constituição”. Generalizando, o núcleo invariável da prestação é “instituir tributo sobre”. O que se modifica, semanticamente, é o complemento desse núcleo. Se examinarmos atentamente esse complemento, verificamos que a

alteração se verifica sempre numa materialidade, isto é, num aspecto pessoal ou num aspecto que a quantifica.[349]

Assim, podemos generalizar o complemento do critério prestacional da norma jurídica de imunidade tributária construída a partir da Constituição, para assim enunciá-lo: “materialidades não alcançáveis pela norma jurídica tributária em sentido estrito” ou “materialidades não alcançáveis pela regra matriz de incidência tributária”.

O objeto do critério prestacional, assim, é “instituir tributo sobre materialidade especificada na Constituição”.

Logo, formulando a generalização do aspecto semântico da norma de imunidade tributária, temos a seguinte formulação:

> *Hipótese*: [instituir serviço público ou constituir-se em União, Estados, Distrito Federal ou Municípios (*critério material*)] · [território da pessoa política (*critério espacial*)] · [momento da publicação da lei ou Constituição (*critério temporal*)]
> *Conector*:deve ser
> *Consequente*: [qualquer pessoa ou pessoas qualificadas pela Constituição (*critério pessoal sujeito ativo*)] · [União, Estados, Distrito Federal ou Municípios (*critério pessoal sujeito passivo*)] ·{[(pessoa política = deve ser proibido) · (qualquer pessoa ou pessoa referenciada pela Constituição (deve ser permitido)]· (instituir tributo sobre materialidades constitucionalmente determinadas) (*critério prestacional*)}

Passemos, agora, ao aspecto pragmático da imunidade tributária.

5.3 Aspecto pragmático

Conforme afirmamos no Capítulo 1,[350] há vários processos comunicacionais em que a norma jurídica constitucional de imunidade tributária pode ser inserida.

Adotaremos as lições de Clarice von Oertzen de Araújo, que emprega o modelo comunicativo proposto por Roman Jakobson. São palavras da autora:

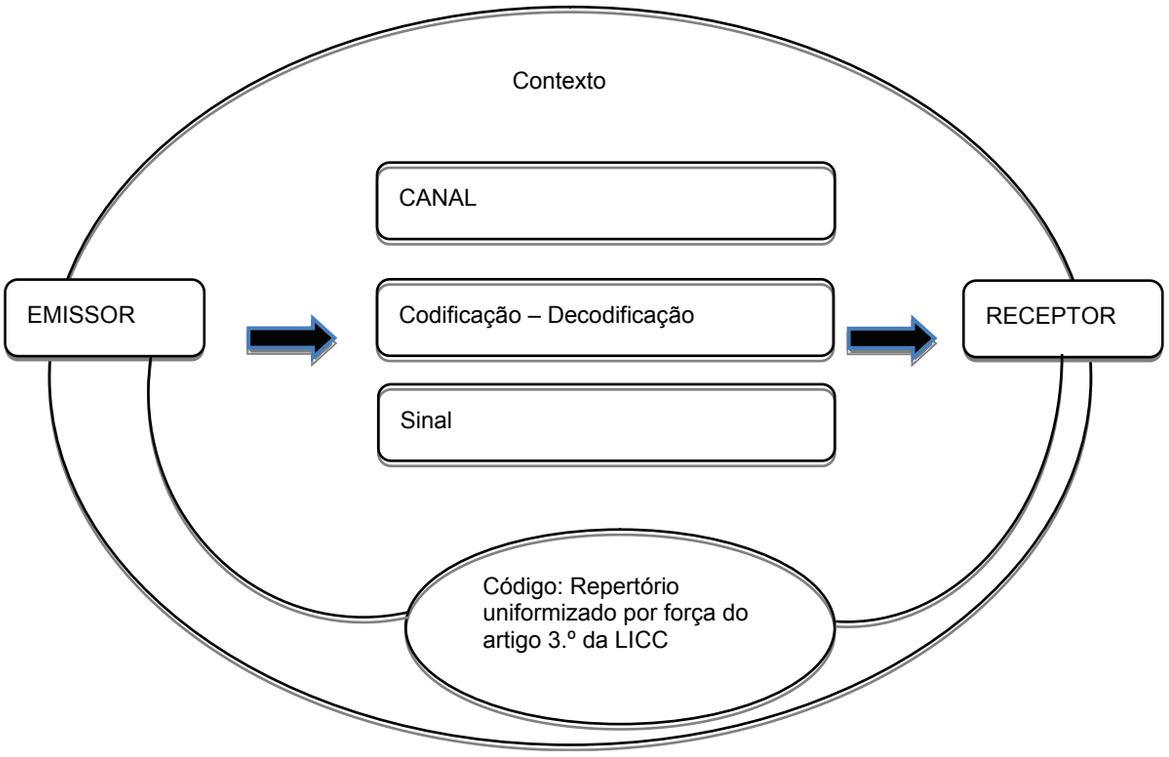
---

349 É o caso do art. 155, § 2.º, XI, e do art. 40, § 18, da Constituição.

350 Quinta regra metodológica.

> Graças aos progressos realizados pelas teorias da comunicação, concluiu-se que o fenômeno comunicacional pressupõe um conjunto de elementos: são fatores constitutivos de todo ato de comunicação, que são denominados, em seu conjunto *modelo comunicativo*. A presença desses elementos é constante, qualquer que seja o tipo de comunicação verbal. Seriam eles: o *emissor* (também chamado de locutor ou remetente), o *receptor* (ou destinatário), a *mensagem* (conteúdo da comunicação, aquilo que comunicamos, incluídas aqui as linguagens não verbais), o *canal* (todo suporte material) que veicula uma mensagem de um emissor a um receptor através do espaço e do tempo), o *sinal* (estímulo físico que se utiliza para efetuar a comunicação), o *código* (sistema ao qual a mensagem se refere e que lhe proporciona um significado) e o *contexto* (conjunto de circunstâncias físicas, sociais e psicológicas que envolvem e determinam o ato de comunicação).[351]

Clarice von Oertzen de Araújo assim representa graficamente o modelo de comunicação jurídica:



Com base nesse modelo, construiremos os processos comunicacionais em que os elementos de imunidade tributária podem ser inseridos pelo *participante*:

---

[351] Clarice von Oertzen de Araújo, *Semiótica do direito*, p. 44.

I – O legislador complementar[352] (emissor), por meio de linguagem escrita publicada em jornal oficial (canal), *institui requisitos* regulamentando a norma constitucional de imunidade tributária (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista a determinação constante da norma jurídica constitucional de imunidade tributária (contexto).

II – O legislador tributante da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (emissor), por meio de linguagem escrita publicada em jornal oficial (canal), *institui tributo* deixando de fora da regra matriz de incidência as materialidades imunes (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista a determinação constante da norma jurídica constitucional de imunidade tributária e, quando exigido por esta, a regulamentação feita pelo legislador complementar (contexto).

III – A pessoa imune ou que pratique operações imunes (emissor), por meio da Internet ou pelo protocolo de documentos em papel (canal), *declara que é imune* (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista eventual determinação constante da lei ordinária da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios (contexto).

IV – A autoridade administrativa (emissor), por meio de notificação escrita (canal), *suspende a aplicação da imunidade tributária* (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista o resultado da fiscalização e a determinação constante de norma jurídica fiscalizatória da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios (contexto).

V – A autoridade administrativa (emissor), por meio de notificação escrita (canal), *constitui crédito tributário* (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista a ocorrência de fato jurídico tributário estrito

---

[352] Embora discutiremos, no Capítulo 6, o papel do legislador complementar e a polêmica doutrinária instaurada sobre a necessidade de lei complementar.

senso e a determinação constante da norma jurídica da União, Estados, Distrito Federal e Municípios amparada no art. 142 do Código Tributário Nacional (contexto).

VI – O juiz (emissor), por meio de sentença publicada na Internet ou no Diário Oficial (canal), *declara a existência ou inexistência de materialidades imunes* numa dada relação jurídica (mensagem), dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista as prescrições constantes do Código de Processo Civil e o princípio da inafastabilidade da apreciação de qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito constante do art. 5.º, XXXV, da Constituição da República (contexto).

VII – *Doutrinadores* (emissores), por meio de artigos, livros, dissertações, teses escritos (canal), *descrevem* a imunidade tributária (mensagem), dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista os enunciados prescritivos de imunidade tributária (contexto).

Com exceção deste último processo comunicacional, que já examinamos no Capítulo 2, dedicaremos um capítulo para a análise de cada um desses processos comunicacionais.

Lembre-se, todavia, que o uso indevido da norma jurídica de imunidade tributária leva à norma jurídica secundária. Assim, examinemos a norma sancionatória relacionada à norma jurídica constitucional de imunidade tributária.

5.4 A norma jurídica secundária de imunidade tributária

A norma jurídica secundária possui por hipótese a descrição de um fato de possível ocorrência: a não implementação da prestação prevista no consequente da norma jurídica primária, no momento e lugar definidos em lei. O consequente dessa norma secundária é: a retirada da validade, eficácia ou vigência da norma jurídica primária, decretável pelo Poder Judiciário. Trataremos da norma jurídica secundária a seguir.

Investiguemos o ato ilícito e a sanção pelo descumprimento do consequente da norma jurídica primária. Que medida punitiva poderia ser tomada caso algum legislador tributante crie tributos sobre pessoa ou operações imunes?

A norma jurídica secundária possui a seguinte estrutura lógica: *(p·-q)→s*. Lê-se: se ocorrer a hipótese "p" e não se implementar o consequente "q", então deve ser a sanção "s".

O ato ilícito, contido na hipótese, é bem identificado. Trata-se do descumprimento da norma jurídica que veda tributar. Ou seja, a pessoa política, ao instituir tributo, alcança, ilicitamente, um elemento especificado na norma jurídica de imunidade tributária como não tributável. Exemplificativamente, temos o caso concreto do art. 12, § 1.º, da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997,[353] que tributa "rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável" pelas entidades referidas no art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição da República.

Tácio Lacerda Gama, utilizando raciocínio da *Teoria pura do direito,* de Hans Kelsen, demonstrou que a sanção possível é a suspensão da validade, vigência ou eficácia da norma ilícita.[354]

E os argumentos que utiliza para fundamentar seu conceito são os seguintes:

i. Norma válida é aquela que é produzida de acordo com o que prescreve outra norma.

ii. É inegável a existência de normas produzidas irregularmente (o que demonstra os conceitos de "nulidade, entendida como gênero que inclua a inconstitucionalidade, a ilegalidade, a nulidade em sentido estrito, a anulabilidade, o erro de fato e de direito").

iii. Por isso, as normas podem ser vigentes e eficazes, sendo que apenas num momento posterior podem ser declaradas incompatíveis com o sistema.

iv. Isso provocou um paradoxo em Kelsen: normas produzidas irregularmente serem válidas.

---

353 "§ 1.º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável."

354 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 101-103.

v. Kelsen solucionou esse paradoxo indicando a existência de uma "cláusula alternativa tácita",[355] que prescreve que

> [...] toda norma produzida se ajusta a uma norma de competência ou a uma cláusula alternativa que, embora não esteja expressa, determina a invalidade da norma criada. É como se existisse uma norma prescrevendo a validade e outra, a invalidade. A primeira incide sobre as normas produzidas regularmente; a segunda sobre as normas irregulares.

vi. Partindo-se do pressuposto de que o ato de criar norma é uma conduta como outra qualquer, seu resultado (a norma criada) pode ser confrontado com a norma de competência. Sendo compatível, teremos uma norma lícita; do contrário, ilícita.

vii. Por isso, a declaração de nulidade ou invalidade da norma corresponde a uma sanção. E, nesse caso, "não temos, propriamente, uma cláusula alternativa, mas sim uma norma que prescreve a reação do sistema jurídico à prática de uma conduta ilícita".

viii. Por esse motivo, a não aplicação de uma norma a um determinado caso significa a "aplicação de uma norma sancionatória, em face do exercício irregular da competência".[356]

Assim, adotando essas premissas, consideraremos que a sanção, no caso de inserção no direito positivo de norma jurídica tributária que incida sobre materialidade imune, deve ser a suspensão da validade, vigência ou eficácia da norma jurídica que desrespeita a imunidade tributária, que deve ser declarada por órgão habilitado pelo sistema: o Poder Judiciário.

Exemplifiquemos, pois, analisando a norma jurídica secundária partindo do exemplo concreto que enunciamos no início deste capítulo: dado o fato de a União Federal ter instituído imposto sobre a renda sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável de entidade imune (fato ilícito), no Brasil, em 11 de dezembro de 1997, deve ser que a entidade de assistência social e de educação sem fins lucrativos que obedeça aos requisitos de lei complementar tenha o direito de solicitar ao Poder Judiciário a invalidação dessa norma, que tem o dever de declará-la inválida.

---

355 Referido autor reconhece a existência de críticas e problemas que a ideia de cláusula alternativa tácita enseja, citando Ulises Schmill. No entanto, deixa de apreciá-las, por desbordar os objetivos do seu trabalho.

356 O raciocínio foi extraído de Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária:* fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 101-103.

Se generalizarmos essa norma, teremos:

> *Hipótese* = {[instituir norma jurídica tributária *stricto sensu* sobre materialidade imune (*critério material*)] · [qualquer lugar da área geográfica da pessoa política (*critério espacial*)] · [momento da publicação da norma jurídica tributária (*critério temporal*)]}
> *Deve ser*
> *Consequente* = {[pessoa política de direito público interno (critério pessoal sujeito passivo)] · [sociedade como um todo (*critério pessoal sujeito ativo*)] · [prestação = (pessoa política = dever) · (pessoa imune ou que pratique operações imunes = direito)] · (invalidar, por intermédio do Poder Judiciário, a norma jurídica tributária *stricto sensu (critério prestacional*)}

Assim, a sociedade como um todo pode pedir a declaração de inexistência de relação jurídica, anulação de um ato de constituição de crédito tributário, ou ainda a repetição de indébito, mediante a declaração de invalidade da norma jurídica tributária.

Ressalte-se que essa pretensão de tributar da União Federal foi afastada por decisão liminar do Supremo Tribunal Federal proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.802/DF.[357]

A tributação expressa de materialidades imunes demonstra que o referido enunciado prescritivo deve ser declarado inválido. Nesse caso, diante do princípio de que todas as normas são constitucionais até que outra norma jurídica a remova do sistema, apenas o Supremo Tribunal Federal poderá retirar a validade da referida norma em medida *erga omnes* ou os demais órgãos do Judiciário, em norma jurídica individual e concreta.

5.5 Definição doutrinária de imunidade tributária a partir da Constituição

Já temos condições científicas para definir o conceito de imunidade tributária a partir da Constituição. Para tanto, amarrados aos pressupostos do pragmatismo, considerando que o objeto ainda não foi inserido em nenhum processo comunicacional

---

357 "O Tribunal, por unanimidade, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1.º e a alínea *f* do § 2.º, ambos do art. 12, do art. 13, *caput*, e do art. 14, todos da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997, e indeferindo-o com relação aos demais" (em julgamento de 27.08.1998, Plenário, *DJ* 09.09.1998).

ADI 1802 - Ação Direta de Inconstitucionalidade. Origem: DF. Relator: Min. Dias Toffoli. Requerente: Confederação Nacional de Saúde – Hospitais Estabelecimentos e Serviços – CNS. Requerido: Presidente da República.

relativo à positivação, mas está sendo inserido nesta tese, em um processo comunicacional científico, anunciaremos a definição do conceito de imunidade tributária sob o ponto de vista doutrinário.

O comportamento da doutrina, ao se deparar com o objeto da imunidade tributária, procura descrevê-lo e enunciar uma definição, como vimos no Capítulo 2.

Assim, utilizando a ferramenta Semiótica da definição, partiremos do geral para a pessoa imune ou que pratique operações imunes, afastando outros institutos da definição de imunidade tributária, utilizando a simplicidade e a univocidade dos termos.

Neste capítulo, produziremos uma definição para o conceito de imunidade tributária. Entretanto, advertimos que é uma visão parcial. A imunidade tributária não existe apenas na Constituição como vimos nos capítulos anteriores. No entanto, essa é uma das acepções da imunidade tributária e, para ela, elaboraremos uma definição. Demonstremos cada um dos passos que daremos em direção à definição de imunidade tributária:

1) Imunidade tributária é norma jurídica.

2) Uma característica dessa norma é a proibição à instituição de tributo.

3) Dizer que imunidade tributária é “norma jurídica que proíbe instituir tributo” não é suficiente pois há outros princípios que também proíbem instituir tributos em determinadas situações. A norma jurídica especifica a materialidade não tributável.

Assim, o conceito ora estudado pode ser enunciado da seguinte forma:

Do ponto de vista sintático e semântico, imunidade tributária é norma jurídica constitucional que proíbe instituir tributo sobre materialidade específica.

Do ponto de vista do pragmatismo, imunidade tributária a partir da Constituição é a soma dos seguintes comportamentos: (a) do legislador complementar, consistente na publicação de normas que introduzem requisitos, (b) do legislador, consistente em deixar de instituir normas jurídicas tributárias *stricto sensu* sobre materialidades proibidas pela Constituição, (c) da pessoa imune ou que pratique operações imunes, na produção

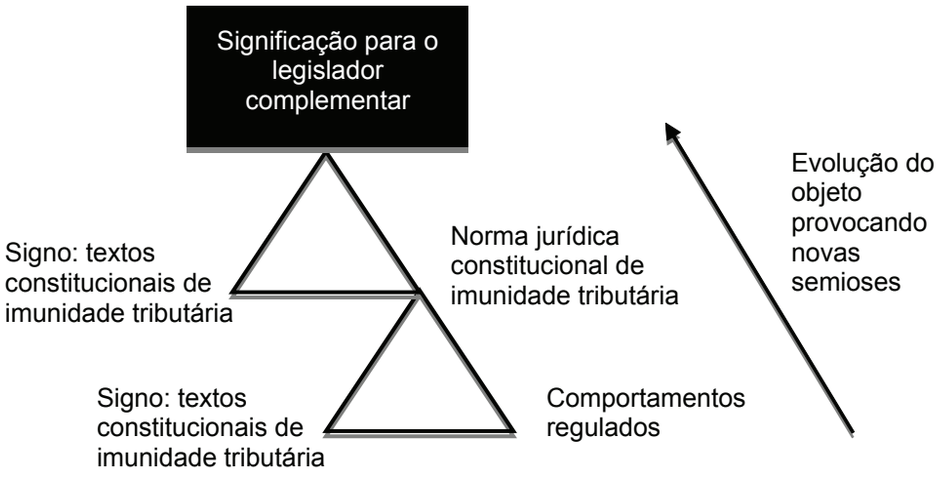
de documentos e declarações que indiquem a presença de conceitos de fatos que correspondam aos conceitos de materialidades descritas na norma jurídica tributária *stricto sensu* interpretada em conformidade com a norma jurídica constitucional de imunidade tributária na função de princípio que traduz limite objetivo, (d) do fisco, na não suspensão da imunidade tributária na hipótese de verificar a presença de conceitos de fatos que correspondam aos conceitos de materialidades descritas na norma jurídica tributária *stricto sensu* interpretada em conformidade com a norma jurídica constitucional de imunidade tributária na função de princípio que traduz limite objetivo e (e) do juiz, na edição de decisão que reconhece a existência, na realidade, por meio de provas, de fatos cujos conceitos coincidem com as materialidades descritas na norma jurídica tributária *stricto sensu* interpretada em conformidade com a norma jurídica constitucional de imunidade tributária na função de princípio que traduz limite objetivo.

Capítulo 6
A UTILIZAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PELO LEGISLADOR COMPLEMENTAR

O objeto que acabamos de examinar no capítulo anterior pode inserir-se em um primeiro processo comunicacional que ocorre com o legislador complementar,[358] nos casos em que a norma constitucional estabelece a necessidade de obedecer a "requisitos", que pode ser assim descrito:

> O legislador complementar (emissor), por meio de linguagem escrita publicada em jornal oficial (canal), *institui requisitos* regulamentando a norma constitucional de imunidade tributária (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista a determinação constante da norma jurídica constitucional de imunidade tributária (contexto).

Este processo comunicacional mostra uma primeira evolução do objeto. Trata-se de uma nova semiose do objeto, que ocorre para o legislador complementar, apoiando-nos novamente nas lições de Clarice von Oertzen de Araújo.[359] Assim representamos a evolução do objeto:



358 Discutiremos, neste Capítulo, a divergência doutrinária sobre a necessidade de lei complementar.

359 Clarice von Oertzen de Araújo, *Semiótica do direito*, p. 127.

A leitura do primeiro processo de semiose foi feita no início do Capítulo 3. Quanto ao segundo processo, lê-se:

> A norma jurídica constitucional de imunidade tributária é o significado, para o legislador complementar, dos textos constitucionais de imunidade tributária. Essa norma jurídica constitucional de imunidade tributária possui uma significação para o legislador complementar, que irá se revelar pelo seu comportamento na edição de normas prescrevendo requisitos. Nesse sentido, o objeto inicial, a norma jurídica de imunidade tributária, evolui e provoca nova semiose para o legislador complementar.

Lembre-se de que, de acordo com a máxima pragmática, somente é possível entender a significação de um objeto para o legislador complementar se compreendermos as consequências práticas, as regras, os hábitos que esse objeto provoca nesse utente.

Antes de examinarmos os enunciados prescritivos de lei complementar, isto é, o comportamento do legislador complementar, voltemos à Constituição para analisar a competência tributária legislativa[360] desse legislador, buscando entender se essa competência é dele mesmo ou do legislador tributante.

6.1 Lei complementar ou ordinária?

A quase totalidade dos doutrinadores entende que a lei referida nessas expressões é a lei complementar. Entre eles, Rubens Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Gilberto de Ulhôa Canto, Aires Fernandino Barreto, Roque Antonio Carrazza, Hugo de Brito Machado, Heleno Taveira Torres, Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Mizabel Derzi, José Eduardo Soares de Melo, Ângela Maria da Motta Pacheco, Ricardo Mariz de Oliveira, Tácio Lacerda Gama, Celso Bastos, Diva Malerbi, Robson Maia Lins.[361]

---

360 Conforme explicamos no Capítulo 4, subitem 4.1, a expressão competência tributária é multissignificativa, como demonstrou Tácio Lacerda Gama. Há a competência tributária legislativa, administrativa, particular e judicial. Nesse caso, trata-se de uma competência tributária atribuída também pela Constituição ao legislador (legislador complementar), como demonstraremos neste capítulo.

361 Rubens Gomes de Sousa (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 125), Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969*, p. 383-385), José Souto Maior Borges (*Lei complementar tributária*, p. 15 e ss.), Geraldo Ataliba (*Imunidade de instituições de educação e assistência*, p. 136-142), Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário:* linguagem e método, p. 369), Aires Fernandino Barreto (*Imunidades tributárias*: só podem prevalecer interpretações que

Poucos entendem que lei ordinária deve regular a imunidade tributária, como Aliomar Baleeiro, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Carlos Valder do Nascimento.[362]

Os adeptos da teoria de que a "lei" referida nos enunciados de imunidade é a lei ordinária, em geral,[363] utilizam os seguintes argumentos:

a) todas as vezes que consta do texto constitucional apenas a expressão "lei", sem o adjetivo "complementar", o legislador pretendeu referir-se a "lei ordinária".

---

prestigiem os princípios constitucionais, p. 171-174), Gilberto de Ulhôa Canto, (Imunidade tributária – entidades fechadas de previdência privada, p. 19), Roque Antonio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 705), Hugo de Brito Machado (*Imunidade tributária*, p. 92), Heleno Taveira Torres (*Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às instituições de educação*, p. 229-230), Bernardo Ribeiro de Moraes (*A imunidade tributária e seus novos aspectos*, p. 106), Luciano Amaro (*Algumas questões sobre a imunidade tributária*, p. 149), Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Imunidade de instituições de assistência*, p. 125), Mizabel Derzi (*A imunidade dos institutos de educação e de assistência social*, p. 146), José Eduardo Soares de Melo (*Imunidade tributária*, p. 373.), Ângela Maria da Motta Pacheco (*Imunidade tributária*, p. 393), Ricardo Mariz de Oliveira (Ricardo Mariz de Oliveira, João Francisco Bianco, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli e Roberto Nunes Pereira, *Imunidades tributárias*, p. 684), Tácio Lacerda Gama (*Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 247), José Afonso da Silva 342 s586a (*Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 240), Celso Bastos (Imunidade tributária, p. 249), Diva Malerbi (*Imunidade tributária*, p. 73), Betina Treiger Grupenmacher (*Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 136), Robson Maia Lins, (*Controle de constitucionalidade da norma tributária*, p. 97).

Citem-se, ainda, Clélio Chiesa (*Imunidades*: as instituições de educação e a abrangência do art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, p. 70-71), Fernando Facury Scaff (*Cidadania e imunidade tributária*, p. 503), Roberto Wagner Lima Nogueira (*Notas a propósito das imunidades tributárias*, p. 114.), Octavio Campos Fischer (*"Suspensão" e "cancelamento" de imunidades tributárias*, p. 100, e *Imunidades tributárias condicionadas e a ADIn n. 1.802/MC*, p. 166-171), Rita de Cássia Andrade (*Das imunidades tributárias como forma de limitação do poder de tributar e como medida de garantia de princípios fundamentais*, p. 18), Gian Maria Tosetti (*Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos* – imunidade tributária. Matéria constitucional, p. 214), Frederico Araújo Seabra de Moura (*Lei complementar tributária*, p. 317 e ss.), Edmar Vianei Marques Daudt (*Imunidade tributária das entidades assistenciais*: é necessária lei complementar?, p. 157), Fernando Borges Mânica (*Terceiro setor e imunidade tributária*: teoria e prática, p. 237).

362 Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 313), Manoel Gonçalves Ferreira Filho (*Comentários à Constituição brasileira*, p. 149), Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (*Leis adequadas para a disciplina de matérias relacionadas com as imunidades tributárias*, p. 50), Carlos Valder do Nascimento (*Imunidade tributária*, p. 736)

Ainda: Reinaldo Pizolio Junior (*Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária*, p. 182-183), Aurélio Pitanga Seixas Filho (*A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário*, p. 56), André Menezes de Azevedo Sette (em relação ao artigo 195, § 7.º, da Constituição Federal, em *Imunidade no direito previdenciário:* a constitucionalidade do art. 55 da Lei n. 8.212/91.), Andréa Nárriman Cezne (*Assistência social e regulamentação estatal: análise do papel das titulações das entidades assistenciais na concessão das imunidades tributárias*, p. 48), Silvana Saraiva Laborda e Silva (*Imposto de renda das empresas*: pessoas jurídicas imunes e isentas, p. 283), Carlos Valder do Nascimento (*Imunidade tributária,* p. 736), Ercias Rodrigues de Souza (*Imunidades tributárias na Constituição Federal...*, p. 141).

363 Inexiste uniformidade. A maioria utiliza apenas o primeiro argumento.

Considerando que os enunciados prescritivos de imunidade tributária fazem alusão apenas a "lei", trata-se de lei ordinária. Em alguns casos, a Constituição cita "lei", em sentido lato, mas, quando isso ocorre, refere-se às leis complementares e ordinárias simultaneamente. Segundo os adeptos desta corrente, este entendimento estaria alinhado ao do Supremo Tribunal Federal;[364]b) a regra geral é o art. 146, II, da Constituição, que prescreve que as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser regulamentadas por intermédio de lei complementar; entretanto, os enunciados de imunidade que contém a expressão "lei" são regras especiais e excepcionam aqueles enunciados;

c) a Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969,[365] alterou a redação da Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965.[366] Enquanto esta prescrevia a necessidade de lei complementar, aquela retirou a expressão "complementar".[367]

---

364 "Ementa: [...] II. Imunidade tributária (CF, arts. 150, VI, *c*, e 146, II): 'instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei': delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, *RTJ* 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar..." (ADI 1802 MC/DF – Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, Tribunal Pleno, *DJ* 13.02.2004. Requerente: Confederação Nacional de Saúde – Hospitais Estabelecimentos e Serviços – CNS; Requerido: Presidente da República; Requerido: Congresso Nacional).

"Ementa: I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II, e 195, § 7.º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.08.1998, Pertence, *DJ* 13.02.2004; RE 93.770, 17.03.1981, Soares Muñoz, *RTJ* 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito 'aos lindes da imunidade', à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária 'as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune'. II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7.º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91. Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou deste julgamento o Ministro Eros Grau. 1.ª Turma, 07.06.2005 (RE 428815 AgR/AM – Agravo Regimental no Recurso Extraordinário, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.2005, 1.ª Turma, *DJ* 24.06.2005, *RDDT* 120, 2005, p. 150-153, Agravante: Sociedade das Irmãs Adoradoras do Sangue de Cristo. Agravado: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS).

365 "Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III – instituir impôsto (*sic*) sobre:

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; [...]."

366 Art. 2.º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV – cobrar impostos sobre (*sic*):

c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar; [...]."

Uma terceira corrente entende que requisitos referentes a “condições para a existência da pessoa imune” podem ser instituídos por lei ordinária, e “requisitos de legitimação à intributabilidade” devem ser estabelecidos por lei complementar. Nesta corrente, temos Ricardo Lobo Torres,[368] Eduardo Domingos Bottallo[369] e Marco Aurélio Greco.[370]

Os adeptos dessa corrente entendem que deve haver lei complementar e lei ordinária concomitantemente, com funções diferentes. Estes, sim, alinharam-se completamente à interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal.[371]

A divergência de interpretação ocorre pela falta de concordância da doutrina e jurisprudência no tocante ao confronto de dois enunciados constitucionais: de um lado, os de imunidade tributária que se referem a “lei” e, de outro, aquele que prescreve que cabe à lei complementar regular limitações constitucionais ao poder de tributar, a seguir transcrito: “Art. 146. Cabe à lei complementar: […] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; [...]”.

Ressalte-se que, a partir da Constituição de 24 de janeiro de 1967, foi instituído o enunciado prescritivo segundo o qual limitações constitucionais ao poder de tributar deveriam ser instituídas por lei complementar:

“Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: [...]

§ 1.º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário. [...]”.

Semelhante redação foi mantida no art. 18 da Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, à Constituição de 24 de janeiro de 1967:

“Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: [...]

§ 1.º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar. [...]”.

367 Argumento utilizado por Aliomar Baleeiro, em *Direito tributário brasileiro*, p. 107-108, e que pudemos constatar nas duas notas de rodapé anteriores.

368 Ricardo Lobo Torres, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. 3, p. 274.

369 Eduardo Domingos Bottallo, *Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária*: um intrincado confronto, p. 58.

370 Marco Aurélio Greco ressalva que a lei que dispõe sobre a criação de pessoa jurídica é mera lei civil (*Imunidade tributária*, p. 718).

371 Vide ementas já transcritas em notas de rodapé anteriores: ADI-MC n. 1.802, j. 27.08.1998, Pertence, *DJ* 13.02.2004; RE n. 93.770, 17.03.1981, Soares Muñoz, *RTJ* 102/304; RE n. 428815 AgR/AM, *DJ* 24.06.2005.

Evidentemente, a Constituição não pode ter regras contraditórias e a antinomia aparente exige uma resolução.

Sintaticamente, na Constituição temos dois objetos contidos no capítulo que trata "do Sistema Tributário Nacional", inserido no Título VI, que trata "da tributação e orçamento". Este capítulo é dividido em duas seções. A primeira, em que está o art. 146, trata "dos princípios gerais", e a segunda, em que se encontra o art. 150, trata "das limitações do poder de tributar".

Semanticamente, observa-se uma coincidência de um conceito utilizado pelo legislador constituinte em ambos os enunciados ora confrontados: o art. 146, II, e a Seção II[372] tratam da mesma matéria: "limitações constitucionais ao poder de tributar".

"Limitar" o poder de tributar, para a Constituição, significa "proibir" o legislador de tributar. Trata-se de norma de competência: ela dispõe sobre outra norma a ser produzida pelo legislador que instituir tributos. Assim, em um outro aspecto sintático, essa norma que regulamenta a imunidade tributária, com a norma de imunidade tributária, possibilitam a verificação de validade da norma jurídica tributária.

Assim, não há margem para qualquer dúvida no sentido de que a imunidade tributária é considerada, pelo legislador constitucional, como "limitação constitucional ao poder de tributar",[373] ao lado dos princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade estrita em matéria tributária, da irretroatividade, entre outros.[374]

---

372 Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição da República.

373 Conquanto essa expressão seja criticada pela doutrina, Paulo de Barros Carvalho a reconhece na literalidade da Carta Maior: "em outra oportunidade, manifestei minha discordância relativamente àqueles que definem a imunidade como uma limitação constitucional às competências tributárias, por entender que inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências impositivas definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. o constituinte, porém, relacionou o quadro das imunidades na seção destinada às limitações ao poder de tributar, por tratar-se de óbice à atuação do legislador tributante, impedindo-o de eleger determinadas situações como hipótese de incidência de tributos" (Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p. 13.

374 Evidentemente, há dois tipos de incompetência tributária: uma que é expressa porque a própria Constituição a afasta, e outra que é implícita simplesmente porque o legislador constitucional a deixou de fora dos enunciados prescritivos de competência tributária expressa. É o que Paulo de Barros Carvalho chama de proibição forte e proibição fraca.

Por outro lado, apenas algumas imunidades tributárias inserem-se na Seção denominada "Das limitações do poder de tributar". No entanto, considerando-se que qualquer proibição à instituição de tributo implica limitar o poder de tributar, o mesmo raciocínio é válido para qualquer outro enunciado prescritivo de imunidade tributária contido em outros dispositivos da Carta Maior.

Assim, o enunciado do art. 146, II, da Constituição vale para qualquer hipótese de imunidade tributária incluída na Carta Maior.

Em silogismo lógico:

Premissa maior: toda regulamentação de "limitação" constitucional ao poder de tributar deve ser feita por lei complementar.

Premissa menor: a regulamentação de requisitos para gozo de imunidade tributária é uma "limitação" constitucional ao poder de tributar.

Conclusão: a regulamentação de requisitos para gozo de imunidade tributária deve ser feita por meio de lei complementar.

Esse silogismo é utilizado pela doutrina majoritária,[375] já mencionada, na argumentação de que apenas a lei complementar pode estabelecer requisitos, regulamentando a imunidade tributária constante da Constituição.

Por outro ângulo, se os requisitos para que uma pessoa possa usufruir de imunidade tributária puderem ser estabelecidos pela legislação ordinária, teríamos um sério problema de confusão (no sentido jurídico): o próprio legislador tributante, que institui tributos, poderia regulamentar a norma de imunidade tributária, que o proíbe de instituir tributos. Não é possível que lei ordinária discipline (in)competência tributária.

Em outro giro verbal, o critério da especialidade[376] deve ser utilizado de forma diferente daquela adotada pela doutrina que admite a lei ordinária. Evidentemente que o art.

---

375 A doutrina não menciona exatamente esse "silogismo", porém a argumentação é a mesma.

376 Segundo a Lei de Introdução ao Código Civil, lei especial derroga lei geral ("§ 2.º a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei

150, VI, *c*, da Constituição estatui uma espécie de imunidade, entre as tantas existentes no Texto Maior. Entretanto, o raciocínio seria válido se o enunciado do art. 150[377] especificasse a lei ordinária. Aí, sim, haveria que falar em especialidade/generalidade.

A questão, entretanto, é que o art. 150 não diz textualmente a que espécie de "lei" se trata. Por outro lado, também não existe nenhuma regra positiva na Constituição que prescreva o que a Constituição pretendeu dizer quando enuncia apenas "lei". Então, o raciocínio, segundo o qual o art. 150 é especial, não pode prevalecer. De especial a expressão não tem nada. Ela é, em si mesma, genérica, visto que se refere simplesmente a "lei". E aí o raciocínio é inverso: sendo essa expressão genérica, o critério da especialidade indica que a lei é a complementar, conforme disposição do art. 146, II.

Portanto, a orientação "geral" de interpretação, no sentido de que nas hipóteses em que a Constituição se refere a "lei" trata-se de "lei ordinária", não subsiste, quando exista um regramento constitucional específico prescrevendo a necessidade de lei complementar, como ocorre com as imunidades tributárias, que limitam o poder de tributar.[378] Evidentemente, uma regra forte como a do art. 146, II, da Constituição não comporta exceção.

Considerar que limitações constitucionais ao poder de tributar pode ser feito por lei ordinária implica afastar a eficácia do art. 146, II, da Constituição. A interpretação literal da Constituição deve ser feita em outras matérias, jamais nas hipóteses em que a Constituição prescreva a exigência específica de lei complementar.

No tocante à lei complementar, há uma discussão doutrinária quanto às funções da lei complementar, que não merece ser explorada, por não ser o objeto deste trabalho. Há os que se chamam "dicotômicos" (ou, como adverte Paulo de Barros Carvalho, trata-se dos "monotômicos") e os que se dizem "tricotômicos".[379] Esta tese estuda apenas uma das

---

anterior"), a posterior derroga a anterior ("Art. 2.º não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue") e a superior derroga a inferior hierarquicamente.

377 Passaremos a nos referir aos artigos da Constituição.

378 Ademais, a Constituição adjetivou expressamente "lei ordinária" e "lei complementar", ao dispor sobre o processo legislativo:

"Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: [...]

II – leis complementares;

III – leis ordinárias; [...]".

379 Ressalte-se que Paulo de Barros Carvalho critica a classificação dicotômica/tricotômica em virtude de inexistir um "tronco comum que permitisse distinguir duas classes (dicotômica) ou três classes

funções da lei complementar em matéria tributária: estabelecer normas gerais em matéria tributária para o fim de regular "limitações" constitucionais ao poder de tributar.

Ademais, a lei complementar introduz enunciados de competência tributária[380] em qualquer das hipóteses previstas no art. 146, I, II e III, alíneas *a*, *b* e *c*, da Constituição, como explica Tácio Lacerda Gama:

> Todos, absolutamente todos os dispositivos que acabamos de transcrever[381] versam sobre o papel da lei complementar como instrumento de produção de enunciados de competência em matéria tributária... Três matérias que gravitam na órbita de uma só temática: a concretização dos dispositivos constitucionais relativos à competência para instituir normas tributárias.[382]

Acompanhamos, assim, a doutrina majoritária, no sentido de que os requisitos constantes da norma jurídica constitucional de imunidade tributária devem ser regulamentados apenas por lei complementar. Admitindo-se que imunidade tributária é norma de incompetência tributária, cabe à lei complementar regulamentá-la.

6.2 A função sintática dos "requisitos"

Conforme pudemos perceber no Capítulo 3, os enunciados prescritivos constitucionais de imunidade tributária fazem referência a "na forma da lei",[383] "requisitos da lei",[384] "exigências estabelecidas em lei"[385] ou "definidos em lei".[386]

(tricotômica). Para o referido autor, a lei complementar é apenas um veículo introdutor de normas jurídicas. A discussão se instaura no que se refere às funções das normas jurídicas, admitidas como normas gerais de direito tributário:

"Como se vê, o modo de relatar a existência dos dois esquemas exegéticos está, no mínimo, mal apresentado em termos lógicos, o que o compromete em seu sentido explicativo. E essa verificação, por si só, é reveladora da pouca atenção que se dispensou a tema de tal relevância, ponto de partida para a compreensão básica do sistema tributário brasileiro". Paulo de Barros Carvalho, Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p. 12.

380 Ressalve-se que a lei complementar possui também uma outra função: instituir tributos, como nos casos do arts. 148, I e II, 154, I, 195, § 4.º, da Constituição.

381 Art. 146, incisos I, II e III, alíneas *a*, *b* e *c*, da Constituição.

382 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 247.

383 Constituição, art. 5.º, LXXVI e LXXVII.

384 Constituição, art. 150, VI, *c*.

385 Constituição, art.195, § 7.º.

386 Constituição, art.153, § 4.º, II e § 5.º.

Impõe-se, assim, pesquisar se esses requisitos são elementos da norma jurídica de imunidade tributária ou se apenas a regulamentam.

Se concluirmos que esses elementos são tão fortes quanto os demais requisitos da norma jurídica de imunidade, o legislador poderia criar os elementos que bem pretenda desde que não sejam contraditórios com os demais elementos da norma. Por outro lado, caso cheguemos à conclusão de que esses requisitos podem apenas regulamentar aqueles elementos previstos na norma jurídica de imunidade tributária, então os requisitos não fazem parte da norma jurídica de imunidade tributária constante da Constituição.

Ora, é sabido que uma norma jurídica não precisa estar inteiramente num mesmo nível legal. É o que ocorre, por exemplo, com o IPI. A regra matriz de incidência tributária é construída com enunciados previstos em lei ordinária e em decretos, como se dá com a alíquota. Por outro lado, os enunciados constitucionais de imunidade tributária remetem a "requisitos" previstos em lei, no plano S3 ou S4.[387] Os elementos previstos na lei complementar poderiam compor a norma jurídica constitucional de imunidade tributária?

A resposta é negativa. Os elementos previstos em lei complementar apenas regulamentam a norma jurídica de imunidade tributária prevista na Constituição, sem inovar os elementos já previstos naquela norma.

Partindo-se do plano textual, o art. 146, II, da Constituição é expresso em prescrever que compete à lei complementar "regular" as *limitações* constitucionais ao poder de tributar. Regular possui o significado de regulamentar, estabelecer regras para a execução de normas de hierarquia superior, assim como o Decreto do Presidente da República, que regulamenta a execução das leis, como previsto no art. 84 da Constituição.[388]

Ora, quem regulamenta não pode modificar a norma jurídica que pretende regulamentar. Deve apenas prescrever aspectos relacionados à concreção[389] da norma

---

387 Paulo de Barros Carvalho ensina que o texto jurídico-positivo goza de unicidade e é integrado por quatro sub-sistemas: "a) conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; c) o domínio articulado de significações normativas; e f) a forma superior do sistema normativo", denominados por Paulo de Barros Carvalho, respectivamente, S1, S2. S3 e S4. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*, p. 67-88.

388 "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...]

IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; [...]"

389 Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza: "A lei é o fundamento da faculdade regulamentar. De fato, os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para

jurídica regulamentada, sob pena de implicar restrição ou ampliação da referida norma. No primeiro caso, teremos a consequente diminuição do princípio federativo e da autonomia municipal e, no outro, a diminuição do direito das pessoas imunes ou que pratiquem operações imunes.

Com efeito, caso a lei complementar exceda os limites constitucionais, ampliando, por exemplo, o rol de materialidades imunes, teremos nítida invasão, pelo legislador, na competência das pessoas políticas. Neste caso, cuidando-se de tributo não federal, teremos uma violação dos princípios federativo, da autonomia municipal e da igualdade das pessoas políticas de direito constitucional interno. Tratando-se de tributo federal, temos um caso de isenção.

No entanto, a Constituição não outorgou ao legislador complementar o direito de ampliar as materialidades imunes. A Constituição foi clara em autorizar ao legislador complementar a "regulamentação" das limitações constitucionais ao poder de tributar. Como já dissemos, quem regulamenta não introduz elementos na norma jurídica que pretende regulamentar, mas apenas prescreve o conteúdo de significação das materialidades da norma.

Por outro lado, *a contrario sensu*, caso a lei complementar estabeleça requisitos que vão além do permitido na norma jurídica constitucional de imunidade tributária, terá restringido as materialidades imunes previstos na Constituição, infringindo e limitando o direito constitucional da pessoa imune ou que pratique operações imunes.

Ademais, "limitar" é tarefa da Constituição, e não do legislador complementar, como disse Pontes de Miranda:

> O que importa, na interpretação do art. 18, § 1.º, da Constituição de 1967, é que se atenda a que regular limitações constitucionais – limitações que constam da Constituição – não é legislar com a criação ou mantença de limites. Tais limitações seriam ilegais, mesmo se em lei complementar, e não constitucionais, porque "limitações constitucionais" ou já constam do texto de 1967 ou dependem de emenda constitucional... Lei complementar pode regular limitações constitucionais; não criar limitações. Lei que cria limitações não está a regular limitações constitucionais, está a limitar. As limitações seriam suas, e a Constituição de 197 não as permitiu.[390]

---

dar aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção". *Curso de direito constitucional tributário*, p. 350.

390 Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969,* p. 384-385.

> Não se trata de lei de tributação, mas sim de lei sobre leis de tributação. A propósito dos conflitos de competência tributária, a lei complementar tem a alta missão de afastar dúvidas ou interpretações discordantes.[391]
> Mesmo quando o art. 18, § 1.º, diz que pode constar de lei complementar a regulação das "limitações constitucionais do poder tributário", com isso não abriu portas a limitações pela União no tocante à tributação: o que se permitiu foi *regularem-se* as "limitações constitucionais do poder de tributar", isto é, limitações que constem da Constituição, e não estabelecerem-se limitações extraconstitucionais. Regular limitação constitucional não é criar limitações, porque, aí, seria o legislador, e não o Congresso Constituinte, que limitaria.[392]

No mesmo sentido são as lições de Geraldo Ataliba: "[...] a subordinação da lei complementar à Constituição é formal e substancial... Substancialmente, a lei complementar não pode agregar conteúdo material à normação que está na Constituição. Com efeito, a lei complementar não pode alterar um desígnio constitucional".[393] Continua:

> O desígnio constitucional, no caso, é claro: atribuir a essas entidades imunidade tributária. Aí estão conteúdo, sentido e alcance exaustivos do comando, todos eles já contidos na Constituição. a lei complementar não poderá ampliar nem restringir esse preceito constitucional, sob pena de deturpá-lo e nisso incidir em inconstitucionalidade.[394]

Conclui Geraldo Ataliba relativamente aos assuntos que poderiam ser tratados substancialmente pela lei complementar:

> Por isso, a lei complementar não poderia, sob pena de inconstitucionalidade, no caso, passar dos aspectos formais. Em outras palavras, deve ditar medidas tendentes a assegurar a eficácia do preceito constitucional, de modo que se possa identificar as instituições, criar meios de comprovação do que trata cada qual (se de educação ou de assistência social); que se comprove antecipadamente, de modo solene que não têm fins lucrativos e outros requisitos formais que – dentro do conteúdo e do alcance do preceito constitucional – simplesmente explicitem aquilo que já está implícito no texto constitucional.
> Deveres, para que tenha rigorosa eficácia, nos seus exatos limites, o preceito constitucional, é preciso que se atenda a umas tantas formalidades comprobatórias. É disto que deve cuidar a lei complementar; não pode passar disso. Na medida em que exceder estas pautas, estará ampliando ou reduzindo o teor da lei magna.[395]

---

391 Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969,* p. 383.

392 Idem, ibidem, p. 384.

393 Geraldo Ataliba, *Imunidade de instituições de educação e assistência*, p. 138.

394 Idem, ibidem, p. 138.

395 Idem, p. 138. E, nesse mesmo parecer, Geraldo Ataliba faz uma analogia dizendo que, assim como o decreto está para a lei, a lei complementar está para a Constituição. Idem, p. 139.

Apenas as materialidades que estiverem na Constituição poderão ser considerados na norma jurídica de imunidade tributária, como leciona Paulo de Barros Carvalho:

> "Tão somente aquelas que irromperem do próprio texto da Lei Fundamental, entretanto, guardarão a fisionomia jurídica de normas de imunidade. O quadro das proposições normativas de nível constitucional é seu precípuo campo de eleição.[396]

Todas as materialidades para o gozo da imunidade estão na Constituição, sendo necessário analisar a lei complementar para entender a significação das materialidades previstas na Carta Maior.

De acordo com a Constituição, os comportamentos logicamente possíveis do legislador complementar são os seguintes:

a) Instituir "requisitos" apenas regulamentando a imunidade tributária, sem diminuir ou aumentar as materialidades imunes;

b) Instituir "requisitos" extrapolando a competência regulamentar, inovando a norma jurídica de imunidade tributária.

Trata-se de situações de uso opostas entre si, que não comportam logicamente uma terceira possibilidade lógica.

Analisemos, portanto, em que consistem os "requisitos" instituídos por lei complementar.

6.3 Enunciados prescritivos de imunidade tributária na lei complementar

A análise de lei complementar se faz imperiosa em virtude do art. 146 da Constituição,[397] que estabelece que as limitações[398] constitucionais ao poder de tributar deverão ser "reguladas" por meio de lei complementar.

---

396 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário:* linguagem e método, p. 342.

397 "Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar."

398 Esclarecemos que não concordamos com a expressão "limitação ao poder de tributar". No entanto, isso será aprofundado em capítulo posterior.

Utilizando o mesmo modelo metodológico[399] que empregamos na análise da Constituição, colecionemos os elementos de imunidade tributária a partir da lei complementar. Todos constam do Código Tributário Nacional, entre os arts. 9.º e 14, recepcionados como lei complementar pela Constituição de 1988.[400]

Esses enunciados prescritivos constam do Apêndice 2, que contém um quadro analítico dos enunciados.

A primeira providência a ser feita é afastar aqueles enunciados prescritivos que repetem a Constituição, sem inovar. São irrelevantes. Vamos nos deter nos pontos em que há inovação. E, nesses pontos, deveremos identificar quais são aqueles que remetem aos seguintes conceitos constitucionais: “na forma da lei”, “requisitos em lei” ou “definidos em lei”. Identificamos os seguintes:

- retenção de tributos na fonte, de terceiros;
- praticar atos que assegurem o cumprimento de obrigações tributárias por terceiros;
- serviços próprios da União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios e inerentes aos seus objetivos;
- não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;
- aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;
- manter a escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;
- apenas se refere aos serviços diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Quanto aos demais elementos textuais, precisamos interpretá-los para entender de que forma estão relacionados ao conceito objeto desta tese: imunidade tributária.

---

399 Análise mais próxima possível da literalidade.

400 Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho, Direito tributário: linguagem e método, p. 351.

Nesse esforço interpretativo, podemos perceber nitidamente que os requisitos estabelecidos pela legislação complementar regulamentam os elementos constantes dos enunciados prescritivos constitucionais de imunidade tributária e, por determinação constitucional, são essenciais para a existência de imunidade tributária.

Com efeito, ausentes quaisquer dos requisitos previstos em lei complementar, a imunidade tributária não pode ser aplicada. Mas isso ocorre porque os requisitos, se constitucionais, regulamentam a Constituição. E, por isso, apenas explicitam o conceito de uma determinada materialidade da norma constitucional sem introduzir qualquer nova materialidade, como demonstraremos no Capítulo 5.

Concluída a análise dos enunciados prescritivos de imunidade tributária constantes da legislação complementar, podemos concluir que os requisitos introduzidos por lei complementar regulamentam a norma jurídica de imunidade tributária.

6.4 Os requisitos

A "lei" vigente, que disciplina os requisitos de imunidade tributária, é o Código Tributário Nacional, que foi recebido como lei complementar pelo art. 34, § 5.º, do ADCT.[401] Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho:

> Está habilitado o Código Tributário Nacional, portanto, a dispor sobre esses institutos [referidos no art. 146, III, *a*, da Constituição] em termos definitórios, objetivando evitar o caos e a desarmonia que a imprecisão de suas significações certamente causaria.[402]

---

401 "Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores. […]

§ 3.º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4.º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5.º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3.º e § 4.º […]."

402 Ressaltamos a seguinte expressão: "em termos definitórios", comprovando o que dissemos sobre o poder regulamentar da lei complementar no sentido de que a lei complementar apenas pode definir o conceito de um elemento da norma constitucional de imunidade tributária. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário:* linguagem e método, p. 369.

Assim, analisemos se (e de que forma) os requisitos introduzidos pelo Código Tributário Nacional, regulamentam a norma jurídica de imunidade tributária.

6.4.1 Retenção de tributos na fonte, de terceiros

A retenção de tributos na fonte é uma prescrição do § 1.º do art. 9.º do Código Tributário Nacional: "§ 1.º O disposto no inciso IV[403] não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte...".

Ocorre que o § 1.º do art. 14 do mesmo diploma legal prescreve que esse enunciado prescritivo deve ser considerado um requisito, cuja não observância implica a suspensão da imunidade tributária: "§ 1.º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1.º do artigo 9.º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício".

Assim, as entidades referidas no inciso IV do art. 9.º do Código Tributário Nacional, correspondente ao inciso VI do art. 150 da Constituição, tem o dever de efetuar a retenção e o recolhimento dos tributos "que lhes caiba reter na fonte" quando a lei ordinária das pessoas políticas competentes assim o determine.

Precisamos, então, avaliar se esse enunciado prescritivo está regulamentando a norma jurídica de imunidade tributária já estudada ou se está inserindo elemento novo.

Entende-se o que a regulamentação está dizendo é: a imunidade tributária não se refere a tributos devidos por terceiros, dos quais hão que fazer a retenção e o recolhimento, quando assim estabelecidos em lei ordinária. A imunidade tributária refere-

---

403 "Art. 9.º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV – cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar n.º 104, de 10.01.2001.)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros."

se exclusivamente ao afastamento da condição de “contribuinte”, e não de “responsável”. Ou seja, a entidade imune pode ser sujeito passivo, mas tão somente na condição de responsável.[404]

Ocorre que essa interpretação estabelece simplesmente o óbvio. Nada tem de novo. Uma regulamentação como essa nada acrescenta. Ninguém pode estabelecer dúvida no sentido de que o que a Constituição estabelece, na norma jurídica de imunidade tributária, é a imunidade da entidade lá referida, e não a imunidade de terceiros.

Como pudemos observar em *Substituição tributária na seguridade social: a retenção de 11%*, há pelo menos oito acepções semânticas da expressão “responsável”, no Código Tributário Nacional.[405] Temos as hipóteses de solidariedade, substituição tributária, entre outros. O § 1.º do art. 9.º do Código Tributário Nacional refere-se expressamente a “reter na fonte”, de maneira que a hipótese é de substituição tributária.

Resta saber se este é um requisito que regulamenta a imunidade tributária prevista na Constituição. Ou seja, em que medida a retenção de tributos e o respectivo recolhimento prescrevem a concretização da norma jurídica de imunidade tributária prevista na Constituição?

Em primeiro lugar, os “requisitos em lei” previstos na Constituição não regulamentam as quatro alíneas do inciso VI do art. 150,[406] apenas a alínea *c*. Assim,

---

404 O art. 121 do Código Tributário Nacional classifica o sujeito passivo em contribuinte ou responsável, como tivemos a oportunidade de estudar em *Substituição tributária na seguridade social: a retenção de 11%*:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

405 Marcos Osaki, *Substituição tributária na Seguridade Social*: a retenção de 11%, p. 113.

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

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

o primeiro corte que deve ser feito é o seguinte: as hipóteses de imunidade tributária constantes das alíneas *a*, *b* e *d* não devem se submeter a esse "requisito".

Por outro lado, dizer que permanece a sujeição passiva, na condição de responsável (e não de contribuinte), parece mesmo regulamentar a norma jurídica de imunidade tributária. Isto é, especifica-se que a imunidade tributária não se relaciona com terceiros. No entanto, essa manutenção da responsabilidade provoca o fato de as entidades terem que se organizar para exercer o papel do Estado.[407]

Ora, uma entidade que tem o objetivo estatutário de prestar relevantes serviços previstos na Carta Magna, tais como assistência social, educação, partido político, deveria mesmo ser dispensada de retenção e recolhimento de tributos devidos por terceiros. A obrigação de fiscalização é do Estado, que possui instrumentos amplos, tais como a nota fiscal eletrônica, o SPED fiscal e contábil, entre outros mecanismos fiscalizatórios. A imunidade tributária deve ser ampla, inclusive na condição de responsabilidade tributária. No entanto, apenas uma reforma no Código Tributário Nacional ou na Constituição poderia equacionar essa questão para afastar esse tipo de responsabilidade tributária.

Essa constatação tem uma implicação importante: se não há previsão na norma jurídica de imunidade tributária, caso não tenham ocorrido a retenção de tributos devidos por terceiros e o consequente recolhimento, não pode haver "suspensão da imunidade tributária", como prescreve o § 1.º do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido também se manifesta Paulo de Barros Carvalho: "A União não pode, por exemplo, pretender a retenção de impostos na fonte como uma das condições...".[408]

---

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. [...]"

407 Registre-se a posição de Renato Lopes Becho, que defende que o papel da fonte pagadora é de verdadeiro *sujeito ativo auxiliar*: "entendemos que a sistemática da retenção na fonte não seja um exemplo de substituição tributária. abstraindo-se do texto legal, procurando compreendê-lo sistematicamente, acreditamos que a retenção na fonte transforma o retentor (substituto, para a doutrina acima) em sujeito ativo auxiliar, nunca em sujeito passivo". Em *Sujeição passiva e responsabilidade tributária,* p. 122.

408 Paulo de Barros Carvalho, Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p. 17.

Com efeito, a regulamentação refere-se tão somente a dizer o que abrange e o que não abrange a imunidade tributária.

6.4.2 Cumprimento de obrigações tributárias por terceiros

Há, no Código Tributário Nacional, um outro dever instrumental: praticar atos que assegurem o cumprimento de obrigações tributárias por terceiros (mesmo parágrafo do art. 9.º): "§ 1.º O disposto no inciso IV[409] [...] não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros".

Da mesma forma que no subitem anterior, trata-se de "requisito", como previsto no § 1.º do art. 14 do mesmo instrumento legal.[410]

O Código Tributário Nacional menciona prática de atos "previstos em lei". Obviamente, está se referindo à lei ordinária.

No que podem consistir esses atos? Que tipo de ato assegura o cumprimento de obrigação tributária por terceiros? Essa hipótese é absurda porque nenhum ato que uma entidade imune pratique pode "assegurar" que um terceiro recolha tributos.

Com efeito, ainda que se argumente que um desses atos seja a exigência, por exemplo, de nota fiscal pelo terceiro, já está previsto nos incisos do art. 14 que essa exigência não "assegura" que um terceiro irá, de fato, recolher o tributo.

---

409 "Art. 9.º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV – cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar n.º 104, de 10.1.2001.)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. [...]"

410 "§ 1.º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1.º do artigo 9.º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício."

Por outro lado, exigir que um terceiro apresente guias de recolhimento de tributos ou exigir certidões negativas de débito[411] ou certidões positivas com efeito de negativa,[412] da mesma forma que os dois subitens anteriores, implica transferir à entidade um dever de atuar de forma fiscalizatória, uma vez que nem mesmo se exige isso numa contratação entre particulares não imunes. Paulo de Barros Carvalho acrescenta: "[...] não pode também exigir a emissão de notas fiscais; ou mesmo a submeter a controle de regularidade formal, para lá do razoável".[413]

Da mesma forma, a irregularidade fiscal de um fornecedor não pode ser imputada à entidade imune, como leciona o mesmo autor:

> [...] a aquisição de bens em cujas notas fiscais de compra foram detectadas irregularidades em decorrência de cancelamento do CNPJ (Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas) das vendedoras ou prestadoras de serviços, não pode ocasionar a suspensão da imunidade da instituição educacional, pois não representa descumprimento a qualquer dos requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional.[414]

Novamente, estamos diante de um elemento que não regulamenta a norma jurídica de imunidade tributária advinda da Constituição. Daí por que esses atos poderem ser instituídos por lei ordinária. Não têm nada a ver com a imunidade tributária prevista na Constituição.

Nesse sentido, esse dever instrumental não poderia, jamais, regulamentar a norma jurídica de imunidade tributária. Consequentemente, o não cumprimento desse requisito também não poderia implicar a "perda" ou "suspensão" da imunidade tributária.

---

411 "Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. [...]" (Código Tributário Nacional).

412 "Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa" (Código Tributário Nacional).

413 Paulo de Barros Carvalho, Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p. 17.

414 Idem, ibidem, p. 17.

6.4.3 Serviços próprios da União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios

O Código Tributário Nacional institui um elemento novo na regulamentação da imunidade tributária: aquele segundo o qual a imunidade tributária recíproca "aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público... e inerentes aos seus objetivos": "§ 2.º O disposto na alínea a[415] do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos" (art. 9.º).

Ocorre que esse elemento não existe na norma jurídica de imunidade tributária. A Constituição não restringe a imunidade tributária das pessoas jurídicas de direito público relativamente aos "serviços próprios" e "inerentes aos seus objetivos".

A Constituição apenas estipula que a imunidade tributária recíproca não alcança o patrimônio, renda e serviços

> [...] relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.[416]

Apenas a extensão da imunidade tributária às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público é que está adstrita ao patrimônio, renda e serviços "vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes".[417]

Assim, esse elemento constante do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela Constituição de 1988.

---

415 "Art. 9.º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV – cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; [...]"

416 "Art. 150. [...] § 3.º As vedações do inciso VI, 'a', e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. [...]"

417 "Art. 150. [...] § 2.º A vedação do inciso VI, 'a', é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. [...]"

6.4.4 Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas

As entidades imunes não podem distribuir "qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título", como está prescrito no art. 14 do Código Tributário Nacional:

> Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
> I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.) [...].

Percebe-se que esse "requisito" regulamenta, de fato, a norma jurídica de imunidade tributária, em especial, a materialidade "sem fins lucrativos".

De fato, uma entidade será sem fins lucrativos se seu objetivo não for o lucro, o que é comum a uma sociedade empresária.

Ora, se a norma jurídica de imunidade tributária especifica que a entidade imune é aquela sem fins lucrativos, isso significa que seu patrimônio ou rendas não podem ser "distribuídos".

Mas o que significa essa "distribuição"?

Distribuir é uma espécie de operação jurídica. Significa entregar algo (no caso, patrimônio ou renda) a alguém (um terceiro qualquer), no sentido de repartir, entregar a diversas pessoas.

No entanto, essa expressão é muito genérica. Afinal, a expressão "distribuir" é plurívoca. O direito privado prevê o contrato de distribuição, a distribuição de lucros e dividendos, a distribuição da herança.

Evidentemente, essa distribuição proibida pelo art. 14, I, do Código Tributário Nacional refere-se a uma entrega, a terceiros, sem que haja uma causa, uma razoabilidade. Por exemplo, nada impede que uma entidade de assistência social faça uma doação a outra entidade também de assistência social com as finalidades sociais semelhantes. No

entanto, um partido político não poderia distribuir mensalmente dinheiro a deputados e senadores para gastar em interesse privado, exemplificativamente.

Outrossim, remunerar um diretor não se enquadra nessa exceção. Diferentemente, se esse diretor não desempenhar nenhum papel efetivo de direção da entidade, então a ausência de um motivo para o pagamento de remuneração demonstraria o descumprimento desse requisito.

Aliás, como se observa, esse requisito está, de fato, apenas regulamentando a norma jurídica de imunidade tributária prevista na Constituição. Com efeito, a referida norma determina que entidades que atendam a determinados fins (assistência social, educação, partido político) sejam imunes em relação ao patrimônio, renda e serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".[418]

Portanto, a distribuição do patrimônio ou de rendas, de forma irrazoável, implicaria utilizar o patrimônio ou as rendas em finalidade diversa daquela referente à assistência social, educação, partido político...

Por esse motivo, o art. 14, inciso I, do Código Tributário Nacional está, de fato, regulamentando a norma jurídica de imunidade tributária contida na Constituição.

Por outro lado, o legislador do Código Tributário Nacional inseriu ainda a expressão "a qualquer título". Essa expressão não subsiste a um escrutínio lógico. Se não pode distribuir, obviamente não pode distribuir a nenhum título.

6.4.5 Aplicar, no país, e em seus objetivos institucionais

Outro elemento é a aplicação dos recursos integralmente no país e na manutenção dos objetivos institucionais, como previsto no Código Tributário Nacional:

> Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: [...]

---

418 "Art. 150. [...] § 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. [...]"

> II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; [...].

A expressão “aplicar” está no sentido de “utilizar”.

A aplicação dos recursos nos objetivos institucionais implica utilizar os bens que a entidade possui em atividades previstas no estatuto social. Evidentemente, esses objetivos sociais devem coincidir com as finalidades previstas na norma jurídica de imunidade tributária (assistência social, educação, partido político), até mesmo para caracterizar a entidade como imune.

No entanto, a aplicação de recursos nas atividades-fim deve ser considerada de forma ampla, desde que condizentes com as finalidades básicas das entidades, o que inclui pagamento de despesas de alimentação de dirigentes, empregados, professores convidados, como demonstra Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da imunidade de entidades educacionais:

> A aplicação de recursos na manutenção dos objetivos institucionais, portanto, não se restringe à remuneração de professores, por exemplo, ou a cobrir custos diretos ocasionados pela prestação de serviços de educação. Todo investimento destinado ao aprimoramento de atividades educacionais da entidade há de ser entendido como relacionado às finalidades essenciais.
> Em consequência, valores financeiros e bens de propriedade da entidade vinculados a qualquer atividade que tem por fim a educação distam de ser pretextos hábeis para lhe subtrair a condição de imune, posto que necessários ao desenvolvimento da atividade da entidade. Para fins exemplificativos, entendo que, inclusive, o argumento vale no que atina às quantias destinadas ao pagamento de alimentação dos dirigentes, funcionários e autoridades convidadas pela instituição, por exemplo, para participarem de reuniões e solenidades.[419]

Assim, está regulamentada a norma jurídica de imunidade tributária contida na Constituição.

No entanto, a aplicação “no país” não está prevista expressamente na norma jurídica de imunidade tributária. É necessário verificar se é possível inferir, a partir da Constituição, que os recursos devam ser aplicados no Brasil. Pesquisando, na Constituição, os dispositivos que tratam de assistência social, “entidades beneficentes de assistência

---

419 Paulo de Barros Carvalho, Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p. 16.

social", educação, sindicatos e partidos políticos, não encontramos uma obrigatoriedade para aplicarem seus recursos exclusivamente no Brasil.

Percebe-se, portanto, que a aplicação no Brasil foi um capricho do legislador do Código Tributário Nacional, que não se encontra recepcionado pela Constituição de 1988, pois extrapola a norma jurídica de imunidade tributária contida na Constituição.

6.4.6 Escrituração de receitas e despesas em livros

Receitas e despesas devem estar escrituradas em livros "revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão", como prescreve o art. 14, III, do Código Tributário Nacional:

> Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: [...]
> III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. [...]

Nota-se que não se exige uma contabilidade complexa. A determinação é tão somente de registro de receitas e despesas em livros e que estes tenham um mínimo de formalidade para simplesmente demonstrar a exatidão das receitas e despesas.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, "evidentemente, tal exigência diz respeito à manutenção de documentos que comprovem os valores que ingressem e saiam dos cofres da entidade, indicando as razões do movimento financeiro". Continua referido autor:

> [...] se a entidade efetua os registros das receitas e despesas de forma regular, o contrato de prestação de serviços e os recibos pelo pagamento dos serviços [...] serão instrumentos suficientes para comprovar a realização de serviços prestados ou recebidos.[420]

A Receita Federal do Brasil também possui entendimento nesse sentido:

> Não se trata de escrituração segundo a técnica contábil, mas de escrita rudimentar feita pelo próprio contribuinte e que, por isso mesmo, pode resumir-se a assentamentos no livro 'Caixa'. Todavia, é indispensável que os registros sejam feitos com regularidade e que estejam corroborados

[420] Paulo de Barros Carvalho, Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p. 16.

> com documentos comprobatórios, segundo a natureza da atividade desenvolvida.[421]

É a escrituração simplificada a que se referem Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto.[422]

Assim, é necessário que basta à entidade demonstrar que possui uma escrituração contábil que registre fielmente receitas e despesas para que se tenha atendido o requisito do Código Tributário Nacional.

6.4.7 Serviços diretamente relacionados com os objetivos institucionais

Trata-se de um elemento novo, que especifica que "serviços" prestados pela entidade devem ser considerados imunes: os serviços que estejam relacionados com os objetivos institucionais das entidades, isto é, que estejam previstos nos estatutos ou atos constitutivos:

> Art. 14 [...] § 2.º Os serviços a que se refere a alínea *c* do inciso IV do artigo 9.º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Ora, o que demonstra juridicamente os objetivos de uma entidade está nos seus estatutos sociais. É nesse documento constitutivo que se estabelecem os objetivos de uma entidade e se pode entender se estão relacionados a assistência social, educação, partido político, fundação de partido político ou entidade sindical de trabalhadores.[423]

---

421 Parecer Normativo n. 97/1978.

422 Em *Imunidades tributárias*: limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 51.

423 Exemplificativamente, nas associações e nas fundações o estatuto deve dispor sobre os objetivos dessas entidades, como previsto nos arts. 54, I, e 65, c.c. o 62 do Código Civil:

"Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

I – a denominação, os **fins** e a sede da associação; [...]".

"Art. 65. Aqueles a quem o instituidor cometer a aplicação do patrimônio, em tendo ciência do encargo, formularão logo, de acordo com as suas bases (art. 62), o **estatuto** da fundação projetada, submetendo-o, em seguida, à aprovação da autoridade competente, com recurso ao juiz. [...]".

"Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o **fim** a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

No entanto, a regulamentação extrapola a norma jurídica de imunidade tributária porque, ao definir que os "serviços" imunes são apenas aqueles que estão nos estatutos constitutivos da entidade, impede que outros serviços relacionados a assistência social, educação, partido político, entidade sindical dos trabalhadores sejam considerados imunes.

Ora, o que caracteriza um serviço não é o estatuto social, mas a natureza jurídica desse serviço. Assim, se o serviço prestado é de assistência social, não poderá deixar de ser considerado imune simplesmente por não estar delineado no estatuto social da entidade.

Com efeito, o § 4.º do art. 150 da Constituição é expresso no sentido de que os serviços devem ser relacionados com as finalidades essenciais das entidades de assistência social, educação, partido político, suas fundações e entidades sindicais dos trabalhadores:

> Art. 150 [...] § 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. [...]

Esse enunciado prescritivo não está se referindo a uma entidade em específico, mas a entidades que atuem com a categoria de fins prescritos no art. 150, VI, *c*, da Constituição.

Percebe-se, portanto, que o Código Tributário Nacional fez uma restrição, definindo como serviço imune apenas aquele que estiver no estatuto social, e não o serviço de assistência social, de educação, relacionado a partido político ou suas fundações, relativo a entidade sindical de trabalhadores.

Portanto, a expressão "exclusivamente" do art. 9.º, § 2.º, do Código Tributário Nacional não está em consonância com a norma jurídica de imunidade tributária contida na Constituição.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência."

Em outro giro verbal, podemos constatar que a imunidade alcança os serviços prestados pelas entidades e pelos quais haja contraprestação. É ilógico pensar em serviços gratuitos, uma vez que sobre eles inexiste base de cálculo.[424] Portanto, uma regulamentação da imunidade tributária não pode introduzir o dever de que os serviços sejam gratuitos, por incoerência com a própria norma jurídica de imunidade tributária: não faz sentido imunizar serviços se estes nem mesmo poderiam ser objeto de imposição tributária. Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto chamam essa incoerência lógica de *contradictio in terminis*,[425] explicitando:

> Ora bem, não fosse a remuneração dos serviços – como o é – pressuposto da própria regra imunizante ou, em outras palavras, ainda tivesse a regra de imunidade algum sentido ou finalidade para situações outras que não a realização de serviços remunerados e, nem assim, poder-se-ia, *sem ofensa à Constituição*, concluir que a remuneração dos serviços impede que se reconheça, quanto a eles, a imunidade da instituição.[426]

Nessa linha, concluem Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto que o Serviço Social do Comércio (Sesc) é imune ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, inclusive no que concerne aos ingressos que cobra para peças de cinema. Demonstram esses autores, ainda, que inexiste qualquer afronta ao princípio da igualdade, relativamente a empresas privadas com fins lucrativos que também explorem o cinema, posto que a diferença reside no fato de que o interesse, no caso das empresas, é para um número certo de sócios, ao passo que numa instituição sem fins lucrativos o interesse é de uma coletividade. O raciocínio é interessante, de modo que vale a transcrição:

---

424 Discordamos de posições contrárias, como a de algumas municipalidades que pretendem cobrar ISSQN ainda que os serviços sejam gratuitos, por meio de arbitramento do valor dos serviços. Exemplificativamente, o Município de São Paulo, na Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003:

"Art. 14. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

§ 1.º Na falta desse preço, ou não sendo ele desde logo conhecido, será adotado o corrente na praça.

§ 2.º Na hipótese de cálculo efetuado na forma do § 1.º, qualquer diferença de preço que venha a ser efetivamente apurada acarretará a exigibilidade do imposto sobre o respectivo montante.

[...]

§ 5.º Inexistindo preço corrente na praça será ele fixado:

I – pela autoridade fiscal, mediante estimativa dos elementos conhecidos ou apurados;

II – pela aplicação do preço indireto, estimado em função do proveito, utilização ou colocação do objeto da prestação do serviço. [...]"

425 Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, *Imunidade tributária* (Sesc – entidade paraestatal – instituição de assistência social – rendas de espetáculos públicos – serviços remunerados), p. 55.

426 Idem, ibidem, p. 55.

> Ora bem! E que desígnio a Constituição quer atendido senão o de, precisamente, desigualar o tratamento tributária de entes absolutamente desiguais entre si, como o são, uma instituição e uma empresa privada! [...]
> Essa desigualação é radicada, portanto, na Constituição mesma e – *salvo reforma constitucional*, promovida com estrita obediência aos preceitos jurídicos que a disciplinam – não é licito ao Estado, por qualquer dos seus órgãos, rever os valores que ela quer protegidos, ou inverter-lhes os escalões de hierarquia em que foram colocados.
> De resto, a desigualação entre instituições sociais e empresas privadas não resulta da imunidade, é dizer: a dessemelhança entre estes entes não reside na diversidade do tratamento tributária instituído pela Constituição; *o discrímen que as aparta reside nas suas próprias e respectivas características intrínsecas*. [...]
> Deveras, é visível a diferença entre uma empresa de fins lucrativos e uma "instituição" de educação e de assistência social: estas, *além de desempenharem funções e atividades que ordem jurídica consagra, de modo privilegiado*, o fazem *desinteressadamente, isto é, no interesse geral e não com vistas à obtenção de lucro para distribuição a um certo número de pessoas*; cujas rendas ou receitas são empregadas, exclusivamente, para a realização das suas atividades institucionais – ou seja, revertem sempre para a comunidade de modo que esta, *sempre, é a única e exclusiva beneficiada* e, pois, destinatária última do privilégio em que se traduz a imunidade.[427]

Como vimos, todos os requisitos previstos em lei complementar, de fato, apenas regulamentam a norma jurídica de imunidade tributária. Não podem, portanto, inovar no sentido de inserir elemento novo na norma jurídica de imunidade tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

Assim, sintaticamente, não se constituem num aspecto adicional nem se inserem em um dos aspectos da regra de imunidade tributária. Semanticamente, simplesmente regulamentam o sentido, o significado dos elementos da norma jurídica de imunidade tributária. Pragmaticamente, as autoridades administrativas têm aceitado e exigido a comprovação do art. 14 do Código Tributário Nacional, assim como inúmeras decisões judiciais.

Vejamos, agora, o comportamento do legislador tributante.

---

427 Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, *Imunidade tributária* (Sesc – entidade paraestatal – instituição de assistência social – rendas de espetáculos públicos – serviços remunerados), p. 58-59.

Capítulo 7
A UTILIZAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PELO LEGISLADOR TRIBUTANTE

O legislador tributante,[428] ao instituir um tributo, deve observar a norma jurídica constitucional de imunidade tributária e, se for o caso de essa norma determinar a observância de requisitos, também deve levar em consideração a regulamentação feita por lei complementar.

Assim, a norma constitucional e sua regulamentação possuem uma significação para o legislador tributante, que se observa pelo seu comportamento na publicação de veículos introdutores de norma jurídica tributária em sentido estrito sem alcançar as materialidades imunes. Trata-se de outro processo comunicacional:

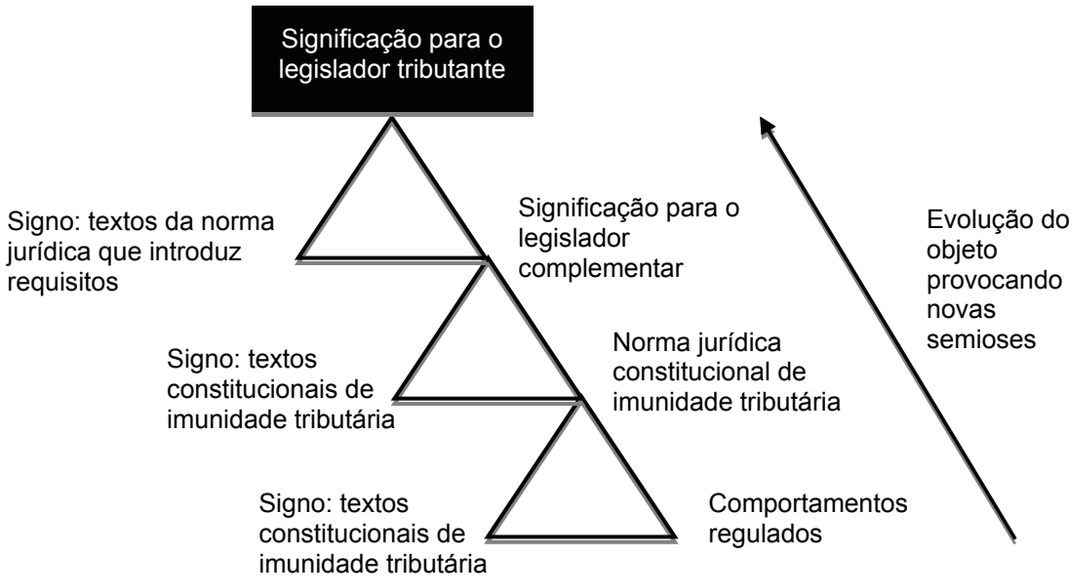
> O legislador tributante da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (emissor), por meio de linguagem escrita publicada em jornal oficial (canal), *institui tributo* deixando de fora da regra matriz de incidência as materialidades imunes (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista a determinação constante da norma jurídica constitucional de imunidade tributária e, quando exigido por esta, a regulamentação feita pelo legislador complementar (contexto).

Assim podemos representar a evolução do objeto:[429]

---

428 Denominaremos legislador tributante, na acepção do legislador que institui tributos. Na maioria dos casos, o legislador tributante. Ademais, a Constituição refere-se a leis ordinárias ao tratar do Poder Legislativo federal. Nada há na Constituição que remete a ideia de legislação ordinária ou complementar nos Poderes Legislativos dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição estadual, ou as leis orgânicas distrital ou municipal é que determinarão. Entretanto, há casos em que o legislador complementar também poderá instituir tributo, como determinam os arts. 148, 154, I e 195, § 4º da Constituição da República.

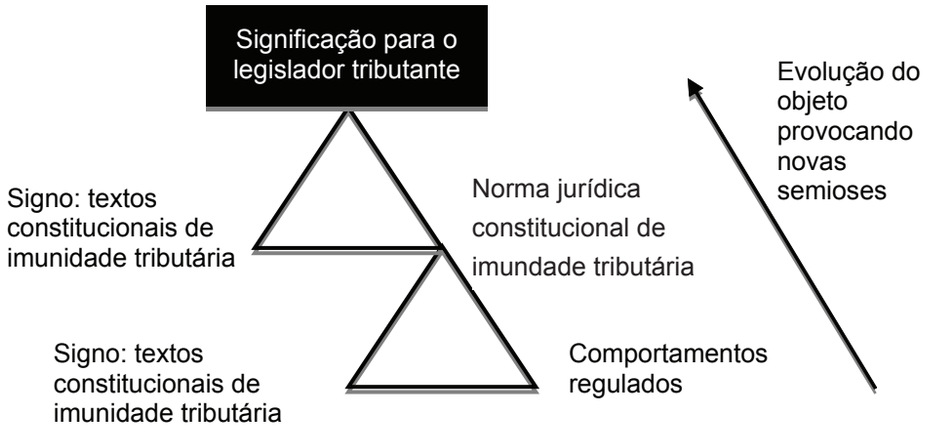
429 Relembramos que a ideia da evolução do objeto provocando novas semioses foi obtido a partir da obra de Clarice von Oertzen de Araújo, *Semiótica do direito*, p. 127.



A leitura do primeiro e segundo processos de semiose foi feita no início dos Capítulos 3 e 6, respectivamente. O terceiro processo de semiose pode ser assim enunciado:

> O signo relativo aos textos da norma jurídica que introduz requisitos, produzidos pelo legislador complementar, tem por significado a norma jurídica que regulamenta a norma constitucional de imunidade tributária e produzem uma significação para o legislador tributante, que irá se revelar pelo seu comportamento ao publicar uma norma jurídica tributária. Trata-se de uma evolução do objeto provocando nova semiose no participante legislador instituidor de tributo.

Nos casos em que a Constituição não prescreve a necessidade de requisitos em lei, não temos a segunda semiose:



Lê-se a segunda semiose:

> O signo relativo aos textos da norma jurídica constitucional de imunidade tributária produz uma significação para o legislador tributante, que irá se revelar pelo seu comportamento ao publicar uma norma jurídica tributária. Trata-se de uma nova semiose, em que a norma constitucional passará a ser significado para o legislador tributante.

Precisamos entender de que forma o legislador tributante deixa de tributar aquelas materialidades constitucionais imunes. Evidentemente, não é possível adentrar na mente do legislador para observar, psicologicamente, a significação, para este, da norma jurídica constitucional e complementar de imunidade tributária, o que não é nem mesmo tarefa jurídica.[430] Isso apenas é possível observando-se os *efeitos práticos efetivamente ocorridos*, em decorrência da aplicação lógica e jurídica da norma. Ou seja, examinam-se os hábitos concretos que o objeto (norma jurídica) induz no aplicador, procurando-se uma regularidade, uma regra que se repete todas as vezes que se instituir um tributo por todas as pessoas políticas do direito positivo brasileiro.

Com base nesses efeitos, poderemos conceber que significação possui a norma jurídica de imunidade tributária tratada neste capítulo para a pessoa política instituidora de tributos.

Os efeitos práticos verificáveis estão, portanto, na legislação ordinária de União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Entretanto, antes de examinarmos, de fato, cada legislação, identifiquemos as condutas possíveis do ponto de vista lógico, tendo em vista a determinação contida na norma jurídica constitucional de imunidade tributária, sem fazer qualquer juízo quanto à validade:

a) tributar ou deixar de tributar materialidades imunes;

b) instituir ou deixar de instituir “requisitos”;

c) instituir ou deixar de instituir normas jurídicas que determinem a fiscalização e a administração de pessoas imunes ou que pratiquem operações imunes (sejam aquelas destinadas a um ato do ente imune ou que pratique

---

430 Psicologia ou Sociologia Jurídica.

> operações imunes, isto é, os deveres instrumentais, tais como a entrega de declaração, o pedido de reconhecimento de imunidade, a apresentação de documentos, bem como aquelas destinadas à autoridade administrativa, assim considerados o procedimento de exigência de documentos e informações, a aplicação de suspensão de imunidade tributária, o procedimento de lançamento e imposição de multas).[431]

O princípio lógico do terceiro excluído[432] garante que inexista uma terceira alternativa em cada uma das possibilidades acima. Confirmemos, então, a tese que acabamos de esboçar, começando pela análise fenomenológica da legislação ordinária metodologicamente recortada.

7.1 Enunciados prescritivos na legislação ordinária

Neste subitem faremos o mesmo procedimento metodológico que construímos no Capítulo 3. Naquele Capítulo, observamos fenomenologicamente os enunciados prescritivos de imunidade tributária na Constituição. Agora, pretendemos observar os enunciados prescritivos de imunidade tributária na legislação ordinária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios quando da edição da norma jurídica tributária em sentido estrito.

Aqui, seguindo os princípios da Fenomenologia, procuraremos observar os veículos introdutores de normas e anotar as principais características. O aprofundamento da análise, com a extração de conclusões mais minuciosas, será feitas nos demais subitens.[433]

De fato, já vimos a imunidade tributária pelo ponto de vista da Constituição e de leis complementares. Pudemos perceber que o consequente da norma constitucional

---

431 Ressaltamos que, no caso de suspensão da imunidade tributária, as mesmas normas aplicáveis às pessoas tributáveis devem ser aplicadas às que até então se consideravam imunes mas não são.

432 "O Princípio do Terceiro Excluído afirma que um enunciado ou é verdadeiro, ou é falso. [...] O 'Princípio do Terceiro Excluído' afirma que todo o enunciado da forma *p v ~p* é verdadeiro, ou seja, que todo o enunciado desse tipo é uma tautologia". Irving Copi, *Introdução à Lógica*, p. 256.

433 Diferentemente dos Capítulos 3, 4 e 5, em que analisamos separadamente os enunciados prescritivos (Capítulo 3) e as normas jurídicas (Capítulo 4 e 5), examinaremos neste mesmo Capítulo 7 os enunciados prescritivos (subitem 7.1) e a norma jurídica (demais subitens).

de imunidade tributária possui, no complemento da prestação,[434] a referência a um outro objeto: a norma jurídica tributária *stricto sensu* instituída por lei ordinária da União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios.[435]

Existe, portanto, uma relação entre a norma constitucional de imunidade tributária e a norma jurídica tributária *stricto sensu*: esta consta do consequente daquela. Com efeito, prescreve a regra de imunidade que é vedado "instituir norma jurídica tributária".

Uma pesquisa completa envolveria a legislação ordinária de todos os Estados e Municípios, além da União Federal e do Distrito Federal. Isto porque, como examinamos no Capítulo 4, os legisladores ordinários da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são competentes para instituir a norma jurídica tributária em sentido estrito. Entretanto, essa tarefa demanda esforço e tempo, que não dispomos, além de ser desnecessária para os fins aqui almejados.

Como critério de corte metodológico, analisaremos na legislação da União Federal, o imposto sobre a renda. Pesquisaremos as leis ordinárias e, exemplificativamente, o Regulamento do Imposto sobre a Renda. Os textos pesquisados constam do Apêndice 3. Também analisaremos a legislação de ICMS do Estado de São Paulo (Apêndice 4) e de ISS do Município de São Paulo (Apêndice 5).[436] O corte metodológico dos tributos levou em consideração o fato de as principais normas de imunidade tributária do art. 150 da Constituição estarem relacionadas a impostos sobre renda, serviços e patrimônio.

Os quadros dos Apêndices 3, 4 e 5 registram uma compilação dos textos de direito positivo que fazem referência ao tema imunidade tributária, na primeira coluna. Diante da quantidade de elementos textuais, tivemos que adotar novamente a atividade de classificação. Desta feita, porém, podemos fazer em menor escala do que aquela feita relativamente à Constituição.

---

434 Complemento porque a prestação inteira é "proibido instituir norma jurídica tributária em sentido estrito".

435 Os termos jurídicos utilizados pela Constituição são: independentemente do pagamento, gratuidade, isenta, veda instituir, não incidência, incidência exclusiva, não inserção na base de cálculo.

436 A escolha das pessoas políticas levou em consideração um critério econômico-financeiro, pois se trata de Estado e Município com maior Renda Líquida Real mensal. Estado de São Paulo: R$ 5.494.241.627,53; Município de São Paulo: R$ 1.561.333.758,48; conforme Portaria n. 709, de 27 de novembro de 2009, do Secretário do Tesouro Nacional, que torna público o valor da Receita Liquida Real mensal dos Estados e Municípios brasileiros. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/Prlr1209.pdf>. Acesso em: 1.º ago. 2010.

Analisemos cada um dos grupos relacionados com o objetivo de entender o conceito de imunidade tributária na legislação ordinária.

Alertamos que, por se tratar de observação fenomenológica, em que todos os suportes físicos encontrados estão relacionados nos Apêndices 3, 4 e 5, deixaremos de expor, em cada enunciado transcrito abaixo, o respectivo fundamento. Fazemos isso por duas razões: primeiro, para não poluir o trabalho com inúmeras notas de rodapé; segundo, por serem desnecessárias essas notas, visto que o trabalho, neste subitem, tem a finalidade tão somente de entender que elementos, que, de forma completa, estão inteiramente transcritos nos Apêndices citados. Caso o leitor queira conferir algum elemento, eles estão descritos, abaixo, na mesma ordem em que aparecem nos Apêndices.

Outrossim, os subitens 7.1.1 a 7.1.9 são observações organizadas dos enunciados prescritivos que selecionamos metodologicamente. No subitem 7.1.10 indicaremos nossas conclusões a respeito dessas observações e, a partir do subitem 7.2, transcreveremos nossa interpretação sobre esses enunciados do legislador tributante.

7.1.1 Referência a não tributação

A legislação ordinária utiliza a expressão "imunidade tributária",[437] o que não ocorre com a Constituição, mas também utiliza as expressões "isenção",[438] "não incidência"[439] ou "não tributados",[440] denotando uma não uniformidade técnica do legislador. Nesta faceta do conceito, é possível dizer que a expressão "imunidade tributária" consta do direito positivo. O primeiro aplicador da imunidade tributária, o legislador, a utiliza com muita frequência.

---

437 Exemplo na Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997: "Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição, considera-se **imune** a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. [...]".

438 Exemplo na Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009: "Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à **isenção** do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: [...]".

439 Exemplificativamente, Lei do Estado de São Paulo n. 6.374, de 1.o de março de 1989: "Art. 7.º O imposto não incide sobre: [...] V – a saída de mercadoria com destino ao exterior e a prestação que destine serviço ao exterior; [...]".

440 Exemplo da Lei do Município de São Paulo n. 6.989, de 29 de dezembro de 1966: "Art. 67. O sujeito passivo fica obrigado a manter, em cada um dos seus estabelecimentos, obrigados à inscrição, escrita fiscal destinada ao registro dos serviços prestados, ainda que não tributados. [...]".

7.1.2 Referência a materialidade

Observa-se, ainda que o legislador tributante faz referência a materialidade, pois o legislador refere-se expressamente a “rendimentos auferidos”, “ganhos de capital auferidos”, “exportação”, “serviços prestados”, “fornecimento”, “transporte internacional”, “frete”, “vendas”, “saída”, “saída e o correspondente retorno”, “operação”, “operações e prestações”.

7.1.3 Referência a complemento da materialidade

O legislador tributante, regra geral, refere-se a um complemento dessa materialidade.

No tocante à materialidade “auferir rendimentos”: “em aplicação financeira”, “aplicações financeiras de renda fixa ou variável”, “por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta e as imunes”.

Quanto à “exportação”: “de mercadorias para o exterior”.

Relativamente a “auferir receitas”: “de prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”, “nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro REB, instituído pela Lei n.º 9.432, de 8 de janeiro de 1997”, “do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível”, “de transporte internacional de cargas ou passageiros”, “de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei n.º 9.432, de 1997”, “de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior”, “de vendas com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior”, “relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13. § 1.º”, “receitas referidas nos incisos I a IX do *caput*”, “desde que não se trate de receitas de vendas

efetuadas a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio, a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação e a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3.º da Lei n.º 8.402, de 8 de janeiro de 1992".

Quanto à saída: "de mercadoria com destino ao exterior e a prestação que destine serviço ao exterior", "com destino a outro Estado de energia elétrica ou de petróleo, inclusive lubrificante ou combustível líquido ou gasoso, dele derivados", "de bem ou mercadoria com destino ao exterior sob amparo do Regime Aduaneiro Especial de Exportação Temporária, bem como a posterior reimportação, em retorno, desse mesmo bem ou mercadoria, desde que observados os prazos e condições previstos na legislação federal".

No que concerne à "saída e correspondente retorno": "de equipamentos e materiais, promovidos por pessoa ou entidade adiante indicada, utilizados exclusivamente nas operações vinculadas às suas atividades ou finalidades essenciais, observado o disposto no § 4.º: a) a União, os Estados e os Municípios, b) os templos de qualquer culto, c) os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei".

No que se refere à "operação": "com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial", "de qualquer natureza de que decorra a transmissão de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras".

Relativamente a "operação e/ou prestação": "que envolver livro, jornal ou periódico ou o papel destinado à sua impressão", "praticadas por órgãos da administração pública direta estadual paulista".

7.1.4 Referência a pessoalidade (materialidade em sentido amplo)

O legislador também se refere a elementos relacionados à pessoalidade, tais como "instituição de educação ou de assistência social", "fonte pagadora de rendimentos", "templos de qualquer culto", "partidos políticos", "instituições de caráter filantrópico", "sindicatos, federações e confederações", "serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei", "conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas", "fundações

de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público", "Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas", "estaleiros navais brasileiros".

7.1.5 Referência a responsáveis tributários

O legislador se refere à figura do responsável tributário, "desobriga a retenção e o pagamento do imposto quando o prestador de serviços for imune", ou "obriga a reter tributos de terceiros".

7.1.6 Referência a "requisitos"

Há também uma referência feita pelo legislador tributante a "requisitos" da seguinte forma: "prestar os serviços para os quais houver sido instituída", "colocar à disposição da população em geral", "em caráter complementar às atividades do Estado", "sem fins lucrativos", "não remunerar dirigentes pelos serviços prestados (exceção a dirigentes com vínculo empregatício contratados por entidades qualificadas como Oscip[441] ou OS[442] e cuja remuneração não seja superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal", "aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais", "manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão", "conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial", "apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal", "recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes", "assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público",

---

441 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, conforme Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999.

442 Organizações Sociais, qualificadas consoante os dispositivos da Lei n. 9.637, de 15 de maio de 1998.

“outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo”, “que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”, “não pagar, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido”, “possuir certificação devidamente publicada no Diário Oficial e na forma do Capítulo II da Lei n.º 12.101/09”, “não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos”, “aplicar suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais”, “apresentar certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS”, “manter escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade”, “não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto”, “conservar em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial”, “cumprir as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária”, “apresentar as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006”.

7.1.7 Referência a informações, declarações e guias

A legislação ordinária também prescreve que a pessoa imune ou que pratique operações imunes deverá apresentar ao fisco os seguintes documentos: “escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão”, “apresentação de documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros

atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial, em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão", "apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal", "recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes", "escrita fiscal destinada ao registro dos serviços prestados, ainda que não tributados".

Também prescreve a apresentação de documentos à fonte pagadora: "declaração à fonte pagadora, por escrito, sua condição de entidade imune".

7.1.8 Referência a suspensão da imunidade tributária

A legislação ordinária prescreve também como se dará a desconstituição da imunidade tributária, disciplinando atos, procedimento e processo administrativo para a aplicação de suspensão de imunidade tributária.

Vejam-se as condutas constantes dos enunciados prescritivos relativos a suspensão da imunidade tributária: "prática ou contribuição para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais".[443] E a legislação ainda complementa o que se entende por infração: "o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido"[444], "lavratura de auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos", "consideração de automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente

---

443 Art. 13 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

444 Art. 13, parágrafo único, da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa", "aplicação do rito do processo administrativo fiscal vigente".[445]

"A fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração", "apresentação de alegações e provas pela entidade em 30 dias", "O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade", "será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2.º sem qualquer manifestação da parte interessada", "a suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração", "Efetivada a suspensão da imunidade, a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente e a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso", "A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal", "A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado", "caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente", "somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral", "a entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício".

7.1.9 Referência a lançamento em caso de suspensão de imunidade tributária

Por fim, a legislação ordinária prevê o lançamento do tributo na hipótese de suspensão de imunidade tributária: "lançamento, tendo como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa".[446]

---

445 Art. 14 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c.c. o art. 32 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

446 Art. 32, § 1.º, da Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009.

7.1.10 Conclusões sobre o fenômeno legislação tributante

Diante do que observamos na legislação ordinária, podemos concluir que os enunciados prescritivos:

1) Expressamente indicam a inexistência vínculo tributário ao se referirem a “imunidade tributária”, “isenção”, “não incidência” ou “não tributados”.

2) Referem-se a uma materialidade (e complemento) ou pessoalidade específicas. Diferentemente da materialidade contida na Constituição, esta vem acompanhada por um verbo, correspondente a uma ação específica (que coincide com o critério material da norma jurídica tributária em sentido estrito).

3) Introduzem requisitos e prescrevem que, se não cumpridos, deve ser aplicada a suspensão da imunidade tributária.

4) Prescrevem deveres instrumentais de apresentar informações, declarações ou guias de recolhimento de tributos de terceiros.

5) Prescrevem hipóteses de suspensão da imunidade tributária e lançamento de tributos nesses casos.

Observa-se que as quatro primeiras conclusões estão relacionadas a uma norma apenas. Trata-se de hipóteses às quais o legislador tributante prescreve uma não tributação.

A última conclusão regula duas espécies de atos administrativos que devem ser executados se uma pessoa se declara imune, mas a autoridade administrativa competente entende que inexiste algum elemento de imunidade tributária.

Antes, porém, de analisarmos sintática, semântica e pragmaticamente essa norma expedida pelo legislador da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, precisamos entender a função da lei ordinária no tocante ao tema imunidade tributária.

7.2 A função da lei ordinária

Para entendermos como arranjar esses elementos contidos na legislação ordinária, devemos, primeiro, investigar a natureza que possui a norma jurídica expedida

pelas pessoas políticas tributantes, em relação aos enunciados prescritivos de imunidade tributária.

7.2.1 A função da lei ordinária no tocante aos elementos de imunidade

Em outras palavras, que função tem a lei ordinária no tocante à norma jurídica constitucional de imunidade tributária?

Papel de regulamentar não é, como já examinamos no subitem 6.1. Se o fosse, teríamos os mesmos efeitos já examinados no subitem 6.2.

Função de "isentar" também não pode ser. A Constituição não outorgou competência para instituir tributo. Portanto, se não pode instituir, não há que falar em poder de isentar.

Ora, dizer que uma norma constitucional veda tributar determinadas hipóteses implica reconhecer que, por outro lado, essa mesma norma constitui direitos para a sociedade como um todo. Portanto, o que o legislador tributante faz é tão somente reconhecer as situações imunes, com efeito meramente declaratório.

Exemplificativamente, o direito do Município ou de um templo de qualquer culto de não serem tributados pela União Federal não existe porque a legislação desta diz que não haverá tributação, mas porque a Constituição da República assim prescreve no art. 150, inciso VI, alíneas *a* e *b*, respectivamente.

A questão está posta: é necessário que o legislador disponha expressamente, repetindo em sua legislação, todas as situações imunes? A resposta, positiva ou negativa, demonstrará a relação sintática entre ambas as normas (a constitucional e a ordinária).

Comecemos pela investigação da negação, isto é, se, na hipótese de o legislador tributante deixar de contemplar as situações de imunidade, seria possível dizer que a norma jurídica tributária inclui os elementos imunes. Por exemplo, caso a legislação ordinária de um determinado Município nada dispuser sobre os templos de qualquer culto. Pergunta-se: seria possível afirmar que a regra matriz de incidência do ISS daquele município inclui as entidades de educação sem fins lucrativos que aplicam seu patrimônio, renda e serviços

em prol de suas finalidades institucionais? Ninguém ousaria responder “sim”. Mas, então, que força é essa que a norma jurídica de imunidade tributária possui?

Em um outro giro verbal, caso o legislador tributante tivesse que repetir o texto constitucional, dizendo, um a um, os elementos que não devem ser tributados, que força então estaríamos reconhecendo à Constituição? Evidente que estaríamos em um mundo do formalismo exagerado e desnecessário que, felizmente, a prática demonstra existir muito timidamente.

Percebe-se, assim, uma força incomum da norma jurídica de imunidade tributária. Essa norma traduz-se em princípio que estipula um limite objetivo.[447]

Acrescente-se a isso que essa norma encontra-se numa posição privilegiada, no sistema do direito positivo, como uma norma que prescreve proibições à edição de normas tributárias.

Temos, assim, uma norma jurídica com *status* de princípio em termos sintáticos.[448]

Expliquemos melhor essa investigação no sentido de saber se é necessário mesmo que o legislador tributante disponha expressamente os elementos imunes.

Numa análise pontual, se isolarmos o pressuposto de que cada pessoa política possui sua própria competência tributária e que, ao exercê-la, cria, de fato, o tributo, fazendo-o pronto para ser prescrito em caso de ocorrência da hipótese de incidência, chegaremos à conclusão de que é necessário que a legislação de cada ente político tenha, de fato, a descrição dos elementos imunes não alcançados pela norma jurídica tributária.

No entanto, essa interpretação não sobrevive a uma análise sistemática, pelos seguintes motivos: (i) em contraposição à proibição forte existe um “direito forte” (a tônica dada pela doutrina majoritária à proibição tolheu o raciocínio sob o ponto de vista do respectivo direito contraposto) ou, como leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior, trata-se

---

447 Adotamos classificação das normas jurídicas em regras e princípios.

448 Ressalve-se que Tácio Lacerda Gama também aponta que imunidade tributária é princípio, num sentido mais sintático. *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade, p. 243-245.

da “permissão forte”[449]; (ii) esse direito independe de lei ordinária para que produza efeitos (o julgador não depende de analisar outra norma, senão a norma jurídica de imunidade tributária para verificar se existe imunidade tributária numa dada hipótese); e (iii) essa norma jurídica, por conter um limite objetivo independentemente, a tornam verdadeiro princípio e não mera regra jurídica.

Façamos um raciocínio com o princípio da anterioridade. Caso uma lei seja publicada instituindo ou majorando um tributo (que não esteja excepcionado no § 1.º do art. 150 da Constituição), não poderá ser cobrada no mesmo exercício financeiro tampouco antes de decorridos 90 dias da publicação da referida lei.

Nesse caso, é desnecessário um enunciado, na lei tributária, prescrevendo a partir de que data poderia ser cobrado o novo tributo ou a majoração. Ainda que a lei permanecesse silente, o princípio da anterioridade determina que a lei não tem força para alcançar fatos e torná-los fatos jurídicos tributários durante o lapso de tempo previsto no princípio da anterioridade.[450]

O mesmo efeito se verifica na aplicação do princípio da irretroatividade. A lei não precisa dizer que não atinge fatos pretéritos à sua publicação.

No que concerne à imunidade tributária ocorre a mesma coisa. A lei não precisaria dizer quais situações não estão alcançadas pela norma jurídica tributária. Jamais

---

449 Sobre permissões fortes e fracas, veja-se Tércio Sampaio Ferraz Jr: “não obstante, é inegável que o direito conhece norma permissivas autônomas, isto é, que não são meras exceções de proibições ou de obrigações. As normas de competência, as que atribuem poderes, são normas permissivas, bem como aquelas que conferem direitos. Distingue-se, neste sentido, entre permissões fortes e fracas. As primeiras são prescrições autônomas, como as que conferem competências, faculdades. As segundas são situações dependentes, que resultam da regulação negativa da conduta (uma norma que estabeleça ‘é proibido fumar na sala de aula’ regula o ato de fumar positivamente, proibindo-o, mas, simultaneamente, regula o mesmo ato de fumar em outros lugares negativamente, permitindo-o) (von Wright 1970:101)”. E continua:

“A distinção entre normas preceptivas, proibitivas e permissivas é importante para qualificar a relação metacomplementar de autoridade. Ou seja, o funtor manifesta o modo de vinculação. Por isso o incluímos entre os critérios pragmáticos. Neste sentido, pode-se dizer que o uso do funtor tem a ver com o problema da liberdade, como veremos a seu tempo.” *Introdução ao estudo do direito*, p. 126.

450 Aliás, a *vacatio legis*, para as leis em geral, prevista na Lei de Introdução ao Código Civil, já prevê a possibilidade de a lei não dizer quando entra em vigor:

“Art. 1.º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

§ 1.º Nos Estados, estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, se inicia três meses depois de oficialmente publicada. (Vide Lei 2.145, de 1953.) [...]”.

se poderia dizer que haveria incidência de tributo sobre esses elementos caso inexistissem esses enunciados.

Ora, se a norma de competência tributária não contém a permissão para a criação de tributo sobre elemento imune, então qualquer norma jurídica tributária que contemple essa situação deverá ser considerada inválida.[451]

Por um motivo simples: se a proibição[452] é forte, o direito[453] contraposto também o é. A lei somente poderia alcançar as materialidades imunes caso dispusesse expressamente. Inexistindo essa disposição, ela não pode alcançar em virtude de norma jurídica de hierarquia superior que proíbe objetivamente a tributação dessas materialidades.

Exemplifiquemos, a Constituição prescreve que é proibido tributar entidade de assistência social sem fins lucrativos. Essa é a determinação forte, ou a proibição forte. O direito forte correspondente é a permissão de qualquer "entidade de assistência social sem fins lucrativos (expressão genérica, como "qualquer pessoa da sociedade")" não ser sujeito passivo de norma jurídica tributária ou, em outro momento da positivação, qualquer fato praticado por templo de qualquer culto não pode ser considerado "fato jurídico tributário".

Em vista disso, se a Constituição já estabelece esse direito, não é preciso que uma lei ordinária repita esse direito. Ele já é expresso em norma de hierarquia superior.

Assim, o fato de haver ou não enunciados na legislação ordinária que repitam as materialidades imunes contidos na Constituição é pouco relevante, sendo até mesmo desnecessários, em face da dicção normativa constitucional.

Retornando ao tema, o efeito da legislação ordinária, ao contemplar os elementos de imunidade tributária expressamente em seu texto, é, na prática, irrelevante porque a lei ordinária teria, nesse ponto, um efeito meramente declaratório, interpretativo e

---

451 Validade significa manter "relação de pertinencialidade com o sistema 'S', ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim". E prossegue: "A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo *status* de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u'a norma 'N' é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema 'S'". Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário*: linguagem e método, p. 404.

452 Aspecto sintático.

453 Aspecto sintático também.

não constitutivo. Ninguém diria que a legislação ordinária estaria constituindo um direito. O direito foi constituído pela Constituição.

Assim, ainda que não haja um enunciado prescritivo, jamais poderia ser cobrado tributo de entidades imunes. A norma jurídica de imunidade tributária contida na Constituição possui um direito forte e independe, portanto, de outra norma (inclusive lei ordinária) para que se concretize.

Também não é admissível que a autoridade fiscal possa lançar o tributo alegando inexistência de lei ordinária afastando as materialidades imunes. O direito positivo é um todo indivisível. Não se podem separar algumas normas jurídicas e deixar de entender a relação de integração com as demais normas jurídicas do sistema.

Aliás, é um disparate lógico admitirmos que a imunidade tributária apenas se concretiza com o fato de a legislação ordinária das pessoas políticas repetirem o texto constitucional excepcionando, na norma jurídica tributária, as materialidades imunes. Isto seria o mesmo que negarmos validade à norma constitucional com proibição forte.

Fazendo um paralelo, é sabido que a Constituição da República contém dispositivos nacionais e federais. Nota-se, por exemplo, que a Constituição não estabelece o funcionamento dos Poderes Executivo e Legislativo dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Apenas dá linhas gerais reconhecendo a possibilidade de existência desses elementos, mas delega competência ao legislador constituinte de cada uma dessas pessoas políticas para instituir e estabelecer esses Poderes por meio das Constituições Estaduais ou Leis Orgânicas. Nesse ponto, a Constituição da República regula matéria nacional. Ao estabelecer, entretanto, todas as regras de funcionamento dos Poderes Executivo e Legislativo da União Federal, a Constituição disciplina sobre matéria federal.

Nessa linha de raciocínio, a Constituição, ao dispor sobre competência tributária (arts. 145, 153, 154, 155, 156, por exemplo), exerce um papel nacional. Todos os princípios e elementos de imunidade (que, sintaticamente, possuem força de princípios) devem ser aplicados a todas as normas das pessoas políticas instituidoras de tributos.

Dessa forma, por essa função sintática, concluímos tratar-se de norma que estipula um limite objetivo para as pessoas políticas.

Ademais, a natureza declaratória dessa norma comprova-se nas três esferas de legislação analisadas no objeto seccionado nesta tese.[454]

A legislação estadual é evidente: o texto repete os enunciados constitucionais.

O legislador federal, ao enunciar elementos de imunidade tributária, não o faz organizadamente, ao lado de enunciados que contenham os critérios da regra matriz de incidência tributária. Não se diga que ao tributar os rendimentos auferidos em aplicações financeiras o legislador teria colocado, lado a lado, os contribuintes do imposto sobre a renda. Neste caso específico, o legislador não procurou afastar as pessoas imunes, mas incluí-las na tributação, ainda que em desobediência à norma constitucional de imunidade tributária.

Em outro giro verbal, o texto federal deixa claro que está procurando "regulamentar" a imunidade tributária: "para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que [...]".[455]

Por fim, a legislação do Município de São Paulo não chega nem mesmo a dispor sobre os elementos de imunidade tributária; há pouca referência aos elementos imunes na legislação desse Município. Nesse caso, evidentemente não há que falar em natureza declaratória. Para esta pessoa política, há uma presunção de que o direito à imunidade nasce com a Constituição da República.

Diante do que acabamos de expor, há uma influência da norma jurídica constitucional de imunidade tributária na norma jurídica tributária em sentido estrito. Com efeito, considerando que o legislador tributante define a regra matriz de incidência tributária, com os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, deve-se interpretar esta norma também em consonância com os elementos constitucionais de materialidade e pessoalidade.

Assim, ainda que o legislador nada disponha relativamente à renda das demais pessoas políticas, por força da norma de imunidade, qualquer interpretação que se faça da

---

454 Apêndices 3, 4 e 5.

455 Como ocorre com o art. 12, *caput*, da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

norma jurídica tributária em sentido estrito deverá considerar que sobre esta materialidade não pode ser instituído imposto.

Concluímos, portanto, que, no tocante aos enunciados prescritivos da legislação instituidora de tributo que contém elementos de materialidade (com ou sem complementos), pessoalidade, trata-se de enunciados prescritivos de natureza declaratória.

Caso a legislação ordinária estabeleça requisitos, estes devem ser considerados como regulamento da lei complementar no que com esta não colidir ou como meros deveres instrumentais cujo descumprimento deve acarretar uma sanção que não seja a suspensão da imunidade tributária (aplicável apenas a descumprimento de requisitos de lei complementar ou à inexistência de materialidades da norma constitucional de imunidade tributária).

7.2.2 A função da lei ordinária relativamente a suspensão e lançamento

Como observamos fenomenologicamente, há ainda dois outros atos administrativos: suspensão da imunidade e lançamento. Como já vimos que a lei ordinária tem uma outra função: a disciplina de fiscalização de tributos.

Com efeito, o poder público tem o direito de fiscalizar se o evento descrito na norma jurídica tributária em sentido estrito (regra matriz de incidência tributária), de fato, ocorreu. Esse evento pode se dá no plano da realidade, tornando-se fato jurídico tributário, caso, por exemplo, algum das materialidades da norma jurídica constitucional de imunidade tributária deixe de estar presente. Exemplificativamente, caso haja finalidade lucrativa em uma entidade de assistência social, inexiste imunidade tributária.

Nesse caso, ainda que a entidade continue dizendo-se imune, por uma interpretação particular, a fiscalização tem o dever de comunicar à pessoa imune ou que pratique operações imunes que os elementos de imunidade tributária não estão presentes. Como vimos, essa comunicação, na prática, é feita com o intuito de, após julgamento de defesa da entidade, aplicar a suspensão da imunidade tributária e a constituição do crédito tributário. Assim, trata-se, na verdade, de três atos administrativos: comunicação da inexistência de elemento imune, suspensão da imunidade tributária e lançamento.

Há, portanto, duas espécies de norma: uma, que dispõe sobre elementos da norma jurídica de imunidade tributária, e outra, que é aplicada pela autoridade administrativa.

7.3 Análise sintática da norma do legislador tributante

A estrutura das normas jurídicas expedidas pelo legislador tributante irá se diferenciar conforme se trate de cada uma das espécies de norma, como acabamos de concluir. Analisemos cada uma delas.

7.3.1 A estrutura da norma declaratória de imunidade tributária

Considerando, portanto, que o legislador tributante da União, Estados, Distrito Federal e Municípios apenas declara os elementos de imunidade tributária, temos que investigar, então, como é a estrutura da norma declaratória das pessoas políticas.

Identificamos a seguinte estrutura da norma declaratória de imunidade tributária:

> *Hipótese*: *Critério material*: "(verbo) · (materialidades) · (requisitos)", como demonstramos nos subitens 7.1.1 a 7.1.4. *Critério temporal*: "enquanto não houver infração".[456] *Critério espacial*: qualquer lugar do território da pessoa política competente.
> *Consequente: Critério pessoal – sujeito ativo*: qualquer pessoa que pratique a materialidade ou seja indicado na referência pessoal do critério material. *Critério pessoal – sujeito passivo*: pessoa política que editou a lei ordinária. *Critério prestacional*: a relação jurídica que se estabelece é a de que o sujeito ativo possui um direito e o sujeito passivo possui um dever; o objeto é a inexistência de relação jurídica tributária *stricto sensu*, isto é, que obrigue ao pagamento de tributo e pode ser observada nos seguintes enunciados prescritivos: "não incidência", "considera-se imune", "são isentas".

Exemplificando com a norma jurídica constante de legislação ordinária com referência a imunidade tributária das entidades de assistência social, demonstramos os enunciados prescritivos em nota de rodapé:

> *Critério material*: "ser instituição de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição

---

456 Esse elemento é verificado *a contrario sensu* do que determina a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: "Art. 32. [...] § 5.º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. [...]".

da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos", "que obedeça aos requisitos a seguir": "não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados", "aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais", "manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão", "conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial", "apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal", "recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes", "assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público", "outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo", "considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".[457]
Critério temporal: "enquanto não houver infração".[458]
Critério espacial: qualquer lugar do território nacional.
Critério pessoal – sujeito ativo: "instituição de assistência social".[459]
Critério pessoal – sujeito passivo: União Federal.[460]
Critério prestacional: a relação jurídica que se estabelece é a de que o sujeito ativo possui um direito e o sujeito passivo possui um dever; o objeto é a inexistência de relação jurídica tributária *stricto sensu*, "considera-se imune".[461]

Vejamos o que ocorre com os requisitos.

7.3.1.1 O problema dos "requisitos"

Observa-se que a conduta das pessoas políticas de estabelecer requisitos reduz as materialidades imunes.

---

457 Art. 12 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, *caput* e § 2.º.

458 Esse elemento é verificado *a contrario sensu* do que determina a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: "Art. 32. [...] § 5.º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. [...]".

459 Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 12, *caput*: "[...] considera-se imune a instituição [...] de assistência social [...]".

460 Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997: "O Presidente da República Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei: [...]".

461 Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997: "Art. 12. [...] considera-se imune a instituição de [...] assistência social [...]".

Ora, se esses "requisitos" simplesmente repetissem aqueles que constam da norma editada pelo legislador complementar,[462] estaríamos diante de uma norma declaratória.

Ocorre que, como observamos, a União Federal instituiu requisitos para o gozo da imunidade das entidades de educação e assistência social e prescreve que, no caso de não cumprimento, a imunidade tributária poderá ser suspensa.

O legislador poderia, quando muito, estipular requisitos que não reduzam nem aumentem aqueles previstos na legislação complementar e na Constituição, demonstrados na norma jurídica de imunidade tributária. Nesse caso, a norma jurídica estabelecida pelo legislador tributante seria tão somente interpretativa, não instituindo direito novo. Seria, até mesmo, desnecessária.

Então os requisitos instituídos por lei ordinária devem ser tratados da seguinte forma: (i) se restringirem os elementos de imunidade tributária previstos na Constituição, são inválidos e (ii) se não restringirem os elementos de imunidade, mas simplesmente dispuserem sobre normas de fiscalização, devem ser considerados meros deveres instrumentais[463] e não "requisitos" como elemento da norma jurídica de imunidade tributária.

Assim, o não cumprimento de um dever instrumental pode implicar sanção, que não pode ser confundida com a perda de um direito (imunidade tributária) assegurado pela Constituição. Assim, aqueles requisitos que diminuírem algum elemento da norma jurídica de imunidade tributária devem ser considerados inválidos e, pelas vias competentes, expulsos do sistema do direito positivo.

---

462 Já analisamos, no Capítulo 6, que a instituição de requisitos é competência do legislador complementar.

Reiteramos no sentido de que, se (i) imunidade tributária é norma jurídica que proíbe tributar, e, por outro lado, (ii) os requisitos simplesmente regulamentam a norma constitucional de imunidade tributária (iii) é logicamente impossível que esses requisitos estejam em lei ordinária, sob pena de se observar um *non sense*, um *looping*, isto é, o legislador tributante editar elementos que componham a norma de imunidade, proibindo a si próprio.

Com efeito, seria mesmo um disparate considerar que a norma jurídica de imunidade tributária estudada neste capítulo, em sua completude, dependesse de lei ordinária. De fato, essa norma proíbe o legislador de instituir tributos sobre determinadas situações. Não faz sentido admitir que a própria pessoa política, a quem se destina essa norma, a complemente limitando a hipótese da norma a ela dirigida. Com efeito, o legislador é um destinatário, aplicador de uma norma. Ele não pode redigir a mesma norma da qual ele é sujeito.

463 Utilizamos a nomenclatura de Paulo de Barros Carvalho, endossando suas críticas à utilização da expressão "obrigações acessórias".

7.3.2 O dever instrumental de apresentar declarações, documentos, informações, guias

A legislação ordinária prescreve que as pessoas imunes ou que pratiquem operações imunes têm o dever instrumental de prestar informações, declarações ou recolher guias relativas a tributos retidos.

Portanto, como já dissemos no Capítulo 6, a menos que se considere que lei ordinária possa estabelecer requisitos à imunidade tributária, o dever de apresentação de informações, declarações e guias de tributos retidos não deve ser essencial para a imunidade tributária. Seu descumprimento deve apenas gerar sanções que não correspondam à perda da imunidade tributária.

Analisemos a norma jurídica que introduz esse dever instrumental no caso de instituições de educação e assistência social:

Regra matriz que introduz dever instrumental de apresentar DIPJ					
Critério material	Critério temporal	Critério espacial	Sujeito ativo	Sujeito passivo	Critério prestacional
Ser instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (art. 12, *caput* da Lei n. 9.532/1997) e que obedeça aos requisitos previstos no art. 12, § 2.º, da Lei n. 9.532/1997.	Ano-calendário[464]	Qualquer lugar do território nacional (preâmbulo da Lei n. 9.532/1997).	União Federal (direito) (preâmbulo da Lei n. 9.532/1997).	Instituição de assistência social ou de educação (dever) (art. 12, *caput* da Lei n. 9.532/1997).	Apresentar DIPJ (art. 12, § 2., *e*, da Lei n. 9.532/1997).[465]

464 Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964: "Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil". Cujo fundamento legal é modificado a cada exercício. Para o ano-calendário 2008, a Instrução Normativa RFB n. 964, de 14 de agosto de 2009, que "aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ 2009 versão 2.0)", determinou a obrigatoriedade das entidades imunes a apresentarem a DIPJ:
"Art. 4.º As declarações geradas pelo programa DIPJ 2009 versão 2.0 devem ser apresentadas até as 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia 16 de outubro de 2009, pelas pessoas jurídicas tributadas em pelo menos um dos períodos de apuração durante o ano-calendário de 2008, com base no lucro real, e pelas pessoas jurídicas *imunes* ou isentas".
O fundamento para a Instrução Normativa dispor sobre esses deveres instrumentais consta da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999: "Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável".

465 "Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1.º e 2.º da Mpv 2.189-49, de 2001.) (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001.) [...]

Esta é, portanto, a norma jurídica geral e abstrata que determina o cumprimento do dever de apresentar declarações pela pessoa imune ou que pratique operações imunes.

7.3.3 A estrutura da norma de suspensão da imunidade tributária

A norma de suspensão da imunidade tributária prevista na legislação ordinária possui os seguintes critérios, que preencheremos exemplificativamente com a norma da legislação federal:

> *Hipótese*: {[(praticar ou, por qualquer forma, contribuir para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais)[466] v (pagar, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido)][467] v [(deixar de reter tributos de terceiros) v (deixar de praticar atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros)][468] v [(não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título) v (aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais) v (manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua

---

§ 2.º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: [...]
e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; [...]"

466 "Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais."

467 "Art. 13. [...] Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido."

468 "Art. 9.º [...] § 1.º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros" (Código Tributário Nacional).

> exatidão)[469] (*critério material*)];[470] [data em que ocorrer a infração: "ano-calendário em que anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato de infração";[471] há uma divergência com outro critério temporal: "termo inicial é a data da prática da infração".[472] (*critério temporal*)] [local em que se constatar a infração (*critério espacial*)]}[473]
> *Conector*: deve ser
> *Consequente*: {[União Federal[474] (*sujeito ativo*) (deve ser permitido); entidade de assistência social ou de educação[475] (*sujeito passivo*) (deve ser obrigada a se sujeitar) (*critério pessoal*)]; [suspender a imunidade tributária para o ano-calendário em que tiver ocorrido a infração (*prestação*)]}.[476]

Nota-se que o critério material dessa norma jurídica é composto por um ato ilícito, que pode ser um dos fatos. Daí o símbolo lógico ser um "v", que significa "ou". Basta o acontecimento de um dos fatos previstos na hipótese, dentro de coordenadas de tempo e de lugar, para que seja possível instaurar a relação jurídica prevista no consequente.

Percebe-se nitidamente que há um exagero do legislador tributante. A suspensão da imunidade tributária somente pode ser aplicada se houver o descumprimento dos requisitos estabelecidos em lei complementar que não excedam a função de regulamentar a norma constitucional de imunidade tributária, como explicamos no Capítulo 6.

---

469 "Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão" (Código Tributário Nacional).

470 "Art. 32. [...] § 1.º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea *c* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9.º, § 1.º, e 14, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração."

471 Art. 13, *caput*, da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

472 Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: "Art. 32. [...] § 5.º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. [...]".

473 "Art. 32. [...] § 5.º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração."

474 Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997: "O Presidente da República Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei: [...]".

475 Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997: "Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social [...]".

476 Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997: "Art. 13. [...] a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, **relativamente aos anos-calendários** [...]".

Assim, o critério material da norma de suspensão da imunidade tributária deve ser, simplesmente, “deixar a entidade imune ou que pratique operações imunes de cumprir os requisitos exigidos pela norma constitucional de imunidade tributária”.

A suspensão da imunidade tributária se dá pela inobservância da entidade aos requisitos ou condição estabelecidos nos arts. 9.º, § 1.º, e 14, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, de acordo com a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Entretanto, de acordo com o Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, a suspensão se dá de acordo com as hipóteses enumeradas nos arts. 169 e 170 do referido Decreto que, além de abranger os requisitos do Código Tributário Nacional, também incluem outros requisitos definidos na Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Assim, o Decreto n. 3.000/1999 está de acordo com a Lei n.9.532/1997, porém esta é inconstitucional, pois suspende um direito por não ocorrência de elementos que não estão na norma constitucional de imunidade tributária.

Vejamos, agora, a norma jurídica individual e concreta do lançamento em caso de suspensão anterior da imunidade tributária.

7.3.4 A estrutura da norma de lançamento em caso de suspensão

A estrutura da norma de lançamento pode ser assim representada exemplificativamente:

> *Hipótese*: [(efetivar a suspensão da imunidade e haver ocorrência de o fato auferir renda)[477] (*Critério material*)] · [(momento de ocorrência do fato

---

477 Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 32. [...] § 6.º Efetivada a suspensão da imunidade:

I – a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II – a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso. [...]

§ 9.º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente. [...]”.

> jurídico tributário posterior à data do acontecimento da descaracterização da situação de imunidade)[478] (*critério temporal*)] · [(local da ocorrência do fato jurídico tributário posteriormente à ocorrência da "infração") (*critério espacial*)]
> *Conector*: dever ser
> *Consequente*: [União Federal (critério pessoal – sujeito ativo)[479] "entidade beneficiária de imunidade tributária de tributos federais"[480] (critério pessoal – sujeito passivo)] · [(lucro real, presumido ou arbitrado[481]) (critério quantitativo – base de cálculo) · (15% com adicional de 10% sobre a base que exceder R$ 20.000,00 mensais, caso se trate de pessoa jurídica)[482] (critério quantitativo – alíquota)]

A única diferença que ocorre em relação à norma jurídica tributária em *stricto sensu* está na ocorrência prévia da suspensão da imunidade tributária no critério material.

A legislação também prescreve o procedimento e o processo[483] administrativo tanto na hipótese de suspensão ou de lançamento. Os atos previstos para o procedimento ou processo são os seguintes:

Como se percebe, o legislador tributante utilizou a expressão "auto de infração" com o significado de "auto de lançamento".
Aliás, referido artigo deve ser combinado com o art. 142 do Código Tributário Nacional: "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. [...]".
Deve-se combinar, ainda, com a hipótese de incidência de cada imposto. No caso, "auferir renda". Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, "Art. 1.º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado [...]".

478 Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: "Art. 32. [...] § 5.º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. [...]".

479 Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997: "O Presidente da República Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei: [...]".

480 Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: "Art. 32. [...] § 1.º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea *c* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9.º, § 1.º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração".

481 Deve-se pesquisar a legislação de cada tributo para aferir a base de cálculo. No caso de pessoas jurídicas, temos como base de cálculo o lucro real, presumido ou arbitrado. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: "Art. 1.º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei [...]".

482 Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: "Art. 2.º [...] § 1.º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento. § 2.º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento [...]".

483 Levamos em consideração que, havendo pretensão resistida, isto é, impugnação do particular, trata-se de processo. Nas hipóteses em que inexistir processo, trata-se de procedimento.

a) a autoridade administrativa deve expedir “notificação fiscal” relatando os “fatos que determinam a suspensão do benefício”;

b) a entidade tem o prazo de trinta dias para apresentar alegações e provas;

c) o Delegado da Receita Federal decidirá, expedindo ato declaratório suspensivo “do benefício”, se acatar a “notificação fiscal”; na hipótese de não haver manifestação da parte interessada, também deverá ser expedido o ato declaratório suspensivo;

d) a parte interessada poderá apresentar impugnação ao ato declaratório;

e) a autoridade administrativa lavrará auto de infração e de lançamento se houver fato jurídico tributário;

f) a parte interessada poderá apresentar impugnação ao auto de infração e de lançamento;

g) a impugnação (tanto ao ato declaratório como ao auto de infração e ao lançamento) deverá ser reunida em um único processo e deverá ser decidida simultaneamente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento;

h) poderá ser interposto recurso;

i) a impugnação e o recurso que forem apresentados seguirão as regras do processo administrativo fiscal, sendo que os relativos ao ato declaratório não possuem efeito suspensivo;

j) o procedimento de suspensão da imunidade tributária a partidos políticos “somente se inicia após o trânsito em julgado da decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral”;

k) a entidade poderá dispor “de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício”.

Todos esses procedimentos acima constam do art. 32 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, transcrito integralmente no Apêndice 3. O texto entre aspas foi extraído do referido dispositivo.

7.4 A imunidade tributária e a regra matriz de incidência tributária

Diante desse quadro, é importante investigar a relação que se estabelece entre a norma jurídica constitucional de imunidade tributária e a regra matriz de incidência tributária das pessoas políticas.

Paulo de Barros Carvalho registra que,

> [...] por esse motivo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao instituírem uma exação cuja competência lhes foi atribuída pela Carta Magna, devem ater-se aos limites ali estabelecidos, elegendo como fatos tributáveis somente aqueles que não se enquadrem no conceito delimitado pelos dispositivos sobre as imunidades.[484]

E continua:

> Com supedâneo nessas premissas é possível preencher o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, saturando as variáveis lógicas com o conteúdo semântico constitucionalmente previsto e identificando o arquétipo constitucional da imunidade.[485]

Ora, como observamos nos Capítulos 3, 4 e 5, a norma jurídica constitucional de imunidade tributária prescreve materialidades específicos que não podem constar da norma jurídica tributária em sentido estrito.

Por exemplo, o legislador constitucional especifica a materialidade “periódicos”. Nenhuma norma tributária pode conter referência a esse elemento no critério material. Mais especificamente, o complemento do verbo do critério material pode conter qualquer outra materialidade,[486] com exceção de “periódicos”. Noutro exemplo, os “templos de qualquer culto” estão proibidos de figurarem como sujeito passivo, no critério pessoal da norma jurídica tributária em sentido estrito.

Resta claro, portanto, que as materialidades de imunidade tributária estão proibidos de ser inseridos, pelo legislador tributante nos critérios da regra matriz de incidência tributária.

Para entendermos essa composição, demonstremos exemplificativamente a regra matriz de incidência dos impostos sobre serviços de qualquer natureza no Município de São Paulo:

Regra matriz de incidência tributária com materialidades de imunidade tributária

484 Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário:* linguagem e método, p. 346.

485 Idem, ibidem, p. 346.

486 Dentro evidentemente da competência tributária legislativa.

Critérios		Enunciado prescritivo	Lei
Material		Prestar serviço constante da lista do art. 1.º da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, ainda que não constitua atividade preponderante do prestador.	Lei n. 13.701/2003, art. 1.º, *caput*.
		Desde que não seja serviço prestado por União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios ou respectivas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere a serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes; desde que não sejam "serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário".	Lei n. 6.989/1966, art. 6.º, I, c.c. CF, art. 150, VI, *a* e §§ 2.º e 3.º
		Desde que não seja serviço relacionado com as finalidades essenciais prestado por templos de qualquer culto.	Lei n. 6.989/1966, art. 6.º, I, c.c. CF, art. 150, VI, *b* e § 4.º.
		Desde que não seja serviço relacionado com as finalidades essenciais prestado por partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.	Lei n. 6.989/1966, art. 6.º, I, c.c. CF, art. 150, VI, *c* e § 4.º.
Temporal		Momento da prestação de serviços.	Lei n. 13.701/2003, art. 6.º
Espacial		"Local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador", exceto nas hipóteses dos incisos do art. 13.	Lei n. 13.701/2003, art. 13
Pessoal	**Sujeito ativo**	Município de São Paulo	Lei n. 13.701/2003, preâmbulo
	Sujeito passivo	"Contribuinte é o prestador do serviço." Responsável solidário é o tomador que não exige nota fiscal ou recibo com as discriminações do art. 7.º da Lei n. 13.701/2003 ou as pessoas referidas no art. 13 em relação aos serviços ali discriminados. Responsável substituto tributário são as pessoas jurídicas, ainda que imunes e isentas, que tomarem os serviços discriminados no art. 9.º da Lei n. 13.701/2003, exceto quando os serviços forem prestados por entidades imunes e outras pessoas jurídicas relacionadas no art. 10 da Lei n. 13.701.	Lei n. 13.701/2003, arts. 5.º, 7.º, 9.º e 13.
Quantitativo	**Base de cálculo**	"Preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição", observando-se as demais condições do art. 14 da Lei n. 13.701/2003.	Lei n. 13.701/2003, art. 14.
	Alíquota	5% para os serviços em que não estiver especificada a alíquota de 2%.	Lei n. 13.701/2003, art. 16

Na elaboração da norma jurídica tributária, pudemos perceber que as materialidades de imunidade tributária encontram-se no critério material da regra matriz de incidência tributária.

Com efeito, para que um fato se torne tributável, isto é, para que haja o nascimento de uma relação jurídica tributária *stricto sensu*,[487] é necessário que a hipótese da norma aconteça.

Entretanto, não se pode admitir, por exemplo, que o critério material seja simplesmente "prestar serviço", e que esse evento, ocorrido na realidade, seja capaz de gerar uma relação jurídica em que esteja ausente o sujeito passivo, por exemplo.

Explicitando: a referência a pessoalidade, na norma jurídica constitucional de imunidade tributária (por exemplo, instituições de assistência social), não pode fazer alusão ao critério pessoal sujeito passivo da regra matriz de incidência tributária por uma impossibilidade lógica. Se o sujeito passivo faz parte do consequente de uma norma tributária *stricto sensu*, pensar nele implica admitir o acontecimento de uma hipótese, que significa um fato jurídico tributário *stricto sensu*. Ocorre que não se pode reconhecer como tributável um fato praticado por entidade imune.

Isso nos leva a concordar com Tácio Lacerda Gama no sentido de que a hipótese de uma norma deve conter um critério de pessoalidade relacionado com aquele que pode praticar o evento descrito no critério material.

Por esses motivos, concluímos que a regra matriz de incidência tributária não pode conter em sua hipótese materialidades específicas prescritos na norma jurídica constitucional de imunidade tributária. Em outro giro verbal, a norma constitucional de imunidade tributária atua na hipótese da regra matriz de incidência tributária, impedindo que um evento, ocorrido, possa ser considerado "fato jurídico tributário".

7.5 Análise pragmática da norma expedida pelo legislador tributante

A utilização que o legislador tributante faz dos objetos norma jurídica constitucional de imunidade tributária e norma regulamentadora da imunidade tributária é observada em uma das seguintes condutas:

---

487 *Stricto sensu* porque nos referimos à relação jurídica entre sujeito passivo e a pessoa política que obrigue ao pagamento de tributo. Relação jurídica tributária *lato sensu* é qualquer relação jurídica regulada pelas normas tributárias em geral, inclusive a de imunidade tributária.

1) O legislador expressamente reconhece a imunidade tributária e, em norma declaratória, a prescreve expressamente ou remissivamente;[488] temos, portanto, uma norma declaratória de imunidade tributária.[489]

2) O legislador silencia-se sobre a imunidade tributária, deixando de inserir qualquer elemento de imunidade tributária em sua legislação;[490] neste caso, a norma jurídica do legislador tributante pressupõe a interpretação dos elementos de imunidade tributária.

3) O legislador prescreve que os elementos (materialidades) de imunidade tributária devem ser tributados;[491] neste caso, a norma jurídica pressupõe que o legislador tributante possui uma significação diversa a respeito do elemento de imunidade tributária.[492]

---

488 O legislador tributante, em vez de inserir todos os elementos imunes, simplesmente faz remissão à Constituição da República, como ocorre, por exemplo, com a Lei do Município de São Paulo n. 6.989, de 29 de dezembro de 1966:

"Art. 6.º O imposto não incide:

I – nas hipóteses de imunidade previstas na Constituição Federal, observado, sendo o caso, o disposto em lei complementar; [...]".

489 É o que ocorre com a legislação do Estado de São Paulo, que repete todas as normas de imunidade tributária previstas no art. 155 da Constituição da República, como vimos no Apêndice 4. Isso ocorre também com as hipóteses de imunidade de entidades de educação e de assistência social, na legislação federal (Apêndice 3).

490 Se examinarmos a legislação ordinária completa do Município de São Paulo, podemos verificar que outros elementos imunes são esporádicos, não aparecem com frequência. Ou seja, esta pessoa política também não elenca os elementos da norma jurídica de imunidade tributária, como se pode observar da análise do Apêndice 5.

Este comportamento reiterado desta pessoa política indica, portanto, a inexistência de fixação de requisitos adicionais, isto é, além daqueles previstos na norma jurídica de imunidade tributária fixados na Constituição e no Código Tributário Nacional.

491 Exemplificativamente, no § 1.o do artigo 12 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, nota-se que a União Federal pretendeu tributar parte do elemento "renda" das entidades de assistência social e de educação, que constam da norma jurídica de imunidade tributária, ao dispor que "não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável".
Este é um caso em que a União Federal tributa elementos imunes. Ou seja, a norma jurídica de imunidade tributária não teve a significação desejada para o legislador tributante que, por meio do seu comportamento (tributou um elemento imune), demonstrou essa ausência de significação.
No entanto, este caso é isolado, uma vez que o comportamento reiterado da União Federal em relação à norma jurídica de imunidade tributária consiste em deixar de fazer constar os elementos de imunidade tributária na norma jurídica tributária, a não ser que a norma jurídica de imunidade tributária preveja requisitos estabelecidos em "lei". Esta é a significação que a norma objeto deste capítulo possui para esta pessoa política.
É sabido, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade, deferiu liminar para suspender esse dispositivo:
"[...] e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1.º do art. 12, da lei questionada" (ADI n. 1802 MC/DF, j. 27.08.1998, Tribunal Pleno, *DJ* 13.02.2004 Requerente: Confederação Nacional de Saúde – Hospitais Estabelecimentos e Serviços – CNS, Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional).

492 O que se deve pressupor em virtude do princípio da boa-fé entre o fisco e o particular. Não se pode presumir, no direito brasileiro, que o fisco tenha a intenção de ferir um elemento de imunidade

4) O legislador tributante prescreve normas de fiscalização (suspensão da imunidade tributária e lançamento).

Ou seja, para a pessoa política, a norma jurídica de imunidade tributária expressa a conduta de publicar leis instituindo tributos que não alcancem situações imunes.

Caso, entretanto, a pessoa política tenha tributado uma situação imune, certamente a norma jurídica de imunidade tributária em estudo não teve nenhuma significação para ela, ou melhor, não teve a significação que deveria ter. Nesse caso, a decretação de sua invalidade pelo Judiciário deverá ser medida que se impõe, devendo-se formular a norma jurídica secundária, conforme subitem 5.4.

Assim, a consequência prática concebível que se espera da pessoa política ao instituir tributos é que deixe de introduzir, na regra matriz de incidência, as situações imunes.

Percebe-se, portanto, que um mesmo objeto, a norma jurídica de imunidade tributária, provoca em pessoas políticas distintas comportamentos diferentes, o que pode dar a impressão de que a significação dessa norma jurídica varia conforme a pessoa política.

Entretanto, uma análise mais acurada mostra que o comportamento é o mesmo, isto é, o legislador não tributa as situações imunes: seja elencando na legislação expressamente referidas materialidades afastando-os por qualquer expediente lingüístico da relação jurídica tributária *stricto sensu*, seja deixando de mencioná-los na legislação tributária.

A desobediência ao comando da norma jurídica de imunidade tributária se observará na medida em que o legislador, ao instituir tributos, expressamente prescrever que algum elemento imune deva estar sujeito à imposição tributária.

Esse é o comportamento geral, ou seja, esse é o uso que as pessoas políticas fazem do objeto ora estudado.

---

tributária deliberadamente sem que tenha uma justificação jurídica plausível para tanto.

Assim, nas situações em que o legislador dispôs expressamente sobre os elementos imunes, afastando-os, por qualquer expediente linguístico, da tributação, inexiste dúvida de que foi atendido o preceito constitucional da imunidade tributária.

Teremos, nesse caso, entre a Constituição e a lei ordinária, aquilo que Pontes de Miranda chama de "*bis in idem* perfeito", isto é, "ambos os preceitos têm igual extensão".[493] Ressalve-se, ainda, que, se o legislador, além de dispor expressamente sobre os elementos imunes, também alcança outros elementos em sua legislação ordinária, teremos uma hipótese de reconhecimento de imunidade e, no que excede, norma de isenção[494].

Caso, entretanto, as pessoas políticas ampliem as situações de imunidade, haverá nítida hipótese de isenção. Esclarecemos que imunidade e isenção nada têm em comum, com exceção de se tratar de: normas jurídicas válidas, de estrutura e relacionadas a tributos, como leciona Paulo de Barros Carvalho.[495]

---

493 Conforme José Souto Maior Borges, *Teoria geral da isenção tributária*, p. 103-104.

494 Nesse sentido, Pontes de Miranda, apud José Souto Maior Borges, *Teoria geral da isenção tributária*, p. 104.

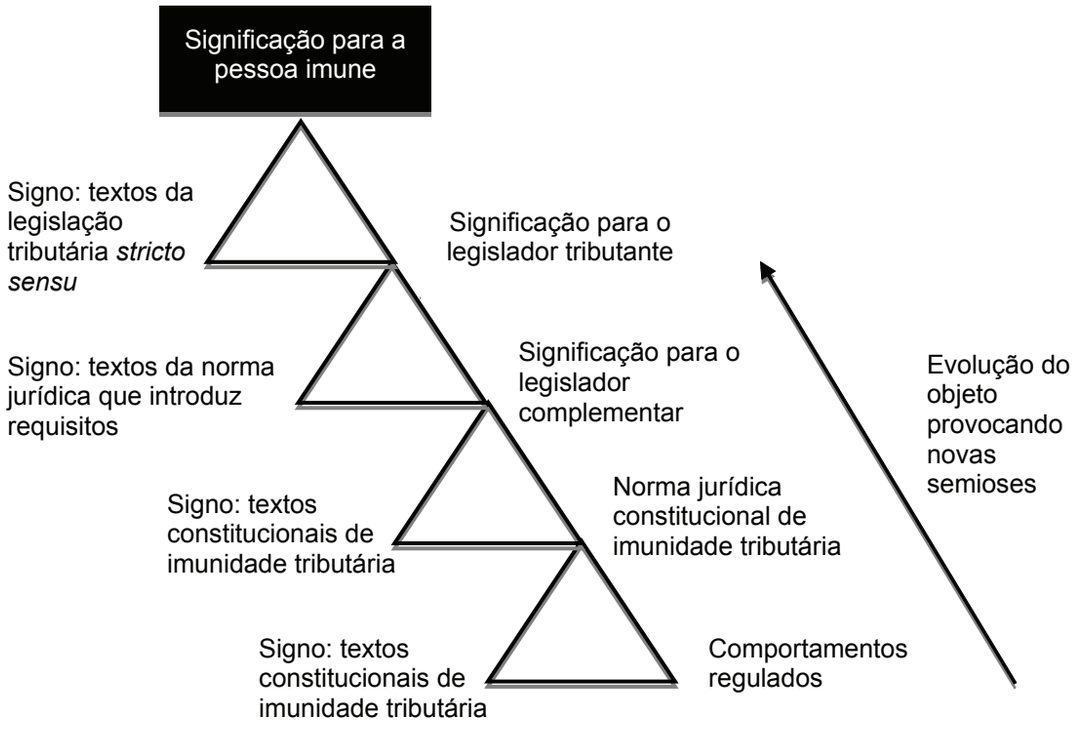
495 Acompanhamos esse pensamento, uma vez que o paralelo entre imunidade e isenção não se justifica: "são categorias jurídicas distintas, que não se interpenetram. Não mantêm qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos e indiretos, como já tive oportunidade de salientar. A conclusão é no sentido de que não se pode delinear paralelismo entre as mencionadas instituições, como o faz a doutrina brasileira". Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário:* linguagem e método, p. 347.

Capítulo 8
A NORMA JURÍDICA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTRUÍDA PELA PESSOA IMUNE

Conforme apontamos no subitem 5.3, outro processo comunicacional em que se pode verificar o objeto deste estudo é:

> A pessoa imune ou que pratique operações imunes (emissor), por meio da Internet ou pelo protocolo de documentos em papel (canal), *declara que é imune* (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista eventual determinação constante da lei ordinária da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios (contexto).

Trata-se de uma nova evolução do objeto, que pode ser assim representada:[496]



[496] Referimo-nos também a pessoas que praticam operações imunes.

Lê-se o último processo de semiose:

> O signo consubstanciado nos textos da norma jurídica tributária *stricto sensu* possuem por significado a norma jurídica tributária *stricto sensu* e, para a pessoa imune ou que pratique operações imunes, provocam a significação que se exprimirá pelo seu comportamento na declaração de imunidade. Assim, o objeto inicial, a norma jurídica de imunidade tributária, evolui e provoca novas semioses para o legislador complementar, para o legislador tributante e para a pessoa imune ou que pratique operações imunes.

Segundo o pragmatismo, é necessário verificar que comportamentos o objeto provoca na pessoa imune ou que pratique operações imunes. A soma desses comportamentos reiterados indica a significação que a norma jurídica de imunidade tributária e a norma jurídica tributária possuem para esse utente.

8.1 Análise fenomenológica da declaração da pessoa imune

Ao nos deslocarmos metodologicamente para a conduta individual e concreta da pessoa imune ou que pratique operações imunes, temos algumas dificuldades científicas que, todavia, não impedem a aferição de resultados.

O primeiro entrave é a confidencialidade das informações, que impede examinar, de fato, uma situação concreta, protegidas pelo sigilo.[497] Para minimizarmos

---

497 Nos termos do Código Tributário Nacional:

"Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

§ 1.º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Redação dada pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

§ 2.º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

eventuais problemas de conhecimento de objeto, utilizaremos declarações preenchidas exemplificativamente.

No entanto, essa questão é minimizada porque as condutas administrativas são reguladas por leis, decretos, instruções normativas e outros atos administrativos legislativos. Ou seja, de acordo com o princípio da legalidade específica para a Administração Pública,[498] a exigência de declarações e a forma de apresentação devem ser feitas por lei em sentido lato.

Por outro lado, o fato de termos que buscar fundamentos de validade em atos infralegais em sentido estrito[499] demanda um trabalho redobrado em termos de verificação da validade formal e material de cada ato.

No entanto, ainda assim, entendemos possível a análise do objeto, na prática, uma vez que é da essência dos atos administrativos a discriminação de forma e conteúdo, como demonstraremos.

A pessoa imune ou que pratique operações imunes pode interagir com a Administração Pública por diversas formas, apresentando formalizadamente à fiscalização declarações, livros, documentos fiscais e contábeis, "pedidos de imunidade", guias de recolhimento de tributos de terceiros, entre outros.

Selecionamos, nesta tese, a declaração apresentada por entidade de assistência social à União Federal, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

---

§ 3.º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001.)".

498 Conforme a Constituição da República:

"Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, [...]".

499 Utilizamos a expressão lei em sentido lato para nos referir a qualquer espécie de ato normativo expedido pelos Poderes Legislativo e Executivo. Lei em sentido estrito é a lei complementar ou a lei ordinária.

Essa escolha metodológica foi feita em virtude de essa declaração ser a mais completa e exaustivamente regulada pelo poder público. Com base na análise que faremos dessa declaração, entretanto, poderemos formar opinião relativamente a declarações apresentadas a outros entes da federação.

Feitas as ressalvas, passamos aos pontos observados fenomenologicamente.

A declaração apresentada pela pessoa imune ou que pratique operações imunes faz referência à identificação de uma determinada pessoa jurídica,[500] à natureza jurídica da entidade e da atividade econômica,[501] ao representante e responsável,[502] forma de tributação do lucro,[503] período de apuração,[504] a bens, direitos e obrigações,[505] origem e aplicação de recursos,[506] a especificação de rendimentos de dirigentes e conselheiros,[507] a receitas com vendas[508] e a diversas informações previdenciárias.[509]

Dessas observações fenomenológicas podemos extrair as seguintes conclusões:

---

500 Tais como número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nome empresarial e endereço completo, tipo de entidade (no caso, “assistência social”) e uma ficha (Ficha 02) com os dados cadastrais da entidade.

501 Principalmente com os seguintes elementos: código da natureza jurídica (no caso, “399-9 – Outras Formas de Associação”), Código da Atividade Econômica CNAE-Fiscal (no caso, “88.00-6/00 – Serviços de assistência social sem alojamento”).

502 Ficha 03 – dados do representante e do responsável.

503 Forma de Tributação do Lucro: Imune do IRPJ.

504 No caso em tela, Período: 1.º01.2008 a 31.12.2008.

505 Ficha 36A – ativo – balanço patrimonial e Ficha 37A – passivo – balanço patrimonial.

506 As receitas e despesas, superávit/déficit, são escrituradas na Ficha 39 – Origem e Aplicação de Recursos.

507 Com indicação de existência ou não vinculo empregatício.

508 Ficha 60 – Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômica.

509 Ficha 64 – Informações Previdenciárias. Especificação se a entidade é imune ou isenta.

Valores pagos com algumas rubricas específicas relacionadas à remuneração a segurados individuais (custos e despesas com pessoal, com discriminação de algumas verbas, como planos de poupança e investimentos, fundos de aposentadoria programada individual – Fapi, despesas com plano de previdência privada), serviços prestados por terceiros, tais como cooperativa de trabalho, locação de mão de obra, pessoa física sem vínculo de emprego, demais terceiros, pagamento por propaganda, publicidade e patrocínio pagos a associação desportiva que mantenham equipe de futebol, profissional; propaganda, publicidade e patrocínio pagos às demais pessoas jurídicas ou físicas, despesas com viagens, diárias e ajudas de custo. O valor da contribuição para a previdência social e para o FGTS.

Discriminação do valor auferido com diversas receitas, discriminando-se uma a uma, inclusive as relacionadas à exportação.

Por fim, informações sobre construções civis em andamento, número de empregados no início e no final do período.

a) há elementos na declaração produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes, cujos conceitos coincidem com conceitos de elementos que constam da norma jurídica constitucional de imunidade tributária ou da norma regulamentar produzida pelo legislador complementar;

b) há elementos cujos conceitos correspondem aos conceitos estipulados pelo legislador tributante como “requisitos” para a caracterização de imunidade tributária;

c) há elementos cujos conceitos não correspondem a conceitos da norma constitucional de imunidade tributária ou regulamento feito pela lei complementar, porém têm relação com normas jurídicas tributárias em sentido estrito de diversos tributos (impostos e contribuições);

d) há também elementos cujos conceitos que não guardam qualquer relação nem com a norma constitucional de imunidade nem com a norma jurídica tributária em sentido estrito.

e) há um elemento ausente, diferentemente das Declarações apresentadas por pessoas jurídicas não imunes/isentas: inexiste demonstrativo de cálculo de tributos.

Percebe-se, de pronto, a existência de diversos enunciados prescritivos que são introduzidos no direito positivo pela pessoa imune ou que pratique operações imunes, por meio da transmissão eletrônica à Receita Federal do Brasil.

E, como intérpretes observadores jungidos à metodologia com que nos comprometemos, somos impelidos a buscar a estrutura sintática normativa na Declaração apresentada pela instituição imune. Para facilitar essa pesquisa, identifiquemos a função da norma produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes.

8.2 A função da norma produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes

Uma pessoa imune ou que pratique operações imunes, ao apresentar uma declaração como a DIPJ, diz à Administração Pública que é imune a tributo(s).

Ao mesmo tempo em que a função é declaratória de existência de elementos cujos conceitos correspondem aos conceitos da norma constitucional de imunidade

tributária e da norma que a regulamenta, ela constitui uma relação jurídica de inexistência de vínculo tributário em sentido estrito.

Explique-se: um vínculo tributário em sentido estrito é o vínculo constituído pela norma jurídica tributária, isto é, a relação jurídica que impõe o recolhimento de tributos. A norma jurídica de imunidade tributária também implica uma relação jurídica de direito tributário, mas *lato sensu*, porque indica a inexistência de dever de pagar, a inexistência de obrigação (relação jurídica com conteúdo patrimonial).[510]

Portanto, da mesma forma que um lançamento possui função constitutiva (com a função declaratória no antecedente[511]), o mesmo ocorre com a declaração apresentada de à Administração.

8.3 A norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes

Analisemos o conteúdo da norma jurídica individual e concreta elaborada pela pessoa imune ou que pratique operações imunes ao apresentar uma declaração à Administração Pública.

Utilizaremos os elementos colhidos na observação fenomenológica dos enunciados prescritivos constantes de uma DIPJ, exemplificativamente preenchida no Apêndice 6.

Organizando sintaticamente esses enunciados, buscando-se a norma jurídica, podemos assim enunciá-la:[512]

---

510 Neste sentido, utilizamos a crítica doutrinária à expressão “obrigação acessória”, uma vez que não indica uma relação jurídica com conteúdo patrimonial. Neste sentido, vide Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário.*.

511 Sobre a função declaratória do antecedente, citamos Paulo de Barros Carvalho: “de fato, o ato de lançamento formaliza a obrigação tributária, declarando o acontecimento do fato jurídico e aplicando a consequência da da regra matriz de incidência”, concluindo, em seguida, que o lançamento tem efeito constitutivo da relação jurídica. Em *Extinção da obrigação tributária*, p. 224-225.

512 Relembramos que seguimos a proposta metodológica de retirar os critérios diretamente dos enunciados prescritivos. Assim, os enunciados que iremos transcrever no quadro abaixo, para provar a norma jurídica, constam do Apêndice 6.

A norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes					
Antecedente[513]			**Consequente**		
Critério material[514]	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**Sujeito ativo**	**Sujeito passivo**	**Critério prestacional**
Estar a instituição inscrita no Código da Atividade Econômica CNAE-Fiscal sob o n. "88.00-6/00 – Serviços de assistência social sem alojamento" (Ficha 02 – Dados Cadastrais); Tipo de entidade: "Assistência social" (Ficha 01 – Dados Iniciais), que não remunera, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados (Ficha 51B – Rendimentos de Dirigentes e Conselheiros), que apresenta anualmente a DIPJ (protocolo da DIPJ).	Ano-calendário: 2008; Período: 01.01.2008 a 31.12.2008 (Ficha 01 – Dados Iniciais).	Brasil (título da DIPJ – Secretaria da Receita Federal do Brasil).	União Federal (título da DIPJ: "Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal do Brasil").	Instituição descrita no "nome empresarial" (Ficha 02 – Dados Cadastrais) e portadora do CNPJ especificado (Ficha 01 – Dados Iniciais).	"Imune do IRPJ" ("Forma de Tributação do Lucro"), "Desobrigada" ("Apuração da CSLL") e "Desenquadramento: não" (todos da Ficha 01 – Dados Iniciais).

Esses são os elementos declarados pela pessoa imune ou que pratique operações imunes expressamente. Implicitamente, entretanto, a pessoa imune ou que pratique operações imunes, ao combinar essas informações declaradas com a ausência de recolhimento de tributos, reconhece a existência de todos os demais elementos regulamentadores da norma jurídica de imunidade tributária.[515]

Com efeito, a pessoa imune ou que pratique operações imunes, ao protocolar a declaração de rendimentos, introduz no direito positivo norma jurídica individual e concreta. No entanto, diferentemente da constituição de crédito tributário, essa norma declara a inexistência de relação jurídica tributária *stricto sensu*.

Por intermédio dessa norma jurídica, a pessoa imune ou que pratique operações imunes demonstra, no antecedente, que estão presentes todos os conceitos de fatos que correspondem aos conceitos de elementos excluídos pelo legislador tributante da norma

---

513 Utilizaremos a nomenclatura "hipótese/consequente" para nos referirmos à norma jurídica geral e abstrata e "antecedente/consequente" para fazermos alusão à norma jurídica individual e concreta. Isto porque esta norma indica um fato concreto ocorrido, sendo, portanto, não aconselhável empregarmos a expressão "hipótese" que, a rigor, descreve um evento (e não um fato).

514 Lembrando que, como vimos no subitem 7.3.2, o critério material do dever instrumental é: "Ser instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (art. 12, *caput,* da Lei n.º 9.532/97) e que obedeça aos requisitos previstos no artigo 12, § 2.º, da Lei n.º 9.532/97".

515 Todos os requisitos de lei complementar e, infelizmente, por estarem em vigor, os instituídos por lei ordinária, (art. 12 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997).

jurídica tributária, declarando a existência de fatos concretos que indicam que a norma jurídica de tributação não lhe alcança.

Como vimos, a norma jurídica individual e concreta reproduzida acima é exemplificativa. Temos que generalizar para encontrar a regra matriz dessa norma jurídica individual e concreta aplicável a qualquer situação de imunidade tributária, para que possamos estudar detidamente cada critério dessa norma e entender o que, de fato, deve ser o objeto dessa norma.

Isto porque a norma concreta que produzimos é exemplo da realidade. Mas é uma realidade que já vimos estar contrária ao sistema do direito positivo, haja vista a enunciação de requisitos por meio de lei ordinária. Ora, a lei ordinária pode enunciar os requisitos que bem entender. No entanto, esses requisitos serão considerados meros deveres instrumentais, e não elementos de imunidade tributária contida na Constituição, conforme afirmamos ao tratar dos "requisitos", no capítulo anterior.

Aliás, a norma jurídica geral e abstrata que institui o dever instrumental[516] de apresentação de declaração de rendimentos deve constar integralmente de lei ordinária de cada pessoa política.

8.4 Modelo teórico de declaração produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes

Na teoria, a norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes, para ser completa, deveria contemplar, na hipótese, todos os elementos de imunidade tributária previstos na norma jurídica de imunidade tributária. Ou seja, cabe à pessoa imune ou que pratique operações imunes declarar que cumpre toda a norma jurídica de imunidade tributária. No consequente, teríamos a constituição de uma relação jurídica consubstanciada numa não tributação. Nesse modelo teórico, teríamos:

---

516 Paulo de Barros Carvalho critica a expressão obrigações acessórias, primeiro por não serem obrigações e, segundo, por não haver que se falar no binômio principal/assessório. Assim, utiliza a expressão dever instrumental: "No âmbito tributário, encontramos dois tipos de relações: (i) as de substância patrimonial e (ii) os vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. A primeira dessas espécies é conhecida por 'obrigação tributária', tendo como objeto da prestação uma quantia em dinheiro, nos termos do artigo 3.º, do Código Tributário Nacional. Soltas ou gravitando em seu derredor está a segunda modalidade, representada por múltiplas relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo". *Direito tributário:* linguagem e método, p. 424.

Modelo teórico de declaração apresentada pela pessoa imune ou que pratique operações imunes					
Antecedente			**Consequente**		
Critério material[517]	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**Sujeito ativo**	**Sujeito passivo**	**Critério prestacional**
Hipótese: [ser entidade de assistência social[518] devidamente identificada; sem fins lucrativos,[519] que aufira renda[520] de qualquer valor; relacionada com as finalidades essenciais[521] da entidade (**critério material da Constituição**); que não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; que aplica integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; que mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão[522] (**critério material de lei complementar**)].	Ano-calendário	Terriório nacional	União Federal	entidade de assistência social[23] devidamente identificada	inexistência de relação jurídica tributária

Ora, com efeito, basta a entidade declarar que se qualifica como entidade imune, em que estão presentes todos os elementos da norma constitucional de imunidade tributária e da norma regulamentar da imunidade tributária (lei complementar).

Aliás, por essa proposta, verifica-se que o atual modelo de DIPJ não contém todas as informações imprescindíveis para se caracterizar uma entidade como imune. Registre-se que não é o caso de a DIPJ ser alterada nesse ponto porque o princípio que deve prevalecer é o da boa-fé da relação administrado-Administração.

---

517 Lembrando que, como vimos no subitem 7.3.2, o critério material do dever instrumental é: "Ser instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (art. 12, caput, da Lei n. 9.532/97) e que obedeça aos requisitos previstos no artigo 12, § 2.º, da Lei n. 9.532/97".

518 Art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição da República.

519 Art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição da República.

520 Art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição da República.

521 Art. 150, § 4.º, da Constituição da República.

522 Art. 14 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, isso demonstra, ainda, que há que serem feitas adaptações, no modelo de DIPJ, para conter a declaração de todas as informações relevantes. Abstraindo-se os critérios materiais decorrentes de lei ordinária, cuja inconstitucionalidade analisamos no Capítulo 6, esse é o modelo ideal que poderia ser implementado por todas as pessoas políticas instituidoras de tributos.

8.5 A significação da norma jurídica de imunidade tributária para a pessoa imune ou que pratique operações imunes

Portanto, podemos definir imunidade tributária, a partir das informações e declarações da pessoa imune ou que pratique operações imunes como a norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes que introduz no direito positivo a declaração de existência de elemento imune, no antecedente, e a inexistência de relação jurídica tributária *stricto sensu*, no consequente.

A significação da norma jurídica de imunidade tributária para a pessoa imune ou que pratique operações imunes corresponde à soma das seguintes consequências práticas: (i) declarar-se imune; (ii) apresentar à fiscalização, quando solicitado, as provas de que obedeceu os elementos da norma jurídica de imunidade tributária; e (iii) deixar de recolher tributo.

Analisemos, assim, cada uma dessas possíveis condutas.

8.5.1 Declara-se ou deixa de se declarar imune

Partindo-se do pressuposto de que (i) a norma jurídica de imunidade tributária se traduz não só em uma proibição, mas também em um direito forte, e que, por esse motivo, a lei ordinária, ao instituir tributo, não precisa sequer elencar os elementos de imunidade tributária, (ii) o princípio da boa-fé[523] prescreve a relação de confiança entre as pessoas

---

523 Como anota Paulo Adyr Dias do Amaral, "trata-se de princípio subjacente ao sistema constitucional brasileiro – e que emerge do texto expresso, imperativamente. Melhor dizendo, o princípio da boa-fé decorre diretamente de um dos **princípios fundamentais** assentados logo no primeiro artigo da Carta Maior. Isso porque a República Federativa do Brasil tem, como um de seus fundamentos, a **dignidade da pessoa humana** – art. 1.º, inciso III. Como anotou Celso Ribeiro Bastos, 'é um dos fins do Estado propiciar as condições para que as pessoas se tornem dignas'. E nenhuma pessoa alcança

políticas entre si[524] e entre elas e a pessoa imune ou que pratique operações imunes, pode-se concluir que (iii) cabe à pessoa imune[525] ou que pratique operações imunes, que possuía permissão "forte", declarar-se imune.

Ao produzir essa declaração, a pessoa imune ou que pratique operações imunes estará produzindo uma norma jurídica individual e concreta de imunidade tributária. Da mesma forma que o contribuinte constitui o crédito tributário e consequente relação jurídica tributária *stricto sensu*, mediante declaração, a pessoa imune ou que pratique operações imunes imune também constitui sua relação jurídica não tributária *stricto sensu* com a pessoa política por meio de declaração.

Essa declaração pode ocorrer de diversas formas: a) a pessoa política pode editar lei determinando que a pessoa imune ou que pratique operações imunes apresente declaração formal com certa regularidade (o Apêndice 6 demonstra um exemplo de DIPJ); b) a pessoa política pode também simplesmente deixar de solicitar essa declaração formal regular e tão somente fiscalizar a pessoa que, ao apresentar documentos comprovando a existência de elementos de imunidade tributária, se declara imune; ou, ainda, c) a pessoa política pode determinar que a pessoa que se considera imune protocole um "pedido de reconhecimento de imunidade" (um absurdo lógico e jurídico), e algumas pessoas políticas chegam a exigir que, enquanto não for deferido o pedido, os tributos devem ser recolhidos como se incidência houvesse.

Assim, uma consequência prática da norma jurídica de imunidade tributária para a pessoa imune ou que pratique operações imunes é a elaboração e apresentação de declaração de que cumpre os elementos da referida norma.

---

o patamar da dignidade humana se sua boa-fé não é respeitada ou se, em torno de suas atitudes, o Estado faz operar presunção de má-fé. Dignidade humana é valor incompatível com tratamento de desconfiança, gratuito e implausível, por parte do Estado para com seus administrados. Em suma: não é desconfiando de seus súditos que o Estado realizará o princípio da dignidade humana, mas, ao revés, fazendo prevalecer a presunção de boa-fé. Daí constituir a boa-fé princípio constitucional – da categoria dos inexpressos, mas com a mesma força e imperatividade dos princípios expressos" (A proteção da confiança legítima, o princípio constitucional da boa-fé e a resistência à tributação, *passim*.

524 Incluindo-se as hipóteses de imunidade recíproca, isto é, União Federal, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias e fundações, que não se consideram "particular".

525 Lembramos que optamos por pessoa imune e não "particular", uma vez que na imunidade tributária recíproca, a pessoa é de direito público.

8.5.2 Cumprimento dos elementos da norma jurídica de imunidade tributária

A pessoa imune ou que pratique operações imunes, ainda, deve cumprir todos os elementos da norma jurídica de imunidade tributária, o que inclui os requisitos previstos em lei complementar (ressaltando-se que algumas pessoas políticas entendem que devem ser obedecidos também os requisitos de lei ordinária).

A pessoa imune ou que pratique operações imunes pode obedecer todos os requisitos ou não.

Entretanto, essa obediência inicia-se pelo nível do evento que, traduzido em linguagem social, demonstra sua ocorrência no mundo fenomênico, a qual, vertida em linguagem jurídica competente, constitui-se em fato jurídico, ao qual pode ser imputada uma relação jurídica.

Portanto, a observância dos elementos da norma jurídica de imunidade tributária apenas se dará no momento em que houver a constituição do evento em fato jurídico, mediante a apresentação da documentação à autoridade administrativa.

Assim, a pessoa imune ou que pratique operações imunes deve guardar todas as provas[526] que demonstrem o atendimento a cada requisito da norma jurídica de imunidade tributária. Sobre o ônus da provas, assim leciona Fabiana Del Padre Tomé:

> Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis.[527]

O comum é que a pessoa imune ou que pratique operações imunes comprove o cumprimento de todos os elementos da norma jurídica de imunidade tributária. Logo, para a pessoa imune ou que pratique operações imunes, outro efeito prático concebível

---

526 A prova, como relato lingüístico que é, decorre de atos de fala, caracterizadores de seu processo de enunciação, realizado segundo as normas que disciplinam a produção probatória. Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação (enunciação-enunciada), prescrevendo, no conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. *A prova no direito tributário*, p. 179.

527 *A prova no direito tributário*, p. 239.

é o de armazenar e apresentar, quando solicitadas, provas de que estão presentes os elementos da norma de imunidade.

8.5.3 Recolhimento do tributo

É juridicamente concebível que a pessoa imune ou que pratique operações imunes não recolha o tributo, considerando que a norma jurídica de imunidade tributária proíbe a instituição do tributo.

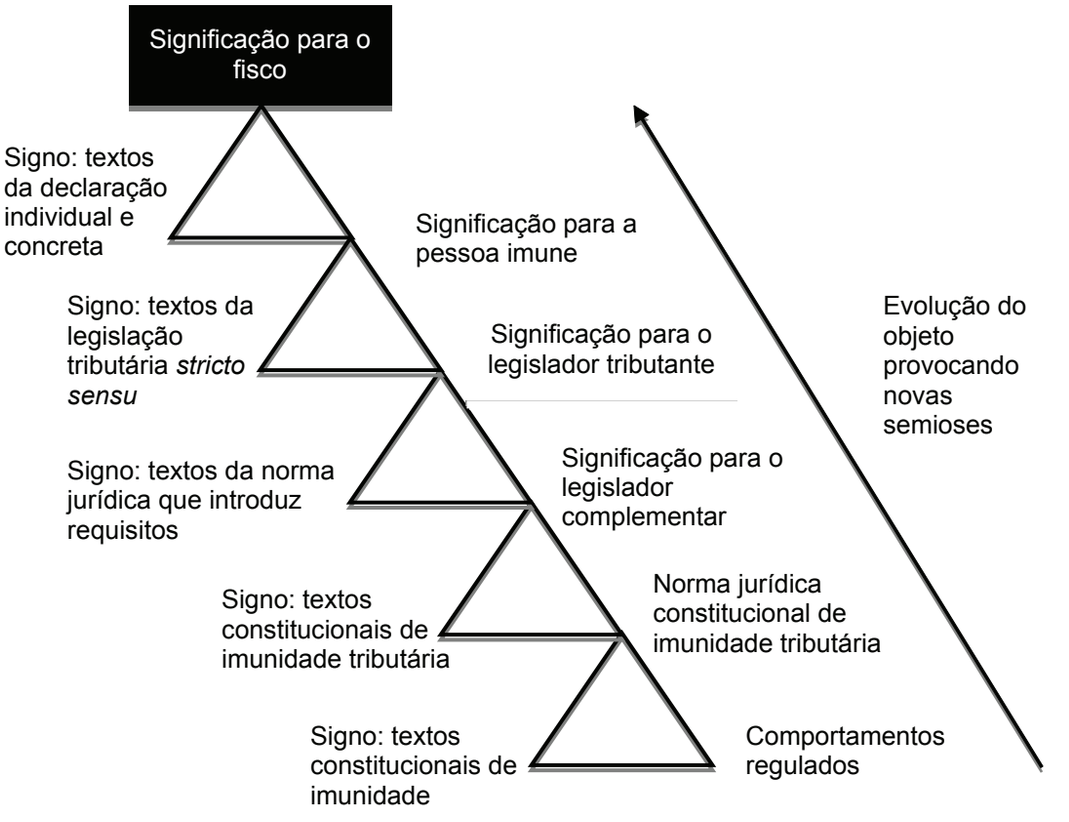
Este é um comportamento, uma consequência prática do objeto para a pessoa imune ou que pratique operações imunes: deixar de recolher tributo.

Desse modo, a soma dessas consequências práticas forma a significação da norma jurídica de imunidade tributária para a pessoa imune ou que pratique operações imunes imune: apresentar declaração, armazenar e apresentar, quando solicitadas, provas de que cumpre todos os elementos da norma jurídica de imunidade tributária e deixar de recolher tributo.

Já conhecemos, portanto, a significação de imunidade tributária para a pessoa imune. Vamos à significação da imunidade tributária para o fisco.

Capítulo 9
A SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O LANÇAMENTO

Trataremos, neste capítulo, do processo comunicacional de suspensão da imunidade tributária[528] e do consequente lançamento[529] de tributo. Esses dois processos comunicacionais representam mais uma evolução do objeto, provocando uma nova semiose:



---

528 A autoridade administrativa (emissor), por meio de notificação escrita (canal), **suspende a aplicação da imunidade tributária** (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista o resultado da fiscalização e a determinação constante de norma jurídica fiscalizatória da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios (contexto).

529 A autoridade administrativa (emissor), por meio de notificação escrita (canal), **constitui crédito tributário** (mensagem) dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista a ocorrência de fato jurídico tributário *stricto sensu* e a determinação constante da norma jurídica da União, Estados, Distrito Federal e Municípios amparada no art. 142 do Código Tributário Nacional (contexto).

> Lê-se: O signo referente aos textos (ou bits[530]) da declaração ou documentos apresentados pela pessoa imune ou que pratique operações imunes representam a significação, para essa pessoa, da norma produzida pelo legislador tributante, resultado de semioses anteriores referentes ao legislador complementar quando for o caso (evolução do objeto provocando novas semioses); e, ao mesmo tempo, implicam uma significação para a autoridade administrativa, que a revelará por meio de seu comportamento no reconhecimento da imunidade ou na edição de norma suspensiva da imunidade tributária e subsequente lançamento.

O comportamento de suspensão da imunidade tributária se observa mediante a publicação de ato declaratório executivo, de competência de uma das seguintes pessoas (Secretário, Coordenador-Geral, Coordenador, Superintendente, Delegado, Inspetor).[531]

O ato de lançamento deve ser feito posteriormente à suspensão da imunidade tributária. Trataremos do lançamento no subitem (9.6).

9.1 Análise fenomenológica da suspensão de imunidade tributária

Inserimos no Apêndice 7 um exemplo de ato que suspende a imunidade tributária. Alerte-se que a suspensão é o ato final de um procedimento ou processo administrativo.[532]

Podemos observar a existência dos seguintes dados:

Nome da autoridade administrativa e cargo (Ivan Marcelo dos Santos, Delegado-Adjunto da Receita Federal do Brasil em Volta Redonda), data (16 de outubro de 2007), local (Volta Redonda), nome do ato administrativo e numeração (Ato Declaratório Executivo n. 44), declaração de suspensão da "imunidade tributária prevista no art. 150, inciso I, alínea "c", e a isenção prevista no art. 195, § 7.º, ambos da Constituição Federal", fundamento da competência para expedir o ato ("arts. 238 e 239 da Portaria MF n. 95, de 30 de abril de 2007, tendo em vista o disposto no artigo art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996"), fundamento de fato da suspensão (nas informações constantes do processo

---

530 No caso de declaração eletrônica.

531 Conforme Anexo I da Portaria SRF n. 001, de 2 de janeiro de 2001.

532 Como já dissemos, procedimento, se não houver lide. Processo administrativo, se houver pretensão resistida.

administrativo n. [xxxxxxx]), identificação do contribuinte (nome, CNPJ, endereço), períodos da suspensão de imunidade tributária (aos anos calendários de 2001, 2002 e 2003), tributos abrangidos pela suspensão (IRPJ, CSLL e Cofins).

O comportamento das autoridades administrativas se observam a partir dos seguintes dados colhidos: identificação do ato administrativo (nome do emissor, cargo, data, local, nome do ato administrativo, fundamento legal), identificação da pessoa imune ou que pratique operações imunes (nome, CNPJ, endereço), referência a elementos de imunidade tributária ("suspensão da imunidade tributária", fundamento constitucional), especificações da suspensão (anos calendários de suspensão da imunidade tributária, tributos, e número de processo administrativo), dados sobre a publicação da norma (veículo Diário Oficial da União, data 23.10.2007, p. 15, Seção 1).

Analisando esses elementos, podemos concluir que:

1) há individualização das partes, indicando ser "norma individual";

2) há o relato de um fato efetivamente ocorrido e publicado no Diário Oficial, demonstrando ser "concreto";

3) a referência é feita utilizando-se a expressão "suspensão da imunidade tributária" e os dispositivos constitucionais correspondentes;

4) é declarado o tempo no ato,[533] os tributos sobre os quais recaiu a suspensão da imunidade tributária.

Analisemos, assim, o ato administrativo dos pontos de vista sintático, semântico e pragmático.

9.2 A função do ato administrativo de suspensão da imunidade tributária

O ato administrativo que suspende a imunidade tributária declara a ocorrência de elementos que indicam a inexistência de imunidade tributária.

---

[533] Diferenciando-se tempo do ato (data de emissão do Ato Declaratório Executivo no Diário Oficial e sua publicação no Diário Oficial) e tempo no ato (data em que se considera ocorrido o ato descrito no Ato Declaratório Executivo).

O termo “suspensão” implica a existência de uma situação de fato. Com efeito, só faz sentido suspender algo que se considera estar acontecendo. E, no caso em tela, esse algo que está acontecendo é o fato de a pessoa imune ou que pratique operações imunes se declarar imune, de maneira formal (protocolo da DIPJ, apresentação de documentos que, na visão da pessoa imune ou que pratique operações imunes, comprovariam sua imunidade).

A autoridade fiscal, ao se deparar com uma entidade que se declara imune ou que realiza operações imunes, deve analisar se o conceito dos elementos imunes no plano da realidade corresponde ao conceito[534] do critério material da norma constitucional de imunidade tributária e da regulamentação em lei complementar.

Se houver coincidência, deverá, antes, elaborar um ato administrativo para suspender a imunidade tributária. Portanto, diferentemente do que ocorre com a fiscalização de outro contribuinte não imune, há um ato administrativo anterior ao lançamento.

Há que se explorar, ainda, se a suspensão da imunidade tributária tem função sancionatória. Ou, em outras palavras, se o fato da pessoa imune ou que pratique operações imunes deixar de respeitar um requisito ou um elemento de imunidade tributária, se, ainda assim, é possível considerar que a suspensão da imunidade tributária é sancionatória.

Entendemos que a suspensão da imunidade tributária pode até mesmo ter um caráter sancionatório. Suspende-se um direito, por exemplo. No entanto, o efeito da norma não é aplicar uma pena, mas deixar registrado que os elementos demonstram inexistir situação de imunidade tributária.

Assim, o ato administrativo de suspensão da imunidade tributária tem a função de declaratório. Veja-se que no exemplo concreto indicado no Apêndice 9 o nome do ato é Ato Declaratório Executivo.[535]

---

534 Sobre o assunto, registra Djalma Bittar: “a relação existe entre conceitos, não entre fatos ou no campo da intuição”. *Relação jurídica tributária em nível lógico*, p. 22.

535 Existem os Atos Declaratórios Executivos (ADE) e os Atos Declaratórios Interpretativos (ADI), nos termos da Portaria SRF n. 001, de 2 de janeiro de 2001.

9.3 Análise sintática da norma de suspensão da imunidade tributária

É necessário, agora, verificar, na prática, como é a norma jurídica de suspensão de imunidade tributária efetivada pela autoridade administrativa.

Há que se distinguirem duas normas jurídicas. Uma, geral e abstrata, que disciplina o procedimento de suspensão da imunidade tributária (analisada no subitem 7.3.2 do Capítulo 7), e outra, individual e concreta, que suspende a imunidade tributária para determinada pessoa ou operação, que passaremos a examinar.

Organizando sintaticamente os elementos observados na norma jurídica individual e concreta, temos:[536]

Norma jurídica de suspensão da imunidade tributária				
Hipótese	→	**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação**[537]
cm·ct·ce[538]		**Sa →**[539]	**Sp ←**[540]	**Cp**
Apurar, por meio de procedimento ou processo administrativo n. XXX de inexistência de elemento de imunidade tributária ("com base nas informações constantes do processo administrativo n. XXX") e Momento em que deixaram de estar presentes todos os elementos da norma de imunidade ("exercícios de 2001, 2002 e 2003") e Local em que ocorreu o ato que desconfigura o elemento imune (Volta Redonda, RJ)	Deve ser que	União Federal (Delegado da Receita Federal do Brasil) Dever ser permitido/ obrigado	Entidade (nome e identificação completa[541]) Dever ser obrigado a se sujeitar	"Suspender a imunidade tributária prevista nos arts. 150, VI, *c*, e 195, § 7.º, da CF"

Deve-se lembrar que é necessário à autoridade administrativa provar a inexistência de elementos de imunidade tributária, valendo as lições de Fabiana Del Padre Tomé, em relação ao lançamento:

> Inconcebível, portanto, o posicionamento segundo o qual, diante da presunção de legitimidade dos atos administrativos, caberia ao contribuinte

536 Os textos entre aspas foram retirados do Ato Declaratório Executivo n. 44, conforme Apêndice 7.

537 Critério prestacional.

538 Critério material e critério temporal e critério espacial.

539 Sujeito ativo deve ser.

540 Sujeito passivo deve ser.

541 Que, neste caso, omitimos, embora conste da publicação o nome da entidade.

> apresentar provas contrárias ao relatado nos atos de lançamento e de aplicação de penalidade, incumbindo-se a autoridade administrativa apenas a ilidir as provas que o contribuinte juntar aos autos do processo instaurado. É insustentável o lançamento ou o ato de aplicação de penalidade que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.[542]

Assim, o ônus da prova é do fisco e não há que se falar em presunção de legitimidade dos atos administrativos no procedimento de suspensão da imunidade tributária.

9.4 Análise semântica generalizando a norma de suspensão da imunidade tributária

Podemos sintetizar e observar a norma de suspensão da imunidade tributária:

Norma jurídica de suspensão da imunidade tributária				
Hipótese	→	**Sujeitos da relação**		**Objeto da relação**
cm·ct·ce2[543]		**Sa** →[544]	**Sp** ←[545]	**Cp**[546]
Apurar, por meio de procedimento ou processo administrativo n. XXX de inexistência de elemento da norma constitucional de imunidade tributária ou de norma complementar de imunidade tributária e Momento em que ocorreu o ato que deixaram de estar presentes todos os elementos da norma de imunidade e ocal em que ocorreu o ato que desconfigura o elemento imune	Deve ser que	Pessoa política competente para fiscalizar Deve ser permitido/ obrigado	Pessoa que se declara imune Deve ser obrigado a se sujeitar	suspender a imunidade tributária prevista nos arts. 150, VI, *c*, e 195, § 7.º, da CF

Vejamos, então, pragmaticamente a norma de suspensão da imunidade tributária.

---

542 Fabiana Del Padre Tomé, *A prova no direito tributário*, p. 241.

543 Critério material e critério temporal e critério espacial.

544 Sujeito ativo deve ser.

545 Sujeito passivo deve ser.

546 Critério prestacional.

9.5 Análise pragmática da norma de suspensão da imunidade tributária

Verificamos que as declarações e documentações apresentadas pela pessoa imune ou que pratique operações imunes que se considera imune à autoridade administrativa provocam os seguintes comportamentos:

a) Suspender ou deixar de suspender a imunidade tributária (em consequência de não aceitação das informações declaradas e documentos apresentados pela pessoa imune ou que pratique operações imunes como prova de imunidade).

b) Efetuar ou deixar de efetuar o lançamento de crédito tributário.

Analisemos, agora, a significação da norma jurídica de imunidade tributária para o juiz.

9.6 O lançamento

O lançamento é um ato administrativo que deve ser feito após a declaração de suspensão da imunidade tributária.

Nesse caso, a única diferença em relação aos lançamentos efetuados para as pessoas jurídicas tributáveis é que a motivação deste ato é a declaração de suspensão da imunidade tributária.

Uma vez declarada suspensa a imunidade tributária, a fiscalização tem o dever de realizar a incidência da norma jurídica tributária, verificando, no plano da realidade, se os conceitos dos fatos jurídicos tributários coincidem com o conceito do evento descrito no critério material da regra matriz de incidência.

Realizando a (co)incidência de conceitos, deve ser feita a incidência, constituindo-se o crédito tributário por meio do lançamento.[547]

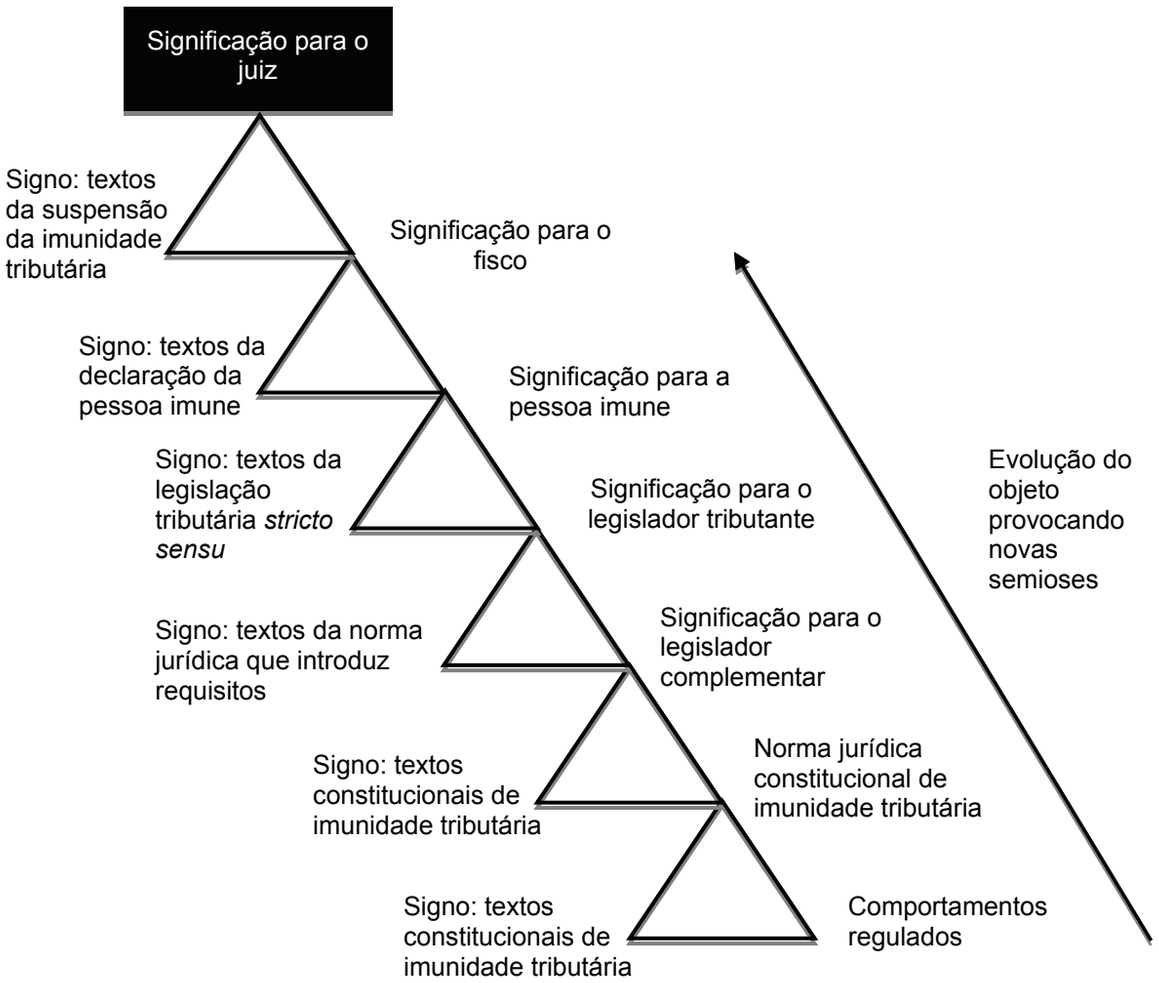
---

547 Código Tributário Nacional: "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Capítulo 10
A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA UTILIZADA PELO JUIZ

Verificamos, no capítulo 5, subitem 5.3, que um dos processos comunicacionais em que a imunidade tributária pode ser inserida é aquele em que o juiz profere uma decisão.[548] Analisando a evolução do objeto provocando novas semioses, temos:



[548] Trata-se do processo comunicacional em que o juiz (emissor), por meio de sentença publicada na Internet ou no Diário Oficial (canal), **declara a existência ou inexistência de elementos imunes** numa dada relação jurídica (mensagem), dentro do repertório do direito positivo (código), no alfabeto fonético ocidental, organizado em língua portuguesa (sinal), direcionado a qualquer pessoa da sociedade (receptor), tendo em vista as prescrições constantes do Código de Processo Civil e o princípio da inafastabilidade da apreciação de qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito constante do art. 5.º, XXXV da Constituição da República (contexto).

> Lê-se: na hipótese do ato da autoridade administrativa ser submetido à apreciação judicial[549], o juiz analisará o signo consubstanciado no suporte físico da norma de suspensão da imunidade tributária feita pela autoridade administrativa (à esquerda do triângulo), cujo significado é a norma de suspensão da imunidade tributária (à direita do triângulo) e que produzirá, para o juiz uma significação da imunidade tributária (ponta superior do triângulo),

Evidentemente numa representação gráfica como a que acabamos de explicar, nem sempre é possível contemplar todas as hipóteses da realidade. Ademais, em outro giro verbal, o juiz irá formar sua convicção não apenas analisando uma norma, mas analisando todo o conjunto probatório da existência de elementos de imunidade tributária.

Por outro lado, considerando que nada pode ser subtraído da apreciação do Judiciário,[550] esta última relação triádica poderia vir antes, na semiose, bastando, para tanto, a significação do objeto para a pessoa imune ou que pratique operações imunes ou para outras pessoas competentes para propor outras espécies de ação, como mandado de segurança coletivo (MSc),[551] Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI), Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC)[552] ou Ação de Descumprimento de Preceito

---

549 Evidentemente que isto passará, antes, por uma outra semiose por parte da pessoa que teve sua imunidade suspensa. Não é escopo deste trabalho nos alongar nesse assunto, bastando, para os efeitos aqui pretendidos, registrar essa possível evolução do objeto provocando semioses que variará de participante a participante.

550 Constituição da República: "Art. 5.º [...] XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]".

551 "Art. 5.º [...] LXX – o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

a) partido político com representação no Congresso Nacional;

b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados; [...]"

552 Constituição da República:

"Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993.) [...]

§ 2.º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 45, de 2004) [...]."

"Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 45, de 2004.)

I – o Presidente da República;

II – a Mesa do Senado Federal;

Fundamental (ADPF).[553] Analisaremos a função de cada uma dessas medidas judiciais no subitem 10.3.

10.1 Análise fenomenológica das decisões judiciais

Da mesma forma que fizemos nos capítulos anteriores, colacionamos no Apêndice 10 todas as decisões que foram objeto de análise.

A leitura das decisões aponta a existência dos seguintes dados fenomenológicos:

III – a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV – a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 45, de 2004)

V – o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 45, de 2004.)

VI – o Procurador-Geral da República;

VII – o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII – partido político com representação no Congresso Nacional;

IX – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

§ 1.º O Procurador-Geral da República deverá ser previamente ouvido nas ações de inconstitucionalidade e em todos os processos de competência do Supremo Tribunal Federal.

§ 2.º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

§ 3.º Quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, citará, previamente, o Advogado-Geral da União, que defenderá o ato ou texto impugnado."

Há que se lembrar, ainda, a ação declaratória de inconstitucionalidade de legislação municipal, normalmente prevista em Constituições estaduais, por exemplo, a Constituição do Estado de São Paulo:

"Artigo 74. Compete ao Tribunal de Justiça, além das atribuições previstas nesta Constituição, processar e julgar originariamente: [...]

VI – a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo estadual ou municipal, contestados em face desta Constituição, o pedido de intervenção em Município e ação de inconstitucionalidade por omissão, em face de preceito desta Constituição; [...]

XI – a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo municipal, contestados em face da Constituição Federal. [...]".

553 "Art. 102. [...] § 1.º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. (Transformado em § 1.º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93.)"

Vide Lei federal n. 4.889, de 3 de dezembro de 1999.

1) As decisões judiciais utilizam a expressão “imunidade tributária” (foi superada a jurisprudência antiga do STF, em que havia uma falta de precisão na utilização dos termos isenção e imunidade tributária).

2) As decisões judiciais fazem referência a elementos gerais e abstratos de imunidade tributária constantes da norma constitucional de imunidade tributária, da norma complementar, da norma ordinária; exemplificativamente, as decisões especificam: materialidade, pessoalidade, renda, patrimônio e serviços,[554] requisitos.[555]

3) As decisões fazem referência a elementos individuais e concretos relativos a norma de suspensão da imunidade tributária e ao lançamento.

4) As decisões também fazem referência a fatos concretos cujos conceitos guardam relação com os conceitos da norma jurídica geral e abstrata de imunidade tributária constantes da Constituição, de lei complementar e de lei ordinária, como renda de aluguéis auferidos por entidades imunes.

5) As decisões comparam os conceitos dos elementos individuais e concretos com os gerais e abstratos, indicando se o conceito daqueles enquadram-se no conceito destes[556].

6) As decisões referem-se a uma espécie e subespécie de tributo.

---

554 Em especial indicam se determinado imposto (como o ICMS sobre importação de bens e mercadorias) se encaixam num desses três conceitos, o que tem se manifestado com mais ênfase nos impostos sobre o patrimônio, haja vista a amplitude de significações dessa expressão (por exemplo, se o IOF atinge ou não o patrimônio).

555 As decisões individuais e concretas do STJ e STF, como regra, não apreciam a questão dos requisitos. Isto porque a análise da existência ou não desses requisitos é realizada por meio de prova, o que é feito em primeiro e segundo graus de jurisdição. Os recursos especial e extraordinário, previstos nos arts. 105 e 102 da Constituição da República não são admissíveis para reexame de prova, o que já está consolidado por meio das Súmulas n. 7 (“a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”) e n. 279 (“para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”), respectivamente do STJ e do STF.

556 Exemplificando, as normas prescrevem se o fato de o imóvel de uma entidade imune estar alugado interfere ou não na exigência de que o patrimônio esteja vinculado às finalidades essenciais das entidades; ou também esclarecem o conteúdo significativo da expressão “assistência social”, indicando, por exemplo, que as entidades fechadas de previdência social podem ser consideradas entidades de assistência social nas hipóteses em que inexista contraprestação dos beneficiários, como ocorre com a Súmula n. 730 do STF.

A partir dessas observações, podemos chegar às seguintes conclusões sobre imunidade tributária a partir das decisões judiciais:

a) é norma jurídica individual e concreta;

b) analisam fatos (alegados e provados),[557] realizam a incidência (conceito dos fatos em confronto com o conceito dos eventos hipotéticos descritos em normas gerais e abstratas de imunidade tributária) e julgam a incidência, devidamente formalizada, feita pela pessoa imune ou que pratique operações imunes e pela pessoa política competente;

c) a leitura da norma jurídica individual e concreta de imunidade tributária constante de decisões judiciais demonstra que, pragmaticamente, o antecedente da norma jurídica individual e concreta de imunidade tributária é composto por elementos cujos conceitos correspondem aos conceitos de elementos previstos na Constituição, leis complementares e leis ordinárias;[558]

d) prescrevem existência ou inexistência de relação jurídica tributária *stricto sensu*.[559]

Antes de analisarmos o arranjo sintático da norma de imunidade tributária expedida pelo Poder Judiciário, verifiquemos sua função no direito positivo.

---

557 A questão da prova de preenchimento de condições de imunidade como de cumprimento de requisitos está presente na maioria dos julgados; seja imputando à pessoa imune ou que pratique operações imunes, nos casos em que este pede a declaração de imunidade tributária, seja imputando à autoridade administrativa, nos casos em que há suspensão de imunidade tributária ou lançamento.

558 Ressalvado que a lei complementar nem sempre será superior, hierarquicamente, à lei ordinária, nos casos, por exemplo, em que a Constituição da República reserva à lei complementar a instituição de tributos sobre determinadas hipóteses, como é o caso dos arts. 154, I ("art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]"), e 195, § 4.º ("art. 195. [...] § 4.º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I [...]").

559 Havendo identidade de conceitos (item anterior), a norma jurídica individual e concreta proferida pelo Poder Judiciário prescreve o afastamento de pretensões de cobrança de tributos.

10.2 A função da norma produzida pelo Estado-Juiz

O Estado-Juiz é compelido a atuar, em matéria tributada, a partir do momento em que existe pretensão resistida e tão somente a partir de provocação de uma das partes.[560]

Paulo César Conrado apresenta um quadro que resume sinteticamente as espécies de processo, facilitando a análise, o qual transcrevemos integralmente:[561]

<table>
<tr><td rowspan="10">Processo tributário</td><td rowspan="8">Antiexacional</td><td rowspan="2">Administrativo</td><td rowspan="2">De conhecimento (por equiparação)</td><td colspan="2">Desconstitutivo</td></tr>
<tr><td colspan="2">Condenatório (repetição de indébito administrativa)</td></tr>
<tr><td rowspan="6">Judicial</td><td rowspan="6">De conhecimento</td><td rowspan="2">desconstitutivo</td><td>Comum (anulatória de débito fiscal)</td></tr>
<tr><td>Especial (mandado de segurança repressivo)</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Declaratório</td><td>Comum (declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária)</td></tr>
<tr><td>Especial (mandado de segurança preventivo)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Condenatório (repetição de indébito judicial)</td></tr>
<tr><td colspan="4">Cautelar</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">exacional (judicial: única possibilidade)</td><td colspan="4">de execução</td></tr>
<tr><td colspan="4">Cautelar</td></tr>
</table>

O quadro acima reflete a classificação do processo tributário por vários critérios. Pelo critério iniciativa, o processo pode ser exacional ou antiexacional, conforme se trate de provocação inicial do Estado-fisco ou do contribuinte. De acordo com o foco ejetor

---

560 Como prescrevem os arts. 2.º e 262 do Código de Processo Civil:

"Art. 2.º Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais".

"Art. 262. O processo civil começa por iniciativa da parte, mas se desenvolve por impulso oficial."

561 Paulo Cesar Conrado, *Processo tributário*, p. 191.

da tutela jurisdicional, o processo se classifica em administrativo ou judicial. Conforme o tipo de tutela jurisdicional proporcionada, as espécies são processo de conhecimento, de execução ou cautelar. No que se refere à eficácia da tutela jurisdicional em relação à obrigação tributária, o processo pode ser (des)constitutivo, declaratório, executivo ou condenatório. Quanto ao "grau de especificidade da correlata jurisdição", o processo pode ser judicial comum ou judicial especial (mandado de segurança).[562] A combinatória de todos esses critérios está refletida no quadro que acabamos de transcrever.

Devem-se acrescentar, ainda, a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI), Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF). Conforme leciona Robson Maia Lins, após citar o art. 24 da Lei n. 9.868/1999:[563]

> Consagrou-se em nível legislativo infraconstitucional aquilo que já constava do sistema de controle concentrado, previsto na Constituição: o efeito dúplice. Assim, a procedência de ADIn equivale à improcedência da ADC; e a improcedência de ADIn corresponde à procedência da ADC. Ali, decisão pela inconstitucionalidade; aqui, pela constitucionalidade.

Assim, ao mesmo tempo em que podem ser exacionais, podem também ser antiexacionais, utilizando-se a terminologia de Paulo Cesar Conrado.

Outrossim, sem desconsiderar o quadro acima, podemos classificar as medidas judiciais a partir da espécie de veículo introdutor de normas. Os atos do processo de positivação que podem ser questionados no Poder Judiciário são os seguintes: emenda à Constituição da República, lei complementar, lei ordinária, ato da pessoa imune ou que pratique operações imunes, ato da autoridade administrativa ou ato do juiz transitado em julgado.[564] Vejamos essas hipóteses em um quadro analítico:

---

562 Não é o caso de tratarmos, nesta tese, de cada um desses processos ou critérios de classificação. Paulo Cesar Conrado, *Processo tributário*, p. 171-191.

563 "Art. 24. Proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á improcedente a ação direta ou procedente eventual ação declaratória; e, proclamada a inconstitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente eventual ação declaratória."

564 No caso de ação rescisória, prevista no art. 485 do Código de Processo Civil.

Ações possíveis e pessoas competentes para propor tendo em vista o tipo de veículo introdutor de normas jurídicas que possua uma invalidade			
Veículo introdutor	**Problema (lide)**	**Tipo de Ação**	**Pessoas competentes para propor***
Emenda constitucional ou Lei complementar	Restringir a norma constitucional de imunidade tributária (no caso da emenda constitucional) ou instituir requisitos que diminuam a imunidade tributária (no caso da lei complementar)	- Declaratória de inexistência de relação jurídica - Mandado de segurança individual preventivo	Pessoa imune ou que pratique operações imunes
		- Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF)	- Presidente da República - Mesa do Senado Federal - Mesa da Câmara dos Deputados - Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal - Governador de Estado ou do Distrito Federal - Procurador-Geral da República - Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - partido político com representação no Congresso Nacional - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional
		- Mandado de segurança coletivo	- partido político com representação no Congresso Nacional - organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados
	Instituir requisitos que aumentem a imunidade tributária	- Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) - Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC)	- Presidente da República - Mesa do Senado Federal - Mesa da Câmara dos Deputados - Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal - Governador de Estado ou do Distrito Federal - Procurador-Geral da República - Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - partido político com representação no Congresso Nacional - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.
* O fundamento legal de cada espécie de medida judicial já foi indicado nos subitens anteriores.			

Ações possíveis e pessoas competentes para propor tendo em vista o tipo de veículo introdutor de normas jurídicas que possua uma invalidade			
Veículo introdutor	**Problema (lide)**	**Tipo de Ação**	**Pessoas competentes para propor***
Lei ordinária	Tributar elementos imunes	Ação Declaratória de inexistência de relação jurídica - Ação de repetição de indébito - Mandado de segurança individual preventivo	Pessoa imune ou que pratique operações imunes
		- Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF)	- Presidente da República - Mesa do Senado Federal - Mesa da Câmara dos Deputados - Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal - Governador de Estado ou do Distrito Federal - Procurador-Geral da República - Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - partido político com representação no Congresso Nacional - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional
		- Mandado de segurança coletivo	- partido político com representação no Congresso Nacional - organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados
Ato da pessoa imune ou que pratique operações imunes	Recolhimento de tributo indevidamente, sendo imune	- Ação de repetição de indébito - Se não houver pretensão resistida, é possível pedido administrativo de restituição	Pessoa imune ou que pratique operações imunes

Ações possíveis e pessoas competentes para propor tendo em vista o tipo de veículo introdutor de normas jurídicas que possua uma invalidade			
Veículo introdutor	**Problema (lide)**	**Tipo de Ação**	**Pessoas competentes para propor***
Ato administrativo de suspensão da imunidade tributária	Suspensão indevida	- Ação anulatória de ato administrativo - Ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito - Mandado de segurança repressivo - Evidentemente, antes de ir ao Judiciário, a pessoa imune ou que pratique operações imunes pode optar pela impugnação administrativa	Pessoa imune ou que pratique operações imunes
Lançamento	Lançamento motivado por suspensão indevida ou lançamento efetuado a maior	- Ação anulatória - Ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito - Embargos à execução fiscal - Mandado de segurança repressivo - Antes de ir ao Estado-Juiz, a pessoa imune ou que pratique operações imunes pode fazer impugnação administrativa.	Pessoa imune ou que pratique operações imunes
Ato omissivo da pessoa imune ou que pratique operações imunes	Não pagamento de crédito tributário constituído	- Execução fiscal	Pessoa política competente para cobrar o tributo lançado

O quadro que acabamos de expor demonstra eventuais problemas que podem ocorrer em cada instrumento introdutor de normas de imunidade tributária, as espécies de medidas judiciais que podem ser propostas e as pessoas competentes para propor.

Analisemos, agora, sintaticamente, a norma jurídica individual e concreta expedida pelo Poder Judiciário.

10.3 Análise sintática das normas jurídicas expedidas pelo Estado-Juiz

Sintaticamente, as normas expedidas pelo Poder Judiciário possuem os mesmos critérios no antecedente: critério material, temporal e espacial. Compõe-se de relato de fatos ocorridos em determinado tempo e lugar, devidamente provados em linguagem competente. Assim ensina Fabiana Del Padre Tomé:

> Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição.[565]

Assim, não basta que os fatos tenham ocorrido: é necessário que haja prova da ocorrência dos fatos, relembrando-se que:

> Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis.[566]

No conseqüente, não há que se confundir a relação jurídica processual composta por autor, réu e Juiz[567] da relação jurídica relativa a imunidade tributária prescrita pelo Poder Judiciário: entre autor e réu, esta sim, objeto desta análise. O objeto dessa relação jurídica é a decretação da existência ou inexistência de relação jurídica de imunidade tributária.

Analisaremos exemplificativamente algumas normas jurídicas individuais e concretas de imunidade tributária expedidas pelo Estado-Juiz.

---

565 *A prova no direito tributário,* p. 240.

566 Idem, ibidem, p. 239.

567 Em que autor e réu obrigam-se a acatar a decisão judicial transitada em julgado.

Norma jurídica individual e concreta proferida pelo Poder Judiciário						
	Critério material	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**Sujeitos ativos**	**Sujeito passivo**	**Critério prestacional**
EMENTA: Apelação. Ação declaratória. IPTU. Alegação de que a entidade faz jus à imunidade tributária, por se tratar de entidade assistencial. Municipalidade que não concorda com tal alegação, sob o fundamento de que não há prova de ser o valor do aluguel do imóvel utilizado em suas atividades essenciais. Entidade cujo patrimônio é imanente à sua finalidade institucional. Atividade exercida pelo instituto, em prol da comunidade. Cabimento da comprovação anual do preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN. Recursos não providos. Voto n. 13.472. Apelação com Revisão n. 994.06.059061-6. Comarca: São Paulo. Apelantes: Prefeitura Municipal de São Paulo e outro. Apelados: Instituto Social Paulista de Assistência e Educação Ispae e outro. Relator(a): Arthur Del Guércio. Comarca: São Paulo . Órgão julgador: 15.ª Câmara de Direito Público. Data do julgamento: 27.05.2010 . Data de registro: 17.06.2010.	Comprovar ser proprietário de bem imóvel urbano, por "entidade assistencial", "cujo patrimônio é imanente à sua finalidade institucional", em que a "atividade exercida pelo instituto, em prol da comunidade", há "comprovação anual do preenchimento dos requisitos do artigo 14 do CTN" e "não há prova de ser o valor do aluguel do imóvel utilizado em suas atividades essenciais"	Momento em que ocorreram os fatos descritos no critério material	Município de São Paulo	Município de São Paulo e Instituto Social Paulista de Assistência e Educação Ispae e outro	Estado-jurisdição	Deve ser a declaração de inexistência de relação jurídica tributária *stricto sensu*

10.4 Aspecto semântico das decisões sobre imunidade tributária

Os aspectos semânticos dos provimentos jurisdicionais podem variar conforme os diversos tipos de ações individuais: ação anulatória, ação declaratória, embargos à execução fiscal, ação de repetição de indébito, mandado de segurança e execução fiscal. Há também ações coletivas: mandado de segurança coletivo, ação declaratória de inconstitucionalidade (ADI), ação declaratória de constitucionalidade (ADC) e arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF).

Analisaremos, no quadro abaixo, as normas jurídicas proferidas pelo Poder Judiciário conforme a espécie de ação.

Normas jurídicas individuais e concretas conforme o tipo de ação						
Tipo de ação	**Normas jurídicas individual e concreta**					
	Critério material	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**Sujeito ativo**	**Sujeito passivo**	**Critério prestacional**
Ação Declaratória	Haver prova de que existem elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária[a]	Data da existência dos elementos imunes[b]	Local de existência dos elementos imunes	Pessoa imune ou que pratique operações imunes e pessoa política de direito público interno	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa)[c]
Ação Anulatória	Haver prova de que existem elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária e que foi lavrado ato administrativo indevido de suspensão da imunidade tributária[d]	Datas da existência dos elementos imunes e da notificação do ato administrativo	Local de existência dos elementos imunes e da lavratura do ato administrativo	Pessoa imune ou que pratique operações imunes e pessoa política de direito público interno	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa) e anular o ato administrativo de suspensão da imunidade tributária
Ação Anulatória	Haver prova de que existem elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária e que foi lavrado lançamento indevido e/ou inscrição na dívida ativa[e]	Datas da existência dos elementos imunes e da notificação do lançamento e/ou inscrição na dívida ativa	Local de existência dos elementos imunes e da lavratura do lançamento e/ou inscrição na dívida ativa	Pessoa imune ou que pratique operações imunes e pessoa política de direito público interno	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa) e anular o lançamento e/ou a inscrição na dívida ativa

Normas jurídicas individuais e concretas conforme o tipo de ação						
Tipo de ação	**Normas jurídicas individual e concreta**					
	Critério material	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**Sujeito ativo**	**Sujeito passivo**	**Critério prestacional**
Embargos à Execução Fiscal	Haver prova de que existem elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária e que foi proposta execução fiscal para cobrar crédito tributário inscrito na dívida ativa	Datas da existência dos elementos imunes e da citação para a execução fiscal	Local de existência dos elementos imunes e local da propositura da execução fiscal	Pessoa imune ou que pratique operações imunes e pessoa política de direito público interno	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa) e anular o lançamento e/ou a inscrição na dívida ativa
Ação de repetição de indébito	Haver prova de que há elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária e que houve recolhimento indevido de um tributo[f] (art. 165, CTN)	Data da existência dos elementos imunes e do pagamento	Local de existência dos elementos imunes e do pagamento	Pessoa imune ou que pratique operações imunes e pessoa política de direito público interno	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa) e condenar à repetição do indébito
Mandado de segurança preventivo	Haver prova de que há direito líquido e certo relacionado a elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária e que há o receio de que a autoridade administrativa suspenda a imunidade tributária ou efetue o lançamento (atos coatores)[g]	Data da existência dos elementos imunes ou do receio do ato coator	Local dos elementos imunes ou do receio do ato coator	Pessoa imune ou que pratique operações imunes e autoridade coatora	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa) e ordem para proibir a suspensão da imunidade tributária ou a constituição de crédito tributário

Normas jurídicas individuais e concretas conforme o tipo de ação						
Tipo de ação	**Normas jurídicas individual e concreta**					
	Critério material	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**Sujeito ativo**	**Sujeito passivo**	**Critério prestacional**
Mandado de Segurança repressivo	Haver prova de que há elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária e que houve a suspensão da imunidade tributária ou o lançamento (atos coatores)[h]	Data da existência dos elementos imunes e dos atos coatores	Local em que estão os elementos imunes e os atos coatores	Pessoa imune ou que pratique operações imunes e autoridade coatora	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa) e Ordem para tornar inválida a suspensão da imunidade tributária e/ou anular o crédito tributário constituído indevidamente.
Execução fiscal	Haver prova de inscrição de crédito tributário na dívida ativa[i]	Data da inscrição na dívida ativa	Local da inscrição na dívida ativa	Pessoa política de direito público interno e pessoa imune ou que pratique operações imunes	Estado-Juiz	Determinar o pagamento sob pena de penhora e leilão de bens do executado.
Mandado de segurança coletivo preventivo	Haver prova de que há elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária e que há receio de que a autoridade administrativa suspenda a imunidade tributária ou efetue o lançamento (atos coatores)[j]	Data da existência dos elementos imunes e do ato que traduz o receio da celebração de atos de suspensão da imunidade tributária ou de lançamento	Local da existência dos elementos imunes e local do ato que traduz o receio da celebração de atos de suspensão da imunidade tributária ou de lançamento	Pessoas competentes para propor (vide segundo quadro do subitem 10.2) e autoridade coatora	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa) e Ordem para proibir a lavratura de ato de suspensão da imunidade tributária ou a constituição de crédito tributário

Normas jurídicas individuais e concretas conforme o tipo de ação						
Tipo de ação	**Normas jurídicas individual e concreta**					
	Critério material	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**Sujeito ativo**	**Sujeito passivo**	**Critério prestacional**
Mandado de segurança coletivo repressivo	Haver prova de que existem elementos específicos previstos na norma jurídica constitucional, complementar e ordinária de imunidade tributária e que houve a suspensão da imunidade tributária ou o lançamento (atos coatores)[k]	Data da existência dos elementos imunes e data dos atos coatores	Local de ocorrência dos elementos imunes e dos atos coatores	Pessoas competentes para propor (vide segundo quadro do subitem 10.2) e autoridade coatora	Estado-Juiz	Declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, inexistência de relação jurídica tributária em sentido estrito (e vice-versa) e Ordem para tornar inválida a suspensão da imunidade tributária ou anular o crédito tributário constituído indevidamente.
Ação declaratória de inconstitucionalidade – ADI	Haver prova de que existe instrumento introdutor de norma jurídica de lei ou ato normativo federal ou estadual que introduz conceitos que violam os conceitos da norma jurídica constitucional de imunidade tributária (art. 102, I, *a*, da CF)[l]	Data de publicação do veículo introdutor que traz a violação à Constituição	Local da publicação	Pessoas competentes para propor (vide segundo quadro do subitem 10.2) e "autoridades responsáveis pela prática do ato questionado"[m] e sociedade como um todo[n]	Estado-Juiz	Declarar a inconstitucionalidade ou constitucionalidade de norma jurídica geral e abstrata

Normas jurídicas individuais e concretas conforme o tipo de ação						
Tipo de ação	**Normas jurídicas individual e concreta**					
	Critério material	**Critério temporal**	**Critério espacial**	**Sujeito ativo**	**Sujeito passivo**	**Critério prestacional**
Ação declaratória de constitucionalidade – ADC	Haver prova de que há "existência de controvérsia judicial relevante sobre a aplicação da disposição objeto da ação declaratória" de constitucionalidade,[o] no caso, o objeto é a norma complementar ou ordinária de imunidade tributária	Data da configuração da existência de controvérsia judicial relevante e data do veículo introdutor	Locais da configuração de existência de controvérsias judiciais relevantes e local da prova do veículo introdutor constitucional	Pessoas competentes para propor (vide segundo quadro do subitem 10.2) e sociedade como um todo	Estado-Juiz	Declarar a inconstitucionalidade ou constitucionalidade de norma jurídica geral e abstrata
Arguição de descumprimento de preceito fundamental – ADPF	Haver prova de que existe lesão ou ameaça de "lesão a preceito fundamental" como a imunidade tributária ou se "for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição",[p] que ferirem norma constitucional de imunidade tributária	Data da lesão ou ameaça de lesão ou prova da relevância do fundamento da controvérsia descrita no critério material	Local da lesão ou ameaça de lesão ou da comprovação da relevância do fundamento da controvérsia descrita no critério material	Pessoas competentes para propor (vide segundo quadro do subitem 10.2) e sociedade como um todo	Estado-Juiz	Declarar a "inconstitucionalidade de lei ou ato normativo", bem como o momento a partir do qual deve produzir efeitos.[q]
Reclamação	Haver prova de descumprimento de decisão do STF[r] ou do STJ[s] (norma jurídica concreta) de imunidade tributária	Data do descumprimento de decisão do STF ou do STJ	Local do descumprimento	Qualquer pessoa com interesse jurídico	Estado-Juiz	Declarar o descumprimento de decisão e invalidar o ato de descumprimento, impondo obrigação de fazer se for o caso (praticar outro ato).[t]

a) Código de Processo Civil: “Art. 4.º O interesse do autor pode limitar-se à declaração: I – da existência ou da inexistência de relação jurídica; [...]”.

b) Trata-se da data “na prova” e não da data “da prova”. Esta é a data em que a prova foi realizada. A data “na prova” é a data em que se consideram existentes os elementos de imunidade tributária.

c) Declarar a inexistência de relação jurídica de imunidade tributária e, consequentemente, existência de relação jurídica tributária em sentido estrito.

d) Lei de Execuções Fiscais: “Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”.

e) Lei de Execuções Fiscais: “Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de [...] ação anulatória do ato declarativo da dívida [...]”.

f) Código Tributário Nacional: “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4.º do artigo 162, nos seguintes casos: I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

g) Constituição da República: “Art. 5.º [...] LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por ‘habeas-corpus’ ou ‘habeas-data’, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; [...]”.

Lei n. 12.016, de 7 de agosto de 2009: “Art. 1.º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça”.

h) Constituição da República, art. 5.º, LXIX. Vide nota de rodapé anterior.

i) Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980: “Art. 1.º A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

j) Constituição da República, art. 5.º, incisos LXIX c.c. o LXX.

k) Constituição da República, art. 5.º, incisos LXIX c.c. o LXX.

l) Constituição da República: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I – processar e julgar, originariamente: 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993.) [...]”.

m) Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999: “Art. 6.º O relator pedirá informações aos órgãos ou às autoridades das quais emanou a lei ou o ato normativo impugnado [...]”.

n) Lei n. 9.882, de 3 de dezembro de 1999: “Art. 10. [...] § 3.º A decisão terá eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Público”.

o) Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999: “Art. 14. A petição inicial indicará: [...] III – a existência de controvérsia judicial relevante sobre a aplicação da disposição objeto da ação declaratória [...]”.

p) Segundo o art. 1.º da Lei n. 9.882, de 3 de dezembro de 1999: “Art. 1.º A arguição prevista no § 1.º do art. 102 da Constituição Federal será proposta perante o Supremo Tribunal Federal, e terá por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público. Parágrafo único. Caberá também arguição de descumprimento de preceito fundamental: I – quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição; [...]”.

q) Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999: “Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

r) Conforme Constituição da República: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente: [...] l) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões; [...]”.

s) Conforme previsto na Constituição da República: “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: I – processar e julgar, originariamente: [...]

f) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões; [...]”.

t) Como prescreve, exemplificativamente, o art. 103-A da Constituição da República: “Art. 103 [...] § 3.º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso”.

Percebe-se que essas normas jurídicas individuais e concretas são normas que reconhecem imunidade tributária. Obviamente, a medida judicial pode ser julgada improcedente,[568] caso em que as normas jurídicas individuais e concretas deixam de reconhecer imunidade tributária.[569]

Deve-se observar que as normas redigidas semanticamente acima são as normas constantes da própria decisão judicial. Ou seja, não estamos redigindo a norma jurídica geral e abstrata que autoriza o ajuizamento de uma ou outra ação. Estamos nos referindo ao provimento jurisdicional mesmo.

Assim sendo, nota-se que o juiz recebe uma petição inicial em que a parte aduz fatos e o direito que entende aplicável. Além disso, a parte deve fazer prova de todos os fatos alegados, nos termos do Código de Processo Civil.[570]

Mas o que deve ser provado? A presença, em concreto, de todos os elementos de imunidade tributária, bem como da pretensão resistida, que demonstrará o interesse de agir.[571] Ou seja, a pessoa imune ou que pratique operações imunes deve provar que todos os conceitos dos fatos que alega correspondem aos conceitos dos elementos de imunidade tributária previstos na norma constitucional e complementar.

---

568 Com exceção, logicamente, da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC).

569 Com julgamento de mérito, evidentemente. Nesta hipótese, não as denominaremos normas de imunidade tributária. Reservaremos essa nomenclatura às normas que estabelecem inexistência de relação jurídica tributária *stricto sensu*.

570 "Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I – recair sobre direito indisponível da parte;

II – tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

I – notórios;

II – afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

III – admitidos, no processo, como incontroversos;

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade."

571 Código de Processo Civil: "Art. 3.º Para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade".

E é isso que o juiz leva em conta ao proferir sua decisão. Dela consta o antecedente: “haver prova dos elementos de imunidade tributária”, que pode vir acompanhado de outros critérios conforme a espécie de provimento jurisdicional solicitado. Por exemplo, “prova do pagamento indevido”, no caso da ação de repetição de indébito, “prova da suspensão da imunidade tributária”, no caso de anulação desse ato administrativo, entre outros demonstrados no quadro referido.

Expliquemos: para que seja reconhecida a imunidade tributária, é necessário analisar a incidência das normas gerais e abstratas de imunidade tributária a fatos ocorridos no mundo da realidade.

Verifica-se, portanto, a essência da positivação: essa análise indica a forma como o juiz examina a relação existente entre as normas jurídicas “gerais e abstratas” e “individual e concreta” de imunidade tributária.

Mas qual norma geral e abstrata o juiz analisa? A norma constitucional ou a norma do legislador tributante?

Evidentemente, a norma do legislador tributante, cuja interpretação deve ser feita observando-se sintaticamente os “limites objetivos” a que se referiu Eurico Marcos Diniz de Santi, como ressaltamos no Capítulo 2,[572] isto é, as normas constitucionais de imunidade tributária.

Verificados os elementos de imunidade tributária na norma jurídica individual e concreta expedida pelo Judiciário, temos condições de examinar a significação que esses elementos possuem para o Estado-Juiz.

No que concerne às normas proferidas em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) e em Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), assim leciona Robson Maia Lins, ao relacioná-las à regra matriz de incidência tributária (RMIT):

> 33) A decisão de mérito em ADIn e ADC pode ser pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade da RMIT;
> 33.1) a decisão pela constitucionalidade, em virtude do efeito vinculante e da eficácia *erga omnes*, prescreve a imperatividade da RMIT, que, se

[572] Não se confunda “limites objetivos” que pertencem à classe dos princípios com a “limitação à competência tributária”, acepção que não adotamos nesta tese.

> antes ostentava a presunção de constitucionalidade, com a decisão do STF pela constitucionalidade, a conduta da Administração ou do Judiciário consistente na sua não positivação enseja a possibilidade de acionamento da ação constitucional de reclamação para o STF (CF, art. 102, I), além de possíveis sanções dos Agentes Públicos por violação do dever funcional;
> 33.2) a norma introduzida pela decisão de inconstitucionalidade apresenta a seguinte estrutura normativa: *antecedente:* norma produzida pelo procedimento inadequado ou pela autoridade incompetente ou contrária materialmente com a Constituição; *consequente*, deve ser a (i) retirada de vigência; ou (ii) a retirada da vigência e da validade;
> 33.3) assim, a declaração de inconstitucionalidade da RMIT sempre retira sua vigência, o que a impede de incidir sobre eventos tributários posteriores ao trânsito em julgado da ADIn ou ADC. Entretanto, a validade da RMIT somente é retirada quando: (i) a RMIT ainda não tiver vigência quando do trânsito em julgado da decisão do STF; ou (ii) se em vigência, que as normas individuais e concretas derivadas da RMIT sejam retiradas, se ainda não estabilizadas, e que não mais a RMIT seja positivada.[573]

Assim, as lições de Robson Maia Lins aplicam-se aos casos concretos de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) em face de publicação de regra matriz de incidência tributária que alcance elementos imunes.

10.4.1 Riqueza semântica

Em um processo judicial, sobressai a riqueza semântica e pragmática de uma norma. Um juiz, num determinado processo, pode reconhecer que os elementos de imunidade tributária estão presentes, porém outro julgador, no mesmo processo, pode entender que não. Trata-se de outros elementos que influenciam o discurso, tais como convencimento, retórica, valores culturais de cada julgador.

Tanto em um como em outro caso, percebe-se a imperatividade da norma jurídica. Em outras palavras, a diferença de julgamentos não ocorre porque um juiz aplica a norma e o outro não a aplica. Ao contrário, a norma jurídica é aplicada, o que mostra sua eficácia, porém, em um caso, um juiz entende que o conceito de determinado fato enquadra-se no conceito do evento descrito na norma geral e abstrata, ao passo que outro juiz pode entender inexistir essa coincidência de conceitos.

---

573 Conclusão 33.1, em Robson Maia Lins, *Controle de constitucionalidade da norma tributária,* p. 261-262.

Entretanto, se os elementos de imunidade tributária estiverem presentes (qualquer que seja a ideologia do juiz), o julgador não tem outra alternativa a não ser declarar a existência deles, inclusive em função do princípio da segurança jurídica.

Ademais, caso os elementos de imunidade tributária não estejam presentes e assim declarar o Judiciário, por uma questão de lógica, em tese, nem haveria por que falar em evolução do objeto norma jurídica de imunidade tributária. No entanto, a evolução do objeto se faz presente porque uma determinada pessoa se considera imune e se comporta dessa forma. Daí a evolução do objeto ser necessária.

Exemplificativamente, no caso das entidades fechadas de previdência privada, como então eram chamadas antes da Lei complementar n. 109, de 29 de maio de 2001,[574] no julgamento do *leading case*, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inexistência de imunidade tributária, por não se tratar de entidades de assistência social.[575]

Naquele caso, aquela Corte decidiu que as entidades fechadas de previdência privada, na hipótese de haver contrapartida do participante do plano para a formação das reservas técnicas previdenciárias, não eram entidades de assistência social. Ou seja, os julgadores analisaram o conceito de previdência privada e confrontaram com a norma jurídica de imunidade tributária.

O que ocorreu foi, assim, a análise de um outro objeto: o conceito das atividades praticadas pelas entidades de previdência privada e o confronto desse objeto com o conceito de assistência social previsto na norma jurídica de imunidade tributária. O acórdão teve a seguinte ementa:

> Ementa: Recurso extraordinário. Constitucional. Previdência privada. Imunidade tributária. Inexistência. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem

---

574 Que adotou a expressão Entidade Fechada de Previdência Complementar: “art. 4.º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar”.

575 Trata-se do RE n. 202700-6/DF, que teve como Recorrente a Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater (Ceres) e como recorrido, o Distrito Federal.

> ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, *conditio sine qua non* para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Outro caso que foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal foi o do Serviço Social do Comércio (Sesc), em que se discutia a imunidade tributária dessa entidade no tocante ao ISS.[576] Neste caso foi reconhecida a presença de elementos de imunidade tributária, em acórdão que teve a seguinte ementa:

> ISS. Sesc. Cinema. Imunidade tributária (art. 19, III, "c", da EC n. 1/69). Código Tributário Nacional (art. 14). Sendo o Sesc instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dúvida nos autos – goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, "c", da EC n. 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral.

Neste caso, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal reconheceu ser indiscutível nos autos a presença de elementos da norma jurídica de imunidade tributária: "assistência social" e "requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional".

10.5 A significação da imunidade tributária para o Estado-Juiz

A significação da norma jurídica de imunidade tributária para o juiz implica explicar que comportamentos o juiz tem diante do objeto, imaginando-se que o processo seja extinto com julgamento de mérito. Identificamos os seguintes:

a) declarar ou deixar de declarar a existência de elementos da norma jurídica de imunidade tributária;

b) anular ou deixar de anular a suspensão da imunidade tributária ou o lançamento ou executar o crédito tributário inscrito na dívida ativa; ou, ainda, caso não tenha havido um ato administrativo, declarar ou deixar de declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária.

---

576 RE n. 116188-4/SP, que teve como Recorrente o Serviço Social do Comércio (Sesc) e Recorrida a Prefeitura Municipal de São Paulo, acórdão publicado no *DJ* de 16.03.1990, 1.a Turma.

Pela lei lógica do terceiro excluído, inexiste uma terceira possibilidade lógica em cada uma das condutas acima, de forma que esta é a significação de imunidade tributária para o Estado-Juiz.

CONCLUSÃO

Assentados nas premissas metodológicas que adotamos e no contexto em que analisamos o objeto deste estudo, concluímos que:

1) O termo imunidade tributária é polissêmico. Encontramos as seguintes acepções para essa expressão: (i) norma jurídica geral e abstrata obtida a partir dos textos da Constituição; (ii) norma jurídica geral e abstrata obtida a partir dos textos de lei complementar; (iii) conjunto de normas constitucionais; (iv) princípio que orienta a interpretação da norma de competência tributária; (v) relação jurídica prescrita na norma jurídica constitucional; (vi) proibição forte de instituir tributos sobre elementos específicos; (vii) direito subjetivo público de não ser tributado; (viii) elemento "protegido" na norma jurídica geral e abstrata; (ix) reconhecimento de não tributabilidade pela lei ordinária; (x) norma jurídica individual e concreta produzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes; (xi) norma jurídica individual e concreta produzida pelo Estado-Administração que reconhece a presença dos elementos constantes da norma jurídica geral e abstrata de imunidade tributária; (xii) característica do fato ocorrido no mundo fenomênico; (xiii) incidência do conceito da norma jurídica de imunidade tributária ao conceito do fato imune; (xiv) relação jurídica advinda do acontecimento do fato jurídico não tributável; (xv) direito da pessoa imune ou que pratique operações imunes de não ser tributado; (xvi) dever do ente público de não constituir relação jurídico-tributária; (xvii) característica da pessoa imune ou que pratique operações imunes; (xviii) norma jurídica individual e concreta produzida pelo Poder Judiciário ao reconhecer a presença de elementos da norma jurídica geral e abstrata de imunidade tributária; (xix) valor; (xx) limite objetivo; (xxi) competência tributária negativa expressa; (xxii) ausência forte de aptidão para tributar.

2) *Imunidade tributária* é um conceito de direito positivo, conforme apreendemos pelos métodos do construtivismo lógico-semântico.

3) O objeto *imunidade tributária*, no direito positivo brasileiro, consta da Constituição e dirige-se ao comportamento do legislador tributante, e, em alguns casos, alcança, antes, o legislador complementar. Tanto a Constituição como a lei complementar influenciam o comportamento do legislador instituidor de tributos, que, por seu turno, implicam o comportamento do administrado, que implica o comportamento da autoridade administrativa, que pode influenciar o comportamento do Estado-Juiz. Ou seja, existe uma

evolução do objeto provocando novas semioses conforme o utente que aplicar a imunidade tributária no processo de positivação.

4) Não necessariamente esse é o caminho de qualquer positivação, havendo casos em que uma emenda constitucional ou lei ordinária possam implicar, por meio de provocação da pessoa imune ou que pratique operações imunes ou da sociedade como um todo, um comportamento do Estado-Juiz, por exemplo, dado o princípio da inafastabilidade de qualquer lide do Poder Judiciário.

5) Provamos, assim, que uma norma jurídica é "significação" quando se analisa exclusivamente a primeira relação triádica, isto é, a primeira semiose, mas também pode ser o significado para um participante introdutor de uma outra norma jurídica, em uma evolução do objeto provocando nova semiose.

6) A *imunidade tributária* não é exclusivamente constitucional, visto que pode ser encontrada na Constituição, em lei complementar, em lei ordinária, declaração do contribuinte, ato de suspensão ou de lançamento da autoridade administrativa e em decisão judicial.

7) As conclusões obtidas a partir da análise fenomenológica dos enunciados prescritivos de *imunidade tributária* contidos na Constituição permitiu observar a existência de elementos sobre os quais é possível instituir tributo e outros elementos sobre os quais é proibido instituir tributos.

8) A análise dos enunciados prescritivos de *competência tributária e de imunidade tributária* indica a possibilidade de estudar o objeto por dois ângulos: (a) como elementos integrantes da norma de competência tributária legislativa, em uma única estrutura normativa, ou (b) como norma jurídica específica de imunidade tributária, coexistindo ao lado da norma de competência tributária legislativa genérica.

9) A *norma jurídica de competência tributária legislativa com elementos de imunidade tributária* possui em seu antecedente um critério material, espacial e temporal conectado deonticamente a um consequente, composto por uma relação jurídica representada por um critério pessoal e prestacional. Esses critérios são comuns a todas as normas jurídicas de imunidade tributária, demonstrando que há uma estrutura própria da regra constitucional de imunidade tributária. Logicamente, a estrutura da norma de competência tributária legislativa com elementos de imunidade tributária pode ser assim representada:

$$NCTL = H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it \cdot k) \Leftrightarrow k \neq m \cdot (it = x \cdot y)]$$

em que se lê: a norma de competência tributária legislativa (NCTL) é igual à implicação de uma hipótese (H) formada pelos critérios material (cm) e (·) temporal (ct) e (·) espacial (ce) a um consequente que indica a relação jurídica (R) formada entre um sujeito ativo (Sa), cujo dever ser

> é modalizado em permitido, e um sujeito passivo (Sp) cujo dever ser é modalizado em obrigado a se sujeitar, relacionados ao objeto instituir tributo (it) sobre materialidades do conjunto k se e somente se k for diferente de materialidades do conjunto m e a atividade de instituir tributo (it) corresponder à forma prescrita na Constituição (x) e seguir os princípios constitucionais (y).

10) Semanticamente, com uma única estrutura normativa de competência tributária legislativa com elementos de imunidade tributária a partir da Constituição, temos, sinteticamente, os seguintes elementos:

> *Hipótese*: {[Constituir-se em União, Estado, Distrito Federal ou Município] v [Instituir atuação estatal]} e [Momento da publicação da lei ou da Constituição ou da lei orgânica (art. 37, caput)] e [Território da pessoa política que se constituir (art. 18)]}
> *Deve ser* que
> *Consequente*: {[União v Estados v DF v Municípios (art. 145, *caput*) (Deve ser permitido ou obrigado)] · [Qualquer pessoa (deve ser obrigado a se sujeitar)] · [Instituir determinada espécie de tributo sobre materialidades especificadas ou não especificadas na Constituição se e somente se as materialidades especificadas ou não especificadas na Constituição forem diferentes de elementos imunes especificados na Constituição e instituir tributos corresponda a formalidades previstas na Constituição e sejam observados os princípios jurídicos]}

11) Por outro lado, considerando-se a existência de duas normas jurídicas, uma de competência tributária legislativa e outra de imunidade tributária legislativa, teremos a seguinte estrutura normativa:

$$CT = H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow R[(pSa \cdot oSp) \cdot (it)k]$$

$$IT = H(cm \cdot ct \cdot ce) \rightarrow R[(pSa \cdot vSp) \cdot (it)m]$$

Lê-se:

> A proposição
> norma de competência legislativa é igual à implicação de uma hipótese H formada pelos critérios material (cm) e (·) temporal (ct) e (·) espacial (ce) a um consequente que indica a relação jurídica (R) formada entre um sujeito ativo (Sa) e (·) um sujeito passivo (Sp) permitindo-se (p) ao sujeito ativo instituir tributo (it) sobre materialidades do conjunto k e obrigando-se o sujeito passivo a aceitar a instituição do tributo.
> forma um sistema com a proposição consistente na
> norma de imunidade tributária legislativa é igual à implicação da mesma hipótese H formada pelos critérios material (cm) e (·) temporal (ct) e (·) espacial (ce) a um consequente que indica a relação jurídica (R) formada entre um sujeito ativo (Sa) e (·) um sujeito passivo (Sp) proibindo-se (p) ao sujeito passivo instituir tributo (it) sobre materialidades do conjunto m e permitindo-se ao sujeito passivo (Sa) a exigir a não imposição de tributo.

12) Para o observador (Hart) cientista, a imunidade tributária consiste no comportamento de descrição e interpretação do enunciado prescritivo constitucional que contém um comportamento de proibição à instituição de tributo sobre elementos especificamente determinados.

13) Sintática e semanticamente, imunidade tributária é norma jurídica constitucional que proíbe instituir tributo sobre materialidade específica

14) Sob o ponto de vista do participante (Hart), podemos assim caracterizar imunidade tributária:

a. para o legislador complementar, a norma constitucional de imunidade tributária é a edição de normas jurídicas instituindo requisitos regulamentando a norma constitucional de imunidade tributária, sem aumentar nem diminuir os elementos de imunidade tributária constitucional;

b. para o legislador instituidor de tributos, a norma constitucional de imunidade tributária representa a edição de normas jurídicas deixando de tributar as hipóteses imunes, deixando de instituir requisitos e instituindo normas jurídicas que determinem tão somente a fiscalização e a imposição de deveres instrumentais. As primeiras são destinadas à autoridade administrativa, assim considerados o procedimento de exigência de documentos e informações, a aplicação de suspensão de imunidade tributária, o procedimento de lançamento em caso de suspensão da imunidade tributária e imposição de multas. As segundas referem-se a protocolo de declaração, pedido de reconhecimento de imunidade, apresentação de documentos que comprovem a existência de elementos de imunidade tributária;

    i. O legislador tributante utiliza a norma jurídica de imunidade tributária referindo-se expressamente a todos os elementos imunes, seja para afastá-los na tributação seja para incluí-los; além disso, o legislador muitas vezes deixa de citar os elementos imunes na lei ordinária. Entre os legisladores federal, estaduais e municipais, não há um comportamento uniforme.

    ii. O primeiro comportamento (referir-se expressamente a todos os elementos imunes) é claro e implica a não tributação. O segundo comportamento indica uma invalidade, reclamando a aplicação de uma norma jurídica secundária. O terceiro comportamento demonstra a desnecessidade de o legislador tributante referir-se a todos os elementos imunes, e a ausência dos elementos imunes na legislação ordinária apenas pode demonstrar que a imunidade tributária é um princípio que representa um limite objetivo.

    iii. Os requisitos previstos em lei ordinária não podem compor a estrutura sintática da norma jurídica de imunidade tributária, uma vez que não é possível logicamente ao legislador tributante, destinatário da norma jurídica de imunidade tributária, acrescentar essa mesma norma e impor requisitos. Essa tarefa é do legislador complementar, portanto, inclusive em obediência ao art. 146, II da Constituição. Esta conclusão se impõe em virtude da análise pragmática, em que se constatou que um dos usos do objeto pelo legislador tributante tem sido na prescrição indevida de “requisitos” ou “exigências”.

c. para o administrado, a norma da legislação impositiva de tributos consiste em apresentar declaração de imunidade, documentar a obediência aos elementos da norma jurídica ordinária interpretada de acordo com o limite objetivo constitucional de imunidade tributária bem como os requisitos instituídos por lei complementar e deixar de recolher o tributo;

d. para a autoridade administrativa, a norma de imunidade tributária introduzida pela pessoa imune ou que pratique operações imunes consiste em suspender ou deixar de suspender a imunidade tributária e efetuar ou deixar de efetuar o lançamento de crédito tributário.

e. para o juiz, a norma de imunidade tributária individual e concreta introduzida pela autoridade administrativa ou pelo particular imune ou que pratique operações imunes consiste na expedição de norma jurídica declarando ou deixando de declarar a existência de elementos da norma jurídica constitucional de imunidade tributária, que veicula limite objetivo; anulando ou deixando de anular a suspensão da imunidade tributária ou o lançamento ou executando o crédito tributário inscrito na dívida ativa; ou, ainda, caso não tenha havido um ato administrativo, declarando ou deixando de declarar a existência de relação jurídica de imunidade tributária. Imunidade tributária consiste também na aplicação da norma jurídica secundária corresponde à aplicação de sanção, consubstanciada na declaração de invalidade da norma jurídica tributária que pretender tributar um elemento imune ou na determinação de que o Congresso Nacional legisle criando requisitos, quando provocado por meio do mandado de injunção.

    i. A norma jurídica secundária pode ser assim enunciada: caso ocorra a hipótese descrita na norma jurídica de imunidade tributária e não se verifique o seu consequente, deve ser que a sociedade como um todo e qualquer pessoa imune ou que pratique operações imunes têm o direito, contraposto ao dever de respeitar da pessoa política, de ver declarada a invalidade da norma jurídica tributária, por meio do Estado Juiz, bem como de repetir os recolhimentos feitos e de proibir o Estado de continuar recebendo os tributos que instituiu.

15) Generalizando, a norma de imunidade tributária para o participante[577] é (i) comportamento, (ii) consistente na introdução de norma jurídica no direito positivo (iii) que contem na hipótese, expressa ou implicitamente, conceitos de materialidades especificadas na Constituição da República como limite objetivo (iv) e que prescreve no consequente o conceito de inexistência de relação jurídica tributária *stricto sensu*.

---

577 Terminologia de Hebert Hart, exposta na Introdução.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução da 1. ed. brasileira coordenada e revisada por Alfredo Bossi. Revisão da tradução e tradução dos novos textos de Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ALESSI, Renato. *Sistema instituzionale del diritto amministrativo italiano*. Milano: Giuffrè, 1960.

ALEXANDER, Larry; KRESS, Kenneth. Contra os princípios jurídicos. *Direito e interpretação*. Editado por Andrei Marmor. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALMEIDA, Napoleão Mendes de. *Dicionário de questões vernáculas*. São Paulo: Caminho Suave, 1981.

ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica* – pensamento formal e argumentação – elementos para o discurso jurídico. Bauru: Edipro, 2000.

ALVES, F. de A. Imunidade tributária. In: SILVA MARTINS (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 268-315.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. A proteção da confiança legítima, o princípio constitucional da boa-fé e a resistência à tributação. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 14, n. 2382, 8 jan. 2010. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14134>. Acesso em: 16 maio 2010.

AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias, pesquisas tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. n. 04, p. 143-154.

———. *Direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

ANDRADE, Rita de Cássia. Das imunidades tributárias como forma de limitação do poder de tributar e como medida de garantia de princípios fundamentais. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* – RTFP, ano III, n. 13, p. 5.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. *O patrimônio e os serviços das instituições*: uma questão de imunidade. Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais. Publicação interna.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ARZUA, Heron. Instituições de educação ou de assistência social – Imunidade. *Revista de Direito Tributário,* São Paulo, n. 11-12.

ATALIBA, Geraldo. Debates referentes à Aula Magna de Aliomar Baleeiro, Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 87, jul.-set. 1977.

———. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

———. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 136-142, jan.-mar. 1991.

———. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: RT, 1964.

———. Serviço público – Delegação a empresa estatal – Imunidade a impostos – Regime de taxas. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 92, p. 70-95, out.-dez. 1989.

———; BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre Serviços. Tributação de anúncios e destaques em listas ou guias telefônicos. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 39, p. 105-121, jan.-mar. 1987.

———; ———. Imunidade tributária: Sesc – entidade paraestatal – instituição de assistência social – rendas de espetáculos públicos – serviços remunerados. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 44, p. 46-62, abr.-jun. 1988.

AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. 2. ed. bras. em 5 volumes. Rio de Janeiro: Delta.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

———. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 67-100, jul.-set. 1977.

———. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALERA, Wagner. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social. *Contribuições previdenciárias*: questões atuais. São Paulo: Dialética, 1996. p. 219-234.

———. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições previdenciárias*: questões atuais. São Paulo: Dialética, 1996.

———. *A seguridade social na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1989, p. 114.

———. As recentes mudanças na legislação das contribuições sociais. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET. *Justiça tributária*: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. Centro de Convenções de Vitória – ES. São Paulo: Max Limonad, 1998.

———. Introdução ao direito previdenciário. In: MONTEIRO, Meire Lúcia Gomes (Coord.). *Introdução ao direito previdenciário*. São Paulo: LTr, 1998. p. 48.

———. *Sistema de seguridade social*. 2. ed. são Paulo: LTr, 2002. p. 102.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

———. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

———. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo: Malheiros, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v. 1.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo e alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1998.

———. Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 155-182. (Pesquisas universitárias, n. 4.)

———. ISS e ICM – Competência municipal e estadual – Limites. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15-16.

———. O alcance da imunidade é o que prestigia os princípios constitucionais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. p. 9-14.

———; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias*: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições:* regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROS, Júlio da Costa. *Instituições de assistência social e entidades beneficentes de assistência social:* similaridade. Conceito jurídico e algumas implicações. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 427 p.

BARROS, Rosa Maria Garcia de. A imunidade objetiva concedida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo: Imesp, n. 37, p. 109-118, jun. 1992.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade dos templos. *Revista de Direito Tributário*, n. 5, p. 221-224, jul.-set. 1978.

———. Imunidade tributária. In: MARTINS: Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 240-254.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

———. *Tributação das cooperativas*. São Paulo: Dialética, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *A interpretação das leis tributárias e a teoria do abuso das formas jurídicas e da prevalência do conteúdo econômico*. Porto Alegre: [s.e.], 1965.

———. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

———. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das obrigações*. Bahia: Livraria Magalhães, 1896.

BÍBLIA. Português. *Bíblia sagrada*. Tradução de João Ferreira de Almeida. ed. rev. cor. 12.ª impressão. Rio de Janeiro: Imprensa Bíblica Brasileira, 1983.

BITTAR, Djalma. *Relação jurídica tributária em nível lógico*. São Paulo: LTr, 1993.

BLACKBURN, Simon. *Dicionário Oxford de filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1997.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. Reimp. 2006.

———. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. 321 p.

BORGES, Arnaldo. *Introdução ao direito tributário*. São Paulo: RT, 1992.

———. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1981.

BORGES, Souto Maior. A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços. *Projeção*, n. 10.

———. Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). In: 5.º SIMPÓSIO NACIONAL IOB DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo, 1996.

———. *Interpretação das normas sobre isenções e imunidades*. Interpretação no direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1975.

———. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT-Educ, 1975.

———. Normas gerais de direito tributário. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978.

———. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. rev. e atual. 2.ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária – um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda* – alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 51-64.

———. Imunidades do IPI e extrafiscalidade. In: TAVEIRA TORRES, Heleno (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 831-839.

———. Limitação do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*, v. 13, n. 48, p. 51-61, abr.-jun. 1989.

BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de instituições de educação e assistência social. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*.

———. *Revista da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara*, 2:1.133, 1969.

BRANCO, V.S.V.F. Imunidade tributária e terceiro setor (filantrópico): por maior transparência e regulamentação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 7, n. 26, p. 31-42, jan.-mar. 1999.

BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES, Nelson Gonçalves. *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos.*

BRITO, Edvaldo. A isenção das contribuições sociais de seguridade social e entidades beneficentes de assistência social: uma interpretação do parágrafo 7.º do artigo 195 da Constituição Federal de 1988. In: ROCHA, Waldir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais*: questões atuais. São Paulo: Dialética, 1996. p. 21-71.

———. O livro eletrônico é imune. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

———. “Software”: ICMS, ISS ou imunidade tributária? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5.

BUSTAMANTE, Javier Luque. Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y La tributación. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 54-65, abr.-jun. 1990.

CAMPOS, F. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, p. 44-53, mar. 1000.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. 311 p.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998. 1414 p.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imunidade tributária – entidades fechadas de previdência privada. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61.

———. *Temas de direito tributário*. Alba. v. 3/90.

CARDONE, Marly A. Da imunidade tributária sindical. *Repertório IOB de Jurisprudência,* São Paulo, n. 21, p. 384-382, 1.ª quinzena nov. 1992.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Direito tributário constitucional I*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

———. Imunidade tributária das instituições de educação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 3, p. 167-172, jan.-mar. 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos, voltadas ao apoio ao ensino, à pesquisa e à prestação de serviços à comunidade. In: TAVEIRA TORRES, Heleno (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 765-813.

———. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

———. Entidades beneficentes de assistência social (filantrópicas) – Imunidade do art. 195, § 7.º, da CF – Inconstitucionalidades da Lei n. 9.732/98 – Questões conexas. In:

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994. 416 p.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

CARVALHO, Cristiano. São as imunidades ‘cláusulas pétreas’? In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *Imunidade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

———. *Direito tributário:* fundamentos jurídicos da incidência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

———. *Direito tributário*: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

———. Imunidades tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27-28, p. 88-108, jan.-jun. 1984.

———. Extinção da obrigação tributária. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. Formalização da linguagem – proposições e fórmulas. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,* São Paulo: Max Limonad, 1995.

———. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do art. 14 do CTN impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 99, p. 7-20.

———. Língua e linguagem – signos linguísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens. *Apostila de Filosofia do Direito* (Lógica Jurídica). Distribuída pelo autor no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1999.

———. O neopositivismo lógico e o círculo de Viena. *Apostila de Filosofia do Direito* (Lógica Jurídica). Distribuída pelo autor no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1999.

———. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário,* São Paulo.

———. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET. *Justiça tributária*: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. Centro de Convenções de Vitória – ES. São Paulo: Max Limonad, 1998.

———. *Teoria da norma tributária.* 2. ed. São Paulo: RT, 1981.

CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no direito tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário* – delineamento de uma teoria.

CEZNE, Andréa Nárriman. Assistência social e regulamentação estatal: análise do papel das titulações das entidades assistenciais na concessão das imunidades tributárias. *Revista da Ajuris* – Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 34, n. 107, p. 31-56, set. 2007.

CAVALCANTI FILHO, Jayme Albuquerque; ARCOVERDE, Gustavo Sampaio. *Conceito de livro e imunidade tributária*. São Paulo: RDDT, 1997. V. 27.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário* – delineamentos de uma teoria. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CHALHUB, Samira. *A metalinguagem*. 4. ed. São Paulo: Ática, 1998.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*. Desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

———. Imunidades: as instituições de educação e a abrangência do art. 195, § 7.º, da Constituição Federal. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (Coord.). *Imunidade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 67-76.

———. Imunidades e normas gerais de direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário*: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição Federal de 1998*: sistema tributário. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

———. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

———. Imunidades, apontamentos, críticas às críticas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31, p. 199-210, jan.-mar. 1985.

———. Imunidade de instituições de assistência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, p. 123-137, jan.-mar. 1986.

———. Imunidade tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 10, n. 38, p. 246-259, out.-dez. 1986.

———. Imunidades tributárias. In: SILVA MARTINS (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária e RT, 1998. p. 223-239.

———. *Manual de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

———. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

———. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

———. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CONDILLAC, Étienne Bonnot de. *Tratado dos sistemas*. Tradução de Luiz Roberto Monzani. 2. ed. São Paulo: Abril, 1980. (Os pensadores.)

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Tradução de Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

CORRÊA, Walter Barbosa. Não incidência, imunidade e isenção. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 63, 1963.

COSTA, Regina Helena. *Aspectos da imunidade tributária*. 2000. Tese (Doutorado em Direito) – PUC/São Paulo, São Paulo.

———. *Imunidades tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito tributário constitucional*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

———; CINTRA, Geraldo de Ulhoa. *Dicionário latino português*. 7. ed. São Paulo: Cia. Ed. Nacional, 1956.

CUEVA, Mario de La. *Derecho mexicano del trabajo*. 11. ed. México, 1969. v. 1.

CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico nova fronteira da língua portuguesa*. 2. ed. rev. e acres. de 124 páginas. 14.ª impressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

DALLARI, Adilson. Imunidade de estatal delegada de serviço público. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 65, p. 22-41.

DANIEL, Eduardo Carestiato. *Liberdade de educação e imunidade tributária no modelo de Estado subsidiário*. 2001. Dissertação (Mestrado) – UERJ, Rio de Janeiro.

DAUDT, Edmar Vianei Marques. Imunidade tributária das entidades assistenciais: é necessária lei complementar? *Revista Interesse Público*, Porto Alegre, ano 6, n. 30, p. 127-160, mar.-abr. 2005.

DELGADO, José. Imunidade tributária – aspectos controvertidos. Imunidades tributárias. *Pesquisas tributárias* – Nova Série. São Paulo: RT, 1998. n. 4.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 25. ed. atual. por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade das instituições de educação e de assistência social. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). *Imposto de renda* – alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 145-178.

———. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 76-98.

———. Notas ao livro de Aliomar Baleeiro *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DESCARTES, René. *O discurso do método*. Tradução e organização de Tavares Guimarães. Porto: Porto Editora, [s.d.].

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 3.

———. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1-4.

D'OLIVEIRA, Armando. Charles Sanders Peirce. *Escritos coligidos*. Seleção de Armando Mora D'Oliveira. Tradução de Armando Mora D'Oliveira e Sérgio Pomerangblum. 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983. (Os pensadores.)

DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. *A teoria da justiça em face das imunidades tributárias*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1978.

ECO, Humberto. *O signo*. 5. ed. Lisboa: Editorial Presença, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. com anotações de atualização em face da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, e do Código Tributário Nacional, pelo Prof. Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, 1971.

———. Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 66, p. 367-375, 1961.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro.* 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976. v. 1.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

———. *Função social da dogmática jurídica*. São Paulo: RT, 1980.

———. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1988.

———. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17-18, p. 51-58.

———. *Teoria da norma jurídica*: ensaio de pragmática da comunicação normativa. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

———. Teoria da norma jurídica: um modelo pragmático. In: ———; FERRAZ, Sergio (Coord.). *A norma jurídica*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1980.

FERNANDES, Adriano Kfoury. *A interpretação da imunidade tributária para o CD-ROM*. 2001. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

FERNANDES JR., Edwal Casoni de Paula. *A imunidade e as empresas fechadas de previdência privada*. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

FERNANDES, Rodrigo de Salazar. A CPMF e a imunidade das receitas de exportação em relação à incidência das contribuições sociais. *Revista de Estudos Tributários*, n. 39, set.-out. 2004.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio eletrônico* – V. 2.0. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

FERREIRA DA ROCHA, Silvio Luís. Da imunidade. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Direito tributário constitucional*. São Paulo. Max Limonad, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira:* emenda constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 1.

FERREIRA, Odim B. A imunidade tributária das entidades de previdência fechada. *Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 4, n. 13, 1996.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Contribuição ao estudo da imunidade tributária*. 1992. Tese (Doutorado) – PUC/SP, São Paulo.

———. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Fabris, 1996.

FEYERABEND, Paul. *Contra o método*. Tradução de Octanny S. da Mota e Leônidas Hegenberg. Rio de Janeiro: F. Alves, 1977.

FILARDI, Rosemare Adalardo. *Imunidades dos livros, jornais e periódicos*: a questão do CD-ROM. 1999. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

FISCHER, Octavio Campos. Imunidades tributárias condicionadas e a ADIn n. 1.802/MC. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, ano 103, v. 393, p. 161-172, set.-out. 2007.

———. “Suspensão” e “cancelamento” de imunidades tributárias. *Revista de Direito Tributário da Apet*, São Paulo ano VI, edição 23, p. 95-116, set. 2009.

GALVÃO, Cassiano Senne. *O alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos*. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

———. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GARCIA, Vanessa Nobell. *A norma de imunidade tributária e seus efeitos jurídicos*. 2001. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

GOMES, Orlando. *Contratos*. Atualização e notas de Humberto Theodoro Júnior. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

———. *Obrigações*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

GONÇALVES, José Artur de Lima. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica da Constituição de 1988* (interpretação e crítica). 2. ed. São Paulo: RT, 1991.

———. Conceitos indeterminados. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET. *Justiça tributária*: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. Centro de Convenções de Vitória – ES. São Paulo: Max Limonad, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. p. 121-142.

———. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 710-721.

GRUPENMACHER, BetinaTreiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

———. Imunidade tributária – reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TAVEIRA TORRES, Heleno (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 840-856.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 415 p.

GUIBOURG, Ricardo. *El fenómeno normativo*. Buenos Aires: Ástrea, 1987.

HACKER, Carla Covic. *A norma jurídico-constitucional da imunidade tributária, seus aspectos, valores, efeitos e alcance*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

HART, Hebert L. A. *O conceito de direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Tradução de L. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva, 1946.

HORVARTH, Estevão; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. rev. São Paulo: RT, 2003.

HOSPERS, John. *Introducción al análisis fiolosófico.* Madrid: Alianza.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

HUSSERL, Edmund. *Investigações lógicas, sexta investigação (elementos de elucidação fenomenológica do conhecimento)*. Seleção e tradução de Zeljko Loparic e Andréa Maria Altino de Campos Loparic. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.

JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Tradução de IzidoroBlikstein e José Paulo Paes. 22. ed. São Paulo: Cultrix, 1995.

JAMES, William. *O pragmatismo:* um nome novo para algumas formas antigas de pensar. Tradução de Fernando Silva Martinho. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 1997.

JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Arquitetura do direito tributário*. 3. ed. Pará: Cejup, 1991.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986.

KANT, Emmanuel. *Doutrina do direito*. São Paulo: Ícone, 2005. 224 p.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito.* Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOOGAN, Abrahão; HOUAISS, Antônio. *Enciclopédia e dicionário ilustrado*. 4. ed. Rio de Janeiro: Seifer, 2000

LALANDE, André. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia.* 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LARAIA, Ricardo Regis. A dupla face do princípio da legalidade. 2008. Tese (Doutorado em direito) – PUC/SP, São Paulo.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

LAZARIN, Antônio. *Introdução ao direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LEITE, Celso Barroso. *Filantropia e contribuição social*. São Paulo: LTr, 1998.

LEITE, Flamarion Tavares. *O conceito de direito em Kant* (na metafísica dos costumes). São Paulo: Ícone, 1996. 93 p.

LEOPOLDO DE OLIVEIRA, Fabio. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. *A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada*. São Paulo, 1998.

LIMA GONÇALVES, José Artur. A imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1998.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária*: decadência e prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. *Os direitos fundamentais como limites ao poder de legislar*. Porto Alegre: Fabris, 2001.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Imunidade sobre o livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. *Tributação do Terceiro Setor*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro*. Belo Horizonte: [s.n.], 1968.

MACHADO, Hugo de Brito. A imunidade tributária do art. 155, § 3.º, da Constituição Federal e os conceitos de operação e de faturamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 36, p. 59-62, abr.-jun. 1986.

———. *Curso de direito tributário*. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

———. Imunidade tributária do livro eletrônico. Disponível em: <www.argumentum.com.br/ARTIGOS/14.10.2000>.

———. Imunidade tributária dos proventos de maiores de 65 anos. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados* – RTJE, São Paulo, ano 24, v. 175, p. 27-30, mar.-abr. 2000.

———. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 80-95.

———. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: 5.º SIMPÓSIO NACIONAL IOB DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Grandes Temas da Atualidade, IOB/SP, p. 97.

———. Imunidade tributária. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, v. 132, p. 37-46, jan. 1995.

———. Imunidade tributária. *Temas de direito tributário II*. São Paulo: RT, 1994.

———. Liberdade de expressão e imunidade tributária. Disponível em: <WWW.teiajuridica>. Acesso em: 20 dez. 2000.

———. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. *RT*, São Paulo, ano 86, v. 742, ago. 1997.

———. Operações interestaduais imunes ao ICMS. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 21/94.

———. *Pesquisas tributárias* – Nova Série 4. Imunidade tributária. São Paulo: RT, 1998.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A imunidade tributária dos livros e o papel destinado a sua impressão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. p.155-164.

MALERBI, Diva. Imunidades tributárias. In: MARTINS: Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 69-79.

MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária:* teoria e prática. 1.ª reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MARINS, James. Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3.

———. *Justiça tributária e processo tributário*. Curitiba: Ed. Universitária Champagnat, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Filantropia e “renúncia fiscal”. Disponível em: <http://www.filantropia.org/artigos_ivesgandra.htm>. Acesso em: 26 out. 2002.

———. Imunidades condicionadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 28, p. 68-83, jan. 1998.

———. Imunidade das entidades fechadas de previdência privada à luz de decisões da Suprema Corte. São Paulo, v. 79, p. 122-123, 2002.

———. Imunidade de contribuições sociais – requisitos exclusivos da Lei Complementar – inteligência do artigo 195, parágrafo 7.º, da Constituição Federal, à luz da

jurisprudência da Suprema Corte. Pareceres. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 40, p. 83-103, jan. 1999.

———. Imunidade de instituição dedicada a promover deficientes físicos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 814-830.

———. Imunidades tributárias. In: ——— (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 31-51.

———. *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998. (Pesquisas tributárias – Nova Série.)

———. Inteligência do art. 202, parágrafo 3.º, da Constituição Federal e do artigo 5.º da E.C. n. 20-1988 – Parecer 2002. *Revista da Procuradoria Geral do INSS*, Brasília, v. 8, n. 4. p. 147-161, 2002.

———; RODRIGUES, MarileneTalarico Martins. Imunidade tributária das instituições de assistência social, à luz da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 38, p. 108-123.

MARTINS, R. V. G. da S. Imunidade e isenção para instituições de educação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 7, p. 40-48, 1994.

MAZZA, Alexandre. *Noções elementares de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MAZZONI, G. Existe um conceito jurídico de seguridade social? *Revista de Direito do Trabalho*, São Paulo, n. 34, p. 20-57, mar.-abr. 1967.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

———. Imunidade tributária. In: MARTINS: Ives Gandra da Silva (Coord.) *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 363-380.

———. Sanções tributárias inconstitucionais. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 18, 1998.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MILL, John Stuart. *Sistema de lógica dedutiva e indutiva*. Tradução de João Marcos Coelho. 2. ed. São Paulo: Abril, 1979. (Os pensadores.)

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

———. Serviços prestados por fundações e associações civis sem finalidade lucrativa: não exigência de Cofins e Pis. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7.

MORA, J. Ferrater. *Dicionário de filosofia*. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 105-142. (Pesquisas tributárias, n. 4.)

———. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 19-40, jul. 1998.

———. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, G. (Coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978.

MORRIS, Charles W. *Fundamentos da teoria dos signos.* Rio de Janeiro: Ed. da Universidade de São Paulo, 1976.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MURPHY, John. *O pragmatismo*: de Peirce a Davidson. Coimbra: Edições Asa, 1993.

NASCIMENTO, Carlos Valder. *As entidades fechadas de previdência privada como entidades assistenciais*. Ilhéus: SC, 1984.

———. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 605-640 e 729-742. (Pesquisas tributárias, n. 4.)

NEVES, Luís Fernando de Souza. *Cofins*: contribuição social sobre o faturamento L.C. 70/91. São Paulo: Max Limonad, 1997.

NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Notas a propósito das imunidades tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 12, n. 59, p. 107-120, nov.-dez. 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As imunidades contra impostos diretos e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tais como Santas Casas de Misericórdia, Sesc, Senac, Sesi, Senai e congêneres. *RT*, São Paulo, n. 674, p. 7-18. dez. 1991.

———. *Curso de direito tributário*. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

———. *Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

———. *Imunidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 1993.

———. Liberdade de expressão e imunidade tributária (WWW/TEIAJURIDICA, 28.7.1998).

NÖTH, Winfried. *Panorama da semiótica*: de Platão a Peirce. 2. ed. São Paulo: Annablume, 1995.

OLIVEIRA, Fabio Leopoldo de. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) e ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).* 2005. Tese (Doutorado) – PUC/SP, São Paulo.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; BIANCO, João Francisco; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi; PEREIRA, Roberto Nunes. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 661-705. (Pesquisas tributárias, n. 4.)

OLIVEIRA, Roberta Pires de. *Semântica formal*: uma breve introdução. Campinas: Mercado de Letras, 2001.

OSAKI, Marcos Pereira. *Substituição tributária na seguridade social*: a retenção de 11%. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. As imunidades genéricas. *A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada*. São Paulo: AEFPP, 1984.

———. Imunidades tributárias na Constituição de 1988. *Direito tributário atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, 1992. v. 11-12, p. 3321-3370.

———. Imunidades genéricas. *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 461.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. A imunidade das associações civis de assistência social sem fins lucrativos. A remuneração de dirigentes não macula a sua natureza de entidade imune. Inconstitucionalidade do requisito de não remuneração de dirigentes como caracterizador da não lucratividade introduzido pela Lei n.º 9.532, de 12 de dezembro de 1997 (art. 12, § 2.º). In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (Coord.). *Questões controvertidas em matéria tributária*: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 239-272.

———. Imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

———. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 381-402. (Pesquisas tributárias, n. 4.)

———. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. *Imunidade tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

PAZELLO, Fernanda Ramos. *Desonerações tributárias das operações de exportação*: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

PEIRCE, Charles Sanders. *Collected Papers of Charles Sanders Peirce.* 4.ª impressão. Massachusetts: The Belknap press of Harvard University Press, 1974. v. 5.

———. *Escritos coligidos*. Seleção de Armando Mora D'Oliveira. 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983. (Os pensadores.)

———. *Semiótica*. Tradução de José Teixeira Coelho Neta. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 1999.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. *A imunidade dos templos de qualquer culto*. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

———. *O princípio da imunidade tributária*. São Paulo: RT, 2001.

PIERRI, Andrea de Toledo. *A norma constitucional da imunidade tributária* – seu regime jurídico e as instituições de educação e assistência social. 2000. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária. In: II CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET. *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 839-854.

PIZOLIO JR., Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 14, p. 173-206, jan.-mar. 1996.

PONTES, Helenilson Cunha. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 590-604. (Pesquisas tributárias, n. 4.)

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969.* 2. ed. rev. São Paulo: RT, 1970. t. II.

———. *Sistema de ciência positiva de direito*. Campinas: Bookseller, 2000. t. I, 358 p.

———. ———.Campinas: Bookseller, 2000. t. IV, 519 p.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RANIERI, N. B. S. Alcance e extensão da imunidade aos templos de qualquer culto e às instituições de assistência social – análise de um caso concreto. *Juriscível do STF*, v. 9, n. 105, p. 36-41.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 749 p.

———. *Fundamentos do direito*. 3. ed. São Paulo: RT, 1998. 323 p.

———. *Introdução à filosofia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

———. *Lições preliminares de direito*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1991.

ROBINSON, R. *Definition*. Londres: Oxford University Press, 1954.

RODRIGUES, Denise Lucena. *A imunidade como limitação à competência impositiva*. São Paulo: Malheiros, 1995.

RODRIGUES, Gilberto César Lopes; ANDRADE, Ramon Capelle; GONZALEZ, Maria Eunice Quilici. Contribuições do pragmatismo para o estudo do conceito de informação. *Cognitio-Estudos*: *Revista Eletrônica de Filosofia*, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 119-123, jul.-dez. 2009. Disponível em <http://www.pucsp.br/pos/filosofia/Pragmatismo>. Acesso em: 30 abr. 2010.

RODRIGUES, Reinaldo de Deus. *Imunidade constitucional sobre livros, jornais e periódicos*. Extensão as reproduções técnicas (CD-ROM/DISQUETES). 2001. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

RORTY, Richard. *Consequences of pragmatism.* Minnesota: Harvester, 1982.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: Edipro, 2000. 432 p.

RUSSOMANO, Mozart Victor. As entidades fechadas de previdência privada no contexto da assistência social. Parecer. *Imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada*. São Paulo: Abrap, 1984.

SAMPAIO DÓRIA, A. R. Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa. *Revista de Direito Tributário*, n. 5, p. 67-85, jul.-set. 1978.

SANTAELLA, Lúcia. *O que é semiótica*. São Paulo: Brasiliense, 1983.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET. *Justiça tributária*: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. Centro de Convenções de Vitória – ES. São Paulo: Max Limonad, 1998.

———. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998.

———. ———. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

———. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

———. *Prescrição e decadência no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

———. Validade, vigência, eficácia e aplicação das normas. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*, São Paulo: Max Limonad, 1995.

SARAIVA, Carmen; FONSECA, Silvia. A imunidade da receita da exportação em face da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. *Repertório IOB de Jurisprudência, Tributário, Constitucional e Administrativo,* v. 1, jan.-dez. 2004.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 14, jan.-mar. 1996.

———. A imunidade religiosa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 4, p. 61-65, jan. 1996.

———. Imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. p. 164-176.

———. Leis adequadas para a disciplina de matérias relacionadas com as imunidades tributárias. *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 43-50, jan.-fev. 2003.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. Tradução de Antônio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 27. ed. São Paulo: Cultrix, 1999.

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 487-505. (Pesquisas tributárias, n. 4.)

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. *Justiça tributária*: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: IBET, 1998. p. 51-58.

SETTE, André Luiz Menezes Azevedo. Imunidade no direito previdenciário: a constitucionalidade do art. 55 da lei n° 8.212/91. *Revista de Previdência Social*, São Paulo, ano XXIX, n. 300, p. 733-735, nov. 2005.

SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e isenção. *Curso de direito tributário.* São Paulo: Saraiva, 1982.

SILVA, José Manoel. Imunidades constitucionais – escopo e incompreensão. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1995. v. 14, p. 162.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Silvana Saraiva Laborda e. Imposto de renda das empresas: pessoas jurídicas imunes e isentas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* – RTFP, ano 16, n. 79, p. 279-296, mar.-abr. 2008.

SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. *Curso de semiótica geral*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *A imunidade das instituições de educação ou de assistência social, em imposto de renda* – alterações fundamentais. São Paulo: [s.n.], 1998. v. 2.

———. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2006.

———. *Curso de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2001.

———. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. (Pesquisas tributárias, n. 4.)

SOKOLOWSKI, Robert. *Introdução à fenomenologia*. São Paulo: Loyola, 2004.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. *Imunidades tributárias na Constituição Federal*: uma análise a partir dos conceitos estruturais da ciência do direito. Curitiba: Juruá, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Coordenação IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. Obra póstuma.

———; VILLEGAS, Hector; BORGES, José Souto Maior; ATALIBA, Geraldo et al. *Questões tributárias* (notas taquigráficas de debates travados na Universidade Católica de São Paulo). São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 38.

———; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Parte Geral). 2. ed. São Paulo: RT, 1985.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

———. ———. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SOUZA NEVES, Luís Fernando de. *Cofins*: contribuição social sobre o faturamento L.C. 70/91. São Paulo: Max Limonad, 1997.

SÜSSEKIND, Arnaldo. *Direito constitucional do trabalho*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TÁCITO, Caio. *Direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1975.

TEPEDINO, G. Aspectos polêmicos do tratamento fiscal conferido aos templos e às entidades de fins religiosos. *Revista da Procuradoria Geral da República*, n. 5, p. 56-79, 1993.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

———. *Contribuições para a seguridade social:* aspectos constitucionais. 2000. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, São Paulo.

———. Imunidades tributárias e as emendas constitucionais. *Revista da APG* (PUC-SP), São Paulo, v. 18, n. 18, p. 79-86, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

———. Imunidade tributária dos produtos de informática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. p. 197-210.

———. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998. p. 183-222. (Pesquisas tributárias, n. 4.)

———. *Os direitos humanos e a tributação* – imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

———. *Princípios e limites da tributação*. Coordenação de Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

———. Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às instituições de educação. *Revista de Direito do Estado* – RDE, Rio de Janeiro, ano 1, n. 3, p. 207-249, jul.-set. 2006.

———. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário:* os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

TORRES, Heleno Taveira. *Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às instituições de educação.*

———; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TORRINHA, Francisco. *Dicionário latino português*. Porto: Gráficos Reunidos, 1942

TOSETTI, Gian Maria. Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos – imunidade tributária. Matéria constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* – RTFP, São Paulo, ano 11, n. 52, p. 211-217, set.-out. 2003.

TRAIBEL, Montero. Derechos humanos como limite a lapotestad tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 19-26, abr.-jun. 1990.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

———. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: RT, 2000.

_____. *O problema do objeto na teoria geral do Estado*. Recife: Imprensa Oficial, 1953.

———. *Sobre o conceito do direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947. Garcia

———. *Teoria jurídica da revolução* (anotações à margem de Kelsen). Recife: Imprensa Oficial, 1979.

WAAL, Cornelis de. *Sobre pragmatismo*. Tradução de Cassiano Terra Rodrigues. São Paulo: Loyola, 2007.

WARAT, Luis Alberto. *O direito e sua linguagem*. Colaboração de Leonel Severo Rocha. 2.ª versão. 2. ed. aum. Porto Alegre: Fabris, 1995.

WEIDLICH, Maria Paulo Farina. *Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos*. São Paulo: MP Editora, 2005.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratactus logico-philosophicus* e *Philosofical Investigations*. Tradução e prefácio M. S. Lourenço. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. *RDDT*, São Paulo, n. 52, jan. 2000.

———. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.).

Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 597-624.

ZAVASCKI, Teori Albino. A participação do contribuinte na formação do crédito tributário. *BDJur*, Brasília, DF, 28 abr. 2009. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/20924>.

ZUNINO, Gustavo. Limitaciones aL poder tributário sobre el comercio internacional y restricciones sobre lãs políticas de defensa comercial, derivadas del acuerdo Marrakesh por el que se estableció La organización mundial de comercio. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET. *Justiça tributária*: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. Centro de Convenções de Vitória – ES. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 211-232.

APÊNDICE 1
QUADRO ANALÍTICO – CONSTITUIÇÃO

O quadro constante deste Apêndice representa o início da investigação do objeto. Pesquisamos no texto da Constituição todos os enunciados prescritivos que tratam de imunidade tributária, inserindo-os na primeira e segunda colunas.

Em seguida, com base nos elementos textuais (suportes físicos), procuramos identificar cada um desses elementos, fazendo uma observação fenomenológica de cada termo utilizado pelo legislador constitucional.

Essa observação teve por inspiração a ferramenta da ciência Fenomenológica, por meio da qual o intérprete simplesmente olha para o objeto e analisa o que se passa com ele, sem emitir juízos de valor. Criamos, então, a segunda linha da tabela, anotando o elemento que aparece em cada enunciado prescritivo.

Ocorre que, após colacionarmos todos os elementos dos enunciados prescritivos de imunidade tributária, pudemos observar que havia muitas características e que isso tornaria o trabalho árduo. Por exemplo, verificamos que alguns enunciados se referiam a impostos, outros a taxas, outros a contribuições.

Assim, resolvemos observar as características gerais dos elementos, entre si. Por esse motivo, agrupamos, para uma melhor análise, os elementos com características semelhantes, criando subgrupos de elementos. Os nomes desses subgrupos constam da primeira linha da tabela. No caso do exemplo citado, colocamos os elementos “impostos”, “taxas” e “contribuições” um ao lado do outro e denominamos esse subgrupo “espécie de tributo”.

O resultado final foi o quadro abaixo, que fornece ao leitor uma visão ampla inicial dos elementos de imunidade tributária que constam da Constituição da República.

Analisamos esses elementos no Capítulo 3, onde procuramos demonstrar quais as características gerais dos enunciados prescritivos de imunidade tributária constantes da Constituição e que nos conduziram a duas conclusões importantes: com esses elementos

podemos abstrair a composição das normas jurídicas constitucionais de (i) competência tributária com elementos de imunidade tributária e (ii) de imunidade tributária.

Outrossim, a grande motivação para a construção desse quadro adveio da análise das definições doutrinárias de imunidade tributária, o que demonstramos no Apêndice 8.

Como se observa, os autores definem imunidade tributária utilizando os mais variados termos: “situações”, “pessoas”, “objeto”, “coisas”, “fatos”, “materialidades”, “norma”, “princípios”, “limites objetivos”, “qualidade da situação”, “regra de incompetência”...

Enfim, precisávamos ter o contato com o objeto de estudo e essa foi nossa primeira interação.

Art.	Texto da CF	Espécie de Tributo			Efeito prescrito textualmente pelo legislador					Fato não tributável											
		Impostos	Taxas	Contribuições	Gratuidade	Isenta	Veda instituir	Não incidência	Incidência exclusiva	Renda	Patrimônio	Serviço	Receita	Serviço público	Industrialização	Comercialização	Transferência imovel	Remunerar pessoa física	Lucro	Importar	Exportar
5°, XXXIV, a e b	Art. 5° … XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;		X		X									X							
5o, LXXIII	Art. 5º … LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;		X			X								X							
5o, LXXIV	Art. 5o ... LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;																				
5°, LXXVI, a e b	Art. 5o. … LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito;		X		X									X							
5°,LXXVII	LXXVII - são gratuitas as ações de "habeas-corpus" e "habeas-data", e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania		X		X									X							
7°, XXV	Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: … XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas;																				
40, § 18.	Art. 40. … § 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)			X					X												
149	Art. 149. … § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)			X				X					X								X
150, VI, a	Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI - instituir impostos sobre: ... a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.	X					X			X	X	X									
150, VI, b	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: ... b) templos de qualquer culto; § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas	X					X			X	X	X									

Art.	Tipo de serviço público										Objeto									
	Resposta a petição em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder	Expedição de certidão	Processamento de Ação Popular	Registro civil de nascimento	Certidão de óbito	Celebração do casamento	Habeas corpus e habeas data	atos necessários ao exercício da cidadania	Assistência médica, hospitalar e educacional	Proventos de aposentadoria	Livro, jornais, periódicos e o papel destinado à impressao	Produtos industrializados	Pequenas glebas rurais	Ouro	Mercadorias	Serviços (tributados por Estados e DF)	petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica	operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País	Imóveis	Transporte coletivo urbano
5º, XXXIV, a e b	X	X																		
5o, LXXIII			X																	
5o, LXXIV																				
5º, LXXVI, a e b				X	X															
5º,LXXVII							X	X												
7º, XXV																				
40, § 18.										X										
149																				
150, VI, a																				
150, VI, b																				

Art.	Texto da CF	Beneficiado														Mensuração	
		Qualquer pessoa	Cidadão	Reconhecidamente pobres	Pessoa jurídica	União, Estados, DF, Municípios	Autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público	Entidades de assistência social	Entidades de educação	Partidos políticos e suas fundações	Servidor público	Templos de qualquer culto	Ex-combatente e dependentes	Entidades sindicais dos trabalhadores	Aposentadoria ou pensão té o limite pago pelo regime da previdência social	Não compreende o montante do IPI na base de cálculo
5º, XXXIV, a e b	Art. 5º … XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;	X															
5o, LXXIII	Art. 5º … LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;	?	X														
5o, LXXIV	Art. 5o ... LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;																
5º, LXXVI, a e b	Art. 5o. … LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito;			X													
5º,LXXVII	LXXVII - são gratuitas as ações de "habeas-corpus" e "habeas-data", e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania	X															
7º, XXV	Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: … XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas																
40, § 18.	Art. 40. … § 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)										X				X	X
149	Art. 149. … § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)	X			?												
150, VI, a	Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI - instituir impostos sobre: ... a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.					X	X									
150, VI, b	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: ... b) templos de qualquer culto; § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas											X				

| Art. | Requisitos | | |

Art.	Texto da CF	Espécie de Tributo			Efeito prescrito textualmente pelo legislador						Fato não tributável											
		Impostos	Taxas	Contribuições	Gratuidade	Isenta	Veda instituir	Não incidência	Incidência exclusiva	Exclusão da base de cálculo	Renda	Patrimônio	Serviço	Receita	Serviço público	Industrialização	Comercialização	Transferência imovel	Remunerar pessoa física	Lucro	Importar	Exportar
150, VI, c	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; § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.	X					X				X	X	X									
150, VI, d	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: ... d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.	X					X				X	X	X									
153, § 3º, III	Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... IV - produtos industrializados; § 3º - O imposto previsto no inciso IV: ... III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.	X						X								X						X
153, VI, § 4º, II	Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... VI - propriedade territorial rural; ... § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) ... II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)	X						X				X										
153, § 5º	Art. 153. ... § 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se 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: ...	X							X		X	X	X	X	X	X	X	X					
155, § 2o, X, c	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... X - não incidirá: ... c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;	X						X									X						
155, § 2o, X, a	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) ...	X						X									X						X
155, § 2o, X, b	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ...X - não incidirá: ... b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;...	X						X									X						

Art.	Tipo de serviço público										Objeto									
	Resposta a petição em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder	Expedição de certidão	Processamento de Ação Popular	Registro civil de nascimento	Certidão de óbito	Celebração do casamento	Habeas corpus e habeas data	atos necessários ao exercício da cidadania	Assistência médica, hospitalar e educacional	Proventos de aposentadoria	Livro, jornais, periódicos e o papel destinado à impressao	Produtos industrializados	Pequenas glebas rurais	Ouro	Mercadorias	Serviços (tributados por Estados e DF)	petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica	operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País	Imóveis	Transporte coletivo urbano
150, VI, c																				
150, VI, d											X									
153, § 3º, III												X								
153, VI, § 4º, II													X							
153, § 5º														X						
155, § 2o, X, c														X						
155, § 2o, X, a															X	X				
155, § 2o, X, b																	X			

Art.	Texto da CF	Beneficiado														Mensuração	
		Qualquer pessoa	Cidadão	Reconhecidamente pobres	Pessoa jurídica	União, Estados, DF, Municípios	Autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público	Entidades de assistência social	Entidades de educação	Partidos políticos e suas fundações	Servidor público	Templos de qualquer culto	Ex-combatente e dependentes	Entidades sindicais dos trabalhadores	Aposentadoria ou pensão até o limite pago pelo regime da previdência social	Não compreende o montante do IPI na base de cálculo
150, VI, c	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; § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas							X	X	X						
150, VI, d	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: ... d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.															
153, § 3º, III	Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... IV - produtos industrializados; § 3º - O imposto previsto no inciso IV: ... III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.	X														
153, VI, § 4º, II	Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... VI - propriedade territorial rural; ... § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) ... II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)	X														
153, § 5º	Art. 153. ... § 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se 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: ...	X														
155, § 2o, X, c	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... X - não incidirá: ... c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;	X														
155, § 2o, X, a	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) ...	X														
155, § 2o, X, b	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ... § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ...X - não incidirá: ... b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;...	X														

Art.	150, VI, c	150, VI, d	153, § 3º, III	153, VI, § 4º, II	153, § 5º	155, § 2o, X, c	155, § 2o, X, a	155, § 2o, X, b
Requisitos								
Sem fins lucrativos	X							
Reconhecidamente pobres								
Na forma da lei								
Requisitos em lei	X							
Definidos em lei				X				
Defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder								
Para defesa de dirs e esclarecimentos de situações de interesse pessoal								
Que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural								
Inexistência de má-fé								
Patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades	X							
Patrimônio, renda e serviços decorrentes das finalidades essenciais								
Patrimônio, renda e serviços não estar relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados								
Inexistir contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário								
Produtos industrializados destinados ao exterior			X					
Glebas rurais definidas em lei				X				
Exploradas pelo proprietário				X				
Que não possua outro imóvel				X				
Quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial					X	X		
Operação configure fato gerador do ICMS e do IPI								
Atividade preponderante do adquirente não seja a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil								
Que tenha efetiavmente participado de operações bélicas durante a Segunda Guerra Mundial, nos termos da Lei nº 5.315/1967								
Desapropriação para fins de reforma agrária								

Art.	Texto da CF	Espécie de Tributo			Efeito prescrito textualmente pelo legislador						Fato não tributável											
		Impostos	Taxas	Contribuições	Gratuidade	Isenta	Veda instituir	Não incidência	Incidência exclusiva	Exclusão da base de cálculo	Renda	Patrimônio	Serviço	Receita	Serviço público	Industrialização	Comercialização	Transferência imovel	Remunerar pessoa física	Lucro	Importar	Exportar
155, § 2o, XI	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) … 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) … § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) … 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;	X								X							X					
155, § 3o	Art. 155. ... § 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 telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)	X							X													
156, § 2o, I	Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: … 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; … § 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;	X						X										X					
184, § 5o	Art. 184. … "§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária."	X				X												X				
195, § 7o	Art. 195. ... § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.			X		X																
203	Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos																					
206, IV	Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: … IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;																					
208, I	Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009) (Vide Emenda Constitucional nº 59, de 2009) § 1º - O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.																					
208, II	Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: II - progressiva universalização do ensino médio gratuito;																					
226, § 1o	Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. § 1º - O casamento é civil e gratuita a celebração….		X		X										X							
230, § 2o	Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida. … § 2º - Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.		X		X											X							
Adct, 53	ADCT - Art. 53. Ao ex-combatente que tenha efetivamente participado de operações bélicas durante a Segunda Guerra Mundial, nos termos da Lei nº 5.315, de 12 de setembro de 1967, serão assegurados os seguintes direitos:... IV - assistência médica, hospitalar e educacional gratuita, extensiva aos dependentes;				x																	

| Art. | Tipo de serviço público | | | | | | | | | | | Objeto | | | | | | | | | | |

Art.	Texto da CF	Beneficiado														Mensuração	
		Qualquer pessoa	Cidadão	Reconhecidamente pobres	Pessoa jurídica	União, Estados, DF, Municípios	Autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público	Entidades de assistência social	Entidades de educação	Partidos políticos e suas fundações	Servidor público	Templos de qualquer culto	Ex-combatente e dependentes	Entidades sindicais dos trabalhadores	Aposentadoria ou pensão até o limite pago pelo regime da previdência social	Não compreende o montante do IPI na base de cálculo
155, § 2o, XI	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) … 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) … § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) … 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;	X															X
155, § 3o	Art. 155. ... § 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 telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)	X															
156, § 2o, I	Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: … 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; … § 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;	X															
184, § 5o	Art. 184. … "§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária."	X															
195, § 7o	Art. 195. ... § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.							X									
203	Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos																
206, IV	Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: … IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;																
208, I	Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009) (Vide Emenda Constitucional nº 59, de 2009) § 1º - O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.																
208, II	Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: II - progressiva universalização do ensino médio gratuito;																
226, § 1o	Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. § 1º - O casamento é civil e gratuita a celebração.…		X														
230, § 2o	Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida. … § 2º - Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.		X														
Adct, 53	ADCT - Art. 53. Ao ex-combatente que tenha efetivamente participado de operações bélicas durante a Segunda Guerra Mundial, nos termos da Lei nº 5.315, de 12 de setembro de 1967, serão assegurados os seguintes direitos:... IV - assistência médica, hospitalar e educacional gratuita, extensiva aos dependentes;												x				

| Art. | Requisitos | | |

APÊNDICE 2
QUADRO ANALÍTICO – LEI COMPLEMENTAR

O quadro constante deste Apêndice representa o início da investigação do objeto em lei complementar. Pesquisamos, no texto de leis complementares todos os enunciados prescritivos que tratam de imunidade tributária, inserindo-os na primeira e segunda colunas.

Em seguida, com base nos elementos textuais (suportes físicos), procuramos identificar cada um desses elementos, fazendo uma observação fenomenológica de cada termo utilizado pelo legislador constitucional.

Essa observação teve por inspiração a ferramenta da ciência Fenomenológica, por meio da qual o intérprete simplesmente olha para o objeto e analisa o que se passa com ele, sem emitir juízos de valor.

Ocorre que já examinamos, no Apêndice 1, um dos objetos: enunciados prescritivos de imunidade tributária constantes da Constituição da República.

Então, podemos examinar os enunciados prescritivos relativos a imunidade tributária constantes de lei complementar comparando-os com os constitucionais.

Criamos, então, a segunda linha da tabela, anotando se o elemento que aparece em cada enunciado prescritivo “inova”, no sentido de introduzir um elemento diferente do texto constitucional ou não. Observamos que, no plano literal, muitos enunciados repetem o texto constitucional.

Numa segunda análise, precisamos entender se o objeto estabelece um “requisito” ou simplesmente uma análise.

Por fim, a partir da comparação desse objeto com o que a doutrina especifica a respeito da função da lei complementar, procuramos observar se o requisito instituído extrapola ou não a atividade de regulamentar a norma constitucional de imunidade tributária, conforme expusemos no Capítulo 6.

O resultado final foi o quadro abaixo, que fornece ao leitor uma visão ampla inicial dos elementos de imunidade tributária que constam de lei complementar.

Analisamos esses elementos no Capítulo 6, em que procuramos demonstrar quais as características gerais dos enunciados prescritivos de imunidade tributária constantes da Constituição e que nos conduziram a duas conclusões importantes: esses elementos apenas devem regulamentar a norma de imunidade tributária sem aumentá-la ou diminuí-la.

Enfim, este quadro representa nosso primeiro contato com esse segundo objeto de estudo.[578]

Texto de lei complementar	**Inova em relação à CF?**		**Estabelece requisito?**[578]		**Extrapola a atividade regulamentar?**	
	Sim	**Não**	**Sim**	**Não**	**Sim**	**Não**
Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (DOU de 27 de outubro de 1966 e retificado no DOU de 31.10.1966)						
Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:... IV - cobrar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c)o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001) d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.		X		X		X
§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.	X			X		X
§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.	X			X		X
Art. 12. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º, observado o disposto nos seus §§ 1º e 2º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.		X		X		X
Art. 13. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único.	X			X		X
Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do artigo 9º.	X			X		X

578 Requisitos para gozo de imunidade tributária constantes da Constituição como “na forma da lei”, “requisitos em lei”, “definidos em lei”.

Texto de lei complementar	Inova em relação à CF?		Estabelece requisito?[578]		Extrapola a atividade regulamentar?	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)	X		X			X
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;	X		X		Sim, em relação a "no país"	Não, em relação aos demais elementos
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.	X		X			X
§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.	X			X	Sim, em relação ao art. 9º e inciso II do art. 14	Não em relação só demais requisitos
§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.	X		X			X
Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (DOU de 16 de setembro de 1996)						
Art. 3º O imposto não incide sobre:						
I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;		X				
II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;		X				
III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;		X				
IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;		X				
V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;		X				
VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;		X				
VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;		X				
VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;						
IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.						
Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:	X					
I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;	X					
II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.	X					
LEI COMPLEMENTAR 120, DE 19 de dezembro de 2005 (DOU de 30-12-2005; Retificada no DOU de 02-01-2006)						

Texto de lei complementar	Inova em relação à CF?		Estabelece requisito?[578]		Extrapola a atividade regulamentar?	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Art. 1o A Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações: Art. 20..... § 5o .... III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; .... (NR)	X			X		X
Art. 21..... § 2o Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. ..... (NR)	X			X		X

APÊNDICE 3
QUADRO ANALÍTICO – LEIS ORDINÁRIAS FEDERAIS

Neste Apêndice pesquisaremos a legislação ordinária federal, conforme critérios que explicamos no Capítulo 7.

Os enunciados prescritivos que recortamos estão relacionados à imunidade tributária estão colacionados na primeira coluna da tabela deste Apêndice.

Nas demais colunas, procuramos identificar cada enunciado prescritivo, relacionando a espécie de modificação introduzida no direito positivo.

Já sabemos quais são os elementos proibidos pela norma jurídica constitucional de imunidade tributária. Assim, a primeira classificação que faremos é daqueles que se refiram, por qualquer forma, a elementos de imunidade tributária previstos na Constituição. Nessa investigação no plano dos enunciados prescritivos simplesmente indicaremos a referência. Em alguns casos poderá haver um elemento de imunidade tributária sendo tributado, por exemplo. Trata-se da 2.a coluna da tabela deste Apêndice.

Em seguida, utilizaremos a expressão do legislador ordinário “requisitos”. Identificamos na legislação ordinária inúmeras referências a deveres que devem ser cumpridos pelas pessoas imunes, sob pena inclusive de suspensão da imunidade. Assim, independentemente da nossa posição assumida no Capítulo 6 de que apenas o legislador complementar é competente para regular imunidades tributárias, observamos que o legislador ordinário institui requisitos e registramos as hipóteses em que isso ocorre na 3.a coluna da tabela deste Apêndice.

Outra classe de enunciados que encontramos são os que se referem a deveres instrumentais do contribuinte, tais como apresentar informações, declarações e guias (4.a coluna da tabela deste Apêndice).

Também localizamos mais duas espécies de atos administrativos prescritos nos enunciados prescritivos de lei ordinária: suspensão da imunidade tributária e lançamento, que categorizamos nas 5.a e 6.a colunas.

O resultado da análise deste quadro analítico encontra-se no Capítulo 7.

Texto da legislação	Elementos de imunidade tributária	Requi-sitos	Informações, declarações, guias	Suspen-são	Lança-mento
Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (DOU de 23 de janeiro de 1995)					
Art. 71. Fica dispensada a retenção do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável quando o beneficiário do rendimento declarar à fonte pagadora, por escrito, sua condição de entidade imune. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)	X		X		
Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (DOU de 11 de dezembro de 1997)					
Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.	X	X			
§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.	X				
§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:		X			
a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;		X			
b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;		X			
c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;		X	X		
d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;		X	X		
e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;		X	X		
f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;		X	X		
g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;		X			
h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.		X			
§ 3° Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)	X				
Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.				X	
Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.		X		X	
Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.				X	

Texto da legislação	Elementos de imunidade tributária	Requisitos	Informações, declarações, guias	Suspensão	Lançamento
Art. 35. Relativamente aos rendimentos produzidos, a partir de 1º de janeiro de 1998, por aplicação financeira de renda fixa, auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, a alíquota do imposto de renda será de vinte por cento.	X				
Lei 9.430, de 27 de novembro de 1996 (DOU de 30 de dezembro de 1996)					
Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo. § 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração. § 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias. § 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade. § 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada. § 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. § 6º Efetivada a suspensão da imunidade: I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente; II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso. § 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal. § 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado. § 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente. § 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência. § 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) § 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)					
MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (DOU de 27 de agosto de 2001)					
Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades: I - templos de qualquer culto; II - partidos políticos; III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997; V - sindicatos, federações e confederações; VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público; IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1o da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.	X				

Texto da legislação	Elementos de imunidade tributária	Requisitos	Informações, declarações, guias	Suspensão	Lançamento
Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista; II - da exportação de mercadorias para o exterior; III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível; V - do transporte internacional de cargas ou passageiros; VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997; VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997; VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.	X				
§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.	X				
§ 2º As isenções previstas no **caput** e no § 1o não alcançam as receitas de vendas efetuadas: I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007 III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3o da Lei no 8.402, de 8 de janeiro de 1992.	X				
2.189-49, de 23 de agosto de 2001 (DOU de 24 de agosto de 2001)					
Art. 6º A partir de 1 o de janeiro de 1999, a incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta e as imunes de que trata o art. 12 da Lei n o 9.532, de 1997, nas aplicações em fundos de investimento, ocorrerá: I - na data em que se completar cada período de carência para resgate de quotas com rendimento, no caso de fundos sujeitos a essa condição, ressalvado o disposto no inciso II; II - no último dia útil de cada trimestre-calendário, no caso de fundos com períodos de carência superior a noventa dias; III - no último dia útil de cada mês, ou no resgate, se ocorrido em outra data, no caso de fundos sem prazo de carência. (...)	X				
Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU de 31 de dezembro de 2002, edição extra)					
Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2º, III, b, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2º, a, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998.		X			
Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente à remuneração não superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.		X			
Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 (DOU de 30 de novembro de 2009)					
CAPÍTULO IV – DA ISENÇÃO Seção I - Dos Requisitos Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:		X			

Texto da legislação	Elementos de imunidade tributária	Requisitos	Informações, declarações, guias	Suspensão	Lançamento
I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;		X			
II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;		X			
III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;		X			
IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;		X			
V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;		X			
VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;		X			
VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;		X			
VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.		X			
Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.	X				
Seção II - Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção					
Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.		X			
Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.				X	
§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.				X	X
§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.				X	

APÊNDICE 4
QUADRO ANALÍTICO – LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO

O quadro deste Apêndice reflete a pesquisada legislação do Estado de São Paulo, conforme critérios explicados no Capítulo 7.

Os enunciados prescritivos relacionados à imunidade tributária encontrados estão colacionados na primeira coluna da tabela deste Apêndice. Neste caso específico, a legislação é muito extensa. Assim, fizemos alguns cortes metodológicos, para limitar à Lei do Estado de São Paulo n.° 6.374, de 1.o de março de 1989. Utilizamos também alguns textos do Regulamento do ICMS – RICMS,[579] para facilitar ainda mais a compreensão da positivação da imunidade tributária, recortando apenas alguns exemplos.

Nas demais colunas, procuramos identificar cada enunciado prescritivo, relacionando a espécie de modificação introduzida no direito positivo.

Já sabemos quais são os elementos proibidos pela norma jurídica constitucional de imunidade tributária. Assim, a primeira classificação que faremos é daqueles que se refiram, por qualquer forma, a elementos de imunidade tributária previstos na Constituição. Nessa investigação no plano dos enunciados prescritivos simplesmente indicaremos a referência. Em alguns casos poderá haver um elemento de imunidade tributária sendo tributado, por exemplo. Trata-se da 2.a coluna da tabela deste Apêndice.

Em seguida, utilizaremos a expressão do legislador estadual “requisitos”. Identificamos na legislação estadual inúmeras referências a deveres que devem ser cumpridos pelas pessoas imunes, sob pena inclusive de suspensão da imunidade. Assim, independentemente da nossa posição assumida no Capítulo 6 de que apenas o legislador complementar é competente para regular imunidades tributárias, observamos que o legislador estadual institui requisitos e registramos as hipóteses em que isso ocorre na 3.a coluna da tabela deste Apêndice.

---

579 Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS, aprovado pelo Decreto n° 45.490, de 30 de novembro de 2000.

Outra classe de enunciados que encontramos são os que se referem a deveres instrumentais do contribuinte, tais como apresentar informações, declarações e guias (4.a coluna da tabela deste Apêndice).

Outrossim, não localizamos hipóteses de suspensão da imunidade tributária ou lançamento especificamente ligadas aos enunciados prescritivos de imunidade tributária.

O resultado da análise deste quadro analítico encontra-se no Capítulo 7.

Texto da legislação	Elementos de imunidade tributária	Requisitos	Informações, declarações, guias	Suspensão	Lançamento
Lei 6.374, de 1º de março de 1989 – Estado de São Paulo (DOE de 2 de março de 1989)					
SEÇÃO II - DA NÃO-INCIDÊNCIA Artigo 7º - O imposto não incide sobre (Lei Complementar federal 87/96, art. 3º, Lei 6.374/89, art. 4º,, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, III; Convênios ICM-12/75, ICMS-37/90, ICMS-124/93, cláusula primeira, V, 1, e ICMS-113/96, cláusula primeira, parágrafo único): (...)	X				
V - a saída de mercadoria com destino ao exterior e a prestação que destine serviço ao exterior;	X				
VI - a saída com destino a outro Estado de energia elétrica ou de petróleo, inclusive lubrificante ou combustível líqüido ou gasoso, dele derivados;	X				
VII - a saída e o correspondente retorno de equipamentos e materiais, promovidos por pessoa ou entidade adiante indicada, utilizados exclusivamente nas operações vinculadas às suas atividades ou finalidades essenciais, observado o disposto no § 4º:	X				
a) a União, os Estados e os Municípios;	X				
b) os templos de qualquer culto;	X				
c) os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...)	X				
XI - a operação com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; (...)	X				
XIII - a operação ou prestação que envolver livro, jornal ou periódico ou o papel destinado à sua impressão; (...)	X				
XVI - a operação de qualquer natureza de que decorra a transmissão de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.					
XVII - a saída de bem ou mercadoria com destino ao exterior sob amparo do Regime Aduaneiro Especial de Exportação Temporária, bem como a posterior reimportação, em retorno, desse mesmo bem ou mercadoria, desde que observados os prazos e condições previstos na legislação federal. (Inciso acrescentado pelo Decreto 54.314, de 08-05-2009; DOE 09-05-2009)	X				
XVIII - operações e prestações praticadas por órgãos da administração pública direta estadual paulista. (Inciso acrescentado pelo Decreto 55.092, de 30-11-2009; DOE 01-12-2009)	X				
Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000 – Aprova o Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS – Estado de São Paulo					
SEÇÃO II - DA NÃO-INCIDÊNCIA Artigo 7º - O imposto não incide sobre (Lei Complementar federal 87/96, art. 3º, Lei 6.374/89, art. 4º,, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, III; Convênios ICM-12/75, ICMS-37/90, ICMS-124/93, cláusula primeira, V, 1, e ICMS-113/96, cláusula primeira, parágrafo único): (...)	X				
V - a saída de mercadoria com destino ao exterior e a prestação que destine serviço ao exterior;	X				
VI - a saída com destino a outro Estado de energia elétrica ou de petróleo, inclusive lubrificante ou combustível líqüido ou gasoso, dele derivados;	X				
VII - a saída e o correspondente retorno de equipamentos e materiais, promovidos por pessoa ou entidade adiante indicada, utilizados exclusivamente nas operações vinculadas às suas atividades ou finalidades essenciais, observado o disposto no § 4º:	X				

Texto da legislação	Elementos de imunidade tributária	Requisitos	Informações, declarações, guias	Suspensão	Lançamento
a) a União, os Estados e os Municípios;	X				
b) os templos de qualquer culto;	X				
c) os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (…)	X				
XI - a operação com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; (…)	X				
XIII - a operação ou prestação que envolver livro, jornal ou periódico ou o papel destinado à sua impressão; (…)	X				
XVIII - operações e prestações praticadas por órgãos da administração pública direta estadual paulista. (Inciso acrescentado pelo Decreto 55.092, de 30-11-2009; DOE 01-12-2009)	X				
§ 1º - O disposto no inciso V, observadas, no que couber, as disposições dos artigos 439 a 450, aplica-se, também:	X				
1 - à saída de mercadorias, com o fim específico de exportação, com destino a:	X				
a) empresa comercial exportadora, inclusive “trading”;	X				
b) armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro;	X				
c) outro estabelecimento da mesma empresa;	X				
2 - à saída de produto industrializado de origem nacional para uso ou consumo em embarcação ou aeronave de bandeira estrangeira, aportada no país, desde que cumulativamente:	X				
a) a operação seja acobertada por comprovante de exportação, na forma estabelecida pelo órgão competente, devendo constar na Nota Fiscal, como natureza da operação, a indicação: “Fornecimento para Uso ou Consumo em Embarcação ou Aeronave de Bandeira Estrangeira”;		X			
b) o adquirente esteja sediado no exterior;		X			
c) o pagamento seja efetuado em moeda estrangeira conversível, mediante fechamento de câmbio em banco devidamente autorizado, ou mediante débito em conta de custeio mantida pelo agente ou representante do armador adquirente;		X			
d) o embarque seja comprovado por documento hábil.		X			
3 - à transferência de titularidade, entre empresas comerciais exportadoras, da mercadoria depositada em armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, localizado neste Estado, desde que: (Item acrescentado pelo Decreto 53.257, de 22-07-2008; DOE 23-07-2008)	X				
a) a remessa para depósito da mercadoria tenha ocorrido sem incidência do ICMS, nos termos da alínea “b” do item 1;		X			
b) as empresas comerciais exportadoras estejam previamente credenciadas perante a Secretaria da Fazenda para efetuar este tipo de operação, nos termos e disciplina por ela estabelecida;		X	X		
c) cada operação de transferência de titularidade seja previamente autorizada pela Secretaria da Fazenda;		X	X		
d) a mercadoria permaneça em depósito até a efetiva exportação;		X			
e) a exportação da mercadoria seja efetuada no prazo originalmente previsto desde a remessa para depósito.		X			
§ 2º - Para efeito da alínea “a” do item 1 do parágrafo anterior, entende-se por empresa comercial exportadora a que estiver inscrita como tal no órgão federal competente.		X			
§ 3º - O benefício previsto na alínea “b” do item 1 do § 1º será também aplicado na hipótese de remessa de mercadoria de um para outro entreposto aduaneiro, mesmo quando situado em outro Estado, mantida a exigência do fim específico de exportação, devendo a ocorrência, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, ser comunicada à repartição fiscal a que estiver vinculado o estabelecimento depositante:		X			
1 - pelo entreposto aduaneiro, se localizado em território paulista;		X			
2 - pelo estabelecimento depositante, se o entreposto aduaneiro situar-se em outro Estado.		X			
§ 4º - O disposto no inciso VII, relativamente à alínea “a”, é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.	X				
§ 5º - Relativamente às operações e prestações de que trata o inciso XVIII, competirá à Secretaria da Fazenda, quando necessário, dispor sobre as obrigações acessórias. (Inciso acrescentado pelo Decreto 55.092, de 30-11-2009; DOE 01-12-2009)		X			

Texto da legislação	Elementos de imunidade tributária	Requisitos	Informações, declarações, guias	Suspensão	Lançamento
§ 6º - A não incidência do imposto sobre as operações com o papel destinado à impressão de livro, jornal ou periódico, a que se refere o inciso XIII, depende de prévio reconhecimento pelo fisco, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 55.308, de 30-12-2009; DOE 31-12-2009; efeitos a partir de 01-04-2010)	X	X	X		
SEÇÃO III - DA ISENÇÃO					
Artigo 8º - Ficam isentas do imposto as operações e as prestações indicadas no Anexo I.					
ANEXO I (…)					
Artigo 31 (ENTIDADE ASSISTENCIAL OU DE EDUCAÇÃO - PRODUÇÃO PRÓPRIA) - Saída de mercadoria de produção própria promovida por instituição de assistência social ou de educação, desde que (Convênios ICM-38/82, com alteração do Convênio ICM-47/89, ICMS-52/90 e ICMS-121/95, cláusula primeira, VII, "b"):	X				
I - a entidade não tenha finalidade lucrativa e sua renda líqüida seja integralmente aplicada na manutenção de seus objetivos assistenciais ou educacionais no país, sem distribuição de qualquer parcela a título de lucro ou participação;	X				
III - a isenção seja reconhecida pela Secretaria da Fazenda, a requerimento da interessada.		X	X		
Artigo 32 (ENTIDADE ASSISTENCIAL/EDUCACIONAL - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DOADA) - Desembaraço aduaneiro, bem como a posterior saída, de mercadoria importada do exterior em decorrência de doação efetuada por organização internacional ou estrangeira ou por país estrangeiro, destinada a distribuição gratuita em programa implementado por instituição educacional ou de assistência social relacionado com suas finalidades essenciais (Convênio ICMS-55/89, com alteração do Convênio ICMS-82/89). (...)	X	X			
Artigo 147 (ÓRGÃOS PÚBLICOS - EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA ELETRÔNICA) - Operação e correspondente prestação de serviço de transporte relativa à aquisição de equipamentos de segurança eletrônica pelo Ministério da Justiça, por meio do Departamento Penitenciário Nacional, inscrito no CNPJ sob número 00.394.494/0008-02, bem como a distribuição desses equipamentos às diversas Unidades Prisionais Brasileiras (Convênio ICMS-43/10). (Artigo acrescentado pelo Decreto 55.790, de 10-05-2010; DOE 11-05-2010; efeitos desde 01-05-2010)	X				
Parágrafo único - O benefício previsto neste artigo somente se aplica às operações e prestações que, cumulativamente, estejam desoneradas:		X			
1 - do Imposto de Importação (II) ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);		X			
2 - das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).		X			
Artigo 148 (IMPORTAÇÃO - FORÇAS ARMADAS) - Operações de importação de peças, partes e equipamentos e seus respectivos acessórios, sem similar produzido no país, realizadas pelas forças armadas, para utilização em suas atividades institucionais (Convênio ICMS-24/10). (Artigo acrescentado pelo Decreto 55.790, de 10-05-2010; DOE 11-05-2010; efeitos desde 01-01-2009)	X	X			
Parágrafo único - A comprovação de não-similaridade de que trata este artigo será efetuada mediante declaração do órgão interessado. (…)			X		

APÊNDICE 5
QUADRO ANALÍTICO – LEGISLAÇÃO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

O quadro constante deste Apêndice contém a pesquisa da legislação do Município de São Paulo, conforme critérios explicados no Capítulo 7.

Utilizaremos os mesmos critérios utilizados para a legislação estadual, expostos no início do Apêndice 4.

O resultado da análise deste quadro analítico encontram-se no Capítulo 7.

Texto da legislação municipal	**Elementos de imunidade tributária**	**Requisitos**	**Informações, declarações, guias, meros deveres**	**Suspensão**	**Lançamento**
Lei 6.989, de 29 de dezembro de 1966 – PMSP– ISS (D.O.M. de 30 de dezembro de 1966)					
Art. 6º. O imposto não incide: I – nas hipóteses de imunidade previstas na Constituição Federal, observado, sendo o caso, o disposto em lei complementar; (...)	X				
Art. 67. - O sujeito passivo fica obrigado a manter, em cada um dos seus estabelecimentos, obrigados à inscrição, escrita fiscal destinada ao registro dos serviços prestados, ainda que não tributados.			X		
Parágrafo único. O regulamento estabelecerá os modelos de livros fiscais, a forma e os prazos para sua escrituração, podendo, ainda, dispor sobre a dispensa de manutenção de determinados livros, tendo em vista a dos serviços ou o ramo de atividade dos estabelecimentos.			X		
Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003 (D.O.M. de 25 de dezembro de 2003) PMSP – ISS					
Art. 2º O Imposto não incide sobre:	X				
I - as exportações de serviços para o exterior do País;	X				
Parágrafo único - Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.	X				
Art. 9º São responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:…					
II - as pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edilícios residenciais ou comerciais, quando tomarem ou intermediarem os serviços:		X			
a) descritos nos subitens 3.04, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 11.02, 17.05 e 17.09 da lista do “caput” do art. 1º, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo;		X			
b) descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05, 7.11, 7.15, 7.17 e 16.01 da lista do “caput” do art. 1º, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos fora do Município de São Paulo;		X			
VII - os órgãos da administração pública direta da União, dos Estados e do Município de São Paulo, bem como suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, pelos Estados ou pelo Município, quando tomarem ou intermediarem os serviços de:		X			

a) limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo;		X			
b) coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, a eles prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;		X			
c) decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos dentro do Município de São Paulo; A redação desta alínea foi dada pela Lei nº 14.125, de 29.12.2005.		X			
d) transporte de natureza municipal, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos dentro do Município de São Paulo; A redação desta alínea foi dada pela Lei nº 14.125, de 29.12.2005.		X			
XII - a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, quando tomar ou intermediar serviços prestados por suas agências franqueadas estabelecidas no Município de São Paulo, dos quais resultem remunerações ou comissões por ela pagas.		X			
§ 2º - O disposto no inciso II do "caput" também se aplica aos órgãos da administração pública direta da União, dos Estados e do Município de São Paulo, bem como suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, concessionárias e permissionárias de serviços públicos e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, pelos Estados ou pelo Município de São Paulo.		X			
Art. 10. Sem prejuízo do disposto no artigo 7º, os responsáveis tributários ficam desobrigados da retenção e do pagamento do Imposto, em relação aos serviços tomados ou intermediados, quando o prestador de serviços: …	X				
III - gozar de isenção, desde que estabelecido no Município de São Paulo;	X				
IV - gozar de imunidade; …	X				
§ 1º. Para os fins do disposto neste artigo, o responsável tributário deverá exigir que o prestador de serviços comprove seu enquadramento em uma das condições previstas nos incisos do "caput" deste artigo, na conformidade do regulamento. A redação deste parágrafo foi dada pela Lei nº 14.125, de 29.12.2005.	X				
§ 2º. O prestador de serviços responde pelo recolhimento do imposto integral, multa e demais acréscimos legais, na conformidade da legislação, no período compreendido entre a data em que deixar de se enquadrar em qualquer das condições previstas nos incisos II a IV do "caput" deste artigo e a data da notificação do desenquadramento, ou quando a comprovação a que se refere o § 1º for prestada em desacordo com a legislação municipal." A redação deste parágrafo foi dada pelo art. 6º da Lei nº 14.865, de 29.12.2008.	X				
Art. 23. O "caput" do artigo 25 da Lei nº 13.476, de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação, revogados os seus parágrafos 5º e 6º:	X				
Art. 25. - Fica concedida, a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação desta lei, isenção parcial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, aos prestadores de serviços relativos às atividades de ensino superior e seqüenciais, sob a condição de ofertarem, a título gratuito, vagas em cada um dos cursos por eles ministrados a munícipes selecionados pelo Executivo Municipal, segundo critérios a serem definidos em regulamento, que observarão, dentre outros, a capacidade financeira de suportar os custos da mensalidade, o fato de ser servidor público municipal e o grau de conhecimento do candidato, nos seguintes montantes: (NR)	X				

APÊNDICE 6
DIPJ EXEMPLIFICATIVO DE UMA ENTIDADE IMUNE

Neste Apêndice, inserimos uma DIPJ exemplificativa com os dados principais declarados por uma pessoa jurídica imune.

Interessa-nos exclusivamente identificar o que é objeto de declaração por parte da entidade imune para fins de análise da norma jurídica individual e concreta produzida pelo particular.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

D I P J 2009

Ficha 01 - Dados Iniciais
CNPJ: Optante pelo Refis: NÃO Optante pelo PAES: NÃO

Situação da Declaração: Normal

Retificadora: NÃO

Ano-calendário: 2008

Período: 01/01/2008 a 31/12/2008

Forma de Tributação do Lucro: Imune do IRPJ

Apuração da CSLL: Desobrigada

Tipo de Entidade: Assistência Social

Desenquadramento: NÃO

Apuração e Informações de IPI no Período: NÃO

Participação Permanente em Coligadas ou Controladas: NÃO

Ativos no Exterior: NÃO

Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação: NÃO

Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior: NÃO

Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior: NÃO

Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior: NÃO

Pagamentos ou Remessas a Título de Serviços,

Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior: NÃO

Ficha 02 - Dados Cadastrais

Nome Empresarial:

Código da Natureza Jurídica:

399-9 - Outras Formas de Associação

Código da Atividade Econômica (CNAE-Fiscal):

88.00-6/00 - Serviços de assistência social sem alojamento

Tipo de Logradouro:

Logradouro:

Número: Complemento:

Bairro/Distrito:

UF: CEP:

DDD: Telefone:

DDD: FAX:

Caixa Postal: UF: CEP:

Correio Eletrônico:

Ficha 03 - Dados do Representante e do Responsável

DADOS DO REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA

Nome:

CPF:

DDD: Telefone: Ramal:

DDD: Fax:

Correio Eletrônico:

DADOS DO RESPONSÁVEL PELO PREENCHIMENTO

Nome:

CPF:

CRC: UF:

DDD: Telefone: Ramal:

DDD: Fax:

Correio Eletrônico:

Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial

Ficha 37A - Passivo - Balanço Patrimonial

Ficha 39 - Origem e Aplicação de Recursos

Discriminação Valor

ORIGEM DE RECURSOS

01.Contribuições de Associados ou Sindicalizados 1.000.000,00

02.Receita da Venda de Bens ou da Prestação de Serviços 1.000.000,00

03.Rendimentos de Aplicações Financeiras de Renda Fixa 1.000.000,00

04.Ganhos Líquidos Auferidos no Mercado de Renda Variável 1.000.000,00

05.Doações e Subvenções 1.000.000,00

06.Outros Recursos 1.000.000,00

07.TOTAL 6.000.000,00

APLICAÇÃO DE RECURSOS

08.Ordenados, Gratific. e Outros Pagamentos, Inclusive Enc. Sociais 2.000.000,00

09.IR Retido sobre Rendimentos de Aplicações Financeiras de Renda Fixa 100.000,00

10.IR Retido ou Pago s/ Ganhos Líquidos Auf. Mercado Renda Variável 100.000,00

11.Impostos, Taxas e Contribuições 0,00

12.Despesas de Manutenção 3.000.000,00

13.Outras Despesas 100.000,00

14.TOTAL 5.300.000,00

15.SUPERAVIT/DEFICIT 700.000,00

Ficha 51B - Rendimentos de Dirigentes e Conselheiros

001.CPF: 143.949.488-60

Nome: Xpto

Qualificação: Diretor com Vínculo Empregatício

Rendimentos do Trabalho 5.000,00

Demais Rendimentos 0,00

Imposto de R**enda Retido na Fonte 0,00**

Ficha 60 - Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômica

Ficha 64 - Informações Previdenciárias

Discriminação

Entidade Imune/Isenta de Contribuição Previdenciária: Sim

COMPRAS DE MERCADORIAS E INSUMOS
01.Compras de Mercadorias e Insumos de Origem Rural Adquiridos de P. Física
02.Compras de Mercadorias e Insumos de Origem Rural Adquiridos de P. Jurídica
03.Compras de Demais Mercadorias e Insumos
CUSTOS E DESPESAS COM PESSOAL
04.Ordenados, Salários, Comissões, Gratif. e Outras Remunerações a Empregados 0,00
05.Planos de Poupança e Investimentos (PAIT) 0,00
06.Fundos de Aposentadoria Programada Individual (FAPI) 0,00
07.Despesas com Plano de Previdência Privada 0,00
08.Outros Gastos com Empregados 0,00
SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS
09.Serviços Prestados por Cooperativa de Trabalho 0,00
10.Locação de Mão-de-Obra 0,00
11.Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício 0,00
12.Demais Serviços Prestados por Terceiros 0,00
PROPAGANDA E PUBLICIDADE
13.Propag., Public. e Patroc. Pagos a Assoc. Desport. Mantenham Eq. Futebol Prof. 0,00
14.Propaganda, Public. e Patroc. Pagos às Demais Pessoas Jurídicas ou Físicas 0,00
OUTRAS DESPESAS
15.Despesas com Viagens, Diárias e Ajudas de Custo 0,00
16.Contribuição para a Previdência Social 0,00
17.Contribuição para o FGTS 0,00
RECEITAS
18.Receita de Exportação Direta de Produtos de Fabricação Própria - Agroindústria
19.Receita Venda Prod.Fabric.Própria a Coml.Exp.c/Fim Espec.Export.-Agroindúst.
20.Receita de Exportação Direta de Produtos de Fabricação Própria - Demais Ind.
21.Rec. Venda Prod.Fabric.Própria a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.-Demais Ind.
22.Receita de Exportação Direta de Mercadorias - Agroindústria
23.Receita Venda de Mercadorias a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.-Agroindústria
24.Receita de Exportação Direta de Mercadorias - Demais Empresas
25.Receita Venda Mercadorias a Coml Export.c/Fim Espec. Export.-Demais Empresas
26.Receita Venda no Mercado Interno de Produtos Fabric. Própria-Agroindústria
27.Receita Venda no Mercado Interno de Produtos Fabric. Própria - Demais Indúst.
28.Receita de Revenda de Mercadorias - Agroindústria
29.Receita de Revenda de Mercadorias - Demais Empresas
30.Receita de Prestação de Serviços no Mercado Interno
31.Receita de Exportação de Serviços
32.Demais Receitas
OUTRAS INFORMAÇÕES
33.Construções Civis em Andamento 0,00
34.Número de Empregados no Início do Período 0
35.Número de Empregados **no Final do Período 0**

APÊNDICE 7
ATOS DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM VOLTA REDONDA

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 44,

DE 16 DE OUTUBRO DE 2007

Suspende a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso I, alínea “c” e a isenção prevista no art. 195, § 7º, ambos da Constituição Federal.

O DELEGADO-ADJUNTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM VOLTA REDONDA, no uso da atribuição que lhe confere os arts. 238 e 239 da Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, tendo em vista o disposto no artigo art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, resolve:

Suspender, com base nas informações constantes do processo administrativo nº [xxxxxxx], a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alinea “c” e a isenção prevista no art. 195, § 7º, ambos da Constituição Federal, do contribuinte XXXXXXXXXXXXX, CNPJ nº XXXXXXXXXXX, estabelecida a [endereço], relativamente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, abrangendo os seguintes tributos: IRPJ, CSLL e COFINS.

IVAN MARCELO DOS SANTOS

Dados da publicação: Pg. 15. Seção 1. DOU de 23/10/2007

APÊNDICE 8
CONCEITOS DOUTRINÁRIOS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A seguir, apresentamos a pesquisa dos conceitos doutrinários. Expomos uma parte expressiva da doutrina brasileira, citando os principais autores que falaram sobre o tema, em ordem cronológica.

PAULO DE BARROS CARVALHO: “é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.[580]

PAULO DE BARROS CARVALHO: “... no tocante às imunidades tributárias, há que se ater à idéia de que são manifestações normativas que se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas, colaborando, com esquemas negativos, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político e mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante”.[581]

LUCIANO AMARO: “imunidade é... a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”.[582] E continua: “Tradicionalmente estudada como uma ‘limitação ao poder de tributar’, no sentido de ‘supressão’, ‘proibição’ ou ‘vedação’ do poder de tributar, a imunidade... configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas”. “Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar”.[583]

---

580 *Direito tributário*: linguagem e método, p. 341.

581 *Direito tributário:* linguagem e método, p. 346.

582 *Direito tributário brasileiro*, p. 148-149.

583 *Direito tributário brasileiro*, p. 149.

RUY BARBOSA NOGUEIRA: repete AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO. “Imunidade – é, no dizer de Amilcar Falcão, ‘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 circunstancias previstos pelo estatuto supremo. Esquematicamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, 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 constitucional’[584].”[585]

RUY BARBOSA NOGUEIRA: “o caso da imunidade, como reza o texto da Constituição, é limitação por proibição ou vedação, ‘a priori’, contra o *próprio nascimento da competência*. É *absoluta*, porque proíbe desde a estatuição de *norma* ou *hipotetização de incidência*. Isto é muito claro para quem tenha noção da tridimensionalidade do Direito (norma-fato-valor)”.[586]

RUY BARBOSA NOGUEIRA: “Diferentemente da *Não Incidência* comum relativamente a omissão voluntária ou lacuna da legislação ordinária, existe ainda a *Imunidade* que é uma *Não Incidência Qualificada*, porque as situações ou fatos são jurídica e previamente qualificados pela Constituição Federal como insuscetíveis de imposição. Dada a natureza e finalidade desses fatos ou relações fáticas eles são valorados pelo legislador constituinte em tal grau que sobre eles fica *vedada* ou *proibida*, não apenas a *cobrança* ou *exigência*, mas a própria *instituição* de imposto.

No caso da *imunidade*, como indica a expressão, não se trata como na isenção de uma simples exclusão do crédito, senão da exclusão *tanto do poder, como da competência tributária*”.[587]

REGINA HELENA COSTA: “A imunidade tributária, então, pode ser definida como a *exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva*

---

584 *Fato gerador da obrigação tributária*, p. 117.

585 *Curso de direito tributário*, p. 167.

586 Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na constituição de 1988, p. 26.

587 Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na constituição de 1988, p. 111.

da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação".[588]

MIZABEL DERZI: "*Podemos conceituar imunidades como* regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário".[589]

Para ALIOMAR BALEEIRO, imunidade é princípio do qual decorre limitação ao poder de tributar. "podem ser arrolados, na Constituição Federal de 1969, os seguintes princípios, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar...". E nas letras "c" a "g", "n" e "t" cita as "imunidades".[590]

Para AIRES F. BARRETO E PAULO AYRES BARRETO: "As imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; é dizer: elas não têm competência para editar leis que instituam tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação. Eles estão, em suma, fora da área de competência tributária".[591]

ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "... as regras de *imunidade tributária* também demarcam (no sentido negativo embora) o campo reservado à tributação. Se preferirmos, apontam os limites materiais e formais da atividade legislativa tributária.

Noutras palavras, a competência tributária é igualmente desenhada por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de *imunidades tributárias*."

Neste sentido, podemos dizer que a *competência tributária* traduz-se numa *autorização ou legitimação* para a criação de tributos (aspectos positivos) e num *limite* para fazê-lo (aspecto negativo).

---

588 *Imunidades tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 53-54.

589 Notas ao livro de Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 16.

590 *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 12-13.

591 BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias*: limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 10.

...

Com efeito, as normas constitucionais que tratam de imunidades tributárias fixam, por assim dizer, a *não-competência* (*incompetência*) dos entes políticos para onerarem com exações certas pessoas, seja pela natureza jurídica que elas têm, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações."[592]

CARRAZZA também diz que imunidade tributária pode ser tida em duas acepções: ampla (qualquer incompetência para tributar) ou restrita (normas constitucionais expressas que vedam tributar determinadas pessoas).[593]

CARRAZZA, embora adote a classificação em imunidades objetivas e subjetivas, diz que, no fundo, todas são subjetivas.[594]

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO: "este, pois, o campo das imunidades tributárias: hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas que, como bem aponta Aires Barreto, funcionam como 'balizas' opostas ao exercício da competência tributária.

Anote-se, por outro lado, que a compreensão do alcance das imunidades, diferentemente do que ocorre com as isenções, transcende os limites estritos do Direito Tributário, para revelar-se como própria do Direito Constitucional."[595]

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: "É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária.

---

592 A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos: arts. 150, VI, *c*; 150, § 4.º, e 195, § 7.º, da Constituição Federal, p. 14-15.

Em obra mais recente, ROQUE ANTONIO CARRAZZA mantém o conceito. Vide _____. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 705.

593 Idem, ibidem, p. 715.

594 Idem, ibidem, p. 706.

595 Imunidades do IPI e Extrafiscalidade, p. 831-832.

A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária.

A rigor portanto a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada.

Ao imunizar, a Constituição proíbe que se estenda o âmbito de validez da própria lei tributária sobre as pessoas ou bens imunes.

...

A regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.

...

Todavia, ..., deve ser conceituada como regra de exclusão ou restrição de competência tributária e não *apenas* de proibição da incidência do preceito que tributa.

A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras de competência ou mais precisamente das regras *negativas de competência*.

...

Todas essas considerações demonstram que a imunidade é matéria que está sob reserva constitucional. E será, esta conotação do conceito de imunidade, denominada *princípio da reserva constitucional*, como noutra oportunidade o fizemos, dada a sua simetria com o princípio da reserva de lei, que rege o estabelecimento de isenções. Configura portanto, a imunidade, hipótese de limitação heterônoma do exercício do poder de tributar."

Em seguida, SOUTO faz uma análise teleológica e sob a ótica do fim, objetivo, escopo da imunidade, índole política.[596]

Crítica a SOUTO MAIOR BORGES: mistura eficácia, validade, princípio.

SOUTO MAIOR BORGES: há texto em que ele critica a expressão 'limitações constitucionais ao poder de tributar'.[597]

BETINA TREIGER GRUPENMACHER: "Não obstante estarem diretamente relacionadas á competência tributária, as normas imunitórias impedem a incidência nas hipóteses que arrolam. É dizer, a competência é exercida em sua plenitude ao ser criado o tributo. O que ocorre é que as normas de imunidade, após instituído o tributo, impedem que a respectiva lei alcance as situações nela previstas. É uma questão cronológica. Primeiramente é criado o tributo e, ao depois, a norma impositiva deixa de incidir por expressa determinação constitucional.

...

O que se quer demonstrar com o presente estudo é que, muito embora e, por óbvio, o fenômeno da imunidade esteja intimamente ligado à competência tributária, *não se trata, genuinamente, de uma regra de incompetência, mas de uma regra que impede o fenômeno da incidência*. A título de exemplo, tome-se o disposto no art. 153, § 3º, inciso III, que determina a não incidência da regra do IPI nas exportações. Ao estabelecer tal vedação, o legislador constituinte 'protegeu' tal fato da respectiva regra impositiva, impedindo que a mesma alcançasse o suporte fático, que, se não estivesse previamente excepcionado pela Constituição, seria alvo da incidência da mencionada lei, o que, em conseqüência, desencadearia o nascimento da relação jurídica obrigacional nas exportações."

Em seguida, Betina expõe que ALFREDO AUGUSTO BECKER, citou doutrina de PONTES DE MIRANDA, que classifica as regras em "pré-juridicizantes", "juridicizantes" e "desjuridicizantes". E BECKER identifica uma outra categoria de regras: as "não juridicizantes".

---

596 *Teoria geral da isenção tributária*, p. 217-221.

597 *Limitações constitucionais à tributação*, p. 363.

"Adotando tal proposta, fundamenta-se o entendimento de que as regras imunitórias tornam a hipótese de incidência regras não juridicizantes... importa demonstrar que, de fora a parte serem regras atinentes à competência tributária, as regras constitucionais de imunidade são normas impeditivas da incidência tributária, alcançando tal desiderato ao determinarem que, em rela às pessoas e fatos por ela alcançados, a hipótese de incidência adquire natureza *não-juridicizantes*, na proposta de Becker, ou *pré-juridicizantes*, na classificação de Pontes de Miranda. As mencionadas regras constitucionais determinam que o suporte fático é *insuficiente* para 'atrair' a norma de incidência ou algo se passou que 'a desfalcou'."

Em seguida, BETINA critica Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza e Mizabel Machado Derzi, para os quais imunidade restringe a competência tributária. Segundo BETINA, isso decorre da interpretação literal do artigo 150 da Constituição. No entanto, nos demais artigos constitucionais que estabelecem imunidade, inexiste a expressão "instituir tributos".

"Concluindo, as imunidades *protegem fatos e pessoas de efeito juridicizante da hipótese de incidência*. A norma de imunidade atua sobrea hipótese de incidência impedindo-a de alcançá-los, transformando-os em relação jurídica ou, noutro giro lingüístico, a norma de imunidade atua sobre a hipótese de incidência determinando que, ainda que alcance o fato em decorrência da subsunção, tal incidência não leva à conseqüência de transformar aquele fato em relação jurídica. Parafraseado Becker: 'A regra jurídica não-juridicizante está estruturada como regra que prescreve: no mundo jurídico 'nada de novo'."[598]

CRISTIANO CARVALHO[599]: "num plano estático do direito, não se pode falar da imunidade como limite ou limitação à competência tributária, pois "admitir-se-ia cronologia na incidência dos dispositivos constitucionais. Nesse raciocínio, a norma de competência seria barrada na sua incidência pela norma de imunidade, numa legítima 'corrida de fórmula 1'... não há que se considerar o exercício da competência, mas simplesmente a competência em si.

...

---

598 *Imunidade tributária* – reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional, p. 840-856.

599 *Teoria do sistema jurídico*: direito, economia, tributação, p. 391-411.

Nesse enfoque dinâmico, tanto os princípios constitucionais, como as imunidades... são *limites ao exercício da competência tributária.*

Isso se torna ainda mais patente quando tomamos os limites objetivos como a estrita legalidade, a irretroatividade e a anterioridade e percebemos que são critérios objetivos para a produção de normas tributárias, *assim como também o são as imunidades tributárias*. Portanto, apesar de ter sofrido críticas por parte da doutrina, a definição de Baleeiro para as imunidades, como limitações ao poder de tributar, sob o ponto de vista dinâmico, é válida. O argumento de Geraldo Ataliba é perfeito no plano estritamente estático: 'A competência é criada com suas delimitações, no mesmo instante, pelo mesmo instrumento normativo, que é a Constituição. A competência já surge com contornos definidos; quando aparece no universo normativo já vem circunscrita'. Todavia, quando observamos o processo dinâmico de positivação do direito, as imunidades, assim como os demais limites objetivos, são verdadeiras limitações ao poder de tributar (seja 'poder' ou 'competência'), se virmos esse poder não como algo potencial, mas como algo exercido efetivamente. São limitações, pois servirão de parâmetro objetivo para a norma que expulsar a regra posta em desconformidade com a competência tributária. Só não seria assim se o sistema fosse perfeito e os órgãos emissores de normas jamais expedissem normas desconformes com os ditames do ordenamento.

...

Dizemos que as imunidades são limites objetivos porque, assim como os demais limites objetivos, é necessário comprovar o produto do exercício da competência para verificar se tais regras foram observadas. A legalidade será cumprida se...; a irretroatividade, se...; e a imunidade, se as situações dispostas pela Constituição como sendo de incompetência dos órgãos de legiferação da Federação, não tiverem sido postas no campo de incidência da norma tributária."

Em seguida, CRISTIANO analisa a estrutura da norma tributária para verificar "quais os critérios que a Constituição imuniza da tributação". Chega à conclusão que é sobre o complemento do verbo no critério material (imunidades objetivas) ou sobre o critério pessoal, sujeito passivo (imunidades subjetivas).

CRISTIANO também defende que imunidades não são cláusulas pétreas; apenas os valores protegidos por imunidades é que seriam as cláusulas pétreas. Contesta, nesse

sentido RICARDO LOBO TORRES, que diz que se a imunidade que representem garantias de direitos humanos não seriam revogáveis ao passo que as que não representem essas garantias poderiam ser revogadas por emenda constitucional. Para CRISTIANO, "Não há necessária relação direta entre um limite objetivo e o valor que ele busca alcançar". Diz que a revogação da imunidade dos livros não representa necessariamente uma revogação da liberdade de expressão. A única exceção à regra é a imunidade recíproca.

CRISTIANO diz que há sistemas estáticos (são passivos) e dinâmicos (que interagem ativamente com o seu ambiente), p. 44. Para CRISTIANO, são valores constitucionais tributários: isonomia tributária, capacidade contributiva, vedação ao confisco; são limites objetivos tributários: estrita legalidade, irretroatividade, anterioridade, imunidade (p. 337).

RICARDO LOBO TORRES: citado por BETINA: "A imunidade tributária, do ponto de vista conceptual, *é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público*."[600]

EDUARDO BOTTALLO: adota o conceito de Paulo de Barros Carvalho.[601]

CLÉLIO CHIESA: adota o conceito de Paulo de Barros Carvalho e complementa: "São normas constitucionais que colaboram na demarcação do âmbito de atuação de cada uma das pessoas políticas. Diferem das normas de competência apenas por uma questão sintática, pois enquanto estas declaram o que as pessoas políticas podem fazer; as de imunidades estabelecem o que é vedado tributar".[602] Em seguida, fala do conceito de 'instituições' e sobre a remuneração de dirigentes. Sobre a origem ou destinação da renda. Princípio da livre concorrência.

CLÉLIO CHIESA: inicia mencionando que o termo imunidade é plurívoco, pois ora é denominado como "norma jurídica, direito subjetivo e como conceito jurídico positivo"[603]

---

600 *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. 3: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, p. 44-45.

601 *Liberdade e tributação* (um breve estudo em homenagem a Paulo de Barros Carvalho), p. 219.

602 Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos no tocante a impostos e contribuições destinadas a financiar a seguridade social, *passim*.

603 Capítulo V – Imunidades e normas gerais de direito tributário, p. 921.

(citando que José Wilson Ferreira Sobrinho adota esta última definição). E passa a adotar imunidade como norma jurídica. Adota a distinção entre regras de conduta e regras de estrutura, admitindo que imunidade é regra de estrutura e, no caso de regulamentação das imunidades condicionadas haveria regras de conduta. Identifica as definições na doutrina e aponta quem defende que definição. Define: "conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas".

GERALDO ATALIBA: imunidades tributárias "consistem exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Quer dizer: a própria Constituição, ao traçar a competência tributária, proíbe o seu exercício em relação a eles. Em outras palavras, não concede competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. As imunidades tributárias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência tributária. Configuram as mais importantes 'limitações constitucionais ao poder de tributar', como indelevelmente batizadas por Aliomar Baleeiro".[604]

ESTEVÃO HORVARTH e REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA: adotam o conceito de Paulo de Barros Carvalho, explicando: "A imunidade tem sempre sede constitucional, consistindo, em rigor, na *conformação* da competência tributária atribuída aos entes federativos pela Lei das Leis. Não há uma norma outorgando competência e outra limitando-a: logicamente, as normas incidem concomitantemente. Assim, a norma que outorga competência deve ser analisada e conjugada com aquelas que estabelecem limitações, para desse modo seja encontrada a moldura dentro da qual estão previstas as competências tributárias".[605]

JOSÉ CRETELLA JÚNIOR: "'Imunidade' é a forma de não-incidência, mediante supressão do tributo 'por determinação constitucional'. *Imunidade* é *não-incidência* por via de dispositivo constitucional. *Isenção* é *não-incidência* por via de lei ordinária".[606]

JOSÉ MAURÍCIO CONTI: "A imunidade é uma vedação ao poder de tributar estabelecida no texto da Constituição, que impede seja este poder exercido em situações

---

604 *Imunidade tributária* (Sesc – Entidade Paraestatal – Instituição de Assistência Social – Rendas de Espetáculos Públicos – Serviços Remunerados), p. 47.

605 *Manual de direito financeiro*, p. 78.

606 *Curso de direito tributário constitucional*, p. 87.

específicas que seriam, em princípio, passíveis de tributação, pois, se não houvesse a imunidade, estariam incluídas no campo de incidência delimitado pelas demais normas constitucionais... A imunidade ocorre quando determinado fato, embora integrando o campo de incidência delimitado pela Constituição, não é tributável, pois o próprio Texto Constitucional estabeleceu exceção e retirou aquele fato do campo de incidência, impedindo o exercício do poder de tributar naquela hipótese".[607]

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO: inicia diferenciando imunidade de princípios e conceitua "As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, *proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária* sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada)".[608] Em seguida, o autor faz comparações entre imunidade, isenção, remissão etc. é possível criticar. Pode-se fazer um desenho. Uma coisa (imunidade) não tem nada a ver com a outra (isenção). "À luz da teoria da norma jurídica, os dispositivos constitucionais imunizantes 'entram' na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes".[609]

FÁBIO FANUCCHI: "Vedações ao poder de tributar – A Constituição estabeleceu a proibição quanto à tributação de algumas coisas ou atos e fatos jurídicos. Quando assim o faz, cria aquilo é denominado de *imunidade tributária"*.[610]

EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM: conceitua imunidade como princípio, critica a doutrina que diz que imunidade é não-incidência juridicamente qualificada em nível constitucional (porque imunidade é não jurídico), critica também a definição como limitação constitucional à competência tributária, citando Paulo de Barros Carvalho e, ao final, adota ipsisliteris, a definição de Paulo de Barros Carvalho.[611]

HUGO DE BRITO MACHADO: "Imunidade 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 tributária".[612]

---

607 *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*, p. 109-110.

608 *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 171.

609 *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 176.

610 *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 129.

611 *Arquitetura do direito tributário*, p. 43-46.

612 *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 284.

ANTÔNIO LAZARIN: “Poderíamos até chegar a dizer que a imunidade é uma não-incidência artificial ou qualificada. Na imunidade, assim como na não-incidência, o fato gerador não chega a ocorrer. Logo, não ‘nasce’ a obrigação tributária”.[613]

LUCIA VALLE FIGUEIREDO: “Poder-se-á afirmar ser a imunidade não-incidência constitucionalmente qualificada, como o afirma Souto Maior Borges?

Meditando sobre o tema e, sobretudo, acerca do problema da lingüística, inferimos que, dependendo do ângulo em que se situar o observador é possível a colocação.

...

“Por outro lado, não se poderia dizer que apenas a imunidade é não-incidência constitucionalmente qualificada. ... necessidade de se dizer que todos os fatos, excluídos do âmbito da competência impositiva, também fazem parte do campo de não-incidência constitucionalmente qualificada. Ambos são verso e reverso da mesma moeda. Desde que o observador se coloque em posição que lhe permita visão globalizada não poderá, a nosso entender, concluir diferentemente.

Entretanto, se ignorar todos os demais fatos tributáveis, por assim desejar a Constituição, então, poderá afirmar ser a imunidade fenômeno de não-incidência constitucionalmente qualificada, pois estar-se-á, apenas, considerando o campo da incidência constitucionalmente qualificado.”

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: “A imunidade consiste na exclusão de competência das pessoas políticas de direito público para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos, pessoas, estados e situações expressamente previstos na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição Federal também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários”.[614]

---

613 *Introdução ao direito tributário*, p. 166.

614 *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 352.

LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES: “As normas de imunidade são todas normas constitucionais , que contribuem à formação da moldura das competências impositivas. Selecionando fatos, situações e pessoas, delimitam o campo de AC da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, impossibilitando-lhes a instituição de tributos nas áreas constitucionalmente demarcadas”.[615]

FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA: “A imunidade, como enfatiza a totalidade dos autores é *exclusão constitucional* do Poder de Tributar. ... Na imunidade, temos, como salientado pelo Prof. Baleeiro, *uma vedação absoluta ao poder de tributar*. O legislador não pode instituir o tributo sobre as pessoas ou bens imunes. Estes são intangíveis, isto é, inatingíveis pela lei tributária”.[616]

ALEXANDRE MAZZA: “As imunidades tributárias são normas constitucionais que excluem a competência dos Entes Federativos para a instituição de impostos sobre determinadas situações ou de certas pessoas”.[617] NÃO VALE A PENA.

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES: critica Paulo de Barros Carvalho. Vide imunidade do livro eletrônico.

MARCELO FORTES DE CERQUEIRA: “nas normas de comportamento, o dever-ser interproposicional se apresenta sempre modalizado em permitido, obrigatório e proibido. As normas de estrutura, por seu turno, aparecem modalizadas ou não. Ordinariamente, as regras de estrutura apresentam dever-ser intraproposicional neutro, visto que não são normas diretamente reguladoras das condutas interpessoais; não têm esse objetivo imediato, conquanto por vezes podem ostentar a justaposição de dois modais deônticos, como nos casos das normas de competência e de imunidade, em que o núcleo normativo é ‘proibido obrigar’, ou seja, as pessoas políticas competentes para instituir tributo estão proibidas, pelas normas de imunidade, de obrigar determinadas pessoas a pagar tributos”[618].

RUBENS GOMES DE SOUSA: “proibições contidas na Constituição e que representam limitações da competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e

---

615 Cofins: contribuição social sobre o faturamento LC 70/91, p. 98.

616 *Curso expositivo de direito tributário*, p. 48.

617 *Noções elementares de direito tributário*, p. 75.

618 *Repetição do indébito tributário* – delineamento de uma teoria, p. 113.

do Distrito Federal, ou só de uma ou algumas dessas entidades políticas... Essas proibições são as seguintes: ... Note-se que o dispositivo só se refere a impostos e não a taxas ou contribuições de melhoria. A estas isenções outorgadas diretamente pela Constituição dá-se o nome especial de *imunidades*".[619]

TÁCIO LACERDA GAMA: "As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"... "As imunidades tributárias constituem enunciados que prescrevem competência negativa relativamente a certas pessoas, situações e coisas"... "Essa noção geral, porém, não permite consenso sobre a figura das 'imunidades tributárias'. Como atuam esses enunciados? Qual a diferença entre imunidades e isenções? A que tributos se aplicam? São questões ainda não respondidas de forma definitiva. Daí ser necessário, após a análise de algumas das posições prevalecentes na Doutrina, tomar partido sobre o conceito de 'imunidade, a forma como atua junto à norma de competência, bem como sobre os tributos que pode atingir".[620]

Assim desenvolve seu raciocínio: "as imunidades ... compõem a norma de competência, impedindo a edição de regras-matrizes que atinjam certas e determinadas situações". Com relação à estrutura normativa da imunidade, Tácio menciona que é possível tratá-la como norma jurídica completa ou apenas como enunciado. Ou a imunidade prevalecerá sobre a norma de competência, por ser mais específica, ou será um dos elementos da norma de competência. A opção é uma questão de escolha metodológica. Ele escolheu a segunda, pelo fato de a tese buscar "construir a norma de competência para edição de contribuições interventivas".[621] Para Tácio Lacerda Gama, imunidades são princípios.

Ao final, constrói o conceito: "as imunidades são enunciados prescritivos, veiculadores de limites objetivos, que atuam no conseqüente da norma tributária, impedindo sejam criados tributos que onerem determinadas situações, fatos ou pessoas".[622]

Não concordo que estejam no conseqüente da norma tributária. Poderiam estar no antecedente: livros, periódicos...

---

619 *Compêndio de legislação tributária*, p. 187.

620 *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 167.

621 *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 176.

622 *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 177.

CELSO BASTOS: “a imunidade tributária vem a ser aquela região situada fora da área de competência tributária estatal. Em última análise é uma expressão da limitação do poder estatal no campo específico do Direito Tributário. Ela decorre do próprio Poder Constituinte e tem, consequentemente, um embasamento pré-estatal ou, se quisermos, contemporâneo ao próprio Estado”.[623]

GILBERTO DE ULHÔA CANTO: “as regras que a Constituição Federal contém proibindo a instituição e a cobrança de tributos são sempre de imunidade. Não só as regras do art. 19, III, têm essa característica...; também são regras de imunidade as do art. 20, I e II, dirigidas apenas à União (proibição de tributos não uniformes em todo o território nacional...)...

Pode-se, pois, concluir que imunidade tributária é a proibição de instituição e cobrança de tributos a pessoas e/ou sobre atos, fatos ou situações, quando expressamente formulada na própria Constituição Federal.”[624]

“Imunidade é a impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação da competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por forca da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com excl desse fatos, atos ou pessoas.”[625]

VANESSA NOBELL GARCIA: “norma jurídica de estrutura, ou mais especificamente, norma jurídica introdutora de valores e limites materiais. Representa comando prescritivo capaz de estabelecer verdadeiros casos de incompetência legislativa tributária, assegurando um direito subjetivo de não tributação aos sujeitos imunes.”[626]

---

623 *Imunidade dos templos*, p. 221-224.

624 *Imunidade tributária* – entidades fechadas de previdência privada, p. 19

625 Temas de direito tributário.

626 A norma de imunidade tributária e seus efeitos jurídicos, p. 152.

JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO: “a imunidade tributária é uma regra jurídica de estrutura cuja função consiste em colaborar no tracejar da competência tributária”.[627]

ÂNGELA MARIA DA MOTTA PACHECO: Imunidade é “norma constitucional de incompetência, recortando e restringindo o capo possível da feitura de normas matrizes de incidência tributária”.[628]

EDIVALDO BRITO: ‘imunidade ... corresponde a uma situação jurídica que consiste na exclusão do campo de incidência tributária de um bem material ou de um atributo de uma pessoa (bem imaterial), os quais venham a coincidir com elementos componentes de um tipo tributária inserido nesse campo”.[629]

PEDRO GULHERME ACCORSI LUNARDELLI: “As imunidades são normas pertencentes ao Sistema Normativo Brasileiro que prescrevem uma proibição (vedação) para a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios exercerem o direito subjetivo de legislar a respeito do qual se estabeleceu a imunidade.”[630]

YOSHIAKI ICHIHARA: “Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevedo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.”[631]

---

627 Contribuição ao estudo da imunidade tributária, p. 169.

628 *Imunidade tributária do livro*, p. 23.

629 O livro eletrônico é imune, p. 45-46.

630 *Imunidade sobre o livro eletrônico*, passim.

631 *Imunidades tributárias*, p. 183.

APÊNDICE 9
TEXTO DAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

Neste Apêndice, pretendemos trazer os enunciados prescritivos constantes das Constituições brasileiras, sem pretensão de se fazer uma pesquisa histórica.

A Constituição de 1824

A Constituição de 1824 não continha nenhum enunciado prescritivo a respeito de imunidade tributária.

A Constituição de 1891

A Constituição de 1891 instituiu tímidos dispositivos a respeito do tema, mas já previu, por exemplo, a imunidade recíproca (art. 10), a imunidade em determinados casos de exportação (art. 9.º, § 2.º) e importação (art. 9.º, § 3.º), imunidade sobre o trânsito de produtos entre Estados (art. 11, 1.º):

"Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: (…)

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal. (…)

Art. 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1 º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem; (...)

Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é licito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1."

A Constituição de 1934

A Constituição de 1934 assim previu o instituto da imunidade tributária para combustíveis produzidos no pais para motores de explosão (17, VIII), impostos que "gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportem" (art. 1, IX), imunidade recíproca (art. 17, X), assistência judiciária a necessitados (art. 113, 32), profissão de escritor, jornalista ou professor (art. 113, 36) e "os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos" (art. 154):

"Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (…)

VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;

IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

32) A União e os Estados concederão aos necessitados assistência judiciária, criando, para esse efeito, órgãos especiais assegurando, a isenção de emolumentos, custas, taxas e selos.

36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.

Art. 154 - Os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo. (...)"

A Constituição de 1937

A Constituição de 1937 restringiu a imunidade tributária: mantendo a imunidade tributária com relação ao tráfego de bens, pessoas e dos veículos que os transportem (art. 25), a imunidade recíproca (art. 32, c):

"Art. 25 - O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem.

Art. 32 - É vedado à União, aos Estados e aos Municípios: (…)

c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial."

A Constituição de 1946

A Constituição de 1946 introduz-se as normas jurídicas que estabelecem imunidade tributária de forma mais contundente sobre o "mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica" (art. 15, § 1o), "a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios" "em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes" (art. 15, § 3o), "a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual" (art. 19, IV), "sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel", em relação ao imposto territorial (art. 19, § 1o), imunidade recíproca (art. 31, V, a), "direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas" (art. 203) e a transmissão de imóvel adquirido por jornalista, que não possua outro, para sua residência e do imposto predial enquanto servir ao fim previsto no artigo (residência), pelo prazo de quinze anos a contar da instalação da Assembléia Constituinte (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 27).

E, nesta Constituição se inserem as seguintes imunidades tributárias até hoje conhecidas (no artigo 150 da atual Carta Magna): templos de qualquer culto (art. 31, V, b), "bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins" (art. 31, V, b), e "papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros" (art. 31, V, c).

"Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: (…)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. (…)

§ 3º - A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios; mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes. (…)

Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre: (…)

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; (…)

§ 1º - O imposto territorial[632] não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.(…)

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (…)

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

Art. 203 - Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 27 - Durante o prazo de quinze anos, a contar da instalação da Assembléia Constituinte, o imóvel adquirido, para sua residência, por jornalista que outro não possua,

---

632 "I - propriedade territorial, exceto a urbana;"

será isento do imposto de transmissão e, enquanto servir ao fim previsto neste artigo, do respectivo imposto predial."

A Constituição de 1967

A Constituição de 1967, além de prescrever regras de imunidade, estabeleceu que cabe à lei complementar regular as "limitações constitucionais do poder tributário" (art. 19, § 1o).

Quanto às regras de imunidade tributária, instituiu a imunidade recíproca (art. 20, III, a), extensivo às autarquias (art. 20, § 1o), dos templos de qualquer culto (art. 20, III, b), partidos políticos, instituições de assistência social e de educação (art. 20, III, c), livro, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 20, III, d),"a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios" "em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes" (art. 21, II), "glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel" em relação ao imposto territorial (art. 22, § 1o), "transmissão de bens Incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis" (art. 24, § 3o), "produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior", em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias (art. 24, § 5o), "transferência da propriedade desapropriada" em relação a impostos federais, estaduais e municipais (157, § 6o).

"Art. 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:(…)

§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.(…)

Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(…)

III - criar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte. (..)

Art. 21 - É vedado:(…)

II - à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes;(…)

Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:(…)

§ 1º - O imposto territorial, de que trata o item III[633], não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.(…)

Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:(…)

---

633 "III – propriedade territorial, rural;"

§ 3º - O imposto a que se refere o n.º I[634]não incide sobre a transmissão de bens Incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.(…)

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.

§ 6º - Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada.(…)

Art. 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

§ 6º - Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.”

A Constituição de 1969

A Constituição de 1969 manteve a prescrição de que cabe à lei complementar regular as “limitações constitucionais do poder tributário” (art. 18, § 1o).

Quanto às regras de imunidade tributária, instituiu a imunidade recíproca (art. 19, III, a), extensivo às autarquias (art. 19, § 1o), dos templos de qualquer culto (art. 19, III, b), partidos políticos, instituições de assistência social e de educação (art. 19, III, c), livro, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 19, III, d),“a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados

634 “I – transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;”

e dos Municípios" "em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes" (art. 20, II), "produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas" (art. 21, VIII), "glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel" em relação ao imposto territorial (art. 21, § 6o), "transmissão de bens Incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis" (art. 23, § 3o), "produtos industrializados e outros que a lei indicar, destinados ao exterior", em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias (art. 23, § 7o), "transferência da propriedade desapropriada" nos termos do artigo 161, em relação a impostos federais, estaduais e municipais (161, § 5o).

"Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:(…)

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.(…)

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(…)

III - instituir impôstosôbre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impôsto que incidir sôbre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

Art. 20. É vedado:(…)

II - à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes; e(…)

Art. 21. Compete à União instituir impôstosôbre: (…)

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas; e (...)

§ 6º O impôsto de que trata o item III dêste artigo não incidirá sôbre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.(…)

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:(…)

§ 3º O impôsto a que se refere o item I[635] não incide sôbre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sôbre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou

---

635 "I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os de garantia, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição;"

extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade fôr o comércio dêsses bens ou direitos ou a locação de imóveis.(…)

§ 7º O impôsto de que trata o item II não incidirá sôbre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.(…)

Art. 161. A União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de justa indenização, fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, resgatáveis no prazo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento até cinqüenta por cento do impôsto territorial rural e como pagamento do preço de terras públicas.

§ 5º Os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sôbre a transferência da propriedade sujeita a desapropriação na forma dêste artigo.

APÊNDICE 10
QUADRO SINTÉTICO DE DECISÕES JUDICIAIS

Neste Apêndice transcreveremos apenas algumas das decisões judiciais que pesquisamos. A finalidade é colacionar julgados que possam ajudar na construção da norma jurídica individual e concreta de imunidade tributária produzida pelo Poder Judiciário, no capítulo X.

Utilizamos os seguintes critérios:

a) Acórdãos que contenham elementos de normas jurídicas de imunidade tributária constantes da Constituição, lei complementar, lei ordinária, declaração do particular, suspensão de imunidade tributária e lançamento.

b) Decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que interpretam a norma constitucional de imunidade tributária;

c) Decisões de Superior Tribunal de Justiça, porquanto interpretam a legislação federal;

d) Decisões de Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, posto que a eles afeta a matéria de prova[636];

e) Sempre que possível, selecionamos decisões mais recentes, proferidas nos últimos 5 anos, diante da atual composição dos membros julgadores das Cortes, em especial, o Supremo Tribunal Federal.

Considerando que o objetivo é simplesmente demonstrar a norma jurídica individual e concreta, elegemos a imunidade tributária das entidades de assistência social, tanto do art. 150, VI, *c*, como do art. 195, § 7.º, da Constituição da República. Isto porque nessas imunidades há a previsão de requisitos em lei e porque demonstra-se haver não só lei complementar como também lei ordinária regulamentando a matéria, possibilitando a análise da norma jurídica de imunidade tributária sob vários pontos de vista.

---

636 Considerando-se que o exame de provas está excluído da competência do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, por força constitucional (arts. 102 e 105 da Constituição da República, respectivamente).

EMENTA	REFERÊNCIA
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICM/ICMS. LANÇAMENTO FUNDADO NA RESPONSABILIDADE DO SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ENTIDADE. PRODUTOR-VENDEDOR CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. TRIBUTAÇÃO SUJEITA A DIFERIMENTO. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria - SESI pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de diferimento. Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. Decisão: A Turma, por votação unânime, conheceu do recurso extraordinário, mas lhe negou provimento, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Eros Grau. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 30.06.2009.	BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 202987 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 30/06/2009 Órgão Julgador: Segunda Turma. DJe-181 DIVULG 24-09-2009 PUBLIC 25-09-2009. RECTE.: SERVICO SOCIAL DA INDUSTRIA - SESI RECDO.: ESTADO DE SÃO PAULO
TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA REALIZADA POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. II - Agravo improvido. Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Menezes Direito. 1ª Turma,	AI 669257 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI Julgamento: 17/03/2009 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 AGTE.(S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL AGDO.(A/S): SOCIEDADE SULINA DIVINA PROVIDÊNCIA - HOSPITAL DIVINA PROVIDÊNCIA
TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA REALIZADA POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. II - Agravo improvido. Decisão A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Menezes Direito. 1ª Turma, 17.03.2009.	AI 669257 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI Julgamento: 17/03/2009 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 Parte(s) AGTE.(S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL AGDO.(A/S): SOCIEDADE SULINA DIVINA PROVIDÊNCIA - HOSPITAL DIVINA PROVIDÊNCIA

EMENTA	REFERÊNCIA
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 150, VI, “c”. O Supremo fixou jurisprudência no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, “c”, da CB/88, não se submete a critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. Decisão A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Julgamento presidido pelo Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 10.02.2009.	RE 540725 AgR / SC - SANTA CATARINA AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 10/02/2009 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJe-048 DIVULG 12-03-2009 PUBLIC 13-03-2009 Parte(s) AGTE.(S): ESTADO DE SANTA CATARINA AGDO.(A/S): FUNDAÇÃO HOSPITALAR RIO NEGRINHO
EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ASSISTÊNCIA SOCIAL. ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. 1. A orientação firmada pela Corte somente reconhece a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição às entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários, nos termos da Súmula 730/STF. 2. Embargos de divergência não conhecidos. Decisão O Tribunal, por unanimidade, não conheceu dos embargos. Falou pelo embargado o Dr. Thiago Luís Sombra. Ausentes, justificadamente, porque em representação do Tribunal no exterior, os Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente) e Eros Grau. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso (Vice-Presidente). Plenário, 15.10.2008.	RE 127584 EDv / SP - SÃO PAULO EMB.DIV.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 15/10/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 Parte(s) EMBTE.: CERES - FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SISTEMAS EMBRAPA E EMBRATER EMBDO.: ESTADO DE SÃO PAULO
Imunidade tributária. IPTU. Finalidade do bem. 1. A utilização do imóvel para atividade de lazer e recreação não configura desvio de finalidade com relação aos objetivos da Fundação caracterizada como entidade de assistência social. 2. A decisão que afasta o desvio de finalidade para o fim de assegurar a imunidade tributária com base no reconhecimento de que a atividade de recreação e lazer está no alcance dos objetivos da Fundação não agride o art. 150, § 4º, inciso VI, da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido. Decisão A Turma conheceu do recurso extraordinário, mas lhe negou provimento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausentes, justificadamente, o Ministro Carlos Britto e a Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 02.09.2008.	RE 236174 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 02/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJe-202 DIVULG 23-10-2008 PUBLIC 24-10-2008 Parte(s) RECTE.: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO RECDA.: FUNDAÇÃO RUBEN BERTA
Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Recurso que não demonstra o desacerto da decisão agravada. 3. Decisão em consonância com a jurisprudência desta Corte. Imunidade tributária. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, ‘c’ e § 4o, da Constituição. Entidade de assistência social. IPTU. Lote vago. Precedente. 4. gravo regimental a que se nega provimento. Decisão A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. 2ª Turma, 23.10.2007.	RE 357175 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 23/10/2007 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJe-142 DIVULG 13-11-2007 PUBLIC 14-11-2007 DJ 14-11-2007 Parte(s) AGTE.(S): MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE AGDO.(A/S): UNIÃO ESPÍRITA MINEIRA

EMENTA	REFERÊNCIA
O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. Decisão O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Carlos Britto, conheceu e negou provimento aos embargos, nos termos do voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie (Presidente). Plenário, 23.08.2006.	RE 186175 ED-EDv / SP - SÃO PAULO EMB.DIV.NOS EMB.DECL.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 23/08/2006 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 17-11-2006 Parte(s) EMBTE. : ESTADO DE SÃO PAULO EMBDO. : INSTITUIÇÃO BENEFICENTE LAR DE MARIA
AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMÓVEL ALUGADO. PRECEDENTE. A imunidade das entidades de assistência social prevista no artigo 150, VI, C, da Constituição, abrange o IPTU incidente sobre imóvel alugado a terceiro, cuja renda é destinada às suas finalidades essenciais. Agravo regimental a que se nega provimento. Decisão A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou deste julgamento o Ministro Cezar Peluso. 1a. Turma, 16.12.2004.	AI 501686 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 16/12/2004 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJ 08-04-2005 Parte(s) AGTE.(S) : MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE AGDO.(A/S) : ASSOCIAÇÃO DO PÃO DE SANTO ANTÔNIO
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADES ASSISTENCIAIS. IOF. I. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a imunidade tributária do art. 150, VI, c, da C.F., estende-se às entidades assistenciais relativamente ao IOF . II. - Agravo não provido.	RE 228525 AgR / SP - SÃO PAULO AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO Julgamento: 25/02/2003 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJ 04-04-2003 Parte(s) AGTE. : UNIÃO FEDERAL AGDA. : FUNDAÇÃO BENEFICENTE ELIJASS GLIKSMANIS
AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento.	AI 378454 AgR / SP - SÃO PAULO AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA Julgamento: 15/10/2002 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJ 29-11-2002 Parte(s) AGTE. : UNIÃO AGDA. : SOCIEDADE TORRE DE VIGIA DE BÍBLIAS E TRATADOS

EMENTA	REFERÊNCIA
Recurso extraordinário. Entidade de assistência social. IOF. Imunidade tributária. Art. 150, VI, “c”. - No tocante às entidades de assistência social, que atendam aos requisitos atendidos pela ora recorrida, esta Corte tem reconhecido em favor delas a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, sendo que, especificamente quanto ao IOF, a Segunda Turma, no AGRRE 232.080, relator o eminente Ministro Nelson Jobim, reconheceu a aplicação dessa imunidade, citando, inclusive, a decisão tomada nos EDAGRE 183.216, onde se salientou que “... o fato de a entidade proceder à aplicação de recursos não significa atuação fora do que previsto no ato de sua constituição”. Recurso extraordinário não conhecido.	RE 241090 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 26/02/2002 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJ 26-04-2002 Parte(s) RECTE. : UNIÃO FEDERAL RECDA. : SOCIEDADE CIVIL IRMÃS DA SANTA CRUZ
ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido. Decisão A Turma não conheceu do recurso extraordinário. Unânime. 1º. Turma, 06.11.2001.	RE 281433 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 06/11/2001 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJ 14-12-2001 Parte(s) RECTE. : ASSISTÊNCIA SOCIAL ASSEMBLÉIA DE DEUS RECDO. : ESTADO DE SÃO PAULO
IMUNIDADE - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - IMÓVEIS - ESCRITÓRIO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, § 4º da Constituição Federal.	RE 221395 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 08/02/2000 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJ 12-05-2000 Parte(s) RECTE. : SOCIEDADE TORRE DE VIGIA DE BÍBLIAS E TRATADOS RECDO. : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

EMENTA	REFERÊNCIA
Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: .... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o e stabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em conseqüência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não	ADI 2028 MC / DF - DISTRITO FEDERAL MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 11/11/1999 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 16-06-2000 Parte(s) REQTE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA REQDO. : CONGRESSO NACIONAL

EMENTA	REFERÊNCIA
sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta.	
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTÁCIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.	RE 144900 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Julgamento: 22/04/1997 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJ 26-09-1997 Parte(s) RECTE. : ASSOCIAÇÃO HOSPITAL OSVALDO CRUZ RECDO. : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
TRIBUTÁRIO. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO DE SUA ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL. Exigência fiscal que, incidindo sobre bens produzidos e fabricados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição, visto repercutir o referido ônus, economicamente, no consumidor, vale dizer, no contribuinte de fato do tributo que se acha embutido no preço do bem adquirido. Recurso conhecido e provido.	RE 164162 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Julgamento: 14/05/1996 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJ 13-09-1996 Parte(s) RECTE. : ESTADO DE SÃO PAULO RECDO. : FUNDAÇÃO DE ASSISTENCIA SOCIAL SINHA JUNQUEIRA

EMENTA	REFERÊNCIA
IMUNIDADE TRIBUTARIA. CF, ART. 150, VI, C. SERVIÇO SOCIAL DO COMERCIO - SESC. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DIVERSÃO PÚBLICA. A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida na imunidade tributaria prevista no art. 150, VI, c, da Carta Republica. Precedente da Corte: RE 116.188-4 Agravo regimental improvido.	AI 155822 AgR / SP - SÃO PAULO AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Julgamento: 20/09/1994 Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA Publicação DJ 02-06-1995 Parte(s) AGRAVANTE: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO AGRAVADO : SERVIÇO SOCIAL DO COMERCIO - SESC
IMUNIDADE TRIBUTARIA - ENTIDADES VOLTADAS A ASSISTENCIA SOCIAL. A norma inserta na alinea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 repete o que previa a preterita - alinea “c” do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do artigo 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito a imunidade.	MI 420 / RJ - RIO DE JANEIRO MANDADO DE INJUNÇÃO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 31/08/1994 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO Publicação DJ 23-09-1994 Parte(s) IMPETRANTE : IRMANDADE DA SANTA CRUZ DOS MILITARES IMPETRADO : CONGRESSO NACIONAL

EMENTA	REFERÊNCIA
Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precipua e de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutaveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributaria reciproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I,e art. 150, VI, “a”, da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: “b”): templos de qualquer culto; “c”): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistencia social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e “d”): livros, jornais, periodicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequencia, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidencia do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. Decisão Por maioria de votos, o Tribunal julgou procedente, em parte, a ação, para declarar a inconstitucionalidade da expressão ‘o art. 150, III, b e VI, nem, contida no 8 2o. do art. 2o. de EC n. 03/93, vencidos, em parte, os Ministros Sepúlveda Pertence, que declarava a inconstitucionalidade, apenas, da expressão “e VI”, o Presidente (Min. Octavio Gallotti).	ADI 939 / DF - DISTRITO FEDERAL AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES Julgamento: 15/12/1993 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 18-03-1994 Parte(s) REQTE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES NO COMÉRCIO REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA REQDO. : CONGRESSO NACIONAL

EMENTA	REFERÊNCIA
Mandado de injunção. - Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. - Ocorrencia, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providencias legislativas que se impoem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7., da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.	MI 232 / RJ - RIO DE JANEIRO MANDADO DE INJUNÇÃO Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 02/08/1991 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO Publicação DJ 27-03-1992
DECISÃO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – IMUNIDADE – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “C”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. 1. Na espécie, a associação não é contribuinte de direito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato. O preceito da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 – a brecar a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos – está umbilicalmente ligado ao contribuinte de direito. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços incide sobre a circulação do bem, e não onera quer o patrimônio, quer a renda, quer os serviços dos entes mencionados. A imunidade prevista no texto constitucional não impede, dessa forma, a incidência dos chamados impostos indiretos, como é o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. 2. Conheço deste agravo e o provejo, assentando o enquadramento do extraordinário no permissivo da alínea “a” do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal. Aciono o disposto nos artigos 544, §§ 3º e 4º, e 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e aprecio, desde logo, o extraordinário, conhecendo-o e provendo-o para declarar a exigibilidade da cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. 3. Publiquem. Brasília, 26 de novembro de 2009. Ministro MARCO AURÉLIO Relator	AI 728911 / RJ - RIO DE JANEIRO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 26/11/2009 Publicação DJe-022 DIVULG 04/02/2010 PUBLIC 05/02/2010 Partes AGTE.(S) : ESTADO DO RIO DE JANEIRO AGDO.(A/S) : ASSOCIAÇÃO CRISTÃ DE MOÇOS DO RIO DE JANEIRO
Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. 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. 6. Recurso extraordinário provido	RE 325822 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES Julgamento: 18/12/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 14-05-2004 Parte(s) RECTES. : MITRA DIOCESANA DE JALES E OUTRAS RECDO. : PREFEITO MUNICIPAL DE JALES

EMENTA	REFERÊNCIA
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE - CEBAS EMITIDO E PRETENSAMENTE RECEPCIONADO PELO DECRETO-LEI 1.752/1977. DIREITO ADQUIRIDO. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO. DISCUSSÃO SOBRE O QUADRO FÁTICO. ATENDIMENTO OU NÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. 1. Nenhuma imunidade tributária é absoluta, e o reconhecimento da observância aos requisitos legais que ensejam a proteção constitucional dependem da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência. 2. Não há direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. A concessão de Certificado de Entidade Beneficente - Cebas não imuniza a instituição contra novas verificações ou exigências, nos termos do regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado. Relação jurídica de trato sucessivo. 3. O art. 1º, § 1º do Decreto-lei 1.752/1977 não afasta a obrigação de a entidade se adequar a novos regimes jurídicos pertinentes ao reconhecimento dos requisitos que levam à proteção pela imunidade tributária. 4. Não cabe mandado de segurança para discutir a regularidade da entidade beneficente se for necessária dilação probatória. Recurso ordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. Decisão: A Turma, à unanimidade, conheceu do recurso ordinário e negou-lhe provimento, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 01.12.2009.	RMS 26932 / DF - DISTRITO FEDERAL RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 01/12/2009 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 Parte(s) RECTE.(S) : PROVÍNCIA BRASILEIRA DA CONGREGAÇÃO DA MISSÃO - PBCM RECDO.(A/S) : UNIÃO
AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. FINSOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. Renda bruta não coberta pela imunidade. Agravo regimental a que se nega provimento. Decisão: A Turma, à unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Cezar Peluso. 2ª Turma, 20.10.2009.	AI 752233 AgR / SP - SÃO PAULO AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 20/10/2009 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 Parte(s) AGTE.(S) : GRUPO EDITORIAL SPAGAT LTDA AGDO.(A/S) : UNIÃO
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. CREDITAMENTO. INSUMOS UTILIZADOS NA CONFECÇÃO DE JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. AGRAVO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Em se tratando de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, a imunidade tributária abrange, exclusivamente, materiais assimiláveis ao papel. 2. Impossibilidade do reexame de provas: incidência da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora. Unânime. Presidiu este julgamento o Ministro Marco Aurélio. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Ministro Carlos Ayres Britto. 1ª Turma, 20.10.2009.	RE 372645 AgR / SP - SÃO PAULO AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA Julgamento: 20/10/2009 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 Parte(s) AGTE.(S) : COMPANHIA MELHORAMENTOS DE SÃO PAULO AGDO.(A/S) : ESTADO DE SÃO PAULO

EMENTA	REFERÊNCIA
AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA. - IPTU. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. Decisão: Por maioria de votos, a Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto da Relatora; vencido o Ministro Marco Aurélio, que presidiu este julgamento. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Ministro Carlos Ayres Britto. 1ª Turma, 20.10.2009.	AI 748076 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA Julgamento: 20/10/2009 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJe-223 DIVULG 26-11-2009 PUBLIC 27-11-2009 Parte(s) AGTE.(S) : MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE AGDO.(A/S) : EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT

EMENTA	REFERÊNCIA
Ementa AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO. ITBI. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE, SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 150, VI, "C", DA CF. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. ART. 14 DO CTN. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTES. OMISSÃO – ART. 535, CPC. INOCORRÊNCIA. 1. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ. 2. *In casu*, o Tribunal local analisou a questão sub examine – a imunidade da autora em relação ao ITBI por se tratar de entidade assiste – à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis: "No caso concreto, conforme se infere de seu estatuto social juntado às fls. 10 a 20, bem como farta documentação juntada, a apelada se constitui entidade beneficente, sem fins lucrativos, filantrópicos, declarada de utilidade pública federal, estadual e municipal. Caberia à municipalidade fazer prova de que a autora não estaria albergada pela imunidade tributária, ônus probatório a que estava adstrita e de que não se desincumbiu, relevando notar que o imóvel foi adquirido para ser empregado na execução das finalidades essenciais da autora, conforme o projeto aprovado pela própria municipalidade, o que não foi sequer impugnado por ela." (fls. 117). 3. Precedentes: (Ag 1.200.418/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ. 09/04/2010; REsp 933.726/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJ 24/9/2008; REsp 933.726/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 24/9/2008). 4. O acórdão recorrido, em sede de embargos de declaração, que enfrenta explicitamente a questão embargada não enseja recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC. 5. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 6. Agravo Regimental desprovido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Benedito Gonçalves (Presidente) e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.	Processo AgRg no Ag 1259348 / SP AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2009/0238825-0 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 01/06/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 17/06/2010

EMENTA	REFERÊNCIA
Ementa TRIBUTÁRIO. IPTU. PATRIMÔNIO AUTÁRQUICO. IMUNIDADE. ART. 150, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ÔNUS PROBATÓRIO. 1.O STJ firmou o entendimento de que recai sobre o Município o ônus de provar que o patrimônio da Autarquia está desvinculado dos seus objetivos institucionais e, conseqüentemente, não é abrangido pela imunidade tributária prevista no art. 150, § 2º, da Constituição. 2. Recurso Especial não provido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Castro Meira e Humberto Martins (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.	Processo REsp 1184100 / RJ RECURSO ESPECIAL 2010/0042840-4 Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 13/04/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 19/05/2010

EMENTA	REFERÊNCIA
Ementa TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. 1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental. 2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros. 3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público. 4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia. 5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): “Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato” (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1º/4/2008, DJe-074 25-04-2008). 6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo “de direito” do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio. 7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte “de fato”. É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes). 8. Inaplicáveis, in casu, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g.AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual. 9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo. 10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais. 11. “Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as	Processo RMS 22582 / CE RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2006/0187914-3 Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 10/02/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 24/03/2010

EMENTA	REFERÊNCIA
concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação" (RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007). 12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte. 13. Recurso Ordinário não provido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: "A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator." Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Luiz Fux (voto-vista) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (RISTJ, art. 162, § 2). Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.	

EMENTA	REFERÊNCIA
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IPVA E IPTU. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PREVISÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 150, VI, "C"). LEI COMPLEMENTAR DISTRITAL Nº 343/2001. DESVIRTUAMENTO DO USO. EXCEÇÃO À REGRA. ART. 333, INCISO II, DO CPC. ÔNUS DA PROVA. 1. O recorrente demonstra mero inconformismo em seu agravo regimental, que não se mostra capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada. 2. Sendo a Inspetoria São João Bosco entidade assistencial, de acordo com o art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, decorre da própria sistemática legal (Lei Complementar Distrital nº 343/2001) a conclusão da existência de presunção juris tantum (art. 334, IV, do CPC) quanto sua imunidade em relação ao IPTU e IPVA. 3. Caberia ao Distrito Federal, nos termos do inciso II do art. 333 do CPC, apresentar prova impeditiva, modificativa e extintiva quanto à imunidade constitucional, por meio da comprovação de que os automóveis e os imóveis, mencionados nos autos, pertencentes à entidade em questão estão desvinculados da destinação institucional, o que não ocorreu no caso em comento, como se percebe do dirimido pelo acórdão a quo: "Aduz, ainda, o apelante que os bens, sobre os quais recaem os impostos, não estão sendo utilizados para atender suas finalidades essenciais, sendo assim, defeso aplicar aos mesmos a imunidade concedida à autora. No entanto, tal alegação não merece prosperar, pois caberia ao recorrente o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da autora, tal como preceitua o art. 333, II, do CPC, e de tal ônus ele não se desincumbiu" (fls. 536). 4. Agravo regimental não provido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Eliana Calmon, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.	Processo AgRg no AgRg no REsp 799713 / DF AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2005/0195317-8 Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/02/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 19/02/2010

EMENTA	REFERÊNCIA
Ementa RECURSO ESPECIAL. IPTU. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). DESCUMPRIMENTO DA NORMA DO INCISO III DO ART. 14 DO CTN, EM VIRTUDE DA AUSÊNCIA DO REGISTRO DOS LIVROS CONTÁBEIS. CAUSA DE SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO CONSTITUCIONAL, E NÃO DE SUA EXCLUSÃO. OFENSA AO ART. 21 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. Conforme leciona Hugo de Brito Machado, "a exigência de escrituração idônea de receitas e despesas é a exigência de um instrumento, ou meio para a aferição de que a entidade realmente atende aos demais requisitos, especialmente da ausência de fins lucrativos" ("Comentários ao Código Tributário Nacional", Volume I, São Paulo: Atlas, 2003, pág. 232). 2. Conforme consta do acórdão recorrido, a perícia técnica realizada nos autos comprovou que o recorrente está organizado sob a forma de instituição de educação e assistência social, sem fins lucrativos, bem como não foi constatada nenhuma irregularidade em seus livros contábeis no período de 31 de outubro de 1992 a 30 de maio de 1993 e de 1996 a 1999. 3. Desse modo, a ausência do registro dos livros, a qual foi regularizada durante o curso do processo, não deve ser motivo para exclusão ou cancelamento do benefício, haja vista que o descumprimento da norma do inciso III do art. 14 do CTN é mera causa de suspensão do benefício, conforme dispõe o parágrafo único do mesmo dispositivo legal. 4. Não merece acolhida a suscitada ofensa ao art. 21 do CPC. De acordo com a jurisprudência desta Corte, a parte que deu causa à instauração do processo deverá suportar o pagamento dos honorários advocatícios, com fundamento no princípio da causalidade. Na hipótese tratada nos autos, a irregularidade da escrituração contábil do recorrente deu ensejo à instauração do processo executivo e, consequentemente, da presente ação anulatória de débito fiscal, razão pela qual, deverá arcar com os ônus da sucumbência. 5. Recurso especial parcialmente provido para reconhecer o direito do recorrente à imunidade tributária durante o período mencionado. Acórdão – Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas: Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, a Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos da reformulação de voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves (voto-vista), Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.	Processo REsp 737719 / MG RECURSO ESPECIAL 2005/0048498-0 Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA (1126) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 18/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 11/02/2009

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão . Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - IMUNIDADE - MANDADO DE SEGURANÇA - PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA - INEXISTÊNCIA. 1. A prova pré-constituída é requisito essencial e indispensável à impetração de mandado de segurança para proteger direito líquido e certo violado ou ameaçado por ilegalidade ou abuso de poder de autoridade pública. 2. A Constituição Federal assegura imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no que se refere à instituição de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados às suas finalidades essenciais, desde que sejam cumpridos os requisitos contidos no art. 14 do CTN. 3. Não comprovado o cumprimento dos requisitos impostos no art. 14 do CTN, consequentemente não faz jus ao benefício da imunidade. 4. Precedentes desta Corte regional.	Processo AMS 200203990419340 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 242421 Relator(a) JUIZ MAIRAN MAIA Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:30/06/2010 PÁGINA: 441
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação da Fundação Faculdade de Medicina e negar provimento à apelação da União Federal e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - DARF'S ORIGINAIS - DESNECESSIDADE - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 150, VI, "C" DA CF/88 - IPI E II - PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CTN - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. Todas as cópias de DARF's acostadas aos autos se encontram devidamente autenticadas, sendo desnecessária a juntada do original, porquanto a autenticação conferida por Cartório de Títulos e Documentos possui fé pública 2. A autora, pessoa jurídica sem fins lucrativos reconhecida como entidade de utilidade pública, goza da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c" da CF/88. 3. A Corte Suprema já pacificou o entendimento de que deve ser interpretada amplamente a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal, admitindo a não incidência de tributos como o IPI e o Imposto de Importação sobre mercadorias adquiridas por entidade de assistência social, que se destinam à consecução de seus fins institucionais. (RE 243807/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 28/04/2000) 4. No caso vertente, restou comprovada a importação de equipamentos destinados à prestação dos serviços específicos do instituto. 5. Honorários advocatícios fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor da causa.	Processo APELREE 200103990176851 APELREE - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO - 685091 Relator(a) JUIZ MAIRAN MAIA Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:30/06/2010 PÁGINA: 420

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, não conhecer do Agravo Retido e dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que fazem parte integrante do presente julgado. Ementa MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ENTIDADE REGISTRADA NO CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CNAS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DESTINADOS À OPERAÇÃO DE EMISSORAS DE TELEVISÃO. IMUNIDADE. ARTS. 150, VI, “C”, E 195, § 7º, CF. ART. 14, CTN. PRECEDENTES. I - Hipótese de reconhecimento de imunidade tributária relativamente aos tributos incidentes sobre a aquisição, no mercado externo, de equipamentos destinados à operação de emissoras de televisão. II - Impetrante devidamente registrada no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, apresentando, mais, situação de regularidade fiscal, cumpridos os requisitos do art. 14 do CTN. III - Equipamentos importados voltados às finalidades essenciais da Impetrante. IV - Imunidade que se reconhece na espécie. V - Agravo Retido não conhecido e apelação provida.	Processo AMS 200561190014932 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 305881 Relator(a) JUIZA SALETTE NASCIMENTO Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador QUARTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:25/05/2010 PÁGINA: 152

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADE BENEFICENTE. LEI ORDINÁRIA. REGULAMENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. LEI 8.212/91. LEI 9.732/98 e LEI 10.260/01. ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE. ARTIGO 195, § 7° DA CR/88. 1. A CR/88 determinou a isenção da contribuição previdenciária às entidades beneficentes, no artigo 195, § 7º 2. Cumprindo o mandamento constitucional, veio à lume a Lei n° 8.212/91, que regulamentou a matéria. 3. O Plano de Custeio da Previdência Social foi alterado pela Lei nº 9.732/98, que modificou a redação do mencionado artigo 55, estabelecendo novas restrições à concessão da isenção em debate nesta lide. 4. A Suprema Corte, concedeu medida liminar na ADIN n° 2028, para "suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º , na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os § § 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. 5. A Lei 10.260/2001, em seu artigo 19, acrescentou novas regras. 6. A Lei 10.260/2001 foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, na ADIN 2.545-7, suspendendo a eficácia do disposto no artigo 19. 7. No que pertine à necessidade de Lei Complementar para regular o disposto no §7° do artigo 195 da CR/88, esta só é exigível nas hipóteses em que a Constituição o determina. Assim, quando a Carta Magna trata de forma genérica a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, isso significa que é cabível tanto a norma legal pela via ordinária, quanto pela legislação complementar. No caso, o artigo constitucional, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Precedente do Supremo Tribunal Federal. 8. não há que se falar na aplicação do artigo 14 do Código Tributário Nacional, para a definição dos critérios que isentem as entidades beneficentes do recolhimento de contribuições sociais, dada a especialidade das normas legais mencionadas no parágrafo anterior, bem como que a leitura deste artigo deve ser feita em conjunto com o artigo 9°, IV dessa mesma lex, que literalmente prevê que o regramento ali contido diz respeito a IMPOSTO, que é espécie, assim como as contribuições também o são do gênero que é tributo. Dar entendimento contrário à letra da lei siginificaria, igualmente, estender as isenções relativas a impostos, previstas no artigo 150, VI, c da CR/88 às contribuições sociais, o que é incabível, como já decidiu o Colendo Supremo Tribunal Federal "A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições." (RE 378.144-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 30-11-04, DJ de 22-4-05) 9. Apelação não provida.	Processo AMS 200561000296118 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 309054 Relator(a) JUIZ COTRIM GUIMARÃES Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEGUNDA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:06/05/2010 PÁGINA: 158

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação do autor, negar provimento à remessa oficial e julgar prejudicada a apelação da União, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa APELAÇÃO CÍVEL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS - ART. 150, VI, “C” DA CF/88 - IPI - II - IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DESTINADOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESPECÍFICOS - PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CTN. 1- O autor qualifica-se como entidade de educação sem fins lucrativos, e cumpre as exigências do artigo 14 do Código Tributário Nacional. 2- A Corte Suprema já pacificou o entendimento de que deve ser interpretada amplamente a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, “c”, da Constituição Federal, admitindo a não incidência de tributos como o IPI e o Imposto de Importação sobre mercadorias adquiridas por entidade de assistência social, que se destinam à consecução de seus fins institucionais. (RE 243807/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 28/04/2000) 3- No caso vertente, restou comprovada a importação de equipamentos destinados à prestação dos serviços específicos do instituto. 4- Precedentes jurisprudenciais da Corte: (AC nº 2000.61.05.016682-8, 3ª Turma, Rel. Juiz Convocado Roberto Jeuken, julgado em 27/11/2008; AMS nº 2003.61.19.003204-4/SP, 3ª Turma, Rel. Des. Fed. Márcio Moraes, DJU 14/03/2007, pág. 246; AG 132232/SP, 4ª Turma, Rel. Des. Federal TherezinhaCazerta, DJ 29.11.2002. 5- Honorários advocatícios fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor da causa. 6- Apelação do autor a que se dá provimento. Remessa oficial desprovida. Apelação da União prejudicada. Data da Decisão 04/02/2010 Data da Publicação 03/05/2010	Processo APELREE 200061050156550 APELREE - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO - 985051 Relator(a) JUIZ LAZARANO NETO Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:03/05/2010 PÁGINA: 586

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa CONSTITUCIONAL - PIS E COFINS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ENTIDADE BENEFICENTE SEM FINS LUCRATIVOS - ARTIGO 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - APLICABILIDADE. 1. Não vislumbro a alegada inconstitucionalidade na norma inserta no art. 46, parágrafo único, do Decreto nº 4.524/02. A exigência encontra amparo na Lei n.º 8.212/91, sem prejuízo de que o art. 195, §7º, da Constituição Federal não faz referência expressa à necessidade de lei complementar. 2. Para fazer jus ao benefício concedido pelo artigo 195, § 7º, da CF, as entidades de assistência social devem preencher os requisitos dos dispositivos do artigo 55, da Lei 8.212/91. 3. Não comprovado o cumprimento dos requisitos impostos no art. 55, § 6º, da Lei n.º 8.212/91, não se reconhece a imunidade. Data da Decisão 25/03/2010 Data da Publicação 14/04/2010	Processo AMS 200361000082791 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 265862 Relator(a) JUIZ MAIRAN MAIA Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:14/04/2010 PÁGINA: 352
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ARTIGO 150, VI, “C” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CTN - DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE MERCADORIA - NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. 1. A Constituição Federal assegura imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social, no que se refere à instituição de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados às suas finalidades essenciais, desde que sejam cumpridos os requisitos contidos no art. 14 do CTN. 2. A importação realizada para desenvolvimento e aperfeiçoamento das finalidades estatutárias de instituições de educação e de assistência social encontra-se subsumida à regra imunizante prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal com relação ao imposto de importação incidente sobre a mercadoria importada. 3. Remessa Oficial e apelação improvidas Data da Decisão 25/03/2010 Data da Publicação 14/04/2010	Processo APELREE 200203990363874 APELREE - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO - 828187 Relator(a) JUIZ MAIRAN MAIA Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:14/04/2010 PÁGINA: 347

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação da impetrante e negar provimento à apelação da União Federal, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ART. 195, § 7º, DA CF. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. INSTITUIÇÃO DE SAÚDE. ART. 14 DO CTN. ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO. PRECEDENTES DO E. STF. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO DECENAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. 1. O art. 195, § 7º, da Magna Carta, estabelece que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Não obstante constar do referido dispositivo a expressão “isentas”, em verdade, o benefício fiscal ora tratado consiste em imunidade, pois previsto no próprio texto constitucional. 2. O E. STF também já se pronunciou que o conceito de “entidades beneficentes de assistência social” contempla também as instituições beneficentes de assistência educacional ou de saúde. 3. A Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, instituída pela Lei Complementar nº 7/70, foi expressamente recepcionada pela atual Carta Constitucional no art. 239, com natureza previdenciária e destinada a financiar a seguridade social, sujeitando-se, portanto, às disposições contidas no art. 195, § 7º, da Lei Maior. 4. A Lei nº 8.212/91, em seu art. 55, indicou determinados requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente de assistência social, a fim de ser concedida a imunidade em tela. Tal dispositivo sofreu alterações em decorrência de leis posteriores, dentre as quais, a Lei nº 9.732/98, que, em seu teor, dispôs sobre novos requisitos para o gozo da referida imunidade. Nessa linha, o Plenário do E. STF, no julgamento da medida cautelar na ADIN 2.028, suspendeu a eficácia de dispositivos da Lei nº 9.732/98, relativamente à matéria em questão (art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55 , inciso III , da Lei n º 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732 , de 11 de dezembro de 1.998) . 5. Ressalte-se que a suspensão da eficácia dos dispositivos constantes da Lei nº 9.732/98, que trata da matéria, não se deu pelo aspecto formal do referido diploma legal, mas, sim, pela relevância do fundamento de inconstitucionalidade material, a se considerar as limitações impostas ao gozo do benefício que a Carta Constitucional estabeleceu em favor dessas instituições. 6. Entretanto, vale lembrar também que, posteriormente, nos autos do AgR-RE nº	Processo AMS 200161120007258 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 286183 Relator(a) JUIZA CONSUELO YOSHIDA Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:05/04/2010 PÁGINA: 442

EMENTA	REFERÊNCIA
428815, aquela Colenda Corte orientou-se no sentido de que a exigência de emissão e renovação periódica do Registro ou Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, conforme consta expressamente do art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, não ofende ao disposto nos arts. 146, II, e 195, § 7º, da CF. Na ocasião, o E. Min. Relator Sepúlveda Pertence, nos autos do AgR-RE nº 428815, manifestou-se quanto à delimitação do âmbito normativo reservado à lei complementar e à lei ordinária, em se tratando de imunidades tributárias: A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune". 7. Pode-se concluir, portanto, que, afastadas as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98, nos moldes do decidido pelo E. STF (ADIN-MC 2.028), o art. 55 da Lei nº 8.212/91 continua em vigor, encontrando-se em consonância com a redação do art. 14 do CTN, que tratou da imunidade relativa aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, prevista no art. 150, VI, "c", da CF. 8. Conforme se observa dos autos, a impetrante se qualifica como entidade sem fins lucrativos, prestadora de serviços educacionais, atendendo aos requisitos constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Através do Decreto 7 de 1983, a referida instituição foi declarada de utilidade pública federal, tendo sido ainda certificada como entidade de fins filantrópicos, sendo que, à época do ajuizamento da presente ação, já havia solicitado a renovação desse certificado junto ao CNAS. 9. Comprovado o recolhimento indevido, através das respectivas guias, é direito do contribuinte a compensação destes valores. 10. O instituto da compensação tributária está previsto no art. 170 do CTN, o qual determina ser necessária a edição de lei para fixar os requisitos a serem cumpridos para que o contribuinte possa se valer de referido instituto. Somente com a edição da Lei n.º 10.637/02, que deu nova redação ao art. 74 da Lei n.º 9.430/96, permitiu-se a compensação de créditos tributários com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil. De acordo com o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, a compensação de tributos é regida pela lei vigente à época do ajuizamento da ação (EREsp 488.992/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; EREsp n.º 1018533/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 10/12/08, DJE 09/02/09). No caso vertente, a ação foi ajuizada antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 10.637/02, portanto, a compensação dos valores recolhidos a título de PIS deve ser limitada a débitos da mesma espécie e destinação constitucional, ou seja, tão somente com parcelas do próprio PIS. 11. Pela sistemática vigente, são dispensáveis a intervenção judicial e procedimento administrativo prévios, ficando a	

EMENTA	REFERÊNCIA
iniciativa e realização da compensação sob responsabilidade do contribuinte, sujeito a controle posterior pelo Fisco, restando ao Poder Judiciário examinar os critérios a respeito dos quais subsiste controvérsia (prazo prescricional e início de sua contagem, critérios e períodos da correção monetária, juros, etc.), bem como impedir que o Fisco exija do contribuinte o pagamento das parcelas dos tributos objeto de compensação ou que venha a autuá-lo em razão da compensação realizada de acordo com os critérios autorizados pela ordem judicial. 12. Proposta a ação em 9 de fevereiro de 2001, transcorreu, na espécie, o lapso prescricional decenal apenas em relação aos recolhimentos efetuados pela impetrante antes de 9 de fevereiro de 1991. 13. Os créditos do contribuinte a serem utilizados para compensação devem ser atualizados monetariamente desde a data do recolhimento indevido (Súmula STJ 162) até a data da compensação, com aplicação dos critérios de correção monetária previstos na Resolução nº 561 do CJF. 14. Incidência de juros de mora pela taxa SELIC, a partir de 1º de janeiro de 1996, com fulcro no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, devendo ser afastada a aplicação de qualquer outro índice a título de juros e de correção monetária. 15. Apelação da impetrante parcialmente provida. Apelação da União Federal improvida. Data da Decisão 04/03/2010 Data da Publicação 05/04/2010	
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL - COFINS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ENTIDADE BENEFICENTE SEM FINS LUCRATIVOS - ARTIGO 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - APLICABILIDADE. 1. Para fazer jus ao benefício concedido pelo artigo 195, § 7º, da CF, as entidades de assistência social devem preencher os requisitos dos dispositivos do artigo 55, da Lei 8.212/91, à exceção das modificações introduzidas pelo artigo 1º, da Lei n.º 9.732/98, as quais são objeto da ADIN n.º 2.028. 2. Comprovado o cumprimento dos requisitos impostos pela legislação aplicável à matéria, faz jus ao benefício da imunidade em relação ao PIS. Data da Decisão 26/11/2009 Data da Publicação 19/01/2010	Processo AMS 200261000166600 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 251527 Relator(a) JUIZ MAIRAN MAIA Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:19/01/2010 PÁGINA: 971

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, afastar as preliminares argüidas e dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - INCIDÊNCIA SOBRE A REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR, DECORRENTES DE AQUISIÇÃO PARCELADA DO “SISTEMA UROLÓGICO MFL 5000 MULTIFUNCIONAL LITHOTRIPTER” - CONTRATO PARTICULAR - FUNDAÇÃO - SOCIEDADE DE DIREITO PRIVADO - IMUNIDADE (ART. 150, VI, “C”, DA CF/88) - OCORRÊNCIA - PRELIMINARES - PRECEDENTES. 1. A reestruturação organizacional da Secretaria da Receita Federal, por força da portaria interna, não tem o condão de afastar a legitimidade “ad causam” da autoridade impetrada. O contribuinte não pode ser penalizado em decorrência de divisão de atribuições no âmbito do órgão tributário. Precedentes deste e de outros Tribunais Superiores. 2. A apelante goza dos benefícios da imunidade tributária, de índole constitucional, sendo despiciendo socorrer-se de norma de isenção tributária, para eximir-se do recolhimento do tributo. Por outro lado, no julgamento do RE 259.756-2 - RJ - relator Ministro Marco Aurélio, reconheceu-se que a imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança também pessoas jurídicas de direito privado. 3. A imunidade tributária prevista na alínea “c” inciso IV do artigo 150 da Constituição se refere aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. De acordo com o parágrafo 4o do mesmo dispositivo constitucional, o patrimônio, a renda e os serviços devem estar voltados à finalidade essencial da entidade. 4. A imunidade, por estar prevista constitucionalmente e limitar o exercício da competência tributária, deve ser interpretada de forma restritiva, abarcando apenas as situações específicas descritas expressamente no texto constitucional. 5. Para gozar da imunidade tributária, necessário revistam-se as pessoas jurídicas dos seguintes pressupostos autorizadores: a) ausência de finalidade lucrativa, e b) que o patrimônio, a renda e os serviços se relacionem com as suas finalidades essenciais. Em relação aos demais requisitos da lei, pacífico o entendimento de que se aplica a Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional) que, no art. 14, trata das condições a serem observadas pela entidade beneficiária da imunidade, a qual deve comprovar que: a) não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; b)	Processo AMS 199903990040488 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 187308 Relator(a) JUIZ MAIRAN MAIA Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:15/12/2009 PÁGINA: 526

EMENTA	REFERÊNCIA
aplica integralmente no País os seus recursos para a manutenção de seus objetivos e; c) mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. 6. No presente caso concreto, a impetrante, entidade de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecida como de utilidade pública, promoveu a importação de "sistema urológico, modelo MFL 5000 multifuncional Lithotripter", no valor de 3.050.000,00 florins holandeses (fls. 16). Obteve o financiamento de 90% (noventa por cento) dessa importância, a ser pago no prazo de 05 (cinco) anos, com juros de 7% (sete por cento a/a), cabendo-lhe pagar o principal, os juros e, além destes, também o imposto de renda sobre eles incidente. O bem importado encontra-se diretamente relacionado com as suas finalidades essenciais, direcionadas ao desenvolvimento das ciências médicas, concernentes, entre outras, na prestação de suporte financeiro, administrativo e técnico à Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo e ao Hospital das Clínicas, emergindo dos seus objetivos sociais cunho nitidamente educacional e assistencial. 7. Nos termos do art. 11, parágrafo único, do Decreto-lei nº 401/68 e do art. 556, parágrafo único, do Decreto nº 85.450/80 (RIR/1980), é o "fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente", condição de que se reveste a apelante. Contudo, não está sujeita ao recolhimento da exação, posto gozar da imunidade tributária, que lhe é constitucionalmente assegurada, nos termos do art. 150, VI, "c" da CF/88. O recolhimento do tributo, caso fosse efetuado, consubstanciar-se-ia despesa financeira a alcançar o patrimônio e a renda da contribuinte, o que é vedado pelo preceito constitucional. Precedentes: (REsp 745551 / SC RECURSO ESPECIAL 2005/0069182-3 Relator: Ministro JOSÉ DELGADO (1105) - Órgão Julgador - T1 - PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento: 18/10/2005 - Data da Publicação/Fonte: DJ 14.11.2005 p. 220 e Acórdão Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO - Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - Processo: 200070090011500 UF: PR Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA - Data da decisão: 30/01/2008 Documento: TRF400160838 - Fonte D.E. 12/02/2008 - Relator: MARCOS ROBERTO ARAUJO DOS SANTOS). Data da Decisão 01/10/2009 Data da Publicação 15/12/2009	

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Terceira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, dar provimento à remessa oficial, nos termos do voto da Sra. Relatora, vencido o Desembargador Federal Nery Júnior que lhe dava parcial provimento. Ementa CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO - SUSPEIÇÃO DA AUTORIDADE IMPETRADA - INOCORRÊNCIA - EXISTÊNCIA DE REGULAR PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 14 DO CTN INEXISTE IMUNIDADE. 1- Não configurada a suspeição da autoridade impetrada. O fato de a impetrante ter travado uma batalha judicial e administrativa para impedir a ação fiscal não levará conclusão de que há suspeição do Delegado da Recita Federal que ocupa o pólo passivo desta relação jurídica processual. Aliás, com fundamento no art. 135 da Lei Processual Civil, encontram-se estabelecidas as hipóteses de suspeição, não sendo a autoridade impetrada enquadrada em nenhuma delas. 2- Nos termos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, é vedado aos entes políticos instituírem impostos sobre “o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei”. Entretanto, o estabelecimento de critérios para limitar a imunidade acima referida somente pode ser veiculado por lei complementar, por força do art. 146, II, da Constituição Federal. 3- Com base nos ditames constitucionais e do CTN, a Lei 8212/91, regulada pelo Decreto 752/93, veio estabelecer a forma de integração dos mandamentos acima referidos e o caso concreto, determinando o respectivo procedimento em seu art. 55. A Lei 9131/95 ao regular os requisitos das instituições privadas de ensino superior que se revestem de finalidade não lucrativa, confirma o que dita a Lei 8212/91, estabelecendo a necessidade de comprovação de não-remuneração ou concessão de vantagens ou benefícios a qualquer título ou forma a seus instituidores, dirigentes, sócios, conselheiros ou equivalente. 4- As referidas leis apenas possibilitaram a integração do preceito constitucional ao caso concreto. Não houve, pois, restrição de direitos previstos pela Lei Maior. Na realidade, o Texto Constitucional ao estabelecer a imunidade não vem a ser norma auto-aplicável. 5- Havendo finalidade lucrativa não há que se falar em incidência da imunidade ora referida. Desta feita, a Receita Federal tem o poder-dever de proceder à fiscalização das entidades, e portanto, da ora apelada, a fim de verificar a real situação da entidade com o escopo de aplicação rigorosa da norma jurídica tributária. 6- O	Processo REOMS 199903990913927 REOMS - REMESSA EX OFFICIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 194806 Relator(a) JUIZA CECILIA MARCONDES Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador TERCEIRA TURMA Fonte DJF3 CJ2 DATA:06/10/2009 PÁGINA: 149

EMENTA	REFERÊNCIA
Fisco analisando, em procedimento regular, os documentos da entidade- impetrante, concluiu no sentido de que a ora apelada não preenche os requisitos para a concessão do benefício. porquanto, tem caráter lucrativo, desta forma é dever-poder do Estado, por meio de seus agentes, suspender a imunidade, não tendo ocorrido a alegada ofensa ao princípio da irretroatividade das leis tributárias no que tange à aplicação da Lei 9420, de 27/12/96, por se tratar de norma procedimental. 7 - Remessa oficial provida. Data da Decisão 22/09/2009 Data da Publicação 01/10/2009	

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, não conhecer de parte do recurso da União, negar provimento ao agravo retido, à apelação da embargante, à remessa oficial e, na parte conhecida, ao recurso da União, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa PROCESSO CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO RETIDO DESPROVIDO. RECURSO DA UNIÃO PARCIALMENTE CONHECIDO. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. DESNECESSIDADE DE PROVA PERICIAL. DECADÊNCIA. ARTIGO 173, I, DO CTN. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ARTIGO 195, § 7º, DA CF. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI 8.212/91. REDAÇÃO ORIGINAL. ISENÇÃO RELATIVA À COTA PATRONAL. RELAÇÃO DE EMPREGO CARACTERIZADA. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. ILEGITIMIDADE DOS ADMINISTRADORES. SUCUMBÊNCIA. 1. A prova pericial contábil não é necessária para dirimir as questões apontadas pela embargante, sendo suficiente para tanto a prova documental produzida. Assim, não há falar em cerceamento de defesa, estando correta a decisão de primeiro grau, pois ao juiz cumpre indeferir as diligências inúteis ou meramente protelatórias (artigo 130 do CPC). Nega-se, assim, provimento ao agravo retido. 2. No recurso de apelação da União, questiona-se a legitimidade da pessoa jurídica embargante em defender direito alheio, isto é, dos sócios administradores. Todavia, em que pese esse raciocínio, cumpre-se salientar que na r. sentença negou procedência a essa pretensão do embargante, de modo que falece interesse recursal da União em afastar a parte de mérito que lhe foi favorável para propugnar por julgamento sem exame de mérito da mesma questão, tal como ocorreria com o reconhecimento da carência parcial de ação. Logo, não se conhece dessa parte do recurso da União, por falta de interesse recursal. 3. Embora as contribuições destinadas à Seguridade Social sejam, de fato, espécies de tributo sujeito a lançamento por homologação, não havendo o pagamento antecipado, como no caso em apreço, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, ou seja, o prazo decadencial de cinco anos conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, considerando os lançamentos ocorridos em julho de 2003, como se constata nas certidões de dívida ativa, cumpre reconhecer que já tinha o INSS decaído do direito de constituir todos os créditos referentes aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1997, como reconhecido em primeiro grau. 4. Em relação à imunidade tributária, constata-se que a embargante,	Processo APELREE 200561130013005 APELREE - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO - 1367425 Relator(a) JUIZ ALEXANDRE SORMANI Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEGUNDA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:01/10/2009 PÁGINA: 129

EMENTA	REFERÊNCIA
antes de expirado o prazo de validade de seu certificado anterior, protocolou pedido de renovação (fls. 81/82), pelo que não pode ser penalizada pela demora da própria administração que, a final, veio a deferir o referido pedido apenas neste ano de 2009, através da Resolução nº 13, de 10 de fevereiro de 2009, do Conselho Nacional de Assistência Social (fls. 345/347). 5. Quanto à inexistência de débitos em relação às contribuições sociais, referida exigência somente foi acrescentada ao artigo 55 da Lei nº 8.212/91 pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, em momento, posterior, portanto, à data dos fatos. Ademais, decisão desta Turma já assentou que tem direito à isenção tratada pelo § 7° do artigo 195 da Constituição Federal as entidades que preencham os requisitos previstos na redação original do artigo 55 da Lei n° 8.212/91. 6. Essa imunidade, contudo, não elide a obrigação de recolher aos cofres da Previdência as contribuições devidas pelos seus empregados, de cujos salários se presume tenham sido descontadas e retidas pelo empregador, vez que o benefício abrange apenas a cota patronal. 7. As contribuições destinadas a terceiros, muito embora recolhidas pela empresa, não constituem fonte de custeio da seguridade social e, portanto, não estão abrangidas pela imunidade. 8. No presente caso, subsiste a exigência no tocante às contribuições dos empregados e aquelas destinadas a terceiros, a partir de janeiro de 1998, em razão da decadência parcial reconhecida, além das multas aplicadas, com base no artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e artigo 293 do Regulamento, relativas às NFLD's nº 35.502.541-8, 35.502.542-6 e 35.448.098-7. 9. A prestação de serviços com habitualidade, em condições determinadas pelo empregador e mediante remuneração, evidencia a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, não integrando o conceito legal a exclusividade, nem a duração da prestação dos serviços. 10. A competência da Justiça do Trabalho não exclui a dos agentes do INSS para reconhecimento de relação de emprego, com vistas ao lançamento de contribuição previdenciária, pois o tema em questão é de natureza tributária, sem qualquer vinculação com a ordem trabalhista. 11. Também não há falar em nulidade dos lançamentos e das Certidões de Dívida Ativa, por afronta ao artigo 2º, § 5º, III, da Lei nº 6.830/80. A origem da dívida, sua natureza e os fundamentos legais estão suficientemente descritos nos anexos que acompanham as referidas certidões, que, ademais, são dotadas de presunção juristantum de certeza e liquidez, só podendo ser afastada por prova inequívoca a cargo do executado ou de terceiro a quem aproveite (artigo 3º da Lei nº 6.830/80). Alegações genéricas, desprovidas de fundamentação, não são hábeis para tanto, vale dizer, à míngua de impugnação específica, não cabe afastar a presunção que milita em favor da dívida. 12. Em relação aos honorários advocatícios, foram eles bem fixados, com observância aos parágrafos 3º e 4º do artigo 20 do CPC, pelo que deve ser mantido o valor arbitrado. 13. Agravo retido desprovido. Apelação da embargante e remessa oficial desprovidas. Apelação da União conhecida em parte e, na parte conhecida, desprovida. Sentença mantida.	

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima especificadas. Decide a 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ementa MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ENTIDADE REGISTRADA NO CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CNAS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS HOSPITALARES. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "C", CF. ART. 14, CTN. PRECEDENTES. I - Hipótese de reconhecimento de imunidade tributária relativamente aos tributos incidentes sobre a aquisição, no mercado externo, de equipamentos hospitalares. II - Impetrante devidamente registrada no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, apresentando, mais, situação de regularidade fiscal, cumpridos os requisitos do art. 14 do CTN. III - Equipamentos importados voltados às finalidades essenciais da Impetrante. IV - Imunidade que se reconhece na espécie. V - Apelação e remessa oficial improvidas. Data da Decisão 27/11/2008 Data da Publicação 28/07/2009	Processo AMS 200761190063125 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 306470 Relator(a) JUIZA SALETTE NASCIMENTO Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador QUARTA TURMA Fonte DJF3 CJ2 DATA:28/07/2009 PÁGINA: 516

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Ementa TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA-INSTITUIÇÃODEDICADAÀASSISTÊNCIA SOCIAL - ARTIGO 150, VI, “C” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO E ARTIGO 14 DO CTN - LEI Nº 9532/1997 - EXCLUSÃO DA IMUNIDADE DOS RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITALAUFERIDOS EMAPLICAÇÕES FINANCEIRAS - VIGÊNCIA SUSPENSA. 1. Na açãomandamental, a autoridade apontada como coatora é parte integrante do ente público, sujeito passivo do writ, sendo certo que sua notificação torna dispensável a citação da pessoa jurídica de direito público - no caso, a União Federal - como litisconsorte passivo necessário. 2. A Constituição Federal assegura imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no que se refere à instituição de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados às suas finalidades essenciais, desde que sejam cumpridos os requisitos contidos no art. 14 do CTN. 3. As instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, que atendem os requisitos da lei, fazem jus à imunidade reconhecida pelo artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, não estando sujeitas ao recolhimento do IOF 4. O parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição, ao determinar que a imunidade concerne apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com suas finalidades essenciais, não exclui os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras que são vertidos aos objetivos da própria entidade, como ocorre com a renda auferida a partir das suas atividades assistenciais, ou mesmo da comercialização de seus bens. 5. A imunidade não é restrita apenas à renda decorrente do objeto social da entidade, mas sim toda aquela auferida de forma regular visando resguardar o seu patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação, como ocorre com as aplicações financeiras. 6. O art. 12, § 1º da Lei nº L. 9.532/97, lei ordinária, excluiu da imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Houve ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, que determina competir à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. Ademais, a imposição tributária também estaria tributando o patrimônio da entidade, o que é vedado pela Constituição Federal, porquanto as aplicações financeiras não têm a finalidade de auferir lucros, mas sim de resguardar o patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação. 8. Outrossim, o dispositivo teve sua vigência suspensa por força de decisão proferida em Medida Cautelar na ADIN nº 1802. 9. Apelação e remessa oficial a que se negam provimento. Data da Decisão 05/02/2009 Data da Publicação 18/06/2009	Processo AMS 199960000010498 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 215295 Relator(a) JUIZ NERY JUNIOR Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador TERCEIRA TURMA Fonte DJF3 CJ2 DATA:18/06/2009 PÁGINA: 167

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os integrantes da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, à unanimidade, em não conhecer de parte do agravo de instrumento e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto do Relator, constantes dos autos, e na conformidade da ata do julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Ementa - CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM FACE DA DECISÃO QUE INDEFERIU LIMINAR PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVISTA NO ARTIGO 22, INCISO I, DA LEI Nº 8.212/91 - IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL QUE NÃO ALCANÇA PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO - RECOLHIMENTO DA "QUOTA PATRONAL" PELA MUNICIPALIDADE DECORRE DE RELAÇÃO DE EMPREGO - AGRAVO IMPROVIDO NA PARTE CONHECIDA. 1. Não se conhece do agravo de instrumento em relação ao "pedido subsidiário" de recolhimento em juízo dos valores devidos, porque essa matéria não foi objeto da decisão interlocutória recorrida, de modo que infletir sobre o tema representaria supressão de instância. 2. A imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, do Constituição Federal não alcança as pessoas jurídicas de direito público, como entende a agravante, mas tão somente "as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei", no caso o art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91; tal imunidade tributária visa justamente incentivar a sociedade civil a atuar em colaboração com o Estado em áreas onde este é deficitário, de modo que apenas aquelas entidades beneficentes que prestam serviços de assistência social é que devem ser contempladas com o benefício fiscal, desde que atendidos os requisitos legais. 3. Assim, foge ao bom-senso conferir ao Município a imunidade tributária em relação à "cota patronal" das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de seus funcionários; ainda, tal contribuição tem previsão constitucional (art. 40, 'caput', da Constituição Federal). 4. A contribuição do Município para a Seguridade Social através da aplicação de repasse de verbas em atividades eminentemente "assistencialistas" não se faz mediante tributação, e o recolhimento da "cota patronal" pelo agravante decorre de relação de emprego, situação absolutamente distinta da primeira, pelo que não se verifica a alegada bitributação. 5. Agravo de instrumento improvido na parte conhecida. Indexação VIDE EMENTA. Data da Decisão 29/04/2008 Data da Publicação 29/05/2008	Processo AG 200703000489455 AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 300966 Relator(a) JUIZ JOHONSOM DI SALVO Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador PRIMEIRA TURMA Fonte DJF3 DATA:29/05/2008

EMENTA	REFERÊNCIA
Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os integrantes da 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, em conformidade com a ata de julgamento, à unanimidade, rejeitar a preliminar argüida em contra-razões, não conhecer da prejudicial de prescrição e dar parcial provimento à apelação. Ementa TRIBUTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO DE APELAÇÃO. PRELIMINAR REJEITADA. IMUNIDADE. COFINS. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. LEI N. 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ART. 3°, § 1°, DA LEI N. 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. ALÍQUOTA. MAJORAÇÃO. ART. 8º, DA LEI N. 9.718/98. CONSTITUCIONALIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. I - À em vista a suspensão de prazos certificada pelo Cartório (fl. 436), entre os dias 09 a 14 de maio de 2005, em virtude da Portaria n. 875, baixada pelo MM. Juiz Presidente do Conselho da Justiça Federal da 3ª Região, o prazopara interposição de recurso iniciou-se em 16.05.05, atendido, assim, o disposto no art. 188 do Código de Processo Civil. Preliminar argüida em contra-razões rejeitada. II - Trata-se de instituição de educação sem fins lucrativos, que pretende o reconhecimento à imunidade conferida às instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 195, § 7º, da C.R.). III - Ainda que o conceito de assistência social seja abrangente da assistência em diversas áreas, a “assistência educacional”, nele não se encontra albergada para efeito de imunidade tributária. A Constituição distingue, perfeitamente, os conceitos de assistência social (art. 203) e de educação (art. 205), não cabendo, de modo algum, sustentar-se entroncamento entre ambos para o efeito mencionado, além do fato de que as instituições que se dedicarem a essas atividades, sem finalidade lucrativa, fazem jus à intributabilidade assegurada pelo art. 150, VI, “c”. IV - A Lei Maior, ao imunizar as instituições de educação, o fez, deferindo-lhes a imunidade genérica estampada no art. 150, VI, “c”, todavia, não agiu do mesmo modo em relação à imunidade concernente às contribuições para a seguridade social, cuja eficácia restringiu às entidades beneficentes de assistência social. Justifica-se o tratamento díspar pelo fato de a assistência social constituir ramo da seguridade social, o mesmo não ocorrendo com a educação. V - O § 1°, do art. 3º, da Lei 9.718/98, reveste-se de inconstitucionalidade, reconhecida pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 346084/PR, sob o fundamento de que o dispositivo em comento, ao ampliar o conceito de receita bruta para toda e qualquer receita, violou a noção de faturamento, prevista no art. 195, I, da Constituição da República, na sua redação original, que	Processo AC 199961000203692 AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1082529 Relator(a) JUIZA REGINA COSTA Sigla do órgão TRF3 Órgão julgador SEXTA TURMA Fonte DJU DATA:03/12/2007 PÁGINA: 456

EMENTA	REFERÊNCIA
equivale ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. VI - As contribuições sociais instituídas em atenção às bases de cálculo apontadas nos incisos do art. 195, da Constituição Federal, dispensam o veículo da lei complementar, a qual somente é exigida para as contribuições sociais instituídas nos termos do § 4º do mesmo dispositivo. Constitucionalidade da majoração da alíquota, implementada pelo art. 8°, da Lei n. 9.718/98. Entendimento do Órgão Especial desta Corte. VII - Tendo em vista a concessão parcial do pedido formulado alternativamente, os honorários advocatícios deverão ser suportados reciprocamente pelas partes. VIII - Preliminar argüida em contra-razões rejeitada. Prejudicial de prescrição não conhecida. Apelação parcialmente provida. Data da Decisão 26/09/2007 Data da Publicação 03/12/2007	

EMENTA	REFERÊNCIA
Ementa: Apelação. Mandado de segurança. Imposto predial e territorial urbano. Reconhecimento de imunidade. Admissibilidade. Imóvel pertencente a instituição de educação e de assistência social sem fins lucrativos, preenchedora dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Ônus da prova que incumbe ao impetrado. Inteligência do artigo 150, VI, "c" e § 4°, da Magna Carta, bem como dos artigos 333, II, e 334, I, do Código de Processo Civil. Recurso desprovido.	Apelação 991020513206 (1136547400) Relator(a): Geraldo Xavier Comarca: São Paulo Órgão julgador: 14ª Câmara de Direito Público Data do julgamento: 25/03/2010 Data de registro: 16/07/2010
Ementa: Agravo de instrumento. Embargos a execução fiscal. Decisão que determina produção de prova pericial pela embargante. Imposto predial e territorial urbano. Alegação de imunidade. Imóvel pertencente a entidade religiosa que preenche os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Ônus da prova que incumbe ao exequente. Inteligência do artigo 150, VI, "c" e § 4°, da Magna Carta, bem como dos artigos 333, II, e 334, I, do Código de Processo Civil. Precedente do Superior Tribunal de Justiça. Recurso provido.	Agravo de Instrumento 994093852749 (9442115500) Relator(a): Geraldo Xavier Comarca: São Paulo Órgão julgador: 14ª Câmara de Direito Público Data do julgamento: 27/05/2010 Data de registro: 16/07/2010
Ementa: Execução Fiscal. Exceção de préexecutividade. Imunidade demonstrada de plano. Preenchimento do requisito constitucional (art. 150, VI, "c"). Não prospera o argumento de que as executadas deveriam comprovar, por meio de embargos à execução, o cumprimento dos requisitos previstos em lei (art. 14 do CTN), pois havendo indícios de descumprimento da legislação tributária por parte de entidade imune cabe ao fisco, respeitado o devido processo legal, realizar diligências de fiscalização para apurar os fatos (art. 194 e seguintes do CTN). Dá-se provimento ao recurso.	TRIBUNAL DE JUSTIÇA - SEÇÃO DE DIREITO PÚBLICO Agravo de Instrumento n° 990.10.118.387-0 Voto n° 8802 Comarca: São Paulo Agravantes: Sest - Serviço Social do Transporte e Senat - Serviço Nacional do Transporte (executadas) Agravado: Município de São Paulo (exequente) Relator(a): Beatriz Braga Comarca: São Paulo Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público Data do julgamento: 17/06/2010 Data de registro: 24/06/2010
EMENTA: Apelação - Ação declaratória - IPTU - Alegação de que a entidade faz jus à imunidade tributária, por se tratar de entidade assistencial - Municipalidade que não concorda com tal alegação, sob o fundamento de que não há prova de ser o valor do aluguel do imóvel utilizado em suas atividades essenciais - Entidade cujo patrimônio é imanente à sua finalidade institucional - Atividade exercida pelo instituto, em prol da comunidade - Cabimento da comprovação anual do preenchimento dos requisitos do art 14 do CTN- Recursos não providos.	VOTO N° 13.472. APELAÇÃO COM REVISÃO N° 994.06.059061-6. COMARCA: SÃO PAULO. APELANTES: PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO E OUTRO. APELADOS: INSTITUTO SOCIAL PAULISTA DE ASSISTÊNCIA E EDUCAÇÃO ISPAE E OUTRO. Relator(a): Arthur Del Guércio Comarca: São Paulo . Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público. Data do julgamento: 27/05/2010 . Data de registro: 17/06/2010