



IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS: UMA REVISÃO CONCEITUAL

PACHECO, Thaysa Luany¹

MIRANDA, Nayara Costa¹

GÓES, Mayara P. de A.¹

SILVA, Clelia Bispo da¹

P. NETO, Joaquim Alves¹

DISCONZI, Verônica Silva do Prado²

RESUMO

Este trabalho demonstra que as obrigações tributárias não são cobradas de todas e quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas. Para isso, foi elaborada uma pesquisa bibliográfica, que reúne informações adquiridas em revistas jurídicas e artigos científicos disponibilizados em meio virtual, além de livros sobre doutrinas e legislações. Concluiu-se que existem órgãos, pessoas e instituições que ficam desobrigados em cumprir com cargas tributárias

¹ Acadêmicos do Curso de Ciências Contábeis, do Centro Universitário UnirG.

² Doutoranda em Ciências Jurídicas e Sociais, na Universidad del Museo Argentino – UMSA, professora de Direito Tributário, Comercial e Previdenciário no Centro Universitário UnirG. E-mail: veronicadesconzi@gmail.com.

prontamente, e outros que cumprem essa obrigação por meio de lei.

Palavras-chave: Obrigações tributárias. Imunidade tributária. Isenção tributária.

IMMUNITY AND TRIBUTARY EXEMPTION: A REVIEW OF THE CONCEPT

ABSTRACT

This investigation demonstrates that tributary duties are not paid or charged from all and/or any person both physical and juridical. To carry out this study, a review of the literature was undertaken, gathering information acquired in juridical magazines and scientific papers available in the internet, but, books about doctrines and legislation were also used. We conclude that organs, persons and institutions do exist, which are exempt of tributary duties and others which in fact are obligated and are not free from paying such duties according to the law.

Keywords: Tributary Duties. Tributary Immunity. Tributary Exemption.

INTRODUÇÃO

O tributo é um imposto criado pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, constituindo-se na transferência de propriedade privada para o Estado. Um bom exemplo é o imposto de renda. A Constituição Federal proíbe o Estado de explorar atividades econômicas, sendo esse ato possível somente em casos de segurança nacional ou de interesse coletivo.

O tributo é instituído no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que o define como “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, art. 3º, 1966).

Já a Imunidade é uma proteção que a Constituição Federal confere aos órgãos públicos, a instituições sem fins lucrativos e as que tenham o objetivo de levar informação fácil e rápida à população. É uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada. A isenção é uma possibilidade de exclusão da obrigação tributária, a qual somente será outorgada quando respeitado o princípio da legalidade. (BRASIL, 1988).

Nesse entendimento objetivou-se, com este trabalho, descrever as diferentes formas de aplicação e exclusão dos tributos aos respectivos públicos.

MÉTODO

O formato utilizado para a concretização do presente trabalho foi o bibliográfico, com reunião de informações atuais adquiridas em doutrinas e legislações e em revistas jurídicas.

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

São disciplinadas a partir de uma norma constitucional e não estão publicadas em lei, decreto, emenda etc. Elas protegem algumas pessoas, bens e situações, impedindo que sejam tributadas. Essas imunidades se dão através da Constituição Federal (CF). A imunidade fixa uma regra de incompetência tributária, ou seja, o que não pode ser tributado ou competência negativa.

A Constituição Federal traz, no bojo do artigo 148, competência para instituir Empréstimo Compulsório, ou seja, demonstra atos para efetivar a competência positiva:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório: I - para atender a despesas extraordinárias,

decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, (b). Parágrafo único - A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988).

As imunidades, previstas no artigo 150 da Constituição Federal, só existem para impostos, mas existem imunidades espelhadas na Constituição em relação às taxas e contribuições especiais.

A imunidade só atinge a obrigação principal, permanecendo as obrigações acessórias. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.” (BRASIL, 1988, art. 150, inciso VI, “a”).

TIPOS DE IMUNIDADES

Imunidades Genéricas – As imunidades genéricas estão presentes no artigo 150, inciso VI “a”, “b”, “c” e “d” da Constituição Federal. A alínea “a” trata da imunidade genérica recíproca (“uns dos outros”), patrimônio, renda e serviços recíprocos. (BRASIL, 1988).

O artigo 18 da referida Constituição, expõe que autônomos são “[...] a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Na administração indireta, apenas as Autarquias Federais e Fundação possuem imunidades. São pessoas públicas jurídicas de direito privado exercendo atividade econômica. De acordo com o art. 150 § 2º da CF (BRASIL, 1988), “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.”

Na administração direta as Autarquias e Fundações da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pessoas jurídicas de direito público, possuem imunidades (BRASIL, 1988, art.150, § 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.

De acordo com o parágrafo 2º da CF, a imunidade está excluída sempre que houver contraprestação, pagamento de preço ou tarifa. O dispositivo tem o objetivo de excluir da imunidade as concessionárias e as permissionárias de serviços públicos. São particulares que tem seu lucro garantido no preço e na tarifa.

[...] § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. [...] § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. (BRASIL, 1966, art.150).

O contrato de promessa de compra e venda não transfere a propriedade do bem imóvel, mas gera o dever de pagar imposto relativo ao bem imóvel. Já o contrato firmado entre o particular e o poder público (União, Estados, DF e Municípios), muito embora não implique na transferência da propriedade, gera o dever de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Imunidades dos templos de qualquer culto – A imunidade em tela é um meio para se proteger do direito

maior que o fim: a liberdade individual de religião. Ela não protege somente o templo, protege também o patrimônio, renda e serviços, protegendo a instituição como um todo. Considerando que a palavra culto possui um significado mais amplo do que a palavra religião, entende-se que a Constituição protege todas as formas de manifestações da fé, não importando o seu conteúdo.

As imunidades das entidades religiosas apenas persistem se o patrimônio, renda e serviços estiverem vinculados as suas finalidades essenciais. No caso de exploração de atividades econômicas por parte da instituição religiosa existem duas possibilidades: a) se o lucro reverter para as finalidades essenciais, a imunidade continua; b) se o núcleo não reverter para as finalidades essenciais, a instituição perde a imunidade. (BRASIL, 1988, art. 150, VI, “c”).

Imunidades Genéricas Impostos – Essas imunidades são constituídas por: partidos políticos e suas fundações (sem fins lucrativos e sem requisitos de lei); entidades sindicais dos trabalhadores; instituições privadas: educação e assistência social (que possuem dupla

imunidade: de impostos e de contribuição para seguridade social. (BRASIL, 1988, art. 150, VI, “c”.)

As instituições educacionais e assistenciais acima referidas são as instituições privadas, pois, se fossem públicas estariam protegidas pela imunidade genérica recíproca. Mesmo sendo privadas, devem constituir-se como sem fins lucrativos. Isso não significa que não podem ter lucro, pelo contrário, podem e devem tê-lo. A única restrição é que este lucro deve ser totalmente revertido na própria entidade, não podendo haver distribuição de lucros entre os sócios. (BRASIL, 1988, art. 146, Inciso II).

Imunidade dos livros, jornais, dos periódicos e papel destinado a sua impressão – Esse item é direcionado à liberdade de expressão. É uma imunidade “objetiva”, porque recai sobre um objeto (livros, jornais etc.). Como a imunidade é objetiva e não subjetiva, é o objeto que é imune e não a empresa. (BRASIL, 1988, art. 150, VI, “d”). Ex: Sobre a venda do jornal na banca não há impostos, mas a empresa que publica o jornal é tributada.

Qualquer um que produza ou comercialize livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão estará

imune. Tal imunidade visa a proteger a liberdade de imprensa e difusão da cultura. Assim, livros que não se destinam à propagação do pensamento não estão imunes. Ex: livro de ata, livro de bordo, livro de ouro, livro-diário e etc.

Considerando que a CF não traz qualquer distinção, a imunidade também abrange livros pornográficos, livros raros (Ex: 1ª edição de *Os Lusíadas*), papel marca d’água, papel vegetal e pergaminho que se destinem à impressão, CD-ROM e etc. Os outros componentes dos livros (insumos. ex.: cola, tinta) não são abrangidos pela imunidade, pois a Constituição Federal só mencionou o papel destinado à impressão, excluindo os demais.

Destaca-se que, de acordo com a CF, é vedado às pessoas políticas instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (BRASIL, 1988, art. 150, VI “d”).

IMUNIDADE ESPECÍFICA

A imunidade específica refere-se aos seguintes impostos: Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e

Prestação de Serviços (ICMS), Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis por ato Oneroso Intervivos (ITBI).

Imunidade em relação ao IPI – o IPI não incide sobre exportações de produtos industrializados uma vez que o país não exporta tributos, mas produtos e estes devem chegar ao mercado internacional com condições de competitividade. (BRASIL, 1988, art. 153, §3º, III).

Imunidade em relação ao ITR – o ITR não incide sobre “pequenas glebas rurais definidas em lei, quando o proprietário que as explore não possua outro imóvel. Cabe à lei complementar definir o que são pequenas glebas rurais e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. (BRASIL, 1988, arts. 153, §4º e 146).

Imunidade em relação ao ICMS – de acordo com os artigos 155 §2º a, b, c da Constituição Federal,

[...] o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto, cobrado nas operações e prestações anteriores; o ICMS não incidirá sobre operações interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

Como exemplo, cita-se o fato de que quando Itaipu vende energia elétrica para o estado de São Paulo, não incide ICMS. Ainda de acordo com a Constituição Federal, o ICMS também não incide

[...] nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, §2º, X, “c”); sobre o ouro quando utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial, mas nesta operação incidirá o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF). (art. 153, §5º da CF). Com exceção do ICMS, II e IE, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (art. 155, §3º da CF).

Imunidade em relação ao ITBI:

Não incide sobre os direitos reais de garantia incidentes sobre imóveis. (art. 156, II, in fine da CF) Ex: Hipoteca e Anticrese; não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (art. 156, §2º, I da CF); sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão (reunião de duas ou mais sociedades para formar uma só), incorporação (absorção por uma ou mais sociedades de uma ou outras), cisão (transferência de parte do patrimônio de uma sociedade anônima a outras já existentes com tal finalidade) ou extinção de pessoa jurídica (art. 156, §2º, I da CF). Se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil, haverá incidência do ITBI (art. 156, §2º, I, da CF).

Bens adquiridos por usucapião (forma originária de aquisição da propriedade) e transmissões imobiliárias decorrentes de desapropriações realizadas para fim de reforma agrária são isentos de ITBI. (BRASIL, 2008, art. 184, §5º da CF).

Existem, ainda, as imunidades relacionadas às contribuições para a seguridade social (aposentadoria e pensão) “concedidas pelo regime geral de previdência de que trata o art. 201 da CF”. (BRASIL, 2008, art. 195). Também são isentas as “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. (BRASIL, 2008, art. 195, §7º) que, embora o documento mencione “isentas”, trata-se de imunidade.

Por fim, citam-se as imunidades com relação às taxas: ex: direito de petição, certidão de nascimento; certidão de óbito (BRASIL, 2008, art. 5º, XXXIV, “a” e “b”).

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Para alguns autores, isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Para Ruy Barbosa Nogueira (apud HARADA, 2007, p. 532) “[...] é a dispensa do tributo devido, feita por expressa

disposição de lei”. Para outros, é uma exclusão do crédito tributário, pois embora tenha acontecido o fato gerador do tributo (incidência), o ente tributante está impedido de constituir e cobrar o crédito tributário.

As isenções não são extensíveis às taxas, a contribuições de melhoria e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão [...]. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva: I - às taxas e às contribuições de melhoria; II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. (CTN, 1966, art. 177, I e II).

Ressalta-se, por oportuno, que a isenção tributária apenas ocorrerá de forma a provar o cumprimento do Princípio da legalidade, e que somente será outorgada pelo poder público dotado de competência para criar o imposto.

A base de cálculo é o valor da alíquota eleito pela lei como parâmetro para a cobrança do tributo. O aumento da base de cálculo só é feito por lei. Uma Medida provisória é capaz de criar lei em caráter de urgência e só pode criar tributos Federais (Lei complementar). CF, Artigo 62, § 1º, III:

Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. [...] § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: [...] III – reservada a lei complementar.

Em relação à concessão de isenções de caráter não geral, cita-se o raciocínio de Harada (2007, p. 532).

A partir do advento da LRF, Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000, a concessão de isenção de caráter não geral depende de prévia estimativa do impacto orçamentário-financeiro o exercício de vigência do benefício e nos dois seguintes, além de atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e pelo menos um dos seguintes requisitos: (a) demonstração, pela entidade política, de que a renúncia tributária foi considerada na lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; (b) estar acompanhada de medidas de compensação, no triênio, por meio de aumento da receita, proveniente da elevação de alíquota, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos ou contribuições. É o que estabelece o art. 14 da LRF. Na forma do § 1º desse artigo as mesmas condições são exigidas para outros tipos de incentivos tributários.

ESPÉCIES DE ISENÇÕES

As isenções, incentivos e benefícios fiscais devem ser concedidos por meio de convênio entre as unidades da Federação. Os convênios, depois de celebrados, devem ser ratificados.

Isenção quanto ao ICMS – a isenção de ICMS é concedida por meio de decreto legislativo que ratifica convênio entre todos os Estados

Membros e o Distrito Federal. “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias” (CNT, 1966, art. 111, I, II e III).

Revogação da isenção e o princípio da anterioridade – Alguns autores afirmam que a lei que revoga uma isenção tributária deve obedecer ao princípio da anterioridade. A que concede não precisaria, pois é para proteger o contribuinte e não para prejudicá-lo.

Harada (2007), citando o art. 178 do CTN, relata que a isenção tributária, quase sempre, é outorgada devido a condições político-sociais, afirmando que, exceto quando concedida por prazo determinado, poderá ser revogada a qualquer momento, desde que seja observado o princípio da anterioridade. Entretanto, a posição aceita no Supremo Tribunal Federal é a de que não precisa atender ao princípio da anterioridade, pois ao revogar uma isenção não se está instituindo o tributo. Tanto já estava instituído o tributo que precisou de uma lei detalhando-o. Porém, é

possível ao Estado, caso assim o decida, outorgar tratamento benéfico.

As isenções tributárias podem ser concedidas em caráter individual, em caráter geral, condicionada, incondicionada, por prazo certo, por prazo indeterminado

Citam-se, ainda, a súmula 544 do Supremo Tribunal Federal (STF) e o artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN). (BRASIL, 1966).

Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas (Súmula 544 do STF). Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção; dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (art. 111 do CTN).

CONCLUSÃO

Como um princípio norteado pelo direito tributário, a imunidade proíbe aos quatro órgãos públicos (União, Distrito Federal, Estados e

Municípios) cobrar impostos de patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

O direito tributário possibilita que essa imunidade também alcance os templos religiosos sem interesse lucrativo; partidos políticos sem fins lucrativos; livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão destes, justamente para garantir o direito de expressão.

Entretanto, em que pese a isenção, trata-se uma das causas de excludente de crédito tributário ao contribuinte, porém apenas ocorre mediante expressa disposição em lei, principalmente objetivando alcançar o interesse público com intuito primordial de manter a ordem político-social.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Dispõe sobre o sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República: Brasília, 25 de outubro de 1966.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n 1/92 a 56/ 2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 8. ed. revisada e atualizada com a LC nº 11/05. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Adair Loredo; INGLESÍ, Carlos Eduardo. *Vade Mecum Tributário*: doutrina, legislação prática & jurisprudência. São Paulo: Primeira Impressão, 2006.

Recebido em: 07 fev. 2013

Aprovado em: 27 maio 2013