



ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NAS RESTRIÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

Analysis of the National Tax System and Demarcation of the Taxing Power Constraints in the Taxing Power of the State

Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 127/2016 | p. 139 - 162 | Mar - Abr / 2016

DTR\2016\2946

Luís Henrique Bortolai

Mestre e Doutorando em Direito pela Faculdade Autônoma de Direito. Pós-graduado em Direito Tributário pela PUC-Campinas. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado. borto04@hotmail.com

Área do Direito: Tributário

Resumo: Indispensável trazer conceitos relevantes na seara tributária, como capacidade tributária, competência tributária, imunidade e isenção, de modo a possibilitar uma leitura que analisa estes dispositivos, de modo a diferenciar cada um deles e tornar mais compreensível cada uma das expressões pelo leitor. Esse estudo almeja também a apresentação de uma interpretação que busque trazer maior efetivação às disposições constitucionais, buscando atingir o máximo de sua realização, possibilitando ao conhecimento disponível, especialmente em face da atualidade em que a economia passa por uma crise. A importância de uma compreensão lúcida da hipótese de incidência é fundamental a todos, especialmente para uma leitura crítica acerca do que vem ocorrendo na realidade de cada pessoa, de modo a possibilitar uma análise distinta da que muitos estão habituados. Por isso a necessidade de um estudo aprofundado da hipótese de incidência, de modo a, após conhecer cada um dos seus elementos, possibilitar ver se o Estado está ou não abusando dos poderes que lhe foram outorgados, evitando que qualquer tipo de injustiça ocorra.

Palavras-chave: Constituição Federal - Limitações - Imunidade.

Abstract: Indispensable bring relevant concepts in tax harvest as tax capacity, taxing power, immunity and exemption, to enable a reading which analyzes these devices in order to differentiate each of them in order to make it understandable each of the expressions by the reader. This study also aims to present an interpretation that seeks to bring greater effectiveness to the constitutional provisions, seeking to reach the maximum of their realization, enabling the knowledge available, especially in the face of today when the economy goes through a crisis. The importance of a lucid understanding of the impact hypothesis is fundamental to everyone, especially to a critical view of what is happening in the reality of each person, so as to allow a separate analysis of which many are accustomed. Why the need for a thorough study of the incidence of the event, so, after knowing each of its elements, allowing to see if the state this or not abusing the powers were granted, preventing any kind of injustice from occurring.

Keywords: Federal Constitution - Limitations - Immunity.

Sumário:

Introdução - 1O sistema jurídico-tributário brasileiro - 2Hipótese de incidência tributária - 3Diferença entre imunidade, isenção e não incidência - 4Parâmetro histórico da imunidade - 5O conceito e a natureza jurídica da imunidade tributária

A presente abordagem busca trazer uma análise específica acerca do ordenamento jurídico brasileiro, com ênfase no ramo tributário, em especial, com a formação da hipótese de incidência tributária dentro da sistemática brasileira. Tal análise se funda no fato de que tal conceituação é de suma importância para a compreensão da sistemática



nacional, se revelando fundamental para a proposta aqui apresentada, especialmente sobre as vertentes que o sistema jurídico brasileiro apresenta, por meio de uma análise doutrinária acerca de conceitos e delimitações necessárias para uma melhor compreensão do Sistema Tributário Nacional.

O método básico, que norteará o presente trabalho, será o hermenêutico, por meio de uma interação mútua entre os elementos componentes do trabalho, de modo a possibilitar um estudo mais amplo e abrangente da proposta almejada. Baseando-se em livros especializados sobre a área, características relevantes sobre o tema serão analisadas, aspirando um estudo completo e preciso. Somado a doutrinas que revelam os antecedentes que proporcionaram o encadeamento do desenvolvimento, tanto da imunidade tributária quanto das diferentes formas de interpretação, colocando-se diante de uma análise crítica acerca da realidade brasileira, tanto do ponto de vista doutrinário quanto no âmbito do Poder Judiciário em todas as suas esferas, revelando-se extremamente pertinente e valioso para o trabalho proposto.

1 O sistema jurídico-tributário brasileiro

Antes de se ater ao estudo específico acerca do Sistema Tributário Nacional brasileiro, importante uma apresentação prévia do que vem a ser a expressão "sistema", qual seja, um conjunto harmônico e organizado, que busca um objetivo comum a partir dos elementos que o compõe. Especificamente no campo das ciências jurídicas, o sistema é uma estrutura de normas que possuem um fim previamente determinado e estipulado.

O Sistema Tributário brasileiro, especificamente, se funda na interação entre as relações do Estado, em todas as suas facetas, e os administrados, com o intuito de obtenção de receita pública. Por meio desta estrutura apresentada por Hans Kelsen,¹ que em verdade foi elaborada por Rudolf Merkel, pupilo daquele na Universidade de Viena, uma pirâmide se mostra a figura geométrica mais propícia para a delimitação das normas, tendo a Constituição Federal o topo da figura, servindo de fonte para toda a formação do ordenamento. O doutrinador Paulo de Barros de Carvalho assim se posiciona acerca desta expressão:

"Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema."²

Assim, por ser o direito um objeto cultural, criado pelo homem, e com isso passível de modificações e alterações com o passar do tempo, necessária uma coordenação prévia no que tange à constante atualização e a realização de um estudo crítico de seus elementos, de modo a possibilitar uma constante evolução. Diante disso, Juarez Freitas traz importante lição acerca do assunto:

"(...) se conceitua o sistema jurídico como uma rede axiológica e hierarquizada de princípios gerais e tópicos, de normas e de valores jurídicos cuja função é a de evitando ou superando antinomias, dar cumprimento aos princípios e objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente na Constituição."³

Diante destas duas disposições doutrinárias, pode-se conceituar o sistema brasileiro como um conjunto harmônico de normas integrantes de uma rede axiológica de regras e princípios estruturada de forma hierarquizada, tendo como fonte a Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988, fornecendo validade às disposições do ordenamento jurídico pátrio. Especificamente no entendimento de Sacha Calmon Navarro, o subsistema tributário constitucional pode ser fracionado em dois segmentos básicos: "(a) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios; (b) o dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar".⁴



Tal divisão se mostra interessante, ao fracionar os estudos, possibilitando uma melhor análise de cada um dos seus elementos. A presente abordagem se concentra na segunda vertente, especificamente nas limitações ao poder de tributar, relevando direito básico e fundamental dos cidadãos, restringindo a atuação do Estado.

Ainda neste diapasão, se mostra relevante a dicotomia existente entre os princípios gerais do direito tributário e as limitações constitucionais. Apesar de ambas as disposições se referirem ao poder de tributar, os princípios são ações positivas no que tange à aplicação dos direitos da tributação, sendo importante elo de sustentação do ordenamento jurídico, ao trazer à tona as suas balizas fundamentais. Já o segundo, as limitações, possuem caráter negativo, impondo barreiras ao legislador, impossibilitando a criação de qualquer tributo. Daí a classificação da imunidade como uma limitação constitucional clara ao poder de tributar, e não um mero princípio disposto na Constituição Federal.

Outro ponto relevante na presente discussão se mostra na diferenciação entre os conceitos de competência tributária e capacidade tributária. A competência nada mais é do que o poder outorgado pela Constituição Federal aos entes da Federação, possibilitando que os mesmos editem normas jurídico-tributárias. Já a capacidade trata da aptidão de uma pessoa, seja física, seja jurídica, de exigir o pagamento de um tributo constituído por uma lei.⁵ Em regra, aquele que possui a competência tributária também possui a capacidade, no entanto, esta última pode ser delegada a outros entes, conforme a prudência da pessoa jurídica apta para tal finalidade. Para José Souto Maior Broges, a competência tributária:

"(...) já nasce limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido."⁶

Importante também notar a existência de normas de conduta e normas de estrutura no sistema brasileiro, especialmente no âmbito tributário. As normas de conduta objetivam a constituição do tributo, e estão dispostas em normas infraconstitucionais, enquanto que as normas de estrutura trazem os mandamentos que organizam e fornecem embasamento à formação deste sistema, sendo apresentadas na Constituição Federal.⁷ A existência e, principalmente, a coerência destas normas é de suma importância para a harmonização e coordenação do sistema tributário, relelevelando, mais uma vez, a sua importância em ser exaltada.

Ainda nesta linha, as leis complementares assumem relevante papel no âmbito do direito tributário, vez que as disposições deste ramo das ciências jurídicas e sociais devem possuir um embasamento próprio e seguir uma formalidade específica, conforme o próprio ordenamento dispõe, no art. 146 da CF/1988 (LGL\1988\3).⁸ Tal espécie de norma, objetiva complementar as disposições do texto constitucional, trazendo maior aplicabilidade às propostas apresentadas no plano superior, de modo a programar tais pressupostos. Esta aplicabilidade assume relevância quando se trata de disposições tributárias, ao efetivar, de forma eficiente, as disposições apresentadas na Carta Magna.

A imunidade tributária nada mais é do que uma limitação ao poder de tributar, recaindo sobre os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), estando disposta sempre no Texto constitucional, especialmente no art. 150.⁹ Importante deixar claro, desde o início desta exposição, que a Constituição Federal da República Federativa do Brasil não cria nenhum tributo, ela apenas delimita os poderes que cada ente possui, restringindo o seu âmbito de atuação em determinadas situações tomadas como peculiares pelo legislador constitucional, merecendo especial atenção pelo intérprete-aplicador quando da sua aplicação, principalmente para o legislador.

Ocorre que muitas vezes o legislador constitucional utiliza-se de expressões diversas do que a boa redação legislativa preceitua, mas sempre com a mesma finalidade, de



imunizar determinado bem jurídico tutelado da incidência de determinados tributos, o que pode causar certa confusão no momento de ser analisado pelos aplicadores da norma ali transcrita, como por exemplo, no art. 5.º, LXXIII, da Carta Magna ao afirmar que:

"Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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; (...)."

Em tal hipótese, apesar da utilização da expressão isenção, o legislador constitucional se referia à clara hipótese de imunidade. Segundo o doutrinador José Souto Maior Borges, a imunidade é uma "não incidência constitucionalmente qualificada", enquanto que a isenção, disposta sempre no plano infraconstitucional, é uma "não incidência no plano infraconstitucional qualificada".¹⁰ Daí a diferença evidente entre estes dois institutos, um de âmbito constitucional, e outro infraconstitucional, merecendo a primeira expressão especial atenção no momento de sua incidência, devido a sua relevância dentro do contexto da sistemática tributária.

Essa estrutura criada pelo homem objetiva uma ação social futura, previamente embasada nas proposições ali apresentadas. Outro pensador, Pontes de Miranda, sempre pontual ao tema, também se inclina neste mesmo sentido:

"As relações jurídicas, os direitos subjetivos, os deveres, as qualidades jurídicas das pessoas e das coisas não se passam no mundo das percepções visuais e auditivas, gustativas e tácteis; passam-se, não no mundo do pensamento, que é parte do mundo total, razão por que se colam os fatos do mundo perceptível e podemos provar, depois, terem-se colado: toda prova de direito é prova de fato que antecede a ela, fatos sobre os quais a regra jurídica incidu, e da regra jurídica, escrita ou não escrita, como fato."¹¹

Tal disposição reflete, de forma crítica, que toda análise que for feita de disposições criadas pelo homem devem ser ponderadas e avaliadas conforme a situação prática em que foi criada, mas, principalmente quando é aplicada. Daí a relevância da presente abordagem, ao possibilitar uma análise diferenciada acerca de disposições atuais e relevantes do cotidiano aliada a preceitos já existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Outro tema relevante a ser debatido se refere à possibilidade ou não de uma emenda constitucional, proveniente do Poder Constituinte Derivado, suprir uma imunidade já disposta no texto original. Segundo alguns pensadores, como Ricardo Lobo Torres¹² e Regina Helena Costa,¹³ tais disposições são cláusulas pétreas, ou seja, cernes fixos que não podem ser alterados, por serem garantias individuais e fundamentais, inerentes a todos os cidadãos, conforme preconiza o art. 60, § 4.º do Texto constitucional, com a seguinte redação: "Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4.º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV - os direitos e garantias individuais (...)".

Diante disso, não pode ser infringida esta norma garantidora de proteção de um bem juridicamente tutelado pelo direito, intangível de qualquer alteração. Assim, a imunidade tributária trata-se de uma regra, conforme construção doutrinária de Humberto Ávila,¹⁴ ao trazer comandos objetivos para a sua aplicação, conseqüentemente possibilitando maior segurança jurídica ao ordenamento jurídico, vez que critérios subjetivos não são



utilizados na sua aplicação prática. Tal preceito fundamental, portanto, jamais pode ser suprimido, de modo a reduzir as garantias inerentes a todos.

Acerca da hipótese de incidência especificamente, o Professor Paulo de Barros Carvalho, assim dispõe acerca de tal instituto:

"O antecedente das normas representará, invariavelmente: 1) uma previsão hipotética, relacionado as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico; ou 2) a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar."¹⁵

A partir de tal disposição, fica evidente a correlação entre o plano abstrato, a norma, e o plano concreto, a existência material dos acontecimentos, reunindo as duas hipóteses e trazendo uma inovação ao mundo jurídico e fático. Daí a importância de um estudo aprofundado e coeso das constantes e periódicas mudanças da realidade, que necessitam de uma interação com as disposições legais já existentes. Segundo o mesmo doutrinador, a imunidade nada mais é do que o:

"(...) obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione."¹⁶

Segundo o referido autor, ainda, a imunidade não é uma mera limitação constitucional à competência tributária, vez que é uma regra de demarcação de competência, merecendo, assim, atenção especial do legislador, mas principalmente do intérprete.¹⁷ Ainda segundo Paulo de Barros Carvalho, o conceito de imunidade pode ser delimitado como a:

"(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas."¹⁸

A partir desse conceito, o autor supramencionado explicita melhor os elementos componentes de tal regra, da seguinte maneira:

A imunidade tributária somente está disposta no Texto constitucional;

É formada a partir de normas jurídicas, que determina certas condutas humanas;

Estabelecem a incompetência de pessoas políticas de atuação interna; e

Não pode o legislador ordinário suprir os ditames impostos pela Constituição Federal, atuando quando não possui competência.¹⁹

Importante pontuar e segmentar a diferença entre o conceito de imunidade, já abordado anteriormente, e a competência tributária. Nesta análise da matéria, Roque Antônio Carrazza assim preleciona:

"No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito). De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do poder positivo. (...) cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação ius imperium do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico constitucional)."²⁰

Partindo da lição de Geraldo Ataliba,²¹ de que competência tributária é o resultado de



regras positivas e negativas que delimitam ou demarcam o âmbito de atuação, o estudo apresentado começa a se voltar a uma linha de raciocínio mais lógica. Diante disso, fica evidenciada que a competência tributária está restrita às pessoas jurídicas, possuindo o encargo de criação de normas jurídicas relacionadas aos tributos, sendo um momento anterior à aplicação deste, sempre sendo ponderado e utilizado o princípio da legalidade, linha mestre disposta na Constituição Federal. A imunidade como subtração de competência acerca de determinados temas, tidos pelo legislador constitucional como relevantes e essenciais ao bem-estar da coletividade, merece atenção primordial, sob uma análise diferenciada. Diante destas exposições, cria-se um plano de trabalho que poderá ser desenvolvido de forma mais coerente, com os elementos abaixo dispostos.

2 Hipótese de incidência tributária

Antes mesmo de discutir a construção da hipótese de incidência tributária, relevante ao presente estudo a caracterização do conceito de tributo, conforme preconiza o art. 3.º do CTN (LGL\1966\26):

"Art. 3.º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

A partir de tal delimitação, que possui características eminentemente formais, fica evidente que a obrigação tributária se baseia numa transferência de valores, quando da ocorrência de determinado acontecimento no plano fático. A norma jurídica, portanto, rege o relacionamento entre os sujeitos, ativo e passivo, da obrigação tributária. Segundo Geraldo Ataliba, a norma jurídica possui "hipótese, mandamento e sanção",²² de modo a conciliar o disposto na legislação com os acontecimentos reais. Assim, existe a descrição legislativa tributária de um determinado fato para que então este acontecimento se materialize em um determinado momento do tempo e espaço. Portanto, um comando mandamental, obrigando os sujeitos que compõe a relação jurídica a cumprirem determinadas ações previamente, sob pena de incidência de uma punição para aqueles que não agirem de acordo com tal preceito lógico.

A hipótese de incidência é a formulação hipotética, prévia e genérica disposta numa lei, a partir de um fato conhecido e previamente escolhido pelo legislador. Portanto, tal criação se funda numa abstração de um possível evento que possa ocorrer. Segundo leciona Alfredo Augusto Becker:

"(...) rara é a hipótese de incidência cujo conteúdo consiste num único fato sentido: (ato ou fato ou estado de fato). Quase sempre aquele conteúdo é formado de dois ou mais fatos, diferentes ou idênticos, jurídicos ou não jurídicos, reunidos uns aos outros nas mais diversas combinações de números, gênero e espécie. Outras vezes, o fato é único, porém só alguns de seus elementos é que entram na composição da hipótese de incidência, de modo que cada um destes elementos consistirá, por si mesmo, num fato para o efeito de contribuir para a realização da hipótese de incidência. Dentre as hipóteses de incidência, as mais frequentes e importantes são aquelas cujo conteúdo compõe-se de atos da mesma ou de duas ou mais pessoas. Também é comum a hipótese de incidência compor-se de ato (ou atos) ao qual se há de juntar acontecimento ou, então, estado de fato durante o qual se deem os atos ou acontecimentos."²³

A regra de incidência nada mais é do que a estruturação das situações hipotéticas previstas na lei, consequência lógica da concretização do princípio da legalidade por meio do divisor em hipótese e consequência. O fato gerador, portanto, é uma subsunção lógica do fato à norma, fazendo surgir uma relação jurídica entre sujeito ativo, aquele que possui a legitimidade em exigir o tributo, e sujeito passivo, aquele que detém a obrigação de pagar o tributo, verdadeiro objeto desta relação, em um determinado momento previamente definido num lapso prefixado, bem como numa localidade específica.

Importante fazer a subsunção da hipótese de incidência com o fato imponível, ou seja, o



fato concreto, pré-determinado no tempo e espaço, sendo a correspondência perfeita da descrição abstratamente disposta na norma, possibilitando o surgimento da obrigação tributária. Segundo as lições do professor Geraldo Ataliba, o conceito de subsunção se amolda da seguinte maneira: "(...) o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele fez a lei".²⁴ Diante disso, o vínculo obrigacional que surge possui aspectos materiais relacionados ao fato tributário, à sua conexão com uma pessoa, sujeito passivo da relação, em uma determinada localidade, bem como num momento previamente estipulado pelo legislador. Como mera previsão abstrata, a hipótese de incidência se restringe a estabelecer os dados que caracterizam determinada situação, disposta por meio da norma legal, que possibilitará a formação da obrigação tributária de um molde perfeito. Caso o mesmo não se complete, se desnatura a constatação estabelecida anteriormente, desobrigando o sujeito passivo de adimplir tal obrigação.

A estrutura básica da hipótese de incidência possui os seguintes elementos norteadores, que, segmentados, possibilitam uma melhor compreensão dos acontecimentos apresentados:

- Material: também conhecido como elemento objetivo do fato gerador, sendo o centro de todo o tributo. É núcleo da hipótese de incidência tributária ao reduzir o critério a um verbo no infinitivo, somado a um complemento. Tal definição é determinada pelo legislador a partir de um acontecimento específico da realidade fática. Tal preceito possui características eminentemente materiais, possibilitando a individualização das hipóteses previstas, diferenciado as situações apresentadas;²⁵

- Espacial: local onde os sujeitos realizam a relação jurídica referente ao tributo, definido na lei que o instituir, não podendo este critério ser confundido com o simples campo de validade da lei, vez que a mesma possui uma aplicação em determinadas hipóteses. Tal delimitação nada mais é do que a indicação das circunstâncias territoriais, de modo a restringir a ocorrência do fato imponível a apenas algumas e delimitadas localidades.²⁶ Segundo Alfredo Augusto Becker:

"(...) os fatos que realizam a hipótese de incidência, necessariamente acontecem num determinado lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de lugar."²⁷

Com a repartição de competências, tal divisão tem se mostrado ainda mais presente e nítida, sendo a circunscrição dos entes ordinariamente utilizada como referência;

- Temporal: momento em que ocorre a materialidade da hipótese abstrata no plano real, sendo especificado um determinado ponto no tempo que liga o sujeito passivo ao sujeito ativo através de um objeto em comum, a prestação pecuniária tributária. Tal preceito deve seguir outros fundamentos dispostos nos princípios balizares do direito tributário, tais como a retroatividade e a anterioridade. Este elemento busca delimitar o momento exato em que se reputa consumado o ato previsto na norma, podendo, a partir de tal momento, ser exigível coercitivamente, por parte do sujeito ativo da relação tributária, o adimplemento da obrigação existente;²⁸

- Pessoal: tal característica delimita a capacidade tributária, ou seja, quem será o sujeito ativo e quem será o sujeito passivo da relação tributária, podendo ser uma pessoa natural ou jurídica diretamente vinculada à relação jurídica existente ou apenas responsável pela arrecadação do tributo.²⁹ Segundo o já citado, e sempre atual, Geraldo Ataliba:

"O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade - inerente à hipótese de incidência - que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponível fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponível e por força da lei, em sujeitos da



obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém [sic] na hipótese de incidência."³⁰

A escolha do sujeito ativo se caracteriza por um ato discricionário, ponderado pelas finalidades públicas inerentes à atuação do Estado. Já o sujeito passivo é determinado pela Constituição Federal, conforme preconiza o art. 145, § 1.º, do Texto constitucional,³¹ por exemplo, no que tange aos impostos. Diante disso, a hipótese de incidência estabelece quem é o sujeito ativo da relação tributária, e delimita os parâmetros para fixação do sujeito passivo. O sujeito ativo, no entanto, pode ter sua titularidade transferida à outra pessoa, desde que expressamente disposta em lei. Em regra, o ente que possui a titularidade para criar o tributo pode exigi-lo;

· Quantitativo: este preceito busca o estabelecimento da base de cálculo e da alíquota devida em relação àquele tributo, devendo os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva assumir relevante papel neste momento. Para Alfredo Augusto Becker, a base de cálculo é o núcleo e confere o gênero jurídico ao tributo.³² Tal preceito determina o quantum tributário devido de forma concreta. Segundo Aires Barreto:

"(...) a base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referências a ser observado na qualificação financeira dos fatos tributários. Consiste no critério abstrato de medir os fatos tributários que, conjuga a alíquota (...)."³³

Já a alíquota nada mais é do que a fixação de um critério indicativo de uma fração da base impositiva sobre aquele tributo exigível.

Na falta de qualquer um dos elementos da hipótese de incidência tributária, se desconfigura toda a construção, não ocorrendo a estrutura anteriormente disposta, devendo cada situação fática apresentada ser estudada e ponderada com as suas especificações, sob pena de não incidência do tributo naquela situação.

Segundo Paulo de Barros de Carvalho, "as regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta".³⁴ Assim, as regras de incidência impõem determinadas limitações aos sujeitos ativos quanto às condutas que podem tomar, enquanto que a imunidade busca limitar a incidência acerca de determinados bens tutelados pelo direito, retirando-os da regra de incidência. Diante disso, mostra-se evidente a diferenciação entre os dois institutos, algo fundamental e relevantíssimo de ser apontado, de modo a conseguir possibilitar esta análise ímpar acerca do tema.

3 Diferença entre imunidade, isenção e não incidência

A proposta, neste momento da abordagem, é de traçar um comparativo entre a imunidade e a isenção, revelando, de início, que poucos são os pontos de intersecção entre os dois institutos, quais sejam: ambos se fundam em normas jurídicas; integram normas de estrutura do ordenamento jurídico brasileiro e se referem à matéria tributária. As diferenças básicas são: enquanto a imunidade se funda na competência, por meio de normas constitucionais, a isenção, disposta na legislação ordinária, aplica-se na redução da abrangência da hipótese de incidência, o que revela a drástica diferença entre os dois institutos, algo que muitos doutrinadores não fazem, causando certo descompasso nas apresentações propostas.

A isenção está prevista no âmbito infraconstitucional, outorgando poderes àqueles entes que a Constituição Federal delimita em cada tipo de tributo, de isentar a cobrança de tributos, em situações específicas, restringidas pela prudência e vontade do legislador infraconstitucional. Segundo Alfredo Augusto Becker, "(...) da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica incide para que a de tributação não possa incidir".³⁵ Isto significa que a isenção, nada mais é do que uma formulação negativa de uma regra de incidência. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), no Capítulo V, "Exclusão de Crédito Tributário", estabelece



expressamente que:

"Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares."

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, "(...) a isenção é a dispensa do pagamento do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação. Só se pode isentar o que esteja a priori tributado".³⁶ Ora, somente tem capacidade para isentar o pagamento de determinado tributo o ente público que possui competência para legislar acerca do mesmo, vez que tal instituto é um típico caso de dispensa de pagamento, relevando uma interpretação coerente com as disposições do ordenamento.

Interessante deixar claro no presente trabalho a diferença entre a dispensa do pagamento do tributo, típica hipótese de isenção, da dispensa do pagamento da penalidade, clara situação de anistia. Esta diferenciação é nítida no Código Tributário Nacional ao estabelecer, em seções distintas, cada um dos institutos, a fim de evitar qualquer tipo de interpretação diversa daquela já preconizada e estabelecida anteriormente. Assim, neste caso específico, a utilização do método de interpretação literal já se mostra suficiente para diferenciar os dois institutos e não causar qualquer tipo de confusão prática.

Já a não incidência nitidamente é uma não ocorrência da situação fática no plano real, conseqüentemente, não surtindo efeitos no mundo jurídico. Segundo as lições de Becker, "a expressão 'não incidência' significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação".³⁷ Ainda nesta esteira, Ruy Barbosa Nogueira, dispõe da seguinte lição: "não incidência - (...) é o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência".³⁸ Assim, a não incidência seria a não ocorrência do fato, o que pode causar certa dúvida ao estudo apresentado ao negar a ocorrência do acontecimento, vez que não traz reflexos diretos ao sistema tributário brasileiro, não tendo grande relevância, neste momento, no presente estudo.

Já quanto à alíquota zero, surge a obrigação tributária, no entanto, sua percentagem não possui qualquer quantificação, resultando numa não cobrança do tributo. Nas palavras do professor Celso Ribeiro Bastos:

"A alíquota, que pode ir de zero ao número desejado pelo poder tributante (...) é apresentada em sua primeira conformação, que é o número zero, vale dizer, existe enquanto alíquota, mas os reflexos da imposição do ponto de vista quantitativo são nenhuns."³⁹

A imunidade, portanto, é uma limitação ao poder de tributar, tendo como fonte o Texto constitucional e suas garantias individuais, possuindo eficácia declaratória e irrevogável, sendo uma cláusula pétrea, intangível ao Poder Constituinte Derivado, abarcando tanto as obrigações principais como as acessórias. Já a isenção é uma autolimitação do poder fiscal, tendo como origem a lei em sentido estrito, com eficácia constitutiva, se restringindo apenas às obrigações principais, podendo ser alterada a qualquer momento, desde que respeitados alguns critérios, tais como os princípios inerentes ao direito



tributário, como, por exemplo, o da anterioridade e da anuidade. Por fim, a não incidência é a ausência de imposição por parte do Fisco, não sendo o objeto tocado pelo fato gerador da obrigação tributária. Nas palavras do Professor Ives Gandra da Silva Martins:

"(...) há um interesse nacional superior a retirar do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação."⁴⁰

Tal citação revela a importância de uma diferenciação clara e objetiva das terminologias acima apresentadas, de forma a não causar qualquer confusão no momento de sua aplicação prática, ou mesmo de ponderar sobre as suas consequências num estudo aprofundado do tema.

4 Parâmetro histórico da imunidade

A expressão "imunidade" tem como origem a expressão latina *immunitas*, que significa negação de múnus ou encargo, desonerando as pessoas devedoras do Antigo Império Romano do pagamento de determinados tributos em prol do Estado. "A significação do vocábulo é ser ou estar livre de, dispensado de, resguardado de ou contra, isento, incólume, liberado".⁴¹ Já na Idade Média, o instituto da imunidade foi utilizado de forma diversa, se limitando apenas às classes superiores das camadas sociais, como nobres e clérigos, recaindo quase que a totalidade dos encargos tributários sobre as esferas mais baixas, compostas basicamente dos vassallos. Diante disso, a situação apresentada acima propiciou o desencadeamento da Revolução Francesa, no século XVIII, devido à situação insustentável que vigorava à época, culminando neste fato ímpar na história da humanidade, trazendo grandes avanços, refletidos até hoje, como as garantias aos cidadãos, por exemplo.

O Professor Sílvio Meira, em sua obra "Direito tributário romano", já ensinava que a tributação era um instituto presente na antiguidade, como forma de o Estado arrecadar fundos para sua manutenção própria.⁴² Corroborando esta linha José Maria Othon Sidou ao expor que existem manuscritos datados do século XIII a.C., especificamente no Código de Manu, que já se referiam à tributação e estabelecia regras de imunidade e isenção vinculadas diretamente às condições pessoais dos cidadãos.⁴³

Com o advento do Iluminismo, o instituto da imunidade perdeu suas características subjetivas e passou a atuar sobre situações eleitas objetivamente, seja em relação às pessoas, aos fatos e até mesmo em determinadas situações fáticas. Nesta linha, importante trazer à tona o caso *Mac Culloch vs. Maryland*, ocorrido nos Estados Unidos da América, no ano de 1819, que traz o conceito moderno de imunidade, introduzindo-o ao cenário internacional, graças à interpretação da Constituição Norte-Americana, que possibilitou a aplicação de imunidades implícitas dentro do ordenamento jurídico daquele sistema, sendo a origem de grande parte das análises atuais. Em tal embate, Marshall se manifestou da seguinte maneira: "jamais devemos esquecer que é uma Constituição que estamos interpretando (...) uma Constituição concebida para subsistir por gerações e, conseqüentemente, para ser adaptada às várias crises dos negócios humanos".⁴⁴ Diante disso, houve uma evidente mudança de paradigma, em que o instituto da imunidade tributária assumiu relevante alteração, revelando sua importância prática, principalmente com a utilização de métodos diferenciados e que almejam trazer maior efetividade às disposições sobre o tema.

No ordenamento pátrio, sucessivas constituições já dispunham sobre a imunidade, cada qual com as necessidades e adequações que o período de sua elaboração exigiam. Especificamente na Constituição Federal de 1988, foi feita uma análise mais minuciosa do tema, revelando a importância do tema, sendo apresentada em diversos momentos. Já a Constituição de 1824 trazia, ainda que minimamente, e com expressões não técnicas, algumas noções acerca da imunidade, ao dispor em seu art. 179, XV, que:



"ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres". Tal preceito revelava a implementação do princípio da isonomia entre as pessoas, evitando a ocorrência de benefícios pessoais até então vigentes.

5 O conceito e a natureza jurídica da imunidade tributária

A doutrina e a jurisprudência não são pacíficas acerca do conceito de imunidade. Diante desta peculiaridade, importante que se realize uma segmentação, trazendo à tona algumas destas delimitações, a fim de concluir, no final deste item, o mais bem visto e aceito conceito. Segundo considerações iniciais, a imunidade tributária é:

"(...) verdadeira garantia à realização dos valores agasalhados pelos enunciados imunizantes, aparecendo como um direito subjetivo de defesa, oponível contra a atuação ilegítima do poder público. Desta feita, as normas de exclusão tributária representam verdadeiros casos de 'competência negativa' para as pessoas políticas, à medida que proíbem as ingerências destas na esfera jurídica dos imunes."⁴⁵

Segundo Aliomar Baleeiro, a imunidade nada mais é do que uma limitação constitucional ao poder de tributar.⁴⁶ No entanto, esta delimitação parece ser muito vazia ainda, devido ao fato de existirem outras limitações ao poder de tributar, também dispostas no Texto constitucional, como, por exemplo, o princípio da anterioridade, da legalidade e as divisões de competência existentes no sistema tributário. O doutrinador Hugo de Brito Machado, assim dispõe acerca do assunto: "a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune".⁴⁷ Tal preceito já se mostra mais coerente, porém ainda muito vago e impreciso, merecendo ser complementado.

Uma outra linha de pensadores trata a imunidade como uma supressão de competência tributária ao tomar como referência a simultaneidade entre a atribuição de competência e a imunização, o que não pode prosperar também, devido ao fato de só ser possível rechaçar algo que já existia anteriormente. Como as disposições acerca da imunidade estão dispostas no Texto constitucional, bem como as regras de competência, que existem simultaneamente, tal lição acaba por cair por terra. Segundo Ricardo Lobo Torres, as imunidades fiscais são limitações ao poder de tributar, fundadas na liberdade plena, com base nos direitos fundamentais, alicerces deste conceito.⁴⁸ Assim, segundo o autor em tela, a imunidade é irrevogável, possui efeitos erga omnes, com eficácia declaratória, tendo como fonte a Constituição Federal.⁴⁹ A essência da imunidade tributária, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes:

"(...) está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas. É o aspecto teleológico da imunidade tributária que informa o seu conceito."⁵⁰

Diante disso, extrai-se as seguintes características essenciais à imunidade tributária, servindo tais preceitos de norte para o presente trabalho:

- a) finita e determinável, vez que as disposições só estão dispostas no Texto constitucional;
- b) seus destinatários diretos são os entes públicos da Federação; e
- c) a incompetência para editar normas a respeito de tributos, em determinados fatos, situações e objetos.

No entanto, importante deixar bem claro que existem disposições expressas e implícitas no Texto constitucional acerca da imunidade tributária. Como fonte maior do objeto tributário em apreço, temos a Constituição Federal, não podendo uma norma infraconstitucional suprir tal formalidade, como por exemplo, o PL 114/2010 em trâmite no Senado Federal, vez que, se for alterado o plano infraconstitucional, haverá um típico caso de isenção, e não de imunidade, como a princípio vem sendo vinculado e proposto



este projeto. Como norma origem, que regula e coordena todo o ordenamento pátrio, as alterações ao Texto constitucional devem ser feitas com grande ressalva, sob pena de tornar ainda mais confuso as linhas mestres do ordenamento pátrio.

Ao traçar a competência tributária, o constituinte editou normas que contêm regras positivas, atributivas de competência e, ao mesmo tempo, regras negativas, de subtração de competência. Assim, o instituto da competência tributária já surge delimitado pela própria Constituição, que explicitamente prevê a impossibilidade de os entes políticos gravarem determinados bens, serviços ou pessoas com tributos. Daí a natureza eminentemente objetiva da imunidade tributária, não se importando com as pessoas, físicas ou jurídicas, relacionadas ao caso concreto, se vinculando apenas ao objeto em si. O doutrinador José Souto Maior Borges se posicionou acerca da polêmica do tema da seguinte maneira:

"Sistematicamente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação. A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo. Sob certo aspecto, a índole da imunidade é essencialmente política, o que - como pondera Amílcar Falcão - impõe ao intérprete fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, toda vez que, concretamente, tiver de decidir à sua exegese."⁵¹

Assim, conforme tudo que foi exposto até o momento, à imunidade é um instituto de suma importância para uma abordagem científica, sob uma análise crítica, que merece especial atenção, principalmente com as recentes mudanças de paradigmas que o Brasil e o mundo têm passado.

Após tudo que foi apresentado, fica nítida a necessidade de se repensar os institutos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, relendo e realocando alguns institutos dentro da realidade moderna, e não ficando amarrado às meras apresentações feitas no texto.

Quando se trata do direito tributário, esta leitura deve ser feita com maior cuidado, de modo a evitar qualquer tipo de abuso ou mesmo de interpretação vinculada a certa linha não garantista, que simplesmente se atém à letra da lei. O atual cenário mundial necessita urgentemente de um novo enfoque, que realmente seja eficaz e que permita a materialização dos princípios e diretrizes existentes no ordenamento pátrio, de modo a conseguir buscar que estes preceitos estejam presentes na vida das pessoas, e não meramente ilustrativos de garantias, sem a sua efetiva materialização.

Por isso a importância de se realizar a presente abordagem, de modo a instigar o leitor a realizar uma análise diferenciada do que tem se passado, não ficando inerte a tudo que está ocorrendo, buscando trazer uma análise diferenciada a um ponto muito relevante na seara brasileira, o sistema tributário nacional, objeto de críticas de muitas pessoas que muitas vezes não possuem a devida noção disso. Não busco aqui enaltecer ou mesmo criticar o cenário nacional, mas sim trazer elementos indispensáveis para que a pessoa possa compreender o sistema e, diante disso, fazer o juízo de valor que entender prudente à situação em que se encontra.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. Princípios e regras e a segurança jurídica. In: Segurança jurídica na tributação e estado de direito. II Congresso do IBET São Paulo: Editora Noeses, 2005.



BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Ed. RT, 1987.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e direito tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1963.

BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2. ed. São Paulo: Ed. Sugestões Literárias, 1980.

_____. Limitações constitucionais à tributação. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. Rio de Janeiro: Forense, 1954. vol. I.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidades tributárias. São Paulo: CEU/Ed. RT, 1998.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Direito constitucional tributário e due process of law. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

GUIMARÃES, João de Freitas. Vocabulário etimológico do direito. São Paulo: Unisanta, 1991.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARQUES, Márcio Severo. Curso de especialização em direito tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: Ed. RT, 2001.

MEIRA, Silvio A. B.. Direito tributário romano. São Paulo: Ed. RT, 1978.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

SIDOU, José Maria Othon. A natureza social do tributo. Rio de Janeiro: Forense, 1978.



TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e imunidade dos chamados "livros eletrônicos". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: Atlas, 2003.

1 KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 25-32.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.137-138.

3 FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 50.

4 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 02.

5 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 258.

6 BORGES, José Souto Maior. Limitações constitucionais à tributação. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 378.

7 MARQUES, Márcio Severo. Curso de especialização em direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2006. p. 42.

8 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. "Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003). Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inc. III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003) II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003) III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003) IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003)."

9 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União,



aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;(Vide EC 3, de 1993) c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b ;(Incluído pela EC 42, de 19.12.2003) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre:(Vide EC 3, de 1993) a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser."

10 BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 185.

11 DE MIRANDA, Pontes. Tratado de direito privado. Rio de Janeiro: Forense, 1954. vol. I, p. 536.

12 TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 30-36.

13 COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 68.

14 ÁVILA, Humberto. Princípios e regras e a segurança jurídica. Segurança jurídica na tributação e estado de direito. II Congresso do Ibet. São Paulo: Ed. Noeses, 2005. p. 251-278.

15 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 281.

16 Idem, p. 190.

17 Idem, p. 191.

18 Idem, p. 203.

19 Idem, p. 204-205.

20 CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 435.

21 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência. 5. ed. 7 tir. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 57.

22 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência. 5. ed. 7 tir. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 49.



- 23 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 305.
- 24 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência. 5. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 63.
- 25 Idem, p. 95-96.
- 26 Idem, p. 93-95.
- 27 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 301.
- 28 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência. 5. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 84-85.
- 29 Idem, p. 72-75.
- 30 Idem, p. 72.
- 31 BRASIL. Constituição Federal da República Federativa. Brasília: Senado, 1988. "Art.145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1.º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."
- 32 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 338.
- 33 BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Ed. RT, 1987, p. 39-40.
- 34 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 194.
- 35 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 277.
- 36 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p.171.
- 37 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 276.
- 38 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p.171.
- 39 BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e direito tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 222.
- 40 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: Ed. RT, 2001. p. 104.
- 41 GUIMARÃES, João de Freitas. Vocabulário etimológico do direito. São Paulo: Unisanta, 1991. p. 150.



- 42 MEIRA, Silvio. Direito tributário romano. São Paulo: Ed. RT, 1978. p. 23.
- 43 SIDOU, José Maria Othon. A natureza social do tributo. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 18-19.
- 44 SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Direito constitucional tributário e due process of law. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 27.
- 45 TORRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e imunidade dos chamados "livros eletrônicos". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: Atlas, 2003. p. 83.
- 46 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 35.
- 47 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 211.
- 48 TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 498.
- 49 Idem, p. 498.
- 50 MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidades tributárias. São Paulo: CEU/Ed. RT, 1998, p. 107.
- 51 BORGES, Jose Souto Maior. Isenções tributárias. 2. ed. São Paulo: Ed. Sugestões Literárias, 1980. p. 184-185.