

IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS INSTITUTOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Pietra Guioto Lamônica dos Santos¹

Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim

Carlos Sapavini²

Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim

RESUMO

O presente projeto busca estudar 2 (dois) dos grandes institutos do Direito Tributário: a imunidade e a isenção tributária. Esses são confundidos em suas aplicações, pois o estudo sobre eles, não é muito aprofundado, por serem conteúdos extensos e muito detalhados, resultando assim em dúvidas sobre o que são e para o que servem. Assim, grandes tributaristas e doutrinadores objetivam explicar a diferença, versando um sobre uma limitação ao poder de tributar, pelos entes públicos, enquanto outro trata de uma dispensa de pagamento, de uma certa obrigação, para com um grupo específico de indivíduos. Ambos possuem suas previsões legais, a imunidade é constitucional e a isenção encontra-se em leis variadas. O art. 155 da Constituição, equivocadamente, isenta sobre tais impostos, porém o que ocorre, de fato, é a imunização. Dentre todos os estudos, há também decisões judiciais, que definem o que são cada um desses institutos e como são aplicados. O STF, por exemplo, traz à tona, quais são os entes protegidos ou não, por cada um desses, conforme a interpretação legal. Dessa forma, o STJ decide sobre a extensão da isenção tributária para determinados grupos e entidades, dentre estes, aos portadores de doenças graves. Para tanto, é importante estudar as evoluções históricas sociais, e do Direito Tributário, de forma específica, ramo esse que passou a existir a ser fortalecido, pela necessidade dos indivíduos, sobre seus fundos financeiros, que, de qualquer forma, passaram a precisar das fiscalizações e garantias de seus direitos, o que são conferidos, por ambos os institutos, tanto pelo da isenção determinados pelo Direito Tributário, quanto pelo da imunidade, trazidos pela Constituição, pois são eles que determinarão quando um grupo será

¹ Bacharelado em Direito pela Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim (FDCI). Formada em inglês (TASK). Correio eletrônico: pietraguiotol@gmail.com

² Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim. Advogado. Correio eletrônico: sapavinic@gmail.com.

isento, e quando um ente será imunizado legalmente. Com base em todos os apontamentos, o presente artigo científico buscará trazer mais facilidade à compreensão, aos estudos e à diferenciação sobre esses institutos, de forma que todos entendam como são necessários, não só para o Direito Tributário, todavia, também para a sociedade desfrutar de tais direitos.

Palavras-chaves: Imunidade Constitucional. Isenção Tributária. Direito Tributário. Código Tributário Nacional. Constituição Federal de 1988.

ABSTRACT

This project aims to study two of the major institutions of Tax Law: tax immunity and tax exemption. These are often confused in their applications because their study is not very in-depth, as they are extensive and highly detailed topics, resulting in doubts about what they are and what they are for. Thus, leading tax experts and scholars aim to explain the difference, one concerning a limitation on the power to tax by public entities, while the other deals with a waiver of payment of a certain obligation for a specific group of individuals. Both have their legal provisions; immunity is constitutional, and exemption is found in various laws. Article 155 of the Constitution, erroneously, exempts from such taxes, but what actually occurs is immunization. Among all the studies, there are also judicial decisions that define what each of these institutions is and how they are applied. The Brazilian Supreme Court (STF), for example, clarifies which entities are protected or not by each of these [legal concepts], according to legal interpretation. Similarly, the Superior Court of Justice (STJ) decides on the extent of tax exemption for certain groups and entities, including those with serious illnesses. Therefore, it is important to study the historical social evolutions, and specifically those of Tax Law, a branch that came into existence and was strengthened by the need of individuals regarding their financial resources, which, in any case, required oversight and guarantees of their rights. These rights are conferred by both the exemption institute determined by Tax Law and the immunity institute established by the Constitution, as they determine when a group will be exempt and when an entity will be legally immunized. Based on all these points, this scientific article will seek to facilitate the understanding, study, and differentiation of these institutes, so that everyone understands how necessary they are, not only for Tax Law, but also for society to enjoy such rights.

Keywords: Constitutional Immunity. Tax Exemption. Tax Law. National Tax Code. Federal Constitution of 1988.

1 INTRODUÇÃO

A história do Direito Tributário, por si só, já é de grande evolução, pelo fato de ter nascido e avançado, com a humanidade, uma vez que quanto mais esta aumentava, mais aquela tinha que se desenvolver para manter-se adequada à ascensão dos seres humanos. Desse modo, observa-se com a evolução histórica desse ramo do Direito, que

as pessoas passaram a necessitar de fundo financeiro, sendo esse o motivo pelo qual a matéria continuava a crescer.

Conforme esse ramo do Direito continuava a crescer, mais campos internos eram abertos, como a arrecadação, a necessidade de fiscalização, o sujeito contribuinte, o ente público que mantém a relação com aquele, as taxas, contribuições e os tributos. Diante dessas previsões, é esperado o seu adimplemento, como o pagamento de taxas, o cumprimento com as contribuições gerais, e a satisfação dos tributos, porém nem todos podem realizá-los.

De acordo com as exigências do Direito Tributário, aplicadas à sociedade, mesmo com a evolução dessa, nem todos têm a mesma condição de arcar e de cumprir com essas imposições. Por isso, com o passar do tempo, e com a evolução do mundo Tributário, tem-se a realidade evidente da necessidade de dispensa de grupos específicos quanto a pagamentos de determinadas obrigações, e da limitação ao poder de tributar, para não se tratar de abuso de direito, pelos entes tributantes.

Dessa forma, foram criados os institutos da isenção tributária, que se encontra no Código Tributário Nacional (CTN/1966) e em Leis Complementar, como a 116/2003, e da imunidade constitucional, que como a própria nomenclatura já diz, está descrito na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. A criação desses é para trazer benefícios aos contribuintes que necessitam, além da segurança do ente público não abusar do poder de cobrança dos tributos devidos.

Diante desse cenário, tem-se o conceito objetivo de cada conteúdo do Direito Tributário, que esse projeto visa explicar, contudo, não é tudo tão simples como parece. Como dito, a Constituição visa regular a imunidade, mas em seu art. 155, §2º, inciso II, traz o termo isenção sobre o imposto do ICMS. O que acontece nesse caso, não passa de equívoco por parte do legislador, uma vez que a Carta Magna só pode definir os casos que são abarcados pela imunidade constitucional.

Assim, é possível uma breve confusão entre os institutos, porém com todo o contexto histórico do próprio Direito Tributário, e com os estudos dessas áreas, de forma

aprofundada, é possível a compreensão sobre essas, sobre para que e como são aplicadas. A finalidade de cada uma delas, é pela segurança na relação entre contribuinte e ente público, além de trazer benefícios àqueles que não têm condições de cumprir com tais exigências.

Isto posto, é de suma importância a compreensão e a interpretação sobre os temas, tendo em vista que os impostos não são o problema, mas sim, a sua forma de cobrança, e nisso, os indivíduos, conforme suas condições, têm direito à isenção, e à imunidade, que deve ser exercida nos objetos e nos entes definidos pela Constituição Federal de 1988. De acordo com as informações, não se deve ter como ponto negativo, o que só precisa de maior estudo pela sociedade, tendo que é de relevância para a relação entre contribuinte e entes públicos.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Uma fase do Direito Tributário, muito importante para construção do tema a ser discutido, é a da incidência, que acontece quando uma hipótese prevista na lei tributária, é praticada na realidade fática, sendo suficiente ao surgimento da obrigação referente a esta matéria. Em contrapartida, quando o que se tem é a não incidência, não há de se falar em obrigação tributária, pois o fato necessário para consumação da hipótese, na prática, não ocorreu. É o que acontece quando há imunidade, esta resulta na exceção do pagamento de tributos.

Esse instituto é conceituado como uma limitação ao poder de tributar, isto é, não pode um ente federativo criar hipótese de incidência de tributo. Essa possibilidade trabalha apenas com a delimitação da competência, e não do exercício, não sendo viável ao Estado interferir no que compete ao Município, por exemplo, mesmo que o art. 155 da Constituição Federal/88 dê alguma permissão àquele ente, não poderá ele instituir incidência de tributos em alguma atividade que compete à União ou ao Município de o fazer.

A competência tem origem nas normas constitucionais, e a imunidade é uma forma de vedação para com o poder fiscal, fazendo com que os entes políticos sejam impossibilitados de instituir tributos nessas áreas devidamente protegidas. Segundo Roque Carrazza, a competência trata de uma parcela de poder, dada pela Constituição Federal de 1988, sendo limitada por uma série de normas.

Nesse caso, é possível utilizar como exemplo de não incidência, uma lei que entra em vigor proibindo a venda dos bens imóveis de uma pessoa falecida. Quando o sucessor desse indivíduo decidir vender um carro deixado pelo de cujus, não constará no rol da incidência, pois é um bem móvel, estando esse objeto contido na imunidade, não gerando a obrigação tributária. Outra forma de acontecimento desta, é o proprietário de um veículo não automotor estar submetido ao pagamento de IPVA deste. Posteriormente, a terceira maneira de não incidência é aquela trazida na própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a imunidade. Esta definição pela Lei Constitucional, proíbe o ente federativo de determinar hipóteses para incidência de tributos, porque as previsões já estão na Lei Maior.

A imunidade está prevista na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, essa expressão vem do latim, *immunitas*, que significa dispensa, o prefixo in, traz a exoneração dos encargos postos a alguém, e possui um rol taxativo, isso que o faz ter sua competência já delimitada, assim o diferenciando de outras formas que tornam o pagamento não obrigatório. E além de sua previsão no texto constitucional, teve-se ainda, na data de 17 de fevereiro de 2022, a publicação da Emenda Constitucional nº 116, que acrescentou o §1º-A, ao art. 156, da CRFB/1988, dispondo que o imposto mencionado no caput, não se aplicará aos templos de qualquer culto, independentemente das entidades serem apenas locatárias do imóvel.

Em seu livro, Direito Tributário Esquematizado, Caparroz (2018, p. 319) conceitua o instituto como:

As imunidades são normalmente descritas como uma limitação constitucional da atividade legislativa, ou seja, um recorte de competência em relação às matérias e fatos não que podem ser objeto de tributação pelos entes federados.

É um tema muito amplo, sendo definido, para o autor, como um recorte da competência instituída sobre os entes, que reflete na relação entre contribuinte e ente público. Além disso, tem parâmetros para sua aplicação, sendo esses: os de caráter subjetivo, objetivo e misto. A primeira leva em consideração as pessoas que são beneficiadas com essa modalidade; a segunda trata dos objetos que proíbem essa imunização; e a última, estuda o acontecimento de ambos, simultaneamente. Respectivamente, a título de exemplos para cada uma dessas, pode-se mencionar, um veículo que pertence ao Município, por isso não poderá ser tributado, mas se for vendido a um particular, estará sujeito ao IPVA, passando a ser totalmente viável a sua cobrança, em respeito à redação do art. 150, VI, a), da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Para o segundo, podem ser mencionados os livros, porque não importa quem tem a posse destes, a relevância é o material, o objeto, assim como dita o art. 150, VI, d), da Constituição da República de 1988. E, por último, é aplicável, o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, quando o proprietário não possuir outro imóvel, conforme art. 153, § 4.º, II, da CRFB/1988.

Não incorrendo o contribuinte, em nenhuma das hipóteses, é possível a dispensa do pagamento pelos responsáveis, uma vez que figuram no polo ativo da obrigação principal, tal afirmativa está no art. 121, parágrafo único e inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN/1966). Apesar de não o terem praticado, possuem um vínculo com o fato gerador respectivo, o obrigando a fazer o recolhimento, tal previsão está no art. 128 do CTN/66. Vale ressaltar que se o resultado do serviço ainda for de transporte nacional, não estará imune, porque a consumação só se dará quando a sua prestação for para o exterior do Brasil. Esse meio é adotado para evitar os abusos tributários e fraudes, funcionando como norma antievasiva, conforme menciona o autor.

Neste viés, quando se fala na origem da imunidade, se tem duas espécies: as ontológicas, que atendem ao princípio da isonomia, e são de caráter independente quanto à Constituição, sendo exemplos, a educação e a assistência social sem fins lucrativos, de acordo com art. 150, VI, c), da Constituição de 1988, quando os recursos são destinados à atividade-fim. E a política, que traz a opção subjetiva do legislador constituinte por ideais políticos, que dá proteção aos princípios constitucionais, tendo como exemplo, os objetos do tópico referente à imunidade objetiva.

Quanto ao alcance, há a possibilidade de estabelecimento das regras de forma geral, quando é vedado a diversos entes a instituição sobre vários e quaisquer tributos. Ou de maneira específica, quando é restringido um tributo exato de competência de uma pessoa política determinada, atendendo a um restrito valor ou à devida conveniência.

Outras possibilidades de classificar a ocorrência da imunidade são quanto às suas previsões, podendo ser explícita ou implícita. Aquela é a regra geral, em que a imunidade deve estar redigida na Legislação Jurídica, tem seu surgimento em decorrência de princípios constitucionais, as de caráter político, que foram mencionadas anteriormente, são assim classificadas. Já essas não estão contidas na Legislação Brasileira, porém seriam as que os doutrinadores entendem existir sem previsão constitucional expressa.

Podem ocorrer também como condicionada, quando a aplicabilidade e a utilização do benefício dependem de regulamentação infraconstitucional, por isso possuem sua eficácia limitada, como exemplificação, tem-se as instituições de educação sem fins lucrativos que gozam dos benefícios quando cumprirem os requisitos específicos trazidos em Lei. Enquanto àquelas que têm previsão constitucional, e geram eficácia plena com aplicação imediata, são classificadas como incondicionadas, como exemplo dessa, tem-se a imunidade recíproca, presente no art. 150, VI, a) e b), da CF/1988.

Resumidamente, as classificações são referentes às origens de instituição do tributo, sendo genérica, permitida a qualquer ente e a todo tributo, ou sendo específica,

vedada a determinados entes e com restrição de alguns tributos. São classificados conforme as formas de alcance para imunização e instituição de impostos. Pode-se também definir essa última, quanto à sua previsão, sendo explícita, a regra geral ou implícita, em que a imunidade deve constar em Lei.

Como forma de estudos deste método, têm-se algumas premissas a serem observadas, sendo essas a existência ou não da imunidade, de maneira que se essa ocorrer, não há mais o que se analisar. No entanto, caso não seja concretizada, os tributos podem incidir e são os entes públicos que têm competência para instituir ou não. Neste caso, com a não criação, surge a não incidência de quando o tributo existe, porém não há o exercício da competência, no determinado caso, também termina a observação sobre essa realidade tributária. Adiante, quando há incidência, o tributo é instituído de modo adequado, com isso, é viável observar se acontece, ou não, a isenção tributária, sendo esta, uma forma de dispensa de pagamento a um grupo específico, escolhido pelo legislador por fatos de hipossuficiência ou relativos. A regulamentação do instituto que imuniza, está no art. 151, III, da CF/88, em que é vedado à União isentar tributos que sejam de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de forma que essa vedação também é dada desses entes para com aquele, em razão da procedência e do destino. Mesmo que o artigo traga a expressão de “isenção” para os tributos de competência dos entes descritos neste dispositivo, é a imunidade que está sendo reconhecida ali, pela sua previsão constitucional, conforme previamente dito.

O conceito da imunidade tributária como uma limitação ao poder de tributar, traz a própria natureza jurídica desse instituto, como sendo de norma negativa de competência, que concentra regras de incompetência, identificando o exercício do Estado, quando e como poderá o fazer, e até onde ele pode trabalhar, excluindo tais pessoas, objetos ou ambos, onde não irá atuar. Essa delimitação possui finalidade de proteger os direitos das pessoas, pois é uma garantia individual.

Há várias subespécies da imunidade tributária, sendo essas listadas no art. 150, inciso VI, da CF/1988, sendo essas: a imunidade sobre o patrimônio, renda ou serviços; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos; livros, jornais, periódicos e papéis para sua impressão, e; fonogramas e videofonogramas brasileiros. Vale ressaltar que todos dizem respeito aos impostos.

2.1 Imunidade Tributária Recíproca

A hipótese da alínea *a*), inciso VI, art. 150, dos patrimônios, renda e serviços, trata da imunidade recíproca, porque nestes a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, não podem intervir na cobrança dos impostos uns dos outros. Essa espécie não alcança as taxas ou as contribuições, é ampla.

Diante disso, é reconhecido que essa espécie de imunidade abarca as autarquias e as fundações públicas, quando elas praticam as atividades vinculadas às suas finalidades essenciais, que estão descritas no §2º, do art. 150. Desta forma, há limites para essa hipótese, pois quando essas entidades não estão vinculadas às suas atividades essenciais, a proteção deixa de existir, tendo em vista o princípio da livre concorrência. Para que essas estejam ainda protegidas, é necessária a comprovação de suas atividades e finalidades, porém somente no caso das autarquias e das fundações públicas, quando o ente a gozar da imunidade for a União, não há de se falar em comprovação, sendo esse dispensado do respectivo encargo.

Essa forma de imunidade, se estende até os casos do comércio exterior, e compreende todos os imóveis, quando pertencentes a qualquer dos entes públicos, independentemente da situação jurídica em que se encontra. Por outro lado, não podem ser tributadas as rendas, pelos entes, auferidas e, nem os rendimentos das aplicações financeiras, não se aplica, portanto, ao patrimônio, à renda e aos serviços que são regidos por normas de empreendimentos privados.

Ocorreu a tentativa de cobrança de impostos sobre patrimônio, da Empresa de Correios e Telégrafos (ECT), essa que é pública e que não possui a imunização prevista na Constituição de 1988. Após muito debate sobre o caso, o STF entendeu que as empresas públicas, que prestem serviços essenciais, com caráter de exclusividade, e de forma irrenunciável, merecem a imunidade. O julgamento que decretou essa posição, é o RE 407.099 do Supremo Tribunal Federal. Isto posto, na atualidade, há casos de empresas públicas que prestam os serviços, nos termos exigidos pelo Supremo Tribunal, que ampliou também, de maneira específica, a alguns daqueles que constituem a sociedade de economia mista, uma vez comprovada a prestação do emprego público e essencial. Aquelas que visam lucro e são regidas pela concorrência, não desfrutam do mesmo direito, conforme entendimento expresso do mesmo Tribunal Superior, no RE 285.716-AgR. A Ordem dos Advogados do Brasil, também é uma instituição que merece tal imunização, pelo fato de exercer atividades próprias de Estado, ainda mais sobre o reconhecimento da essencialidade de seus fins. Em contrapartida, a Caixa de Assistência dos Advogados não está protegida por esse instituto, porque só provê os benefícios respectivos a seus associados, e não desempenha atividades vinculadas à OAB.

Outro ente que desfruta dessa imunização constitucional, é a Casa da Moeda, pois essa atua em regime constitucional de monopólio, e delega serviços públicos, que vão desde a emissão de papel moeda à impressão de selos postais, cabendo assim, no art. 21, VII, da CF/1988.

Diante de todo o exposto, tem-se que o STF adota o teste de imunidade, que é destinado a confirmar a caracterização do benefício. Posteriormente, outra informação interessante sobre esse instituto é que, ele cuida da transferência de débitos, constituídos contra empresa que não gozava de imunidade, e foi sucedida pela União. O Supremo Tribunal Federal reconheceu que na sucessão, quando há liquidação da pessoa jurídica, os débitos não adimplidos são responsabilidade da União. Os entes públicos não são imunes, quando são tomadores de serviços, por isso, a decisão de, como sucessores, poderiam arcar com as dívidas, e essas deveriam garantir o crédito.

Ademais, o autor Ricardo Alexandre ensina que, “trata-se de cláusula pétrea, por configurar importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro (ADI 939)”. E, para tanto, vale lembrar que essa forma de imunidade só se aplica aos impostos, sendo taxas e contribuições, livres desse requisito. Essa forma de imunidade, não pode ser utilizada para fins de concorrência desleal, e nem em empreendimentos privados.

É vedado aos entes intervirem nos direitos uns dos outros, assim, todos os patrimônios, rendas e serviços, da União, por exemplo, a ela serão garantidos, não podendo os outros entes federados, como Município, Estado e Distrito Federal instituir impostos sobre os tributos de competências de cada um. Assim, é uma delimitação para cada ente, sobre cada imposto, e também pela cobrança, e instituição.

2.2 Imunidade sobre templos de qualquer culto

Constatada no art. 150, inciso VI, alínea *b*), da CF/88, a imunidade tributária religiosa, se preocupa em proteger as entidades religiosas, fazendo com que o direito de liberdade de religião, e também essa imunidade, sejam exercidos e assegurados, por isso, estão regidos por cláusula pétrea.

Pelo fato do Brasil ser um país laico, em que todas as religiões e crenças são respeitadas e valorizadas, cabe ao STF, no caso, definir os alcances do referido benefício, de imunização do ente religioso. Não abrange somente o lugar em que professa a religião, porém a todos os entes e atividades a esse fim vinculados, desde que não afrontem a Constituição Brasileira. Para sua proteção, no entanto, as entidades religiosas precisam cumprir com as obrigações acessórias, que consta no mantimento de escrituração contábil e na guarda de documentos. Em contrapartida, não é aplicada à maçonaria, e às instituições ou lojas, que não profetizem qualquer religião.

A liberdade religiosa, e o direito a integrar qualquer religião, ingressar com qualquer crença e manifestar pensamento religioso, estão contidos na CRFB/1988, e são

conferidos a todas as pessoas. Dessa maneira é necessária uma imunidade que regule e dê mais força à garantia desse direito, mesmo que esse seja fundamental.

Por templo de qualquer culto, entende-se os lugares em que aqueles que creem, e que são religiosos, vão para profetizar a sua fé, ouvir a homilia e tudo aquilo que vem da sua religião. Então, a proteção vai desde esses, até os objetos que a eles são destinados, ou a deles vêm.

Essas formas que lhe são garantidas, são relevantes para imunizar esses entes, e fazer com que não sejam abandonados sendo realizado sobre esses, todos os direitos protegidos e dados pelas leis. A legislação constitucional, inclui na tributária, uma força maior de regulação e de mantimento, além da realidade. Não há nada mais certo que garantir uma lei, com uma norma constitucional, bem como será explorada e aplicada.

Aos templos são garantidos o respeito, e a imunização. Quando são vinculadas atividades a esses e são exercidas suas atribuições, não há sentido a cobrança dos tributos e impostos. Com a vedação dada pelo art. 150, inciso VI, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), não há de se falar em instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, nascendo assim, a imunidade tributária religiosa.

O autor Roberto Caparroz ressalta que essa forma de imunidade é muito importante, porque além de garantir o exercício dos templos de qualquer culto, ainda evidencia os direitos à liberdade religiosa, ao livre acesso, à livre associação, à comunicação, às garantias fundamentais e sociais conferidas pela CF/88. Enfim, é muito extenso.

2.3 Imunidade dos partidos políticos, fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social

A imunidade tributária foi conferida aos partidos políticos, com a finalidade de segurança para esses entes, de forma a evitar o abuso de poder por parte do Estado ao instituir um imposto sobre estes. Ao imunizar as entidades sindicais dos trabalhadores, o

legislador procurou conferir a essas, a garantia de proteção à liberdade de associação sindical, prevista na Constituição de 1988. As entidades educacionais e assistenciais podem gozar dessa imunidade, assim que cumprirem os requisitos da lei. Mesmo diante dessa condicionante, não há de se confundir com isenção, porque trata-se de imunidade limitada.

Isto posto, nota-se que esses requisitos que regulam a imunidade, estão conferidos no art. 14, do CTN/1966, são eles, a não distribuição de renda ou do patrimônio, a qualquer título; aplicação dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, e; o mantimento de escrituração de suas receitas e despesas, em livros que assegurem a exatidão. Caso as entidades imunes não atentem para cumprir com esses requisitos, o seu benefício pode ser suspenso, pois o STF entende que gozam dessa imunização os àqueles que mantêm suas atividades vinculadas à finalidade. Segundo entendimento da Corte, caso a entidade utilize o seu patrimônio para finalidades diversas da sua essencial, não afastará a imunidade, uma vez que a sua destinação seja para fins essenciais. Assim, o reinvestimento dos recursos garante o vínculo entre o patrimônio e essa finalidade.

Portanto, essa imunidade é conferida aos entes, como forma de proteção à instituição de tributos pelo Estado. Dentro desse ponto, é mencionado que o ICMS é tributo indireto, estando embutido nos valores totais das mercadorias trazidas ao comércio e consumidas, assim o STF entende que é cabível a imunidade sobre esse imposto, tendo como justificativa que a não aplicação desse benefício passaria a onerar os preços, fazendo com que acabasse a competitividade entre as entidades.

Os entes políticos têm a garantia do exercício de seus afazeres, deveres e obrigações, definidos pela lei constitucional, e mesmo assim, é necessária imunidade, para assegurar que o Estado não tente instituir impostos sobre esses. Assim como todas as formas de imunidades estudadas anteriormente, essa é uma forma de proteção aos direitos e garantias, desde o art. 5º, 6º e todos determinados na Lei Maior.

2.4 Imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e papéis destinados às suas impressões

Esse benefício também é chamado de imunidade tributária cultural, e está descrita na alínea *d*), do inciso VI, do art. 150, da CRFB/1988. É conferida aos objetos listados, com a finalidade de baratear e facilitar o acesso à cultura, e com essa garantia, diretamente também garante os direitos descritos nos

incisos IV, IX e XIV, do art. 5º, da Lei Maior. De todas as imunidades garantidas no inciso VI, do art. 150, da CF/88, esse é o único que possui caráter objetivo, de forma a impedir a cobrança dos impostos incidentes sobre os livros, jornais, periódicos e aos papéis para suas impressões, não sendo possível, por exemplo, a especificação de quais livros e jornais gozarão desse benefício, porque todos com as finalidades devidas, estarão protegidos por essa imunidade.

Ademais, o STF reconheceu o enquadramento das apostilas como objetos que gozam desse benefício, uma vez que transmitem a cultura de forma simplificada, como é o objetivo de todos citados no inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal. Os encartes com mera finalidade comercial, não estão contidos nessa imunização, já as listas telefônicas, por conterem anúncios e publicidades, não terão por afastado esse benefício constitucional.

Diante da edição da Súmula 657, feita pelo STF, foram acrescentados como materiais imunes, os filmes e papéis fotográficos, que são necessários para a publicação dos jornais, dos periódicos, e destinados à produção das capas dos livros. Esse Tribunal entende também que são imunes as peças sobressalentes para o preparo e acabamento de chapas de impressão offset para jornais. A imunidade cultural não se estende, porém, quanto aos meios eletrônicos, conforme a Constituição e o atual entendimento do STF, porque a Assembleia Nacional Constituinte optou apenas pela imunização aos papéis destinados à impressão desses materiais, e não por falta de conhecimento, mas porque preferiram assim.

Mesmo diante das mudanças trazidas pelos meios eletrônicos, o STF utiliza da interpretação do legislador constituinte ao prever esse direito, não abarca essa inovação tecnológica, assim não sendo esses imunes, apenas àqueles palpáveis, como os papéis para impressão, os jornais, periódicos, e todos conforme termo exato da lei.

2.5 Imunidade tributária sobre fonogramas e videofonogramas musicais brasileiros ou à esses vinculados

É conhecida também por imunidade tributária sobre a música nacional, e está prevista na alínea e), inciso VI, do art. 150, da Carta Constitucional de 1988. Foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 75/2013, que protege todos os autores e as obras referentes às músicas, que possuem uma conexão nacional. Por possuir requisitos objetivos, e subjetivos, como o fato do intérprete ou do autor possuírem nacionalidade brasileira, é classificada como mista.

Isto posto, conforme breve previsão, essa imunidade só recai sobre os impostos, sendo permitida a cobrança das contribuições como, PIS, COFINS, CSLL, etc. Além do mais, é aplicado o Imposto de Renda sobre os agentes envolvidos desde a produção à divulgação, como forma de garantia da imunização que será conferida apenas àqueles e àquilo determinado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Da mesma maneira, entende o STF que a imunidade cultural, não afasta a incidência do ISS.

O rol das imunidades constitucionais é exemplificativo, ou seja, estão por toda a Constituição, não sendo apenas o art. 150, o detentor dessas variáveis, estando pelos incisos e parágrafos dos arts. 5º, 149, 153, 155, 156, 184, 195 e 226 da Carta Magna, bem como no art. 85, do ADCT. Portanto, assim como o conceito desse instituto prevê, a imunidade é uma limitação imposta ao ente, para que não abuse do seu direito de instituir impostos, contra nenhuma das entidades e objetos que são protegidos pelo inciso VI, do art. 150, da CF/88.

3 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A isenção é a dispensa, de um grupo determinado pelo legislador por fato específico, muitas vezes, por hipossuficiência, se dá quando dois fatores opostos geram um resultado neutro, que não alteram a alíquota, nele o ente político tem competência, tanto para instituir o tributo, quanto para possibilitar a isenção do pagamento destes, diante de situação específica. O instituto em si é natural decorrência do poder de tributar, e é, via de regra, autônomo, que trata das isenções concedidas pelo ente federativo com a respectiva competência.

Dessa maneira, em 2003 foi estabelecida a Lei Complementar nº 116, que destacou, em seu art. 2º, a imunidade na matéria de exclusão da exportação. Diante disso, há as exceções às regras, como as heterônomas, que contrariam essa norma, fazendo com que entes instituam isenções diferentes àquelas que lhe competem. Com a redação do dispositivo anteriormente citado, tem-se a ideia de que é impossível um ente desrespeitar essa proibição constitucional, porém não é o que ocorre na realidade, o legislador permitiu, no art. 155, §2º, XII, e, da CF/1988 a criação de isenção heterônoma do ICMS, por lei complementar, uma vez que incidir nas operações com serviço e produtos destinados ao exterior.

O art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN/1966), traz a isenção como forma de exclusão do crédito tributário, e o parágrafo único desse mesmo dispositivo diz que esse fato não dispensará o cumprimento das obrigações que decorrem da principal que foi excluída. O artigo posterior retrata que é possível a isenção em contratos, mas mesmo assim estará submetida ao que decorre da lei específica, que regulamentará seus requisitos, suas condições, os tributos a que se aplicam e o prazo para sua concessão. O art. 177 deste Código retrata que esse instituto não engloba as taxas ou contribuições sociais, assim como também não compreende os tributos que foram instituídos depois de sua concessão.

Assim, exceto quando a isenção for concedida por prazo certo ou por determinadas condições, poderá ser revogada ou modificada por lei, a qualquer momento, desde que respeitem o inciso III, do art. 104 do CTN/1966. Quando esse não possuir caráter geral, será efetivado por despacho de autoridade administrativa, o interessado deve, nesse momento, apresentar requerimento que faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento de requisitos previstos, para sua concessão. Quando o tributo for lançado por tempo certo, o despacho será renovado, não excedendo o período final, a partir do primeiro dia em que o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento desta isenção, o seu efeito será cessado, conforme regula o §1º do art. 179, do CTN/66. O parágrafo seguinte traz que esse ato judicial não trará direito adquirido, e aplica-se subsidiariamente o art. 155, nos casos que couber.

Essa dispensa excluirá apenas as etapas do lançamento e a constituição do crédito que ocorrer posteriormente. Podendo ser concedida por prazo certo, como mencionado anteriormente, ou por tempo indeterminado também. Há exceções às regras, uma vez que seu regulamento vem das Leis específicas, podendo essas versarem sobre o que o legislador entender de direito, e a própria Lei Tributária Nacional (CTN) permite a mutação ou revogação da isenção, quando se encontrar nos moldes de seu art. 178.

Sobre a isenção tributária, o doutor Caparroz (2018, p. 326) relata que: “Se houver isenção, o tributo não será pago, apesar de existir. Se, por outro lado, não houver isenção, o sujeito passivo deverá recolher o montante devido”. Isso é, ocorrendo a isenção, incidirá o tributo, além de acontecer o fato gerador. Quando não for externalizada essa forma de dispensa, o sujeito deverá recolher o respectivo montante, uma vez que não estará isento do devido pagamento. Como fora mencionado individualmente, cada instituto está em uma etapa do estudo tributário, essa está no campo da incidência, devido ao acontecimento da teoria, no universo prático, ou seja, o fato gerador.

À vista disso, o autor exemplifica esse instituto com a existência de uma Lei que obriga todos os indivíduos a pagarem o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), mas posteriormente, outra medida legislativa vem, e diz que aqueles que recebem menos de R\$1.903,98 reais por mês, estarão isentos deste encargo.

Há também a diferenciação doutrinária entre a isenção tributária e a alíquota zero. A primeira decorre da escolha do legislador por dispensar alguns grupos, de determinados encargos. É determinada quando acontece o encontro entre duas normas jurídicas, uma que define a incidência, e a outra, a dispensa. Quando se presencia uma norma, que rege a regra geral de incidência, e outra, que dispensa alguns agentes específicos do cumprimento, mesmo que tenham praticado o ato. Assim, a isenção não interfere na incidência, se ela ocorre, é porque a regra geral existe e incidiu, sendo apenas o efeito de pagamento, neutralizado pela norma que vem de encontro a essa. Enquanto, a segunda é referente aos efeitos do objeto, como por exemplo, a alíquota do IPI, nos casos dos barcos de pescas, é de 0%.

Conforme mencionado, a alíquota zero não é um instituto como as imunidades constitucionais e a isenção tributária, que respectivamente, limita o poder de tributar, e dispensa do cumprimento desse, muito pelo contrário, esse é o efeito advindo de impostos ou tributos, sendo o caso mencionado do IPI. É utilizado frequentemente no Brasil, para fins de política fiscal, estando contidos nos impostos extrafiscais. Não precisa de lei específica se encontrar em vigor, para utilizar tal norma, enquanto não ocorre o mesmo para as isenções, que dependem de prévia cominação em lei.

Quanto à não incidência do ISS nas exportações, em concordância com o art. 156, §3º, inciso II, da CF/1988, o comando do poder constituinte derivado, tem um mecanismo para operar a imunidade, e a premissa originária é da criação de lei complementar para sua regulamentação. Neste viés, LC nº 116/2003 reconheceu a isenção, tendo como condicionante, a efetiva exportação do serviço, quando for prestado em território nacional, esse benefício será afastado.

Esse instituto é de caráter autônomo, podendo estar determinado por várias leis, não só por uma, porque está no CTN e nas leis complementares. Contudo, além de aparecer na Constituição, nessa, não pode se exercer, uma vez que o instituto constitucional competente, é a imunidade. Vale dizer, então que a isenção é de competência do legislador ordinário.

Uma observação, mais que já notada, é que a isenção não tem tantas possibilidades expressas como a imunidade, que se subdivide em religiosa, recíproca, sobre os partidos políticos, cultural e musical nacional. Porém, tem seus detalhes, tanto que é regulada pela lei tributária nacional, mas também pelas complementares.

4 DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMUNIDADE CONSTITUCIONAL E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Diante do estudo sobre os institutos, de forma individual, tem-se a diferença essencial entre imunidade e isenção. Esta visualiza o exercício da competência, podendo dentro de um subconjunto não incidir ao pagamento por algum motivo específico, desde que não vedado por lei, e é sempre a primeira observação quanto a incidência ou não. Enquanto aquela trata de sua delimitação, trazendo um limite, de forma constitucional, ao poder de tributar, evitando que o ente tributante traga uma hipótese de incidência para um tributo em que não é de seu poder instituir. Só pode ser constituída em caso de a imunização constitucional não existir.

Ademais, a isenção versa sobre a hipótese de incidência, ocorrida no mundo dos fatos, resultando assim, no fato gerador tributário, ocorre o lançamento, a obrigação tributária existe, contudo, o legislador opta pelo grupo não ser obrigado a pagar, uma vez que suas condições o afastariam de adimplir com esse fator. De forma diversa, na imunidade não é ocorrido o lançamento, a obrigação não é gerada, e não há o fato, não se encontra no mundo tributável. Enquanto um, tem todos os trâmites Tributários concluídos, só não é levado adiante, com o pagamento, o outro, a grosso modo, nem existiria.

A aplicação no Direito Tributário, vai além de regras gerais quanto ao tributo em específico, pois conforme previsões legais, cada caso tem resultado e tratamento legal diferente, como o ICMS foi tratado pela LC 116/2003, contando com o caso da exportação, trata-se, então, da isenção, pelo fato da fonte legal que o expressa, qual seja, a lei complementar. Mesmo que, alguns autores entendem como imunidade, não se encaixa, pois, conforme várias vezes citado, essa limitação é garantida somente pela CF/1988.

Diante do estudado, uma diferença bastante interessante entre os institutos em destaque é que, a imunidade pode ser subjetiva, objetiva ou mista, isto é, recair sobre pessoas, coisas ou ambas simultaneamente. Enquanto, a isenção não pode acontecer dessa maneira, já que se constitui como mero exercício pelo ente, pelo conceito que fora dado no tópico anterior, sua natureza não pode ser caracterizada como das regras imunizantes, por serem institutos diferentes, inclusive na aplicação e estudos tributaristas.

A imunidade só acontece nos moldes da Constituição Federal, e é onde está prevista em seu todo, enquanto o ente competente para permitir a isenção, é o legislador ordinário por meio das Leis Ordinárias. Aquela é uma forma de garantia individual, enquanto essa tem vínculo com o exercício, e não com o contribuinte. É reconhecida a possibilidade de o ente político ter poder para instituir tributos, mas seu campo de ação é limitado, porque está demarcado por conjuntos de normas constitucionais. Os contornos são definidos pela sociedade, para proteção de atividades econômicas tributárias. Quanto à imunidade, é a limitação que vai dos patrimônios, serviços e rendas, aos videogramas e fonogramas vinculados ao território nacional. A isenção protege um grupo de pessoas que devem ser tratadas de forma privilegiada, ou, conforme a Constituição: “De forma desigual, na medida de suas desigualdades”, tendo assim direitos equivalentes àqueles que não possuem a mesma dificuldade.

Com base no conteúdo de cada um dos benefícios anteriormente citados, é relevante o fato de que as isenções são, de regra, autônomas, que são aquelas em que a Constituição dá competência para instituição de tributos, sendo as exceções, às isenções heterônomas, que são as ocorridas nos casos de ICMS-exportações e ISS-exportações, quando concedidas em tratados internacionais. Enquanto as imunidades, serão sempre heterônomas, por terem sua sede fixa na Constituição.

De acordo com isso, se houver a isenção, o tributo não será pago, mas existirá. Essa, só poderá se concretizar, caso não ocorra a imunidade, como anteriormente mencionado, porque essa trata da não incidência de um tributo, e só faz sentido dispensar algum grupo do pagamento, uma vez que o encargo existe. Portanto, há a possibilidade de diferenciação dos institutos, com base no mérito, no conceito e finalidade de ambos os benefícios tributários mencionados.

De uma forma não tão relevante quanto todo o resto já mencionado, nota-se ainda que a imunidade é muito mais extensiva que a isenção, pois aquela se subdivide em recíproca, cultural, musical nacional, sobre os partidos políticos e religiosa, enquanto essa é só um conceito, no caso, de dispensas legais, para fins contidos na lei. Aquela abarca muitos entes e objetos, e tem um forte respeito, pois trata de regulamentação para delimitação, mas também é um exercício, para garantia e segurança de direitos conferidos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

5 CONCLUSÃO

O Direito Tributário é um ramo muito importante para o controle fiscal, porém, este não atua de forma solitária, estando conectado principalmente, com a Constituição Federal de 1988, que regula a aplicação e alguns institutos essenciais para esse Direito. Dentre todas as normas que o regem, é importante entender que todas têm um contexto e uma extensão, conforme disposto no presente artigo, na maneira individual quanto a cada benefício, e unindo os dois conceitos, para facilitar a observância sobre

suas diferenciações, que foi o objetivo desde o início do presente artigo. As pesquisas foram feitas em vários meios, como em livros, nos próprios materiais das aulas dadas na instituição anteriormente e os dados foram todos coletados, também, de sites como *Scielo*, Google Acadêmico e nos repositórios, os resultados foram satisfatórios à demanda.

A evolução histórica do Direito Tributário, permite uma compreensão melhor sobre a necessidade desses institutos, demonstrando que após a ascensão dos indivíduos, esses precisaram de fundos financeiros, e para tê-los, era de suma importância a garantia e segurança sobre esses, passando a existir meios que permitiam e asseguravam essa nova oportunidade para as pessoas. Não se passou muito, e logo percebeu-se que alguns tinham condições e um nível financeiro significativo para proteger, e outros não, assim além dos bens lucrativos, tem-se toda a proteção fiscal específica para os que dela necessitam.

Assim, com a evolução do Direito, do ramo Tributário, das pessoas e da Constituição, em se adaptar ao caso concreto, esses institutos e benefícios foram aos entes e às entidades, vinculados, dando assim maior segurança para que mantivessem suas condições e pudessem melhorar. A ascensão humana vai desde o aumento populacional à necessidade e garantia aos seus direitos.

Por outro lado, o CTN prevê essa proteção fiscal aos entes, aos benefícios e aos indivíduos, de forma cumulativa à Lei Maior, que institui a força das Leis Complementares para isentar aqueles que precisam. Desse modo, leva-se em consideração, a lei tributária para fins de regulamentação da competência, responsabilidade e dos polos, bem como de muitos outros requisitos utilizados para a concessão desses benefícios.

Dessa maneira, é de igual importância a compreensão do porquê desse ramo do Direito regular seus institutos e a finalidade da concessão desses benefícios, da mesma forma, esse mesmo estudo trouxe a resposta da diferenciação entre a imunização de bens e dos entes, e a isenção sobre o cumprimento de um encargo. Assim, a clareza

também quanto às suas expressões, para a primeira, só será encontrada nos moldes da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e a segunda, tem previsão no Código Tributário Nacional, e em leis complementares específicas. O fato das isenções serem, de regra, autônomas, e na exceção, heterônomas, enquanto as imunidades tratam de instituto de caráter, apenas, heterônomo, também é importante para definir e diferenciar suas previsões e aplicações.

Bem como qualquer instituto, benefício e permissão trazidos por lei, o regulamento da imunidade constitucional e da isenção tributária, é muito importante para a segurança social, estendendo aos entes, por exemplo, aos partidos políticos e às entidades de templo de qualquer culto, a fim de que os tributos instituídos sobre seu exercício, não sejam impostos de forma abusiva, e quanto à dispensa sobre o pagamento, por grupo específico, busca também a segurança quanto àqueles que não possuem condições normais ou equivalentes às consideradas assim, tratando eles de forma privilegiada, para garantia dos direitos iguais e de livre acesso ao que lhes é necessário.

A finalidade do presente artigo científico, é desmascarar o monstro do Direito Tributário, um conteúdo que é estudado de forma superficial, mas tem um grande impacto no mundo real, além de uma frequência muito grande sobre sua utilização. E, os requisitos foram preenchidos, ora que os assuntos foram explicados de formas individual, conjunta, acadêmica e geral. São assuntos que merecem destaque, haja vista a forma que são relevantes, mesmo que aparentam ser parecidos, esses têm grandes diferenças, ainda mais que estão em caminhos contrários à aplicação.

Conclui-se dos estudos que, o Direito Tributário, combinado com o Constitucional, são muito vinculados aos resultados, como o mantimento da segurança, da organização para cobrança de tributos, e adaptação aos termos da sociedade atual. Portanto, para garantir com que todos tenham seus benefícios, os direitos iguais, a segurança, o livre acesso, e, no geral, o exercício dos direitos fundamentais dados pela CF/88, no art. 5º, foram criados esses institutos, de extrema relevância, tendo em vista que tributos são cobrados, por quaisquer entes, mas para evitar o exercício abusivo

desses, é dada uma limitação por lei, e assegurado ao contribuinte, a não necessidade de cumprimento, conforme suas necessidades, dessa forma, distingue-se os benefícios como, a imunidade sendo uma delimitação ao poder de tributar, e a isenção, versando sobre o exercício da competência, visualizando, dentro de um subconjunto, um grupo que será isento do pagamento das respectivas obrigações tributárias geradas pelo Lançamento.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília-DF: Senado Federal, 1988.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.