

TÓPICO 4

Categorias Técnicas de Tributação e Imunidades Tributárias

Categorias Técnicas de Tributação

As Categorias Técnicas da Tributação são as categorias de posicionamento legislativo adotadas em face do exercício da competência tributária. Ao estatuir que certo fato lícito deve ser tributado, ou não, o legislador imprime as técnicas de tributação, criando a imposição tributária.

São categorias de técnicas de tributação:

I) Incidência:

Trata-se da decisão de atribuir tributação a certo fato lícito, tipificando a hipótese em que incidirá o tributo em questão. Institui a regra comportamental aplicada ao sujeito passivo que executa o fato jurídico imponible, concretizando a hipótese abstrata de incidência.

II) Não-Incidência:

Determinação legislativa expressa de exclusão de determinado fato da hipótese abstrata da norma, ou seja, o legislador não descreve a hipótese em face de sua exceção do rol.

III) Isenção:

A isenção é categoria de exclusão do crédito tributário. Exclui-se a necessidade de pagamento do fato tributário imponible por determinação do legislador. Serão sempre adstritas ao texto legal – Princípio da Legalidade Tributária. Trata-se de regras estruturais, não comportamentais, uma vez que o comportamento é tipificado tributariamente, contudo, não haverá constituição de obrigação tributária em razão da exclusão do crédito tributário.

A isenção não impede o ente tributante de exercer sua competência, apenas cerceia o exercício da Administração Fiscal, restando assim, existente o tributo, sem que haja sua concretização pela obrigação do pagamento – restando o sujeito passivo isento durante a vigência da imunidade.

A isenção retira a obrigação principal de pagamento dos tributos – mas não exclui as obrigações acessórias tributárias, como emitir nota fiscal ou manter livros de escrituração contábil.

IV) Imunidade:

As imunidades são exclusivamente constitucionais no Direito Tributário Brasileiro. A imunidade compõe exclusão de competência, isto é, exclui-se da competência do ente tributante a possibilidade de tributar o sujeito imune.

A imunidade não é temporal, e apenas é revogada caso haja possibilidade de sua reforma no texto constitucional. O tributo é inexistente devido à incapacidade de competência tributária para instituí-lo.

Imunidades Tributárias

O Poder de Tributar do Estado é limitado constitucionalmente pelos **princípios tributários** e pelas **imunidades constitucionais**. A imunidade pode ser considerada a hipótese de não-incidência tributária constitucionalmente qualificada.

A doutrina tributária estatui que a Imunização Constitucional se realiza no plano da definição de competências constitucionais, e não do exercício da tributação. Ao assim interpretarmos, tem-se que a imunidade não é liberalidade da Administração Fiscal, mas impedimento constitucional à tributação, de tal maneira que as competências para instituir tributos – União, Imposto de Renda, Estado, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, e Município, Imposto sobre Predial e Territorial Urbano, são se estendem aos moldes dos sujeitos, ações e objetos imunizados.

Cumpra somente à Constituição o estabelecimento de imunidades, isto é, imunidades não podem ser garantidas através de leis, sejam federais, estaduais ou municipais. Leis infraconstitucionais apenas poderão garantir isenção tributária.

A Constituição detém certas atecnias (falhas conceituais, técnicas), umas delas é o emprego incorreto do termo “isento”, quando a interpretação nos confirma a necessidade do emprego do termo “imune”, assim, toda vez que se identificar os termos “(...) são isentos”, leia-se “são imunes”.

Há imunização de certos tributos. O art. 150, CRFB/88, é o principal dispositivo que elenca as Imunidades Tributárias, e, em seu texto, nota-se que as imunidades se estendem somente aos impostos. Tal não implica a inexistência de imunidades de outros tributos (como no art. 5º, XXXIV, imunidade de taxa/ art. 149, §2º, imunidade de contribuição – CIDE).

As **Imunidades** podem ser divididas em **Subjetivas** e **Objetivas**. As **Subjetivas** dizem respeito à imunização de acordo com o sujeito/ agente da ação que não se submeterá à competência tributária (art. 150, VI, alíneas *a, b* e *c*), ao passo que as **objetivas** dizem respeito à imunização a partir do objeto envolvido na ação não submetida à competência tributária (art. 150, VI, alíneas *d* e *e*).

Imunidades Subjetivas

A) Imunidade Recíproca/ Intergovernamental: art. 150, VI, “a”;

“VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”

A Imunidade Recíproca implica na não-incidência de impostos de uns entes federados sobre os outros. Desta maneira, a União não cobra impostos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, os Estados não cobram dos Municípios, e assim por diante.

Trata-se de respeito à forma federativa e à atuação estatal em sua completude, abrangendo todos os entes federados.

A Imunidade compreende apenas impostos, de modo que as demais modalidades tributárias são incidentes, tais quais taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais.

Os Entes Federados da Administração Direta são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Os Entes da Administração Pública Indireta são Autarquias e Fundações Públicas, como o INSS e a Fundação Padre Anchieta, e as Empresas Públicas (Correios, Metrô) e as Sociedades de Economia Mista (Petrobras).

Os Entes da Administração Direta gozam de plena imunidade recíproca, e quanto aos entes da Administração Indireta?

Quanto às Autarquias e Fundações Públicas, aplica-se a Imunidade Recíproca de maneira limitada, isto é, apenas serão não-tributáveis o patrimônio, a renda e os serviços conectados ao objetivo-fim do ente indireto.

Quanto às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, o **Supremo** entendeu que depende da natureza jurídica da estatal: se se tratar de exploração econômica, para que não haja lesão à livre concorrência e livre iniciativa, **não há imunidade**; ao passo que se se tratar de prestadora de serviço público, **haverá imunidade**, desde que se trate de serviço público típico, em regime de monopólio e sem concorrência, como Metrô, Infraero, ECT(Correios).

E as concessionárias de serviço público (ganhadoras de licitações de concessão – Ecovias, AES Eletropaulo)? Não dispõem de imunidade recíproca, pois detêm capacidade contributiva e objetivo lucrativo/oneroso.

B) Imunidades de Templos de qualquer Culto: art. 150, VI, “b”

“VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;”

A imunidade dita religiosa serve ao propósito de não impedir o exercício da fé através da tributação, pressão econômica sobre as religiões. A imunidade religiosa pode ser caracterizada como finalística, isto é, são imunizados contra impostos as rendas, serviços e patrimônio religiosos desde que se comprove a utilização dos valores à propagação da religião.

Desta forma, se o CNPJ da Entidade Religiosa detiver imóvel, que está alugado a terceiro, mas comprova a reversão de rendas para o exercício da religião, está imune.

C) Imunidade de Partidos Políticos e suas Fundações, Entidades Sindicais e de Entidades sem fins lucrativos de Educação e Assistência Social: art. 150, VI, “c”

“VI - instituir impostos sobre:

*c) patrimônio, renda ou serviços dos **partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;**”*

A imunidade garantida aos partidos políticos e suas fundações objetiva garantir o pluralismo político e evitar a reprimenda econômica de partidos menores ou suas fundações.

A imunidade sindical – exclusiva dos Sindicatos de Trabalhadores, visa garantir as liberdades associativa e sindical (art. 8º, CRFB/88).

A imunidade de entidades sem fins lucrativos assistenciais ou educacionais remonta ao estímulo e à premiação de ações filantrópicas e sociais, bem como sua incitação face à ausência de impostos.

A liberalidade de recursos que se aplica à imunidade religiosa foi estendida às entidades da alínea “d” através da **Súmula Vinculante de nº52, do STF**, segundo a qual, imóveis alugados a terceiros, que pertençam a partidos políticos/suas fundações/sindicatos laborais/entidades sem fins lucrativos de Assistência ou Educacionais, que tenham suas verbas vertidas para as atividades-fim das instituições também não serão tributadas por impostos.

Trata-se da leitura constitucional do Supremo de ampliação da Imunidade Tributária que busca a consolidação dos princípios que amparam a concessão das Imunidades (Pluralismo Político/ Liberdade Associativa e Sindical/ Solidariedade Social e Cidadania).

A configuração de Entidade sem fins lucrativos está disposta no art. 14, CTN, e elabora três características fundamentais:

I) Não pode haver distribuições de dividendos de nenhuma ordem;

Não é proibição de superávit, apenas busca-se evitar que os lucros das entidades sejam dispersados entre “investidores”, mantendo-se na estrutura da instituição.

II) Aplicação integral dos recursos na manutenção dos objetivos institucionais, em território nacional;

III) Manutenção de escrituração contábil regular de receitas e despesas;

O **STF** tem mantido a posição de ampliação da Imunidade para entidades como o SESI, o SENAEC, aplicando-a também a escolas-profissionalizantes e clubes de serviços (lazer, esporte).

Imunidades Objetivas

D) Imunidade Cultural: art. 150, VI, “d”

“VI - instituir impostos sobre:

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

A imunidade “cultural” ou “de conhecimento e de informação” foi instituída para garantir os direitos de acesso à cultura, à informação e ao conhecimento. Trata-se de imunidade objetiva, que imuniza os objetos-veículo de transmissão de conhecimento. Nesse sentido, o **STF** tem se manifestado ampliativamente sobre a imunidade de conhecimento, garantindo a imunidade a papéis fotográficos e a chapas de impressão de jornais.

Quanto aos livros digitais? A Jurisprudência não está unificada, sendo que diversos tribunais se manifestam difusamente. O **Supremo** deve julgar o **Recurso Extraordinário nº 595.676**, resolvendo a questão em repercussão geral.

E quanto ao conteúdo do material cultural? O Supremo tem se manifestado no sentido de que não cabe ao Judiciário determinar a influência/relevância cultural de um material, assim, tem decisões ampliando a imunidade a álbum de figurinhas, listas telefônicas e material pornográfico impresso.

E) Imunidade Musical: art. 150, VI, “e”

“VI - instituir impostos sobre:

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.”

Protege dos impostos a produção fonográfica (música) e videográfica (vídeo) brasileira, de artistas brasileiros reproduzindo obra estrangeira e interpretações por artistas brasileiros.

Imunidade recente, inserida em 2013, garante-se que causará problemas internacionais devido à sua extensão e suas disposições em face de Tratados Internacionais de Direitos Autorais e de Não-Tributação.

Repare-se que: houve exclusão da *etapa de replicação industrial*, por quê? Houve um desejo do legislador de proteger a Zona Franca de Manaus – um dos maiores pólos de produção de CDs e DVDs no país, uma vez que a ausência de tributação da fase industrial de replicação implicaria a perda da qualidade vantajosa de Zona Franca, tornando os benefícios tributários à produção industrial em Manaus (art. 40, ADCT) menos atrativos, comparando-se, por exemplo, com a infraestrutura já presente no Sudeste. Desta forma, primando-se a proteção à Zona Franca de Manaus, manteve-se a restrição à imunidade na fase de replicação industrial.