V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL E A EVOLUÇÃO DOS VALORES PROTEGIDOS DA TRIBUTAÇÃO: UM ESTUDO HISTÓRICO DA CONSTITUIÇÃO DE 1824 ATÉ 1988.

TAX IMMUNITY IN BRAZIL AND THE EVOLUTION OF TAXATION PROTECTED VALUES: A HISTORICAL STUDY OF THE CONSTITUTION FROM 1824 TO 1988.

José Diego Martins de Oliveira e Silva [1]

Resumo

A imunidade tributária deve ser concebida como a norma constitucional que bloqueia o exercício da competência tributária de instituir tributos sobre determinadas hipóteses de incidência, ora protegendo pessoas, ora objetos. Neste sentido, o presente trabalho propõe-se a analisar o instituto da imunidade tributária no Estado Brasileiro, fazendo-se um estudo através das Constituições brasileiras na parte em que trataram da proibição do Poder Público de tributar determinados fatos. De 1824, primeira constituição brasileira, até 1988, atual constituição, muitas situações foram consideradas relevantes pelo legislador constituinte, devendo estas serem analisadas como expressões dos valores intrínsecos da sociedade brasileira

Palavras-chave: Imunidade tributaria, Constituições brasileiras, Valores

Abstract/Resumen/Résumé

The tax immunity must be conceived as a constitutional rule that disallaws the exercise of taxing power to impose taxes on certain cases, sometimes protecting people, sometimes objects. In this sense, this paper proposes to analyze the institute of tax immunity in the Brazilian State, performing a study through the Brazilian Constitutions when those dealt with the prohibition of the Government to tax certain facts. From 1824, the first Brazilian constitution, until 1988, the current constitution, many situations were considered relevant by the constitutional legislator, which should be considered as expressions of the intrinsic values of Brazilian society.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Immunity tax, Constitutions brazilian, Values

[1] Pós Graduando do curso de MBA em Planejamento Tributário da PUC-RIO; Mestre em Direito Constitucional; Pós graduado em Direito e Processo Tributários e Graduado em Direito , todos pela UNIFOR.

INTRODUÇÃO

Imunidade tributária é a norma constitucional que bloqueia o exercício da competência tributária de instituir tributos sobre determinadas hipóteses de incidência, ora protegendo pessoas, ora objetos. Neste ínterim, o artigo busca traçar algumas notas acerca deste instituto ao longo das constituições brasileiras, destacando que o Poder Público propõe-se a proteger os valores fundamentais de uma sociedade no decorrer da história e pode fazer isso com a proteção tributária advinda da norma suprema de um Estado Nacional em que o povo é seu titular, a Constituição Federal.

O artigo não tem o intuito de abordar pormenorizadamente cada imunidade tributária, até porque o estudo de cada uma são objeto de trabalhos de maior complexidade acadêmica, mas pretende, em breves linhas, destacar que em todas as Constituições brasileiras houve a preocupação de não se tributar determinados fatos, sempre visando algum tipo de proteção, seja de direitos, ou de garantias ou de princípios que estruturam a estabilidade do Estado brasileiro, representando assim a legitimidade do Poder Constituinte nas normas constitucionais relativas à imunidade tributária.

Nesse contexto, o presente artigo pretende, a título de objetivo geral, apresentar como a imunidade tributária no Brasil evoluiu com o tempo, positivando valores relevantes para a sociedade.

Na metodologia, utiliza-se de método dedutivo, do qual se extraem noções gerais acerca da teoria da tributação e de conceitos acerca da imunidade tributária, a fim de confirmar a particularidade do ponto de vista do pesquisador. Utiliza-se de pesquisa bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos e publicações especializadas, que abordam direta ou indiretamente o tema em análise.

Quanto ao tipo da pesquisa, isto é, segundo a utilização dos resultados, ela é pura, visto ser realizada com a finalidade de aumentar o conhecimento do pesquisador para uma nova tomada de posição. Quanto à abordagem, é qualitativa, procurando aprofundar e abranger as ações e relações humanas, observando os fenômenos sociais de maneira intensiva. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritivo-analítica, buscando descrever fenômenos, sua natureza e suas características, e exploratória, procurando aprimorar as ideias por meio de informações sobre o tema em foco.

1 A CONCEPÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Na seara tributária, o conhecimento da incidência normativa assume importante papel, pois é em volta dessa ideia que gira a teoria da tributação. Só há relação tributária se houver, primeiramente, previsão de que algum ente possa cobrar tributo sobre determinado fato lícito. Depois, se for interesse do ente político, é feita uma regulamentação legislativa para delimitar o que seja a hipótese de incidência tributária, a qual, uma vez ocorrida, pode resultar no direito-dever do fisco em exigir o adimplemento da obrigação tributária.

Se a incidência é a escolha de um fato lícito para ser tributado, a não incidência é a exclusão dessa escolha. Assim, a exoneração tributária, ou seja, a eliminação de um fato do mundo jurídico-tributário pode se dar de três maneiras: não-incidência, imunidade e isenção.

A não incidência é instituto que nem sequer prevê a hipótese de incidência tributária por mera omissão legislativa, ou seja, o Poder Público simplesmente deixa de valorar determinado fato como relevante para a seara tributária. Não incide porque o legislador, seja o constituinte, seja o ordinário, é omisso na identificação de alguns fatos como tributáveis.

Rodrigues (1995, p. 22 - 23) destaca que as formas de exoneração tributária podem ser classificadas em não incidência genérica e não incidência estrita. A primeira abrange todos os fatos lícitos que não tenham sido escolhidos para constituir hipóteses de incidência. Já a segunda é relativa à ausência de incidência por desinteresse normativo ou ainda por falta de competência para tanto. A autora destaca que a não incidência é o gênero, do qual a imunidade e a isenção são espécies, sendo estas classificadas como não incidência qualificada.

A diferença entre uma e outra espécie de exoneração tributária, não obstante possuir na prática os mesmos efeitos, encontra-se no amparo normativo. Enquanto a isenção proíbe a exigência do crédito tributário pela lei, porque é hipótese de exclusão desse crédito[1], a imunidade veda, pela Constituição Federal, que o fato gerador ocorra, sendo, portanto, mais forte que a isenção, pois sua proibição advém da norma jurídica de maior hierarquia do ordenamento pátrio.

---

[1]Código Tributário Nacional, 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 à determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Na isenção, como apontado acima, a lei fica responsável em estabelecer as condições para que determinado sujeito passivo tenha direito à isenção, podendo ainda delimitar prazo de vigência desse benefício. A não delimitação desse prazo faculta a Administração Pública revogar ou modificar os requisitos da isenção a qualquer tempo através de lei observado o disposto no art.104, III do Código Tributário Nacional.

A imunidade tributária constitui, na verdade, como uma vedação absoluta ao poder de tributar, pois não admite ressalva assim como acontece com as limitações ao poder de tributar expressas nos incisos I a V do art.150, art.151 e art.152 da Constituição Federal, por exemplo. Além disso, "isenções" e "não-incidência" que estejam previstas em texto constitucional com tais terminologias devem ser interpretadas como imunidades, pelo simples fato de ser uma proibição ao poder de tributar advinda da Constituição. Neste mesmo sentido, Machado (2009, p.230) defende que ainda que escrita determinada situação como se isenção fosse, deve-se tratar a desoneração como imunidade.

Machado (2009, p.229) faz ainda a distinção entre isenção e não incidência:

> Distingue-se a isenção da não incidência. Isenção é a exclusão, por lei, de parcela de hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Portanto, cada modalidade de desoneração tem sua peculiaridade, mas a imunidade torna-se mais forte por ser uma norma constitucional que limita a incidência de outra norma constitucional, ao negar o exercício da competência prevista na Constituição Federal. Por esse motivo, Rodrigues (1995, p. 27) defende ser a imunidade uma limitação à competência impositiva do Estado, representando segurança aqueles que são beneficiados, pois ao tempo que há no texto constitucional a competência para as pessoas jurídicas de direito público interno instituírem seus tributos, há, no mesmo Texto Constitucional, a vedação de se exercer a competência sobre determinados fatos lícitos.

Ricardo Lobo Torres (1995), em uma tentativa de conceituar o instituto, fixar sua natureza e seu fundamento, destaca que as imunidades tributárias são diferentes no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Naquele, que perdurou do século XIII ao XIX, a imunidade significava, primeiramente, uma limitação do poder do príncipe pela preexistente liberdade estamental, depois (entre século XVIII e começo do século XIX), a imunidade funcionava como uma absoluta

intributabilidade sobre a Igreja Católica, o que só vai desaparecer com o advento do liberalismo político.

No Estado Fiscal, o regime tributário verificado no contexto da sociedade brasileira, a imunidade tributária ganha outra conotação, ela deixa de ser mera limitadora dos poderes da realeza e do clero e passa a limitar o poder do Estado de Direito, em prol dos direitos do homem preexistentes (TORRES, 1995, p.26-27), levando em consideração valores como o mínimo vital e a capacidade contributiva.

Torres (1995, p.27) destaca que as imunidades ganharam um viés mais democrático com a construção do constitucionalismo americano, no qual elas aparecem relacionadas aos privilégios da cidadania, ao constituir instrumento de proteção à liberdade e à igualdade dos cidadãos dos Estados Unidos, que não poderiam ter seus privilégios prejudicados por nenhum estado membro da federação. Essa ideia vai influenciar a imunidade fiscal no contexto brasileiro somente em 1891 que vai ser tratada mais adiante quando se abordar a espécie da imunidade tributária recíproca.

Verifica-se que a imunidade tributária constitui em uma norma jurídica prevista na Constituição que tem em sua natureza a proibição do exercício da competência dos entes federativos em matéria tributária, mas isso ocorre por um motivo maior que também se encontra assegurado no Texto Constitucional, isso porque como norma jurídica deve ser instrumento de justiça e buscar identidade para sua positivação com os valores que determinada sociedade carrega.

Diante disso, faz-se necessário conhecer como essa exoneração aparece no contexto brasileiro e o que vai fundamentar, em cada época, a presença dessa norma constitucional imunizante.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO CONSTITUCIONALISMO BRASILEIRO: CENÁRIO ATÉ A PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Independente do instituto que se pretenda analisar em um ordenamento jurídico, compreender o motivo de sua inserção na ordem nacional e mais, procurar entender sua manutenção como forma de concretizar o valor da justiça para determinada sociedade é tarefa que se consegue com o auxílio de um escorço histórico que aborde sua finalidade. A imunidade tributária, como foi visto, é norma jurídica de status constitucional que limita o Estado a tributar fatos lícitos, mas como essa norma aparece no Estado Brasileiro?

A razão de ser de todo Estado é, na visão de Herman Heller (2002), determinada pelos valores que uma sociedade carrega, devendo, todo o seu poder estatal aspirar a um poder jurídico, pois o estatal sem o jurídico pode até justificar a existência do Estado, mas não justifica o porquê e para quê esse Estado deve existir. A razão de ser do Direito é a busca por uma justiça, que vai depender da realidade de determinado povo, daí porque não se pode adotar os conceitos para todos os países, em todas as épocas, mas sim analisá-los sob o contexto e a realidade de cada cultura.

2.1 As imunidades tributárias nas Constituições de 1824 e 1891

O constitucionalismo brasileiro tem início com a chegada da família real de Portugal nas Américas no ano de 1808. A Corte Portuguesa estava em difícil situação face às constantes ameaças recebidas por Napoleão Bonaparte, o que piorou com a decretação do Bloqueio Continental em 1806, que proibiu os países europeus a transacionarem comercialmente com o Reino Britânico, tendo tal ato como principal objetivo o enfraquecimento da economia inglesa.

Todavia, este era tido como uma grande potência marítima à época (começo do século XIX), o que fez com que Portugal não aderisse ao Bloqueio, principalmente porque, na fase decadente em que se encontrava, era importante ter a Inglaterra como aliada, pois tinha grande parte de sua economia sustentada pelo tráfico marítimo. Deste modo, ao recusar-se à adesão, ganhou a França como inimiga e, como não tinha exército para combater as tropas de Napoleão, fugiu, com ajuda da Armada Inglesa, para a sua colônia na América, sendo, portanto, a corte transferida para a cidade do Rio de Janeiro em 1808.

Da chegada da família Portuguesa à Assembleia Nacional Constituinte de 1823, que culminaria no texto constitucional de 1824, dois fatores que vão influenciar os ideais da primeira Constituição Brasileira devem ser, segundo Figueiredo Neto (2014, p.191 - 192), destacados: 1-) a abertura dos portos determinada em Decreto assinado em Salvador, o que possibilitou o acesso da colônia portuguesa a outros países europeus e garantiu, através de sucessivos acordos, que a família real ficasse à frente do Reino de Portugal, mesmo dele distante e 2-) a fundação do Banco do Brasil. Com o banco, a colônia ganhou mais respaldo no âmbito internacional da época, já que seria relevante instrumento no cenário do crédito, principalmente para os comerciantes de escravos.

Com a instabilidade no Reino de Portugal e com a morte de Rainha D. Maria I, D. João VI retorna ao seu país de origem, mas, sem o filho, D. Pedro I, que descumpre ordens da Corte e fica no Brasil para meses depois declarar a independência da então colônia portuguesa em 07 de

setembro de 1822. O príncipe regente, antes mesmo de proclamar a independência do Brasil, convocou, em junho daquele mesmo ano, a Assembleia Geral Nacional Constituinte para elaborar uma Carta puramente brasileira, pois até aquele momento havia sido adotada a Carta Política da Espanha e depois a de Portugal.

A Constituinte foi convocada e eleitos os seus membros que logo iniciaram os trabalhos. Entretanto, como a Constituinte recebeu funções legislativas que iam além do simples preparo do texto constitucional, ela aprovava projetos de lei sem a apreciação dos mesmos pelo Imperador. Isso atacaria a figura do príncipe regente que reivindicava o direito de sanção ou veto nos projetos, vindo a culminar na dissolução da Constituinte e na imediata apreciação de uma nova Constituição a ser elaborada por um Conselho de Estado, o qual, meses depois, em 11 de dezembro de 1823, aprontou o esboço do novo texto (FIGUEIREDO NETO, 2014, p.195).

Em 25 de março de 1824, foi outorgada a primeira Constituição do Estado Brasileiro sob influência de Benjamin Constant com o seu poder moderador, tendo ficado conhecida como a Carta do Império de regime monárquico-constitucional, em que o fundamento inicial para a criação acaba sendo um pouco desvirtuado por questões de vaidades políticas entre os constituintes e o Imperador que demonstravam, na outorga da Constituição, seus traços autoritários (NOGUEIRA, 2012, p.12).

A primeira Constituição Brasileira tentou, na verdade, dar uma roupagem jurídica própria à nova nação que aflorava na América e tentava se desvincular do Reino de Portugal, possuindo alguma influência liberal. Diante desse cenário, em matéria de imunidade tributária, já se verificava a limitação do Estado Imperial à época para não tributar os cidadãos nem com relação aos socorros públicos, a fim de que fosse garantido um mínimo de assistencialismo aos menos favorecidos economicamente, nem com relação à instrução primária, previsão do art.179, incisos XXXI e XXXII, respectivamente da Carta (RODRIGUES, 1995, p.43). Além disso, essa Carta extinguiu os privilégios da nobreza e trouxe a primeira ideia de a tributação encontrar-se relacionada à capacidade contributiva do indivíduo no inciso XV do art. 179.

Com relação à Constituição de 1891, a imunidade tributária foi ampliada. O texto constitucional deixava de proibir tão somente a tributação aos cidadãos menos favorecidos (instrução primária e socorros públicos), mas iniciava-se ali um apelo a não tributação entre os entes federativos (COSTA, 2006, p.28). Com a abolição do regime monárquico em 1889, o Brasil passara a ser uma República Federativa, recebendo influência do federalismo norte-americano.

Neste sentido, a primeira constituição republicana já vedava a criação de impostos sobre bens, rendas e serviços uns dos outros[2], o que seria o germe para a imunidade recíproca e para a liberdade de tráfego, limitações consagradas na Constituição Federal de 1988. Ao receber influência do constitucionalismo norte-americano, a ideia de não tributação dos entes federados entre si era própria dos federalistas (Hamilton, Madison e Jay), os quais acreditavam que a Constituição elaborada pela Convenção Federal oferecia um ordenamento jurídico superior ao dos Artigos da Confederação.Torres ressalta que (1995, p. 29 - 30):

> No Brasil, as imunidades ingressaram explicitamente na Constituição de 1891 com o sentido que tinham no direito americano, captado por Rui Barbosa, redator dos dispositivos correspondentes. Segundo o nosso antigo Ministro da Fazenda, o poder de taxar ou não existe, ou, onde existir, existe na plenitude soberana, tendo em vista que o poder não tem expressão mais alta, mais consumada, mais independente.

A imunidade recíproca entre Estados membros e a União consistia na impossibilidade dos Estados de tributar bens, rendas e serviços da União, e, reciprocamente, da União tributar os Estados. Referida imunidade permaneceu em todas as Constituições posteriores, aparecendo depois a não tributação entre os entes federativos já com a inclusão dos municípios[3]. Aliomar Baleeiro (1977, p. 95) destaca que a adoção do Brasil por um sistema federalista na Constituição de 1891 foi o que motivou a previsão expressa da imunidade recíproca no texto constitucional, pois isso era necessário para a sobrevivência de três órbitas governamentais autônomas.

Nota-se que as primeiras Constituições brasileiras (1824 e 1891) tratam da imunidade tributária por um motivo mais ligado às ideias liberais. Em 1824, não se tributava para proteger as liberdades primárias do indivíduo, principalmente o menos favorecido. Em 1891, não se tributava porque os entes de uma Federação deveriam ser fortes e o poder de tributar entre si poderia destruir a autonomia entre eles.

Verifica-se ainda que na primeira Constituição da República (República-Velha), a não tributação relacionava-se à organização do Estado, pois nesta época os textos constitucionais tinham o condão de tratar da estrutura do ente político, em que o governo deveria se abster para promover os direitos individuais do cidadão, estes alcançados, portanto, com a não intervenção do Poder

---

[2]Art.10 - E' prohibido aos Estados tributar bens e rendas federaes ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

[3]Até a Constituição de 1891, os municípios não tinham seus próprios impostos, pois eram os Estados que escolhiam uns de seus impostos para os Municípios. Na Constituição de 1934, os municípios passam a ter expressamente impostos exclusivos. (BALEEIRO, 2012, p.32)

Público nas relações interpessoais, tanto é que ainda assim se garantiam o socorro público e a instrução primária.

Entretanto, à medida que muda a concepção da responsabilidade do Estado perante a coletividade, altera também a finalidade da imunidade tributária, porque a postura do ente político na promoção do bem comum fará com que ele arrecade mais ou menos, fazendo com que se crie ou extinga institutos jurídicos que desonerem o cidadão-contribuinte. A seguir, aborda-se como o Estado de Direito Social, modelo de governabilidade em ascenção na Europa Ocidental do início do século XX, influencia as Constituições brasileiras no que concerne à imunidade tributária.

2.2 As imunidades tributárias nas Constituições de 1934 a 1967

Ao considerar que a Constituição de 1934 sofre influência do Estado de Direito Social, modelo que aparece como fórmula de governo capaz de superar as mazelas trazidas pelo liberalismo econômico (capitalismo), vale salientar que a não tributação advinda da Lei Maior tinha outra finalidade da verificada nas constituições anteriores.

Enquanto a imunidade da Constituição de 1891 visava incentivar o fortalecimento dos entes federativos em um sistema de autonomia e harmonia entre estes, a Constituição de 1934 preocupava-se em vedar os entes da República a criarem embaraços aos cultos religiosos, isso porque, apesar da laicidade fazer-se presente desde a constituição passada, não havia expressa previsão de que os templos de cultos religiosos seriam beneficiados com a não tributação.

A Constituição de 1934, a primeira da Era Vargas, prevê ainda a não tributação de combustíveis produzidos no país para motores de explosão e estende a abrangência da imunidade recíproca: além de proibida a tributação de bens, rendas e serviços entre os entes da Federação, a vedação também cabia às concessões de serviços públicos, assim como se proibia a cobrança de impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravassem ou pertubassem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportavam.

Rodrigues (1995, p. 44) lembra que as profissões de escritor, jornalista e professor também eram protegidas da tributação, visto o objetivo da expansão cultural à época. O Texto de 1934 também tratou da previdência como instituto a ser financiado por contribuição federal devida a empregador e empregado a favor da velhice, invalidez, maternidade, em casos de acidente de

trabalho ou morte. Baleeiro (1977 ,p. 258) atribui caráter assistencialista dessa Constituição, não obstante ter sido omissa em proteger da tributação as entidades que promovessem o amparo social.

A Constituição de 1937 foi a segunda da Era Vargas e marcada por uma mudança de governo radical, diferente do que havia sido adotado na Constituição anterior em que o então presidente mostrava-se como o pai dos pobres com a ampliação dos direitos do cidadão e a criação das Justiça do Trabalho e Eleitoral. Vargas buscou, como fonte de inspiração para sua segunda Constituição, a Polonesa de 1935, na qual um dos pontos mais forte era a hipertrofia do Executivo com relação às outras funções do Estado (PORTO, 2012, p.19).

O art.2 da Constituição Polonesa de 1935 previa que a autoridade única e individual do Estado era concentrada na pessoa do Presidente da República. Já a Constituição Brasileira de 1937 prescrevia em seu art.73 que o presidente da República era a autoridade suprema do Estado, responsável pela coordenação das atividades dos órgãos representativos, de grau superior, assim como deveria dirigir a política interna e externa e promover a política legislativa de interesse nacional.

A semelhança entre o texto brasileiro e o polaca denotava a postura autoritária de Vargas em seu segundo mandato, que resultou no quase desaparecimento do Senado Federal (atuação mínima), no fim dos remédios constitucionais como o Mandado de Segurança e a Ação Popular, na proibição de greve e no sufrágio indireto. Em matéria tributária, não seria diferente, não inovou para melhor, mas apenas ratificou o que os textos anteriores tinham incluído, principalmente na parte da imunidade recíproca entre os entes, retirando ainda a benesse para as concessões de serviços públicos e a competência dos Estados para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão.

Diante do cenário de autoritarismo que se verificava na Constituição de 1937, viu-se a necessidade de um novo Texto Constitucional que se compatibilizasse com a realidade da sociedade brasileira. À época, já se tinha uma ideia de democracia representativa e era aquilo que o povo aspirava, daí a Constituição de 1946 ter tido o papel de redemocratização do país com a inserção do sufrágio direto e secreto, representação proporcional de partidos, restabelecimento do direito de greve e retorno dos remédios constitucionais abolidos da Carta anterior (BALEEIRO e LIMA SOBRINHO, 2012, p. 37).

Não seria diferente, portanto, na área tributária. A Constituição de 1946 inaugura um marco relevante para a tributação no país que não havia sido contemplado nos textos anteriores. Aliomar Baleeiro (1977, p.180 - 181) foi relator desse texto. Ele afirmava que a referida Constituição acolhia os valores morais de se viver em sociedade que se encontravam na concepção da dignidade humana e no compartilhamento do bem comum.

A Constituinte que antecedeu a aprovação do Texto de 1946 foi marcada por um período pós II Guerra Mundial e após a primeira grande crise econômica do século XX (*Crash* da Bolsa de Nova Iorque) e teria a influência da dignidade humana, um dos preceitos que fundamenta grande parte das Constituições que foram escritas neste período pós-guerra.

A ideia desses textos era positivar um sentimento que se fazia necessário para evitar maiores prejuízos às nações que passavam por uma fase em que o nacionalismo de modo exacerbado acabou acarretando o ódio entre os seres humanos por motivos de raça, cor, opção sexual e credo.

Além disso, fazia-se necessário resgatar que o ser humano precisava do outro para viver em coletividade e tal convivência, em um mundo globalizado, só se fazia possível com a presença de um mútuo respeito entre seus habitantes. Respeitar a dignidade humana, portanto, seria impor respeito ao outro, seria exigir do Poder Público mínimas condições para se concretizar a dignidade devida a todo ser humano.

Em matéria de tributação, o argentino Ramon Valdés Costa (1996, p.118-119), ao analisar algumas constituições dos países latino-americanos, lembra que a Constituição do Equador de 1977 idealiza os tributos como instrumentos de política econômica e social a satisfazer uma justa distribuição de riquezas; Já a da Argentina de 1967 orienta a tributação para o incentivo às exportações, de modo que possa promover uma poupança pública. Afirma o argentino que é a Constituição Brasileira de 1946 que inicia um tratamento mais minucioso a respeito dos assuntos fiscais no Brasil.

É a partir da Constituição de 1946 (art.31, V) que os templos de qualquer culto e os partidos políticos têm seus bens e serviços protegidos da tributação de impostos, assim como as instituições de educação e as de assistência social, desde que a renda captada por elas fossem investidas integralmente nos fins de suas entidades. Além de manter a imunidade recíproca, a Constituição de 1946 garante a não tributação do papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros.

Baleeiro (1977, p.181) entende que o constituinte de 1946 reconhece apenas o que já vinho sendo legislado ordinariamente e destaca a previsão de duas legislações: o Decreto-Lei 5.844/43 e o Decreto-Lei 7.404/45. O primeiro previa em seu art.28 que as sociedades e fundações beneficentes, assim como as filantrópicas, as caritativas, as religiosas, as educativas e culturais, estariam isentas do imposto de renda. O segundo, em seu art.8, isentava os objetos importados por estabelecimentos de caridade e de assistência hospitalar, produtos de estabelecimentos particulares de ensino ou caridade para fornecimento gratuito a alunos e assistidos.

Desse modo, a Constituição de 1946 insere no rol das imunidades tributárias as entidades beneficentes de assistência social, esta relativa a impostos, visto que era esta a principal receita tributária encontrada pelo Estado, podendo este ainda proteger da tributação outras espécies tributárias por motivos específicos.

As imunidades foram ampliadas no texto de 1946 e protegiam entidades da incidência de impostos, porque estes poderiam desfalcar o patrimônio destas instituições e diminuir a eficácia dos serviços a serem prestados à coletividade, o que não deveria constituir interesse do Estado, pois este, ao conferir a possibilidade de entidades promoverem serviços de caráter social, reconhece que não consegue arcar sozinho com todos os interesses dos seus administrados.

A partir da década de 50, o governo brasileiro demonstrou sua preocupação no desenvolvimento industrial, visando, dessa maneira, atrair capital estrangeiro para o país, o que lhe fez aumentar a alíquota do imposto de importação para que este servisse de escudo protetor à indústria nacional. Entretanto, o processo de industrialização gera um aumento de despesa desproporcional ao índice de receita arrecadada, o que confirmava a defasagem do sistema tributário à época, que deveria ser reformulado para atender às necessidades dos setores da Administração Pública e, consequentemente, da coletividade (VARSANO, 1998, p.7).

Este cenário viria alterar o sistema tributário nacional que passaria por uma reformulação com a Emenda 18, de 06 de dezembro de 1965, já no Governo dos militares em que João Goulart é retirado do poder e tem vez o primeiro militar presidente, Castelo Branco. Referida emenda instituiu um sistema tributário com a atribuição de impostos regulatórios externos e sobre produtos industrializados devidos à União; assim como a atribuição aos Estados para a criação de imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, em

substituição ao imposto sobre vendas e consignações e aos Municípios para a criação de imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Em matéria financeira, a Emenda 18/65 alterou significativamente o sistema tributário brasileiro[4] e preparou o novo texto que viria pouco mais de um ano da emenda, pois, em 07 de dezembro de 1966, é decretado o Ato Institucional 4 que determinava a convocação extraordinária do Congresso Nacional para discutir, votar e promulgar o projeto da nova Constituição Brasileira, nascida juridicamente em 24 de janeiro de 1967, razão pela qual não há posição unânime a respeito da sua classificação quanto ao critério de elaboração, se outorgada, se promulgada ou se mista, sendo esta a classificação aqui adotada. Vale destacar que entre a Emenda 18/65 e o AI 4 foi criado o Código Tributário Nacional, em 25 de outubro de 1966.

A Constituição de 1967, na parte relativa às imunidades tributárias, inova com a inserção de outras proteções, ressaltando ainda que as limitações impostas ao poder de tributar ficariam, a partir de então, reservadas à lei complementar[5] e que os jornais, livros e periódicos, além do papel utilizado na produção destes, também estariam protegidos pela imunidade de impostos, pois antes só o papel era imune.

A proteção abrangia ainda a impossibilidade de a União tributar com ITR glebas rurais não superiores a 25 hectares desde que cultivadas e o proprietário não tivesse outro imóvel (art.22, §1º, CF/67), bem como os Estados tributarem por ITBI a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica (art.24, §3º, CF/67) e por ICM as mercadorias destinadas ao exterior (art.24, §5º, CF/67).

A trajetória constitucional após 1967 foi marcada por um período de governos militares. Em 17 de outubro de 1969, é decretada, por uma Junta Militar formada pelos Ministros da Marinha da

---

[4]A ideia de Sistema Tributário Nacional como um conjunto organizado de normas estruturantes do Direito tributário, seja de natureza principiológica ou de natureza formal que trate das competências e repartição de receitas, só é reconhecida a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965.

[5]Art.19 […]
[…]
§1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder tributário.

Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar[6], a primeira emenda à Constituição de 1967. Para alguma parte da doutrina constitucionalista, essa emenda pode ser considerada, inclusive, uma Constituição, visto suas mudanças terem alterado o cenário jurídico mais do que uma simples emenda ao texto constitucional.

Em 30 de outubro de 1969, dias depois da promulgação da Emenda 01/69, toma posse o presidente Médici com mandato até março de 1974. Depois, de março de 1974 a março de 1979, Geisel e, de março de 1979 a março de 1985, Figueiredo. Antes do final do mandato de Figueiredo, em abril de 1983, o Deputado Dante de Oliveira apresenta uma PEC para propor eleições diretas para os cargos de Presidente e Vice-Presidente, mas, um ano depois, a proposta é rejeitada e, em janeiro de 1985, o Colégio Eleitoral elege indiretamente Tancredo Neves a Presidente da República.

A posse de Tancredo seria em 15 de fevereiro de 1985, mas, perto do ato, ele adoeceu e chegou a óbito. À época, José Sarney era seu vice e assumiu então a presidência do Brasil, inaugurando um novo marco no constitucionalismo brasileiro, pois o país não tinha, desde 1964, um governo civil. Sarney dá continuidade ao projeto de uma constituinte que Tancredo vislumbrava e envia uma emenda de convocação à Assembleia Nacional Constituinte em junho de 1986, a qual foi eleita em novembro do mesmo ano empossada em fevereiro de 1987 com 24 subcomissões e 8 comissões.

O trabalho da Constituinte foi longo e o projeto final foi aprovado com 250 artigos do corpo central e 97 artigos dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. Dentre esse emaranhado de dispositivos, foi reservado um título específico para a Tributação e Orçamento (Título VI), o que não havia sido contemplado ainda em nenhuma das constituições anteriores. A matéria tributária encontrava-se como parte da organização federal (CF/46) ou nos termos da CF/67 na parte da organização nacional.

A seguir, na última parte deste trabalho, será feito um estudo das imunidades tributárias na Constituição Federal de 1988 como parte do sistema tributário nacional, este entendido como o conjunto de princípios constitucionais que rege o poder de tributar as limitações desse poder e a repartição das correspondentes receitas, espalhados entre o art.145 a 162 da CF/88 (CASSONE,

[6]A junta militar seria apenas para substituir o presidente Costa e Silva enquanto estivesse impossibilitado de governar face a uma trombose, mas o que houve foi uma confirmação desta junta no poder que não queria deixar o vice-presidente tomar posse, por este ter sido contrário ao AI-5.

1990, p.18). Na ocasião, serão analisados quais são os valores tutelados da tributação pelo Estado Democrático de Direito Brasileiro.

3 A CONCEPÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APÓS 1988: OS MÚLTIPLOS VALORES TUTELADOS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

A Constituição Federal de 1988, em seu título VI, dispõe do art. 145 ao art. 169 acerca da tributação no Estado Brasileiro e da formação de seu orçamento, assim como instrumentos normativos que devem ser respeitados para que haja o equilíbrio entre receita e despesa com vistas a alcançar o bem comum na promoção de recursos oriundos da arrecadação tributária.

No art.150, encontram-se as limitações ao poder de tributar e, em seu inciso VI, as proibições totais ao poder de tributar (as imunidades tributárias), as quais impedem que a cobrança do crédito tributário ocorra porque há um bloqueio constitucional que determina a incompetência das pessoas políticas para criarem os tributos sobre determinados fatos lícitos em razão de valores que o povo julga que devam ser protegidos.

As limitações, por sua vez, não impedem a cobrança sobre fatos, mas impõem obrigações ao Estado-fiscal que, se não ocorridas, podem invalidar o tributo: só há tributo se houver lei (legalidade - art.150, I); o tributo deve ser igual para todos que se encontrem sob a mesmarelação jurídico-tributária (igualdade - art.150, II); o tributo só pode ser cobrado, em relação aos seus fatos geradores, quando do início da vigência da lei instituidora (irretroatividade - art.150, III, a); o tributo só pode ser cobrado após o decurso de um lapso temporal para só assim a norma tributária produzir seus efeitos (anterioridade - art.150, III, b e c); o tributo não pode ser exigido de modo a confiscar a propriedade do cidadão (vedação ao confisco - art.150, IV); o tributo não pode ser utilizado como instrumento a impossibilitar o tráfego de bens ou pessoas no território federal, ressalvada a cobrança de pedágio para conservação da via pública (liberdade de tráfego - art.150, V).

3.1 As imunidades tributárias na Constituição Federal de 1988

As imunidades encontram-se, em sua grande maioria, no inciso VI do art.150 da Constituição Federal. Em grande maioria, porque como já abordado anteriormente o que faz uma norma constitucional ser considerada preceito imunizante é o impedimento da pessoa jurídica de direito

público interno tributar fatos lícitos por questão de valores que o texto constitucional se propõe a resguardar.

O art.150, VI, prevê as imunidades que haviam sido implementadas pela Constituição de 1946 e trata tão somente da imunidade relativa aos impostos. Assim, continua proibindo que haja a cobrança de impostos entre os entes federativos que venham a incidir sobre o patrimônio, a renda ou o serviço prestados por tais pessoas políticas de modo a garantir a eficácia do federalismo, que deve consistir na autonomia política, administrativa e financeira dos entes que compõem a República, dando validade à imunidade recíproca (art.150, VI, "a").

Mantém-se ainda a imunidade dos templos de qualquer culto, proibindo que qualquer imposto seja criado sobre tais instituições, servindo tal instrumento como garantia para a efetivação do direito de liberdade de crença, o que constitui a imunidade religiosa ou sobre templos (art.150, VI, "b").

Com relação aos partidos políticos e entidades sindicais dos trabalhadores, impede a cobrança de imposto sobre o patrimônio, o serviço e a renda que tais entidades venham auferir. Ademais, proíbe a tributação de imposto sobre o patrimônio, renda e serviços de instituições de educação e de assistência social que não tenham fins lucrativos, desde que sejam atendidos os requisitos estabelecidos pela lei (art.150, VI, "c").

A imunidade tributária prevista na alínea "c" do art.150, VI, mais do que garantir direitos fundamentais, propõe-se a resguardar os fundamentos da República Federativa do Estado Democrático de Direito Brasileiro. Ao imunizar partidos políticos, preocupa-se com o pluralismo político (art.1, V, CF) e com a soberania popular (art.1, I, CF), a qual se exerce também com o voto direto e secreto nos representantes políticos e constitui-se como expressão da cidadania (art.1, II, CF).

Quando protege a entidade sindical dos trabalhadores, tenta estimular o reconhecimento do valor social do trabalho (art.1, IV, CF), visto esta ser a instituição representativa da classe dos empregados. Com relação às entidades de assistência social e de educação, tenta promover a igualdade material e preservar a dignidade da pessoa humana (art.1, III, CF) ao impedir que haja obstáculos para os serviços de educação e assistência social realizados por tais instituições.

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à impressão tenta dar oportunidades para que se tenha acesso à cultura, aos veículos de informação, tanto é que livros eletrônicos já têm sido considerados também imunes da tributação desta mesma alínea “d” pelo fato da norma imunizante resguardar o acesso à informação (MARTINS, 2010, p.118).

A Emenda Constitucional 75, de 15 de outubro de 2013, acrescentou ao inciso VI a alínea “e” que veio imunizar os fonogramas e os videofonogramas musicais produzidos no Brasil que contenham 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. Trata-se, portanto, da defesa da propriedade intelectual e da cultura brasileira como forma de estimular a produção e disseminação do produto nacional em território interno, tanto é que na fase da industrialização a tributação ocorre normalmente.

Afora o art.150, VI, pode-se contemplar outras imunidades tributárias relativas ora a impostos ora a outras espécies tributárias. Tem-se, portanto, a imunidade do art.5, XXXIV, que garante a todo indivíduo que se encontre em território brasileiro o direito de petição aos poderes públicos e a obtenção de certidões em repartições públicas independentemente do pagamento de taxas, preservando o direito ao contraditório e ampla-defesa que digam respeito a personalidade da pessoa física ou jurídica.

Outra espécie tributária contemplada pela imunidade são as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação. Tal norma encontra-se prevista no art. 149, §2º, I e visa estimular a atividade de comércio exterior que exporte suas mercadorias para o mercado internacional, colocando os produtos brasileiros em competitividade com os dos outros países. No mesmo sentido, há a norma do art.153, §3º, III que não permite a incidência de IPI sobre produtos industrializados com destino ao mercado externo.

Há ainda a norma imunizante do art.153, §4º, II, que garante a não tributação do ITR sobre as glebas rurais definidas em lei, quando tais propriedades sejam exploradas por proprietário que não tenha outro imóvel, constituindo-se como um mecanismo a favor do homem do campo que faz da terra o seu trabalho e nela pode constituir sua morada, concretizando assim a função social da propriedade, o que já podia ser vislumbrado na Constituição anterior.

Prevê o art.155, §2º, X, "a, b, c, d" que o ICMS não poderá incidir sobre as operações destinadas ao comércio exterior, pelo mesmo motivo já abordado acima com relação ao IPI e contribuições sociais e CIDE; sobre as operações que destinem a outros Estados: petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, visando assim a difusão de um recurso natural brasileiro; sobre o ouro, por respeito à incidência exclusiva do IOF, conforme previsão do art.153, §5º; sobre as prestações de serviço de comunicação na modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, procurando o constituinte estimular também o acesso à informação.

Outra imunidade tributária é a do art.156, §2º, I, na qual há o impedimento dos Municípios[7] cobrarem ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente for a compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Na imunidade do ITBI, propõe-se o Texto Constitucional a proteger a empresa, como ente relevante na arrecadação tributária. A livre iniciativa, não se esquecendo, encontra-se ao lado do valor social do trabalho nos fundamentos do Estado Democrático de Direito (art.1, IV) e é através dela que há a maior parte da arrecadação tributária, pois o objetivo da empresa é lucrar, é ter patrimônio, é lançar produtos no mercado e todos estes fatos são responsáveis por atividade de tributação por meio do IR, IPI, ICMS, IPTU, ITBI.

Nesse sentido, a proteção da empresa revela-se quando se tenta estimular a constituição de capital social em uma pessoa jurídica, pois, para começar, ela terá que possuir um capital social e este pode ser constituído por patrimônio (imóveis ou direitos) sobre os quais não incidirão o ITBI. Ademais, tutela novamente ao permitir que empresas fusionadas, incorporadas ou decorrentes de cisão e até extinção sejam imunes ao ITBI, permitindo assim que haja a perpetuação da atividade empresarial pelas empresas adquirentes.

Por fim, uma imunidade tributária que ainda é motivo de controvérsia é a que vem prevista no art.195, §7º. Referida norma constitucional impede que as entidades beneficentes de assistência

---

[7]Na Constituição de 1967, esse impedimento era dirigido aos Estados-membros e ao Distrito Federal, pois este era o ente competente para a cobrança do ITBI,vide art. 24, I, da CF/67.

social, que atendam aos requisitos legais, sejam tributadas por meio de contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social. Com esse dispositivo, essas entidades são protegidas de dois tributos: dos impostos e das contribuições destinadas à Seguridade Social, sem falar nas taxas do art. 5,XXXIV.

A dificuldade em reconhecer essa imunidade decorre principalmente de uma crise epistemológica no Estado brasileiro que não considera a essência de seus institutos e deixa de concretizar os objetivos da República e os direitos fundamentais que são fruto da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial. Por tal motivo, é que vai se tentar abordar, no próximo capítulo, os principais problemas que envolvem a imunidade das entidades beneficentes de assistência social.

Pelo que foi analisado até aqui, percebe-se que toda imunidade encontra um fundamento axiológico para surgir e consequentemente manter-se em determinado ordenamento jurídico, justificando sua presença e o respeito aos ditames previstos do enunciado constitucional. Nos Estados Democráticos de Direito, modelo de governabilidade adotado pelo Estado Brasileiro, o instituto da imunidade tributária encontra-se presente de modo espalhado em dispositivos constitucionais.

CONCLUSÃO

Nota-se que o constitucionalismo brasileiro alarga o rol de valores que pretende proteger da tributação. As primeiras Constituições brasileiras (1824 e 1891) tratam da imunidade tributária por um motivo mais ligado às ideias liberais. Em 1824, não se tributava para proteger as liberdades primárias do indivíduo, principalmente o menos favorecido. Em 1891, não se tributava porque os entes de uma Federação deveriam ser fortes e o poder de tributar entre si poderia destruir a autonomia entre eles.

Na Constituição de 1934, não se tributava combustíveis produzidos no país como forma de incentivar a produção nacional de tal produto. Além disso, a imunidade recíproca foi estendida às concessões de serviços públicos como forma de proteger as entidades que realizassem atividades devidas primeiramente ao Estado. Proibia-se ainda a cobrança de impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravassem ou pertubassem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportavam. A Constituição de 1937 pouco inovou, apenas ratificando o que havia sido incluído nos textos anteriores.

Por sua vez, o Texto de 1946, pela relevância na área tributária, amplia o rol de imunidades tributárias, protegendo determinadas entidades (igrejas, entidades de assistência social, educação, partidos políticos) da incidência de impostos, porque estes poderiam desfalcar o patrimônio destas instituições e diminuir a eficácia dos serviços a serem prestados à coletividade, o que não deveria constituir interesse do Estado, pois este, ao conferir a possibilidade de entidades promoverem serviços de caráter social, reconhece que não consegue arcar sozinho com todos os interesses dos seus administrados.

Na Constituição de 1967, a principal inovação foi referente à proteção das glebas rurais não superiores a 25 hectares de incidência do ITR , bem como a impossibilidade dos Estados cobrarem ITBI sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica (art.24, §3º, CF/67) e por ICM as mercadorias destinadas ao exterior (art.24, §5º, CF/67).

Enfim, na Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro tutela as principais imunidades previstas nas constituições anteriores e considera como valores relevantes para o Estado Brasileiro não apenas o federalismo (imunidade recíproca prevista primeiramente na CF/1891); mas a assistência social, a educação, a liberdade de religião, que continuam sendo direitos e garantias a serem estimulados, tendo as entidades privadas que a promovam a proteção tributária, assim como os livros, os periódicos, os fonogramas e videogramas, como modo de promover a cultura e a produção intelectual nacional; a impossibilidade dos Municípios instituírem ITBI sobre fatos considerados como relevantes para a manutenção da atividade empresarial; a proteção da gleba rural (imunidade ITR); do combustível e petróleo (ICMS) e do estímulo à exportação (imunidade CIDE, contribuições, ICMS) em nome dos resultados mais favoráveis ao mercado brasileiro com relação à balança comercial, tudo com o fim de resguardar valores essenciais para a sociedade brasileira.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2.ed.rev.e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. **Coleção constituições brasileiras, 1891**. v.2, 3.ed, Brasília: Senado Federal, 2012, 103p.

BALEEIRO, Aliomar e Barbosa lima Sobrinho, **Coleção constituições brasileiras, 1946**. v.5, 3.ed, Brasília: Senado Federal, 2012b, 1211p.

CASSONE, Vittorio Vicao. **Sistema tributário nacional na nova constituição**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2.ed.São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1996.

FIGUEIREDO NETO, Manoel Valente. **A construção do pensamento constitucional brasileiro: A assembléia constituinte de 1823 e a Constituição Imperial**. In: ALBUQUERQUE, Newton Menezes. GONÇALVES, Camila Figueiredo Oliveira. LIMA, Martônio Mont'Alverne Barreto. HELLER, Herman. **Teoria del estado**. Tradução Luis Tobio. Mexico: Fondo de Cultura Econômica, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 175, p.117-126, abr. 2010a.

NOGUEIRA, Octaciano. **Coleção constituições brasileiras, 1824**. v.1, 3.ed, Brasília: Senado Federal, 2012, 105p.

PORTO, Walter Costa. **Coleção constituições brasileiras, 1937**. v.4, 3.ed, Brasília: Senado Federal, 2012, 120p.

RODRIGUES, Denise Lucena. A **imunidade como limitação a competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

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

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA , 1998, 34p.